



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720177/2012-52
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.852 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 6 de março de 2024
Recorrente NUMERAL 80 PARTICIPACOES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

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

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

RECURSO ESPECIAL. ADOÇÃO PELO ACÓRDÃO RECORRIDO DE ENTENDIMENTO POSTERIORMENTE SUMULADO. NÃO CABIMENTO.

Nos termos do artigo 67, § 3º, do Anexo II do RICARF, não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

Dessa forma, e considerando que a decisão recorrida aplicou o mesmo entendimento que foi objeto da Súmula CARF nº 178 (“A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996”), o recurso especial não deve ser conhecido no tocante a essa matéria.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

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.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO. CISÃO PARCIAL.

A cisão parcial de sociedade configura hipótese de responsabilidade tributária por sucessão nos termos do art. 132 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN). Em consonância com o entendimento do STJ, *“embora não conste expressamente do rol do art. 132 do CTN a cisão da sociedade é modalidade de mutação empresarial sujeita, para efeito de responsabilidade tributária, ao mesmo tratamento jurídico conferido às demais espécies de sucessão”*. Ademais o art. 5º do DL. 1598/1977 também aponta expressamente no mesmo sentido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por maioria de votos, conhecer parcialmente do recurso especial do Contribuinte na matéria, “concomitância de multas isoladas”, vencidas as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Maria Angélica Echer Ferreira Feijó (substituta para eventuais participações) que votaram por conhecer parcialmente em maior extensão também em relação à matéria “da impossibilidade de exigência de multa isolada após encerramento do ano-base”; e (ii) por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso especial de Santos Brasil Participações S/A na matéria “da ausência de previsão legal no artigo 132 do CTN de responsabilidade tributária no caso de cisão”. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa. No mérito, acordam em: (i) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso especial de Santos Brasil Participações S/A. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Designada para redigir os fundamentos do voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa; e (ii) por maioria de votos, dar provimento ao recurso do Contribuinte para cancelar a exigência das multas isoladas aplicadas de forma concomitante com a multa de ofício, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado que votaram por negar provimento; votou pelas conclusões o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira que deixou de restabelecer a exigência em razão do disposto no § 9º-A do Decreto nº 70.235/72. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Helder dos Santos Pereira Júnior, substituído pela conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Jose Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Jeferson Teodorovicz (suplente convocado), Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, substituta convocada para eventual participação e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente). Ausentes o conselheiro Luciano Bernart, substituído pelo conselheiro Jeferson Teodorovicz, e a conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, substituída pelo conselheiro Jose Eduardo Dornelas.

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pelos sujeitos passivos (contribuinte NUMERAL 80 PARTICIPAÇÕES S/A – fls. 4.968/4.988 e responsável tributário SANTOS BRASIL PARTICIPAÇÕES S/A – fls. 5.151/5.180) em face do Acórdão nº **1302-004.104** (fls. 4.906/4.925), que recebeu a seguinte ementa e dispositivo, respectivamente:

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - AUSÊNCIA DE DOLO OU FRAUDE - CONSTATAÇÃO DE PAGAMENTOS - RESP 973.733/SC

Verificado, no caso, que não houve demonstração da prática de atos dolosos ou fraudulentos, tal como abstratamente previstos nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64, e, mais, a ocorrência de pagamentos dos tributos ao longo do período fiscalizado, aplica-se, na forma do art. 62 do RICARF, o precedente surgido a partir o julgamento do REsp de nº 973.733/SC, realizado sob o rito do art. 543- C do antigo Código de Processo Civil.

CSLL - ÁGIO - AMORTIZAÇÃO - ADIÇÃO DAS RESPECTIVAS DESPESAS À BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO

Seja sob a ótica da Instrução Normativa de nº 390/04, seja sob o prisma das regras gerais de dedução de despesas operacionais, as despesas concernentes à amortização ágio devem ser adicionadas à base de cálculo da CSLL.

MULTA ISOLADA. CABIMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO.

Não tendo o contribuinte efetuado os recolhimentos mensais a que estão obrigadas as pessoas jurídicas optantes pela tributação com base no lucro real anual, cabível a aplicação da multa isolada, mesmo após o encerramento do exercício, e ainda que seja apurado prejuízo fiscal.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ESTIMATIVAS. CUMULAÇÃO DAS PENALIDADES. POSSIBILIDADE.

A luz do princípio da legalidade e tendo em conta a redação atual da Lei 9.430, art. 44, incisos I e II, com a redação que lhe foi dada pela Lei 11.488/07, não cabem mais questionamentos respeitantes à aplicação concomitante das multas de ofício, pelo lançamento do imposto e da contribuição anuais, e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais.

ADMINISTRATIVO - NECESSIDADE DE SE INSTRUIR O AUTO DE INFRAÇÃO COM OS DOCUMENTOS QUE LHES DÃO SUPORTE - RECOMPOSIÇÃO DE SALDOS DE PREJUÍZO E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA - VALORES COMPROVADOS PELO LALUR

Considerando-se que a Autoridade Administrativa não instruiu o feito com os documentos com base nos quais apurou os saldos iniciais de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, para fins de compensação com o montante do crédito tributário autuado, deve prevalecer a prova trazida pelo contribuinte, em particular, o LALUR, que, a teor dos preceitos do art. 64, I, do Decreto-lei 1.598/77 é documento hábil, ainda que não isoladamente, para controlar os preditos saldos.

JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO – SUMULA 108 DO CARF. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA AOS MEMBROS DE CONSELHO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício, como determinado pela Sumula/CARF 108, cuja observância é obrigatória ao componentes das turmas julgadoras deste Conselho na forma dos arts. 45 e 62 do RICARF.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - ART. 124, I, DO CTN – PARECER COSIT 4/2018

Constatado que no caso em exame os pressupostos declinados no Parecer Cosit de nº 4/2018 não se materializaram, há que se afastar a responsabilidade fixada com base nos preceitos do art. 124, I, do CTN, mormente pela não comprovação da existência de um interesse comum a justifica-la.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE SUCESSORES - ART. 132 DO CTN E ART. 5 DO DECRETO-LEI 1.598/77 - EXTENSÃO – APLICAÇÃO AO TRIBUTO DEVIDO E À MULTA DE OFÍCIO - RESP DE Nº 923.012 JULGADO SOB O RITO DE RECURSOS REPETITIVOS

Por ocasião do julgamento do REsp de nº 923.012, julgado sob o rito do art. 543-C do antigo CPC, o STJ sedimentou o entendimento de que a responsabilidade preconizada pelo art. 132 do CTN se estende às operações de cisão (total ou parcial) e, ainda, culmina com a responsabilização dos sucessores também pela multas, sejam elas de caráter moratório ou punitivo.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de decadência com relação ao lançamento de IRPJ e CSLL relativo ao ano-calendário 2006 e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento quanto à alegação de inexistência de previsão legal que determine a adição das despesas de amortização de ágio na base de cálculo da CSLL e quanto à incidência de juros sobre a multa; e, em dar provimento ao recurso quanto a alegação de erro na indicação dos saldos iniciais de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de 2006; por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto à exigência concomitante de multa isolada com a multa de ofício aplicada, vencidos os conselheiros Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Breno do Carmo Moreira Vieira e Mauritânia Elvira de Souza Mendonça que davam provimento neste ponto, e ainda, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário do sujeito passivo solidário (Santos Brasil Participações S/A), para afastar a responsabilidade quanto a aplicação do art. 124, I, do CTN, mantendo-a, apenas com base no art. 132 do CTN e no art. 5º do Decreto-lei 1.598/77. Votando o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo pelas conclusões do relator neste ponto.

Em resumo, trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração que exigem IRPJ e CSLL relativos aos anos-base de 2006 a 2011 (até setembro) e acréscimos.

De acordo com o Relatório Fiscal, a contribuinte teria deduzido indevidamente despesa de amortização de ágio e, considerando que houve cisão e transferência do patrimônio à controladora, esta foi incluída no polo passivo na qualidade de responsável tributário com base nos artigos 124, I, 129 e 132 do Código Tributário Nacional – CTN.

Em um primeiro momento, Turma Ordinária do CARF cancelou integralmente as exigências (Acórdão nº 1302-001.980, integrado pelo Acórdão em embargos nº 1302-002.095).

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial contra essas decisões, recurso este que foi provido nos termos do Acórdão nº **9101-003.561**¹, de 05 de abril de 2018, para

¹ Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram do recurso. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os

restabelecer a glosa da amortização do ágio para fins do IRPJ, determinando-se o retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para que fossem apreciadas as matérias consideradas prejudicadas pelo anterior acolhimento integral da tese da recorrente.

Tramitado o feito, foi proferido o referido acórdão (1302-004.104), decisão esta que foi objeto de recurso especial da contribuinte, que suscitou divergência em relação às seguintes matérias:

- (i) nulidade dos autos de infração – iliquidez e incerteza do crédito tributário
- (ii) **inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização – paradigmas 9101-002-310 e 1103-00.630**
- (iii) **impossibilidade de exigência de multa isolada após encerramento do ano-base – paradigmas 1402-001.669 e 1301-001.680**
- (iv) **impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício – paradigmas 1202-001.228 e 1301-001.680**

Além dessas matérias, o responsável solidário ainda sustentou existir dissídio em outras duas, a saber:

- (v) **ausência de previsão legal no artigo 132 do CTN de responsabilidade tributária no caso de cisão – paradigmas 203-08.893 e 1201-001.841**
- (vi) **impossibilidade jurídica de responsabilidade tributária no caso de cisão parcial – ausência de extinção da sociedade cindida para subsunção do artigo 132 do CTN – paradigmas 1201-001.469 e 1201-001.533.**

Despacho de fls. 5.492/5.505 admitiu parcialmente o Apelo, nos seguintes termos:

(...)

2ª divergência: adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível

Com relação a esta matéria, alegam os recorrentes que, mesmo que se considere que a amortização do ágio, no presente caso, não estaria respaldada pelos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, ainda assim não haveria fundamento legal para se exigir a CSLL sobre tais montantes amortizados.

E que a decisão recorrida, ao manter tal exigência (para a CSLL), divergiu dos acórdãos nº 9101-002-310 e nº 1103-00.630, dos quais transcreve alguns excertos para

conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Acordam, também, por unanimidade de votos, em determinar o retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das matérias relacionadas a (i) decadência, (ii) inexistência de norma que determine a adição das parcelas de ágio amortizadas da base da CSLL, (iii) multa isolada pelo não recolhimento de estimativas encerramento do ano calendário e concomitância, (iv) compensação de prejuízos fiscais e bases negativas; (v) incorreta recomposição dos saldos de prejuízo e base negativa pela fiscalização; (vi) juros sobre multa e (vii) solidariedade. Acordam, ainda, por maioria de votos, que a matéria multa qualificada não deve ser apreciada pelo colegiado de origem, vencidos os conselheiros Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto e Flávio Franco Corrêa, que entenderam que essa matéria deveria ser apreciada pela turma a quo. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

demonstrar a inexistência de previsão legal para adição, à CSLL, das despesas com a amortização de ágio.

Entendo que, no caso, a divergência jurisprudencial encontra-se suficientemente demonstrada pela recorrente.

De fato, enquanto o acórdão recorrido manteve o lançamento, entendendo ser indedutível, para fins da CSLL, a amortização do ágio decorrente de aquisições de participações societárias avaliadas pelo método da equivalência patrimonial, invocando para isto os artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97, o art. 47 e §§ da Lei 4.506/64, além de normativos da RFB, os paradigmas apresentados, por sua vez, e em sentido diverso, concluíram pela *inexistência de previsão legal* para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial, conforme facilmente se verifica na ementa no acórdão nº 9101-002-310 (primeiro paradigma) e no excerto do voto transcrito pela recorrente relativo ao nº 1103-00.630 (segundo paradigma).

Transcreve-se, a seguir, a ementa do primeiro paradigma, apenas para corroborar o raciocínio acima exposto:

“AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI N 8.981/1995.

Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei n 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.”

Deve ter seguimento o recurso, portanto, com relação a esta matéria.

3ª divergência: exigência de multa isolada após encerramento do ano-base

Com relação a esta matéria, os recorrentes alegam que o entendimento firmado no acórdão recorrido, de que as multas isoladas sobre estimativas não recolhidas poderiam ser exigidas mesmo após o encerramento dos anos-calendários nos quais teria ocorrido o recolhimento a menor das estimativas, é divergente daquele esposado nos acórdãos nº 1402-001.669 e nº 1301-001.680, dos quais transcreve excertos de suas ementas e/ou dos seus votos vencedores que afirmam ser *“improcedente a aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou Contribuição Social sobre o Lucro Líquido apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício”*.

Transcreve-se, a seguir, a ementa do primeiro paradigma:

“MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. VERIFICAÇÃO APÓS O ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido efetivamente devido pelo contribuinte surge com o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano-calendário. É improcedente a aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou Contribuição Social sobre o Lucro Líquido apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.”

E, a seguir, a ementa do segundo paradigma:

“MULTA ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.

A jurisprudência da CSRF consolidou-se no sentido de que não cabe a aplicação da multa isolada após o encerramento do período. Ante esse entendimento, não se sustenta a decisão que mantém a exigência da multa sobre o valor total das estimativas não recolhidas.”

A divergência jurisprudencial, no caso, encontra-se suficientemente demonstrada pela recorrente, e pode ser facilmente aferida pelo mero confronto entre as ementas acima transcritas e a ementa do acórdão recorrido, no norte ao alto transcrita. A questão é de cunho eminentemente jurídico.

E, enquanto o acórdão recorrido manteve a exigência fiscal, os acórdãos paradigmáticos afastaram a referida exigência.

Deve ter seguimento o recurso, portanto, com relação a esta matéria.

4ª divergência: cumulação da multa isolada com a multa de ofício

Com relação a esta matéria, os recorrentes alegam que o entendimento firmado no acórdão recorrido, de que as multas isoladas sobre estimativas não recolhidas poderiam ser exigidas concomitantemente à multa de ofício proporcional, sem que tal fato caracterize duplicidade, é divergente daquele esposado nos acórdãos n.º 1202-001.228 e n.º 1301-001.680, dos quais transcreve excertos de suas ementas e/ou dos seus votos vencedores que afirmam ser improcedente a aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativa *“quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ainda que após a vigência das alterações da Lei n.º 11.488/2007”*.

Transcreve-se, a seguir, a ementa do primeiro paradigma:

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO EM RELAÇÃO À ALTERAÇÃO DO ART. 44 DA LEI Nº 9.430/1996 PELA LEI Nº 11.488/2007. IMPOSSIBILIDADE DE PENALIDADE DE MULTA ISOLADA CONCOMITANTE COM MULTA DE OFÍCIO. EMBARGOS REJEITADOS.

Embora as alterações do texto do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 tenham de fato distinguido as bases de cálculo das penalidades de multa isolada e de ofício, não pretendeu cumulá-las. Por essa razão, **é inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ainda que após a vigência das alterações da Lei nº 11.488/2007.**

Não é possível opor Embargos para tentar reapreciar a matéria quando esta já foi devidamente examinada com base em fundamento distinto do quanto pretendido por alguma das partes, haja vista que o julgador pode formar livremente a sua convicção.”

E, a seguir, a ementa do segundo paradigma:

“MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA. INAPLICABILIDADE.

É inaplicável a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas quando há concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual, mesmo após a vigência da nova redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007.”

A divergência jurisprudencial, no caso, encontra-se suficientemente demonstrada pela recorrente, e pode ser facilmente aferida pelo mero confronto entre as ementas acima transcritas e a ementa do acórdão recorrido, no norte ao alto transcrita. A questão é de cunho eminentemente jurídico.

E, enquanto o acórdão recorrido manteve a exigência fiscal, os acórdãos paradigmáticos afastaram a referida exigência.

Registre-se ainda que o segundo paradigma apontado para esta divergência é o mesmo segundo paradigma indicado também para a divergência com relação ao lançamento da multa isolada após o encerramento do ano calendário, de sorte que este paradigma abrange, portanto, ambos os fundamentos apontados no acórdão recorrido para a manutenção das penalidades.

Deve ter seguimento o recurso, portanto, com relação a esta matéria.

Passa-se, a seguir, à análise do recurso especial do responsável tributário, que, conforme dito, contém duas outras divergências, distintas das acima analisadas.

5ª divergência: ausência de previsão legal no artigo 132 do CTN de responsabilidade tributária no caso de cisão

Com relação a esta matéria, o recorrente SANTOS BRASIL PARTICIPAÇÕES S/A (responsável tributário) alega que a decisão da Turma Julgadora, ao entender como válida a atribuição da responsabilidade solidária à recorrente em decorrência de evento societário de cisão parcial, com fundamento no artigo 132 do CTN, diverge da posição adotada nos paradigmas acórdãos n.º 203-08.893 e n.º 1201-001.841, dos quais transcreve excertos de suas ementas e/ou dos seus votos vencedores que confirmam a inexistência de previsão normativa quanto à cisão na redação do artigo 132 do CTN.

Transcreve-se, a seguir, a ementa do primeiro paradigma, na sua parte relevante, tal qual transcrita pela recorrente:

“DECISÃO — Não existe previsão legal para transferência da responsabilidade tributária no caso da cisão da pessoa jurídica, já que o art. 132 do CTN trata de casos de responsabilidade tributária decorrente da fusão, transformação ou incorporação. **Preliminares rejeitadas.**”

E, a seguir, a ementa do segundo paradigma:

“RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO. EMPRESA CINDIDA NÃO EXTINTA. IMPOSSIBILIDADE. As previsões contidas no artigo 5º, inciso III, e § 1º, alínea b, do Decreto-lei n.º 1.598/77 e do art. 207 do RIR/99 não devem se sobrepor ou mesmo ultrapassar os **limites contidos no art. 132 do CTN, razão pela qual resta impossível a responsabilização tributária por sucessão da empresa que absorver parcela da empresa cindida** mas não extinta como acontece na hipótese de cisão parcial.” (g.n.)

Considerando que a decisão recorrida busca suporte às suas conclusões no REsp de n.º 923.012, julgado no STJ sob o rito do art. 543-C do antigo CPC (recursos repetitivos), a recorrente acrescenta que o precedente do STJ invocado “*não se presta a justificar a atribuição da responsabilidade solidária no caso em análise, pois o que se analisava naquela oportunidade era a sucessão do incorporador sobre os créditos tributários já constituídos quando da ocorrência dos eventos societários contemplados no artigo 132 do CTN*”, sendo que a situação analisada nos presentes autos é distinta, posto que os autos de infração foram lavrados em face da NUMERAL 80 (contribuinte principal) “*após o evento de cisão parcial*”.

Passo à análise.

As observações feitas pela recorrente com relação à situação concreta e objetiva de fato analisada no caso do REsp de n.º 923.012, e sua distinção com relação à situação concreta e objetiva analisada no caso dos autos, é correta.

Esta circunstância, aliada ao fato de que no segundo paradigma (acórdão n.º 1201-001.841) é possível verificar, da leitura do seu inteiro teor, que a situação ali analisada é *idêntica* à analisada no caso dos presentes autos (ou seja, trata de um *evento de cisão parcial ocorrido anteriormente ao lançamento fiscal sobre a empresa cindida*), e que a decisão paradigmática em questão foi proferida em 27/07/2017, ou seja, em data *muito posterior* ao REsp de n.º 923.012 (24/06/2010), mencionado na decisão recorrida como fundamento para a manutenção da responsabilidade da empresa resultante da cisão parcial no caso dos autos, sem que nenhuma menção a este acórdão do STJ tenha sido feita na decisão paradigmática, leva a concluir que a recorrente efetivamente defende, no recurso especial, a *não aplicação, ao caso concreto, do enunciado daquela decisão do STJ*.

Esta observação é importante, pois, não fosse este o caso, o recurso eventualmente não poderia ter seguimento, uma vez que a decisão recorrida, conforme visto, aplicou, para a solução da lide, o entendimento manifestado pelo STJ em decisão proferida sob o rito do art. 543-C do antigo CPC. O relator do acórdão recorrido, neste aspecto, inclusive salientou que possuía entendimento diverso, mas que não lhe restaria alternativa, diante do art. 62 do RICARF, senão “*curvar ao entendimento exarado pelo STJ*”, sinalizando que tal entendimento seria obrigatório por parte dos conselheiros do CAREF, o que inviabilizaria, portanto, o presente apelo.

A divergência jurisprudencial, portanto, restou demonstrada pela recorrente com relação ao segundo paradigma. Enquanto o acórdão recorrido manteve a responsabilidade da

empresa resultante de cisão parcial por fatos geradores ocorridos na empresa cindida, mas lançados de ofício apenas após o evento de cisão parcial, o segundo acórdão paradigmático, em idêntica situação, cancelou a responsabilidade da empresa cindenda.

Há que se destacar ainda, ademais, que a decisão recorrida, apesar de proferida em 12/11/2019, não fez qualquer menção, nem tampouco aplicou ao caso, a Súmula CARF nº 113, que lhe é muito anterior, e que possui o seguinte teor, *verbis*:

“Súmula CARF nº 113

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).”

Esta observação também é importante, pois, se acaso o acórdão recorrido tivesse proposto a aplicação de tal súmula, o recurso eventualmente tampouco poderia ter seguimento, em face da restrição contida no § 3º do art. 67 do RICARF. Contudo, conforme dito, isto não ocorreu no caso dos autos.

Tampouco se pode afirmar que o acórdão recorrido teria aplicado o entendimento manifestado na referida súmula (apesar de não tê-la expressamente mencionado). Isto porque a súmula em questão apenas afirma que a responsabilidade do sucessor, *uma vez estabelecida*, abrange também as multas, independentemente de o lançamento de ofício ser efetuado antes ou depois do evento sucessório.

Mas a discussão no recurso especial é diversa, pois afeta diretamente a própria atribuição de responsabilidade, ou seja, o que se questiona é a (im)possibilidade de atribuição de responsabilidade nos casos de cisão parcial, e não os efeitos dessa atribuição.

Nada obstante já demonstrada a divergência, e, consequentemente, admitido o recurso com relação a este ponto, não se deve deixar de analisar também o outro paradigma de divergência apresentado (no caso, o acórdão nº 203-08.893 – primeiro paradigma).

Neste outro caso, entendo que a divergência alegada não restou demonstrada.

(...)

Não demonstrada a divergência, portanto, com relação ao primeiro paradigma.

Entretanto, tendo em vista a demonstração da divergência com relação ao segundo paradigma, deve ter seguimento o recurso com relação ao ponto.

(...)

6ª divergência: impossibilidade jurídica de subsunção do caso dos autos ao disposto no artigo 132 do CTN

Com relação a este tópico, o recorrente SANTOS BRASIL PARTICIPAÇÕES S/A (responsável tributário) alega que haveria ainda uma “*impossibilidade jurídica*” para a atribuição de responsabilidade tributária, no caso dos autos, com base no artigo 132 do CTN, pelo fato de que a cisão da NUMERAL 80 foi uma **cisão parcial**, hipótese esta não contemplada pelo mencionado artigo, que apenas prevê hipóteses de operações societárias em que ocorra a **extinção** da pessoa jurídica, o que não é o caso da cisão parcial.

Verifica-se, assim, com clareza, que a divergência aqui alegada é a mesma já descrita e analisada no tópico anterior, que trata da *inexistência de previsão legal*, no art. 132 do CTN, para a atribuição de responsabilidade tributária no caso de cisão parcial, tal qual a ocorrida no caso dos autos.

Esta matéria já foi admitida, tendo por base o acórdão nº 1201-001.841, no qual também foi analisado um caso de cisão parcial, à semelhança do que ocorreu no caso dos autos.

Pelo exposto, devem ser desconsiderados, portanto, os dois paradigmas indicados pela recorrente neste tópico do recurso (acórdãos nº 1201-001.469 e nº 1201-001.533), uma

vez que já extrapolado o limite de apresentação de dois paradigmas por matéria, estabelecido nos parágrafos 6º e 7º do art. 67 do RICARF.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, opino no sentido de que, nos termos do art. 68 do RICARF, se deva DAR SEGUIMENTO PARCIAL ao recurso especial do sujeito passivo NUMERAL 80 PARTICIPAÇÕES S/A, com relação às matérias “*ágio: repercussão na base de cálculo da CSLL*”, “*multa isolada por falta de recolhimento de estimativas – lançamento após o final do exercício*”, e “*multa isolada por falta de recolhimento de estimativas – concomitância com a multa de ofício proporcional*”, e **DAR SEGUIMENTO PARCIAL** ao recurso especial interposto pelo responsável SANTOS BRASIL PARTICIPAÇÕES S/A, com relação às mesmas matérias acima mencionadas, e, também, com relação à matéria “*responsabilidade tributária – cisão parcial*”.

Houve interposição de Agravos (fls. 5.512/5.526 e 5.549/5.557), sendo inadmitido o da contribuinte e parcialmente admitido o do solidário (fls. 5.656/5.668). Confira-se:

(...)

II.1 – Ab Initio – Autonomia Entre as Matérias Veiculadas no Recurso Especial – Necessário Exame de Admissibilidade Individualizado.

Esse item envolve a análise do tópico do recurso especial “*III.6 - Impossibilidade Jurídica de Responsabilidade Tributária no Caso de Cisão Parcial - Ausência de extinção da sociedade cindida para subsunção do artigo 132 do CTN*”.

O recorrente alega que haveria uma “*impossibilidade jurídica*” para a atribuição de responsabilidade tributária com base no artigo 132 do CTN, pelo fato de que a cisão da empresa “NUMERAL 80” foi apenas parcial, hipótese esta não contemplada pelo mencionado artigo, que apenas prevê hipóteses de operações societárias em que ocorra a “extinção” da pessoa jurídica.

O despacho de admissibilidade manifestou-se no sentido de que “*(...) a divergência aqui alegada é a mesma já descrita e analisada no tópico anterior, que trata da inexistência de previsão legal, no art. 132 do CTN, para a atribuição de responsabilidade tributária no caso de cisão parcial, tal qual a ocorrida no caso dos autos*”.

Nesse contexto, conclui que (grifos do original):

(...)

Esta matéria já foi admitida, tendo por base o acórdão nº 1201-001.841, no qual também foi analisado um caso de cisão parcial, à semelhança do que ocorreu no caso dos autos.

Pelo exposto, devem ser desconsiderados, portanto, os dois paradigmas indicados pela recorrente neste tópico do recurso (acórdãos nº 1201-001.469 e nº 1201-001.533), uma vez que já extrapolado o limite de apresentação de dois paradigmas por matéria, estabelecido nos parágrafos 6º e 7º do art. 67 do RICARF.

(...)

Em seu Agravo, argumenta o contribuinte que o óbice apontado pelo exame de admissibilidade não se sustenta, uma vez que as matérias veiculadas no seu Recurso Especial, a despeito de terem uma pretensão de resultado comum (impossibilidade de a Agravante ser caracterizada como responsável solidária), possuem abordagens completamente distintas, ainda que em relação ao mesmo dispositivo legal, fatos esses que impõem a individualização do referido exame.

Diz que enquanto a primeira matéria busca o reconhecimento de que o art. 132, do CTN não possui em seus dizeres prescrição que possibilite atribuir responsabilidade solidária em fase do evento societário de Cisão, na segunda divergência arguiu-se que também deveria ser reconhecida a improcedência da responsabilidade solidária com base no art. 132, do CTN, porquanto não teria ocorrido a extinção da sociedade, com o consequente

encerramento de suas atividades, à luz do que fora decidido pelo CARF nos Acórdãos Paradigmas nº 1201-001.469 e nº 1201-001.533.

Alega que a citada questão resta ainda mais clara quando se comparam os acórdãos paradigmas entre si, sendo patente a existência de racionais autônomos e não prejudiciais.

Assiste razão à agravante.

As matérias abordas nos itens III.5 e III.6 do Recurso Especial foram as seguintes:

• III.5. Ausência de previsão legal no artigo 132 do CTN de Responsabilidade Tributária no caso de Cisão.

• III.6. Impossibilidade jurídica de responsabilidade tributária no caso de cisão parcial – ausência de extinção da sociedade cindida para subsunção do artigo 132 do CTN.

Como se pode observar, são duas situações distintas. A primeira envolve a análise da possibilidade de aplicação do art. 132 do CTN, para os casos de cisão. Já a segunda, se refere ao fato de o dispositivo ser aplicado somente aos casos em que há extinção da sociedade.

Nos termos do art. 229 da Lei nº 6.404, de 1976, “a cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão” (grifos acrescidos).

Assim, no caso de cisão parcial, é possível que seja rejeitada a tese alegada pelo contribuinte no item III.5, mas acolham-se seus argumentos previstos no item III.6, por não ter ocorrido o encerramento de atividades.

A rejeição da primeira tese, portanto, não implica necessariamente no afastamento da outra.

Com efeito, não se pode considerar que se trata da mesma divergência.

O quadro demonstrativo elaborado pelo contribuinte, e-fls. 5521, permite que se identifique, com facilidade, a diferença entre as duas situações:

Ausência de Previsão Legislativa		Ausência de Extinção da Sociedade Cindida	
Acórdão Paradigma nº 203-08.893	Acórdão Paradigma nº 1201-001.841	Acórdão Paradigma nº 1201-001.469	Acórdão Paradigma nº 1201-001.533
“DECISÃO - Não existe previsão legal para transferência da responsabilidade tributária no caso da cisão da pessoa jurídica, já que o art. 132 do CTN trata de casos de responsabilidade tributária decorrente da fusão, transformação ou incorporação. Preliminares rejeitadas.” (g.n.)	“RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO. EMPRESA CINDIDA NÃO EXTINTA. IMPOSSIBILIDADE. As previsões contidas no artigo 5º, inciso III, e § 1º, alínea b, do Decreto-lei nº 1.598/77 e do art. 207 do RIR/99 não devem se sobrepor ou mesmo ultrapassar os limites contidos no art. 132 do CTN, razão pela qual resta impossível a responsabilização tributária por sucessão da empresa que absorver parcela da empresa cindida mas não extinta como acontece na hipótese de cisão parcial.” (g.n.)	“RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INOCORRÊNCIA DE ENCERRAMENTO DA EMPRESA CINDIDA. APLICAÇÃO DO ARTIGO 132 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE. Não tendo ocorrido o encerramento das atividades da empresa cindida é inaplicável a regra de responsabilização tributária por sucessão prevista no art. 132 do CTN. (...)” (g.n.)	“(…) RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. APLICAÇÃO DO ART. 132 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE. O art. 132 e seu parágrafo único trazem como pressuposto para responsabilização, a extinção da pessoa jurídica incorporada ou fusionada. Na ausência de extinção da pessoa jurídica não é possível a aplicação de tal dispositivo do CTN. (...)” (g.n.)

O processo relacionado ao acórdão paradigma 1201-001.469 (nº 16561.720170/201231) foi objeto de recurso especial, mas a matéria relativa à responsabilidade tributária não foi reformada (acórdão nº 9101-004.752).

Vejamos de que forma o acórdão recorrido analisou a matéria (grifei):

(...)

II.2 Da responsabilidade tributária a luz do art. 132 do CTN e do art. 5º do Decreto-lei de nº 1.598/77, inclusive quanto à multa de ofício.

Aqui, igual sorte não socorre ao recorrente. Isto porque o Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do REsp 923.012/MG, realizado sob o rito do artigo 543 -C do antigo CPC, e cujo acórdão foi publicado no DJe de 24/06/2010, RSSTJ vol. 45, p. 463, pacificou o entendimento daquela Corte acerca do preceito do art. 132 do CTN, mormente para considerar que, não só o citado preceptivo abrange, também, as operações de cisão (parcial ou total), como estende a responsabilidade ali preconizada às multas aplicadas em decorrência da infração tributária. Neste passo, e inclusive para atender ao comando inserto no art. 62 do RICARF, transcreve-se, a seguir, a ementa do julgado acima invocado:

(...)

A distinção entre a situação concreta e objetiva analisada nesse processo com o caso do REsp de nº 923.012 já foi analisada no despacho de admissibilidade, tendo sido acolhidos os argumentos da recorrente nesse aspecto (e-fls. 5501/5502).

Portanto, identificada a divergência de interpretação do art. 132 do CTN, em contextos fáticos semelhantes, deve-se dar seguimento ao recurso especial relativamente à matéria indicada no item III.6 (*“Impossibilidade Jurídica de Responsabilidade Tributária no Caso de Cisão Parcial - Ausência de extinção da sociedade cindida para subsunção do artigo 132 do CTN”*), com o reconhecimento dos paradigmas (acórdãos nº 1201-001.469 e nº 1201-001.533).

Acolhem-se os argumentos da agravante nesse aspecto.

(...)

II.3 Necessidade de Admissão do Tópico “III.5. Ausência de Previsão Legal no Artigo 132 do CTN de Responsabilidade Tributária no Caso de Cisão” também por Meio do Acórdão Paradigma nº 203-08.893.

Relativamente à matéria - *Ausência de Previsão Legal no Artigo 132 do CTN de Responsabilidade Tributária no Caso de Cisão*”, a Agravante argumenta ser necessária a sua admissão também por meio do acórdão paradigma nº 203-08.893.

O despacho de admissibilidade excluiu o referido paradigma com base nos seguintes argumentos:

(...)

Nada obstante já demonstrada a divergência, e, consequentemente, admitido o recurso com relação a este ponto, não se deve deixar de analisar também o outro paradigma de divergência apresentado (no caso, o acórdão nº 203-08.893 – primeiro paradigma).

Neste outro caso, entendo que a divergência alegada não restou demonstrada.

Isto porque no paradigma em questão, há que se observar, o que estava sob julgamento era o lançamento efetuado sobre a contribuinte principal (a empresa cindida parcialmente), sendo que uma das alegações daquela empresa (recorrente) era a de que, no processo de cisão parcial realizado, “a pessoa jurídica sucessora (...) assumiu a condição de responsável tributário quanto às dívidas da sucedida, ora impetrante, relativamente aos tributos federais”. Alegava a recorrente que a cisão em questão, embora “regularmente efetuada (...) não [fora] considerada pela administração pública, razão pela qual fora interposto o Mandado de Segurança nº (...)”. De se observar que, no

referido caso paradigmático, não houve sequer tentativa, por parte do fisco, de responsabilizar outra pessoa jurídica, na qualidade de sucessora, pelos lançamentos realizados.

Verifica-se, assim, que a situação fática lá analisada é muito distinta. Trata-se de situação em que a contribuinte principal buscava exonerar-se da sua condição perante o fisco alegando haver transferido para outra empresa, por cisão parcial, a responsabilidade pelos tributos federais, alegação esta que foi rechaçada pelo acórdão, que, conforme se verifica da sua parte dispositiva, negou provimento ao recurso voluntário da recorrente.

Diante da dissimilaridade entre as situações analisadas, em cada caso, não é possível extrair, de decisão que negou provimento ao recurso voluntário da contribuinte principal, para manter a sua condição de sujeito passivo perante o fisco, a divergência

jurisprudencial alegada com relação ao art. 132 do CTN em face de uma decisão que também negou provimento ao recurso voluntário (mas, no caso, da empresa arrolada como responsável tributária solidária com o contribuinte principal).

Não demonstrada a divergência, portanto, com relação ao primeiro paradigma.

Extraem-se os seguintes excertos do Agravo:

(...)

Ora, como bem colocado pelo Despacho na sequência, no caso do Acórdão Paradigma nº 203-08.893, esse E. CARF analisou a possibilidade de o instituto jurídico da cisão parcial se prestar a atrair a responsabilidade solidária esculpida no art. 132, do CTN.

Nesse diapasão, confira-se trecho do voto proferido pelo Conselheiro Relator Otacílio Dantas Cartaxo, verbis.

"Vê-se claramente que o dispositivo legal acima transcrito trata de casos de responsabilidade tributária decorrente da fusão, transformação ou incorporação, não contemplando o caso da cisão.

Não existe previsão legal para transferência da responsabilidade tributária no caso da cisão da pessoa jurídica." (g.n.)

Assim, é nítido que a questão jurídica proposta por meio do referido acórdão paradigmático é justamente a ausência previsão legal para transferência da responsabilidade tributária no caso da cisão da pessoa jurídica, à luz do art. 132 do CTN.

Frisa-se, assim, que o óbice posto pelo Despacho, em verdade, é fruto da exigência de uma identidade fática, e não de uma similitude fática, havendo nítida infração ao designado pelo RICARF e pelo Manual de Exame de Admissibilidade.

Afinal, em ambos os casos, está-se diante de situações nas quais houve uma cisão parcial e, por conta de tal fato, a Autoridade Fiscal buscou atribuir a responsabilidade a determinada pessoa jurídica com base no art. 132, do CTN (similitude fática e coincidência entre as legislações). Todavia, no paradigma, entendeu-se que o procedimento fiscal não era o correto, em virtude da ausência de previsão legal para tal, ao passo que no caso dos autos se validou a equivocada fundamentação (divergência jurisprudencial).

Da análise do voto condutor do paradigma referenciado, destacam-se os seguintes trechos (grifos acrescentados):

No apelo apresentado a este Conselho, a recorrente:

- alega que a obrigação em lide foi transferida, os termos do art. 132 do CTN, para a empresa Kume Transportes Ltda., por força de cisão efetuada nos termos da legislação comercial;

- afirma que os valores exigidos estão inclusos no REFIS;

- informa a existência de ação judicial, Mandado de Segurança nº 2002.34.00.007912 -8, interposta perante a 1ª Vara da Justiça Federal do Distrito Federal, na qual foi concedida liminar favorável à recorrente;

- argúi a ilegalidade de legislação tributária; e

- protesta contra a multa aplicada e a utilização da Taxa SELIC.

(...)

No mérito, vejo que não assiste razão à recorrente. Dispõe o art. 132 do CTN, invocado pela recorrente, verbis:

(...)

Vê-se claramente que o dispositivo legal acima transcrito trata de casos de responsabilidade tributária decorrente da fusão, transformação ou incorporação, não contemplando o caso da cisão. Não existe previsão legal para transferência da responsabilidade tributária no caso da cisão da pessoa jurídica.

(...)

Não restam dúvidas de que o caso analisado não é idêntico ao acórdão recorrido, pois no citado paradigma o sujeito passivo “contribuinte” buscava exonerar-se da sua condição perante o fisco, alegando haver transferido para outra empresa, por cisão parcial.

Neste, a empresa decorrente da cisão (responsável tributário - SANTOS BRASIL PARTICIPAÇÕES S/A) é que pretende excluir a atribuição da responsabilidade tributária.

Porém, embora se identifiquem diferenças, não restam dúvidas de que há semelhanças entre as duas situações, inclusive o voto condutor do acórdão paradigma adentrou na análise da atribuição de responsabilidade tributária, especificamente nos casos de cisão.

A questão envolve, portanto, a interpretação do mesmo arcabouço normativo (art. 132 do CTN), decorrente do mesmo tipo de reorganização societária (cisão), tendo sido adotadas soluções diversas, no que concerne à atribuição de responsabilidade tributária.

Assim sendo, o acórdão nº 203-08.893 também deve ser considerado como paradigma da matéria indicada no item III.5 do recurso especial: “*Ausência de Previsão Legal no Artigo 132 do CTN de Responsabilidade Tributária no Caso de Cisão*”.

Acolhem-se os argumentos da agravante nesse aspecto.

Por todo o exposto, presentes os pressupostos de admissibilidade, propõe-se que seja:

I) **NEGADO** provimento ao agravo interposto **por Numeral 80 Participações S/A.**;

II) **ACOLHIDO PARCIALMENTE** o agravo interposto por **Santos Brasil Participações S/A.**, para:

(a) dar seguimento ao recurso especial relativamente à matéria indicada no item III.6 do recurso especial (“*Impossibilidade Jurídica de Responsabilidade Tributária no Caso de Cisão Parcial - Ausência de extinção da sociedade cindida para subsunção do artigo 132 do CTN*”), com o reconhecimento dos paradigmas (acórdãos nº 1201-001.469 e nº 1201-001.533); e

(b) incluir o acórdão nº 203-08.893 também como paradigma da divergência suscitada no item III.5 do recurso especial (“*Ausência de Previsão Legal no Artigo 132 do CTN de Responsabilidade Tributária no Caso de Cisão*”).

Mantém-se o seguimento parcial ao recurso especial expresso no despacho de admissibilidade pela Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, e-fls. 5492/5506, relativamente às demais matérias.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 5.679/5.708) questionando exclusivamente o mérito do recurso.

Posteriormente, o sujeito passivo apresentou petição (fls. 5.714/5.720), por meio do qual formula o seguinte pedido:

21. Diante do exposto, demonstrada a aplicabilidade do artigo 2º da Lei nº 14.689/2023 ao caso concreto, requer-se que seja acolhida a presente manifestação para o imediato cancelamento da multa de ofício e da multa isolada aplicadas no bojo do processo administrativo em epígrafe.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

Os recursos especiais são tempestivos.

E não obstante a ausência de questionamento quanto ao seguimento dos recursos pela recorrida, considerando a competência desta Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), passo a examinar, por matéria, os demais requisitos de conhecimento, registrando aqui que o pleito da contribuinte para o cancelamento das multas (isolada e qualificada) deve ser apreciado, em razão das peculiaridades desse caso concreto, pela Unidade de Origem na fase de liquidação, até mesmo porque ele pode ser impactado por o que vier a ser decidido no presente julgamento.

Da inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização – paradigmas 9101-002-310 e 1103-00.630

A anterior decisão desta 1ª Turma da CSRF manteve a glosa das despesas com amortização de ágio por entender que não houve “confusão patrimonial” entre a investida e as “reais adquirentes”, as quais, segundo o voto vencedor do Acórdão nº **9101-003.561**, não foram as chamadas “empresas veículo”, mas suas controladoras. Transcrevo trechos do citado voto:

No complexo caso analisado nos presentes autos, é incontroverso que houve desembolso de valores pela aquisição de 64,76% das ações da contribuinte SANTOS BRASIL. Também não se discute que os valores despendidos superaram o valor contábil das ações alienadas e que foram pagos a partes não relacionadas aos compradores. A existência do ágio oriundo de tais operações não foi alvo de questionamento pela Fiscalização ou pela própria PGFN em seu recurso especial.

(...)

Ocorre que os recursos financeiros utilizados na aquisição das ações da contribuinte não pertenciam às empresas VITEX, HERMOSA, HOWLAND, STRELICIA e BILIMBI, mas às suas controladoras. Os recursos foram obtidos pelas empresas veículos (com a específica finalidade de que fossem empregados na compra de participação societária na SANTOS BRASIL) basicamente de duas formas: (i) operações de aumento de capital social integralizado pelas controladoras; e ii) empréstimos concedidos pelo banco CREDIT SUISSE em razão da prestação de garantias e fianças pela própria SANTOS BRASIL e por empresas dos grupos econômicos OPPORTUNITY, FINK e DÓRIO.

(...)

Como não foram as pessoas jurídicas VITEX, HERMOSA, HOWLAND, STRELICIA e BILIMBI que desembolsaram o valores que deram origem aos ágios contábeis, restou desatendido o aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999. Os numerários que pagaram pela aquisição das ações da contribuinte recorrida saíram dos ativos das reais investidoras, OPP FUND, MULTI STS, RK PARTICIPAÇÕES e PW 237. Mesmo a fração dos recursos que adveio de empréstimo bancário somente teve sua obtenção viabilizada porque estas reais adquirentes e a contribuinte SANTOS BRASIL tinham lastro para garantir seu pagamento ao banco CREDIT SUISSE.

(...)

Sendo assim, a amortização operada pela recorrida não teve amparo dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 ou dos arts. 385 e 386 do RIR/1999. Conforme se viu, a possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, só tem sentido em situações em que a investidora de fato, responsável por arcar com o dispêndio que faz nascer o ágio, incorpora a pessoa jurídica em que possua participação societária (investimento) ou é por ela incorporada. No caso dos autos, as investidoras reais não participaram de "confusão patrimonial" alguma.

Nesse contexto, o voto condutor do recorrido assim expôs as razões para a manutenção da glosa para fins de CSLL:

(...)

Assim, se se admite que o art. 57, alhures invocado, não autoriza a glosa de despesas com amortização de ágio para fins de determinação do lucro líquido, consequentemente também não estende a autorização contida no art. 7º da Lei 9.532/97 à definição do aspecto quantitativo desta contribuição. Como dito, as despesas com amortização de ágio, neste particular, teriam que ser apreciadas à luz do art. 47 e §§ da Lei 4.506/64 (este sim, extensível à CSLL por força, justamente, dos preceitos do art. 57 retro).

O que fez, então, a própria Receita Federal quando se deparou com todas as questões aventadas acima? Editou a IN 390/2004 que, por conta e risco, determinou a aplicação das regras atinentes à predita Lei 9.532/97 também à CSLL.

Se se propõe, agora, a discutir a validade desta norma infralegal para afastar a glosa de despesas com amortização de ágio, no tocante à contribuição testilha, há que se reconhecer a sua invalidade, também, para autorizar a respectiva dedução! Se esta IN não vale para determinar a adição das parcelas de amortização por falta de preenchimento dos requisitos preconizados pelos artigos 7º e 8º da citada Lei 9.532, consentaneamente também não serve para justificar a sua exclusão...

E, insisto, a minguia de uma autorização expressa, e superada a previsão contida na predita IN 390/2004, semelhantes despesas devem se subsumir aos ditames do art. 74 da Lei 4.506; e, **no caso concreto, como as operações que deram causa à amortização foram consideradas ilícitas pela CSRF (questão que não pode, por este Colegiado, ser reapreciado), a consequência lógica e imediata é o reconhecimento de que tais dispêndios não se revestem do caráter de usualidade e necessidade sendo, pois, indedutíveis.**

Seja, portanto, qual for o prisma pelo qual se enfrenta a questão, há que se concluir pela correção do procedimento fiscal que culminou com a exclusão das parcelas amortizadas do ágio do cômputo do lucro líquido da empresa para fins de cálculo e exigência da CSLL.

Como se percebe, a glosa de despesas com amortização de ágio para fins da CSLL foi mantida com base na premissa de que tais dispêndios não seriam necessários ou usuais, considerando que as operações que deram causa à amortização foram consideradas ilícitas pela CSRF.

Os *paradigmas* (Acórdãos **9101-002-310** e **1103-00.630**), por sua vez, analisaram o argumento acerca da possibilidade de amortização de despesas com amortização de ágio em contexto diverso.

Mais precisamente, o Acórdão nº 9101-002.310 não tratou de despesas com amortização de ágio deduzidas após incorporação, mas sim de participação mantida na investidora, ao passo que o Acórdão nº 1103-00.630 exonerou a CSLL em situação na qual a Turma Julgadora já havia cancelado a glosa para o próprio IRPJ.

Tratam-se, portanto, de situações fático-jurídicas dessemelhantes, o que prejudica o conhecimento recursal na linha de precedentes mais recentes dessa 1ª Turma da CSRF, a exemplo do Acórdão nº **9101-006.374**, cujo entendimento acabei me curvando e que restou assim ementado:

CSLL. AMORTIZAÇÃO FISCAL DE ÁGIO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA.

Não há divergência jurisprudencial quando os precedentes comparados tenham tratado de amortização de ágio em contextos jurídicos diversos.

O paradigma 9101-002.310 não tratou de despesas com amortização de ágio deduzidas após incorporação, mas de participação mantida na investidora. Já o caso dos autos discute a glosa de despesas com amortização de ágio tomadas em razão da incorporação, e pretensamente registradas com base nos critérios trazidos pela Lei 9.532/1997. Panoramas jurídicos diversos, portanto.

Quanto ao paradigma 1103-00.630, embora ali também se tratasse de amortização fiscal do ágio na forma da Lei 9.532/1997, e seu voto condutor traga argumentos contrários à indedutibilidade das amortizações no âmbito da CSLL, naqueles autos foi dado provimento integral ao recurso voluntário, afirmando-se o não cabimento da glosa não só na base da CSLL, como também do IRPJ. Assim, o outro Colegiado do CARF decidiu a questão sob circunstâncias distintas daquelas que a Contribuinte quer ver prevalecer nestes autos, qual seja, que a exigência de CSLL seja cancelada ainda que afirmada a indedutibilidade no âmbito do IRPJ.

Ante o exposto, oriento meu voto para não conhecer do recurso especial quanto à CSLL.

Da impossibilidade de exigência de multa isolada após encerramento do ano-base – paradigmas 1402-001.669 e 1301-001.680

Quanto a essa matéria, o voto condutor do acórdão recorrido observa que a redação atual do artigo 44, inciso II, da Lei 9.430/1996, conforme alterada pela Lei 11.488/2007, afirma textualmente a exigência da penalidade isolada, mesmo se apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa. Assim, considerando que a apuração de prejuízo ou base de cálculo negativa somente se materializa no fim do exercício, o voto afirma que é *“ilógico pretender a inaplicabilidade da multa isolada após o seu encerramento (até porque, tornaria materialmente impossível a exigência desta penalidade)”*.

O sujeito passivo contesta tal conclusão, indicando como *paradigmas* os Acórdãos 1402-001.669 e 1301-001.680, e afirmando a impossibilidade de se exigir a multa isolada após o encerramento do ano-calendário.

No Acórdão nº **9101-006.453**, de 01 de fevereiro de 2023², esta Turma analisou recurso especial de sujeito passivo sobre a mesma matéria, o qual havia sido preliminarmente admitido com base no paradigma 1402-001.669. Naquela oportunidade, a maioria da Turma, do qual o presente Julgador fez parte na ocasião, não conheceu do apelo por entender que o referido entendimento proferido no acórdão recorrido está alinhado ao que restou positivado na Súmula CARF nº 178, que assim dispõe:

A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

² Participaram do julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Tendo isso em vista, o recurso especial não deve ser conhecido com fundamento no art. 67, §3º, Anexo II, do RICARF/2015.

Da impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício – paradigmas 1202-001.228 e 1301-001.680

O voto condutor do acórdão recorrido observa que, após as alterações promovidas no artigo 44 da Lei 9.430/1996 pela Lei 11.488/2007, a norma “*não comporta as interpretações restritivas que fundamentaram a edição da Sumula 105, justamente porque os vícios, até então identificados, foram superados pela nova redação proposta pela Lei 11.488/07*”. Para o i. Relator, “*ao asseverar que, mesmo se verificando prejuízo ou base de cálculo negativa, isto é, mesmo que não verificado tributo a pagar (que se apura apenas com o decurso do exercício), a multa será devida... por óbvio, se não houver prejuízo, e, portanto, verificar-se obrigação de se pagar a exação, com mais razão, a penalidade isolada deverá ser aplicada*”. O voto também rechaça a aplicação da teoria da consunção, natural do Direito Penal, na seara de penalidades tributárias.

Já os paradigmas (Acórdãos 1202-001.228 e 1301-001.680) analisaram a aplicação concomitante das penalidades após as alterações da Lei 11.488/2007 e chegaram a entendimento oposto. Daí a divergência.

Da ausência de previsão legal no artigo 132 do CTN de responsabilidade tributária no caso de cisão – paradigmas 203-08.893 e 1201-001.841

Após registrar que a responsabilidade tributária foi imposta com fundamento nos artigos 124, I, 129 e 132, todos do CTN e, ainda, no art. 5º do Decreto-lei 1.598/1977, o acórdão recorrido transcreve trecho do TVF e afirma que “*a ver da D. Fiscalização, não só a operação societária, per se, já justificaria a responsabilidade tributária imposta, no termos do art. 132 do CTN e do art. 5º do Decreto-lei 1.598/77, como, também, haveria, no caso em testilha, um interesse comum manifestado a partir da relação societária havida entre as duas empresas, o que culminaria com a responsabilização em análise também com espeque nos preceitos do art. 124, I da lei geral tributária*”.

O voto (item II.I) rechaça a aplicação, ao caso, do artigo 124, I, do CTN e passa a tratar (item II.2) do artigo 132 do mesmo diploma legal. Neste ponto, o i. Relator observa que, muito embora entenda que tal dispositivo legal deva ser interpretado restritivamente, não poderia acolher a pretensão do sujeito passivo por força do artigo 62 do RICARF/2015, em face do entendimento exarado pelo STJ no REsp 923.012/MG, julgado sob o rito do artigo 543-C do antigo CPC.

Nesse sentido, aduz que “*Ainda que a ementa do julgado acima dê a entender que a discussão lá travada tenha cingido às multas de caráter moratório, os precedentes invocados pelo Ministro Relator, todos, inadvertidamente apontam para a responsabilização, também na cisão, tanto “pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo”*”.

Isso significa dizer que, aos olhos do acórdão recorrido, o STJ, no REsp 923.012/MG, de fato teria aplicado o artigo 132 do CTN para tributos e multas, em qualquer operação de cisão (parcial ou total).

Em seu recurso especial, o sujeito passivo argumenta que o precedente do STJ invocado “*não se presta a justificar a atribuição da responsabilidade solidária no caso em análise, pois o que se analisava naquela oportunidade era a sucessão do incorporador sobre os créditos tributários já constituídos quando da ocorrência dos eventos societários contemplados no artigo 132 do CTN*”. Sustenta, assim, que a situação ora analisada seria distinta, já que os autos de infração foram lavrados em face da NUMERAL 80 (contribuinte) “após o evento de cisão parcial” (grifos nossos).

O despacho de admissibilidade reconhece que assistiria razão ao sujeito passivo quanto à situação de fato analisada pelo STJ no REsp 923.012 e sua distinção com relação à situação analisada no caso dos autos. Observa, ademais, que a situação analisada no *segundo paradigma* (Acórdão nº 1201-001.841) é *idêntica* à dos presentes autos (ou seja, trata de um *evento de cisão parcial ocorrido antes do lançamento fiscal sobre a empresa cindida*), e que tal precedente foi proferido mais de sete anos após a decisão do REsp 923.012 sem fazer qualquer menção a tal precedente judicial, o que embasaria a demonstração de divergência jurisprudencial também quanto à pretensão de não aplicação, ao caso concreto, do enunciado daquela decisão do STJ.

Uma análise mais atenta, contudo, revela que não é esse o fundamento trazido no referido Acórdão 1201-001.841. A questão sobre se os valores foram lançados antes ou após a cisão na verdade não está discutida nem na decisão recorrida e nem neste *paradigma*.

Com a devida vênia ao despacho de admissibilidade, a divergência jurisprudencial não se manifesta nos termos ali definidos (isto é, decidir se o artigo 132 do CTN pode servir de fundamento para a atribuição, à empresa resultante de cisão, de responsabilidade tributária por fatos geradores ocorridos na empresa cindida, mas lançados de ofício apenas **após** o evento de cisão), mas sim **na aplicação ou não do artigo 132 do CTN na hipótese de cisão parcial**.

A propósito, o próprio relatório da decisão recorrida observa que a responsabilidade foi contestada “*também a luz do art. 132 do CTN mormente pelo fato deste preceptivo não tratar da “cisão” (total ou parcial), mas tão só das operações de fusão, incorporação e transformação (hipóteses em que as pessoas fundidas, incorporadas ou transformadas deixam de existir).*”

É justamente aqui que o dissídio se faz presente, afinal, enquanto o acórdão recorrido entendeu que o artigo 132 do CTN seria aplicável ao caso dos autos (por se entender vinculado a aplicar ao caso em questão o entendimento do STJ no REsp 923.012), o paradigma 1201-001.841, analisando situação fática semelhante e julgado anos após referida decisão do STJ, não menciona tal precedente superior, concluindo que o artigo 132 não é aplicável ao caso, porque “*impossível a responsabilização tributária por sucessão da empresa que absorver parcela da empresa cindida mas não extinta como acontece na hipótese de cisão parcial*” e que “*as previsões contidas no artigo 5º, inciso III, e § 1º, alínea b, do Decreto-lei nº 1.598/77 e do art. 207 do RIR/99 não devem se sobrepor ou mesmo ultrapassar os limites contidos no art. 132 do CTN, razão pela qual resta impossível a responsabilização tributária por sucessão da empresa que absorver parcela da empresa cindida, mas não extinta, como acontece na hipótese de cisão parcial*”.

Nesses termos, conheço do recurso especial com base no paradigma 1201-001.841, descartando o paradigma 203-08.893 como hábil a caracterizar a alegada divergência, tendo em vista tratar-se de precedente julgado em 2003, portanto antes da decisão do STJ utilizada como fundamento pelo acórdão recorrido.

Da impossibilidade jurídica de responsabilidade tributária no caso de cisão parcial – ausência de extinção da sociedade cindida para subsunção do artigo 132 do CTN – paradigmas 1201-001.469 e 1201-001.533

Entendo que a presente *matéria* se confunde com a que foi analisada no tópico acima, na linha inclusive do que já foi reconhecido à unanimidade de votos por esta Turma por ocasião do julgamento do Acórdão nº **9101-006.544**, de 06 de abril de 2023, do qual transcrevo as seguintes passagens para considerar que esse tópico já está abrangido no item precedente:

(...)

As divergências 10 - ausência de previsão legal no artigo 132 do CTN de responsabilidade tributária no caso de cisão - e 11 - impossibilidade jurídica de responsabilidade tributária no caso de cisão parcial – ausência de extinção da sociedade cindida para subsunção do artigo 132 do CTN – devem ser analisadas conjuntamente, posto tratar-se, de fato, de única matéria.

Para uma única matéria, as recorrentes (devedoras solidárias) valeram-se de duas divergências, conforme pode-se constatar a partir dos seguintes excertos do recurso especial:

III.1 – Da Ausência de Previsão Legal no Artigo 132 do CTN de Responsabilidade Tributária no Caso de Cisão

[...] Assim, com base nos termos expostos na autuação fiscal, **o acórdão recorrido manteve a atribuição de responsabilidade tributária por sucessão da recorrente** valendo-se do disposto no artigo 132 do CTN, apesar da **inexistência de previsão legal** de responsabilidade nos casos de cisão. Nota-se que o acórdão recorrido, por meio da mera transcrição do TVF, tratou a omissão do artigo 132 do CTN como “justificável”.

Contudo, em posição **diametralmente oposta àquela manifestada no acórdão recorrido**, a antiga 3ª Câmara do 2º Conselho de contribuintes, por meio do **acórdão paradigma nº 203-08.893 (Doc. 02)**, entendeu que, **diante da inexistência de previsão normativa quanto à cisão na redação do artigo 132 do CTN**, não haveria que se falar em atribuição da responsabilidade tributária, veja-se:

[...]

Nesse mesmo sentido, julgou a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do E. CARF, por meio do **acórdão paradigma nº 1201-001.841 (Doc. 03)**, **pela impossibilidade de atribuição de responsabilidade tributária ante a ausência de previsão da hipótese de cisão no artigo 132 do CTN**, verbis:

[...]

Dessa forma, demonstrada a **divergência de interpretação da legislação tributária**, por meio do cotejo entre o acórdão recorrido e acórdãos paradigma nº 203-08.893 e 1201-001.841, **que são precisos ao esclarecer a impossibilidade de responsabilização tributária, nos termos do artigo 132 do CTN, por ausência de previsão legislativa da hipótese de cisão**, cabe a esta E. CSRF determinar a reforma do acórdão recorrido, com o consequente cancelamento do Termo de Sujeição Passiva Solidária ora em controle.

III.2 – Da Impossibilidade Jurídica de Responsabilidade Tributária no Caso de Cisão Parcial – Ausência de Extinção da Sociedade Cindida para Subsunção do Artigo 132 do CTN

[...]

Ora, realizando-se uma análise teleológica do conteúdo do artigo 132 do CTN, facilmente denota-se que a hipótese de cisão parcial não se encaixa dentre as hipóteses ali previstas. Afinal, no caso da cisão parcial, a pessoa jurídica titular dos direitos e obrigações anteriores à referida operação societária permanece com a sua personalidade incólume, ou seja, plenamente capaz de responder pelos créditos tributários de sua titularidade.

[...]

Vê-se que o entendimento manifestado pela E. Turma Julgadora foi no sentido de que a cisão, como suposta modalidade do gênero “mutação empresarial”, estaria abarcada pelo artigo 132 do CTN, o que incluiria as suas espécies, entre elas a cisão parcial sem a extinção da sociedade cindida (tal como ocorre no presente caso). Por isso, segundo o seu entender, não haveria que se falar em improcedência dos Termos de Sujeição Passiva Solidária, já que **a ausência de extinção da sociedade cindida estaria supostamente abarcada pelo referido artigo 132 do CTN.**

No entanto, em **entendimento absolutamente diverso** daquele manifestado pela E. Turma Julgadora, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção do E. CARF, por meio do **acórdão paradigma nº 1201-001.469 (Doc. 04)**, foi **precisa ao definir que não seria aplicável o artigo 132 do CTN nos casos em que não houve a extinção da sociedade cindida.** Confira-se:

[...]

Mas não só: o **acórdão paradigma nº 1201-001.533 (Doc. 05)** corrobora com esse mesmo entendimento, **no sentido de que não é possível a atribuição da responsabilidade tributária prevista no artigo 132 do CTN quando não há a extinção da sociedade que sofreu a operação de cisão.** Veja-se:

[...]

Vê-se que é **nítida a divergência de interpretação** entre o entendimento firmado no acórdão recorrido e complementado pelo Despacho s/nº, de 27 de julho de 2018, e os **acórdãos paradigma nº 1201-001.469 e 1201-001.533**, que indiscutivelmente manifestam-se pela **impossibilidade de se atribuir responsabilidade tributária por sucessão nos casos em que a sociedade, objeto da operação societária, não foi extinta (tal como no caso em questão).**

Pretendem as recorrentes que se admita como duas divergências as alegações que intentam reformar a decisão recorrida que considerou o art. 132 do CTN aplicável ao caso.

Em uma divergência, alegam as recorrentes que não há previsão legal para aplicação do dispositivo no caso de cisão parcial, tendo assim denominado a matéria: **“a impossibilidade de responsabilização tributária, nos termos do artigo 132 do CTN, por ausência de previsão legislativa da hipótese de cisão”.**

Em outra divergência, argumentam que, como não houve extinção da empresa, ou seja, a cisão foi parcial há **“impossibilidade de se atribuir responsabilidade tributária por sucessão nos casos em que a sociedade, objeto da operação societária, não foi extinta”.**

Ora, se a cisão fosse total, não haveria espaço para discussão quanto à aplicação do previsto no art. 132 do CTN, que assim dispõe (com destaques acrescidos):

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo **aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado**, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Evidentemente, estamos tratando da mesma coisa. Se a sociedade não foi extinta, a cisão foi parcial. Se a cisão foi parcial, não se poderia aplicar o previsto no art. 132 do CTN, segundo defendem as recorrentes. No caminho inverso, não haveria previsão legal para aplicação do mesmo dispositivo, quando ocorresse cisão parcial.

Pelo exposto, contata-se que as recorrentes infringiram o previsto no disposto no art. 67, 6º do Anexo II do RICARF, que limita a apresentação de dois paradigmas por matéria.

Em consequência do excesso de paradigmas, com base no art. 67, § 7º do Anexo II do RICARF, deixarão de ser considerados, para fins de conhecimento do recurso especial, os paradigmas nº 1201-001.469 e 1201-001.533, bem como o meu voto por não conhecer da divergência 11, posto tratar-se de reprodução da mesma matéria contida na divergência 10.

Conclusão

Ante o exposto, conheço parcialmente dos recursos especiais, apenas em relação às matérias *impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício e aplicação ou não do artigo 132 do CTN na hipótese de cisão parcial*.

Mérito

Da impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício

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

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

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

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial, na linha do que argumenta a Recorrente, que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007) ao art. 44 da Lei nº 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 nº 9.430/96, com a redação dada pela MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 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 Martins³, 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.

³ Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015.

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

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

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende 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.

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 nº 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 nº 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 nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a *geografia* das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei 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 inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

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

(...)

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 obra⁴.

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

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

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

(...)

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

(...) 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.

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

Nesse sentido, oriento meu voto para dar provimento ao recurso especial quanto a esta matéria, cancelando a cobrança das multas isoladas em questão.

Da aplicação ou não do artigo 132 do CTN na hipótese de cisão

Trata-se de matéria já apreciada por esta E. 1ª Turma da CSRF, no Acórdão nº **9101-006.544**, de 6 de abril de 2023⁵, tendo a questão sido decidida, por maioria de votos, no mesmo sentido do que concluiu a decisão ora recorrida⁶.

Ressalte-se que, naquela oportunidade, acompanhei o voto do Relator, seguido pela maioria, apenas pelas conclusões, exclusivamente por entender que a presente matéria, ou seja, a aplicação do art. 132 do CTN na hipótese de cisão (inclusive parcial), já restou consolidada na jurisprudência do STJ, conforme atestam, além dos julgados constantes do acórdão recorrido, dentre eles um julgado vinculante, os seguintes precedentes mais recentes proferidos por este Tribunal Judicial:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CISÃO PARCIAL. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. OCORRÊNCIA. ACÓRDÃO COMBATIDO. FUNDAMENTO. IMPUGNAÇÃO. AUSÊNCIA.

(...)

2. Segundo a jurisprudência deste Superior Tribunal, entende-se que, "embora não conste expressamente do rol do art.132 do CTN, a cisão da sociedade é modalidade de mutação empresarial sujeita, para efeito de responsabilidade tributária, ao mesmo tratamento jurídico conferido às demais espécies de sucessão". (...)

(STJ. Primeira Turma. Rel. Min. Gurgel d'Almeida Faria. AgInt no REsp 1834255 / PE. DJe 05/05/2021).

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO. ART. 174 DO CTN. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. INCIDÊNCIA, POR ANALOGIA, DA SÚMULA 282/STF. ART.132 DO CTN. CISÃO PARCIAL DE SOCIEDADE. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. MATÉRIA FÁTICA. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

(...)

⁵ Tal acórdão restou assim ementado:

“RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO. CISÃO PARCIAL.

A cisão parcial de sociedade configura hipótese de responsabilidade tributária por sucessão nos termos do art. 132 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN). Em consonância com o entendimento do STJ, “embora não conste expressamente do rol do art. 132 do CTN a cisão da sociedade é modalidade de mutação empresarial sujeita, para efeito de responsabilidade tributária, ao mesmo tratamento jurídico conferido às demais espécies de sucessão”. Ademais o art. 5º do DL. 1598/1977 também aponta expressamente no mesmo sentido.”

⁶ Resultado da decisão: "Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria atinente à aplicação do artigo 132 do CTN de responsabilidade tributária no caso de cisão. No mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Livia De Carli Germano que votou por dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Gustavo Guimarães da Fonseca".

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

IV - O acórdão recorrido está em consonância com o entendimento desta Corte, no sentido de que, embora não conste expressamente na redação do art.132 do CTN, a cisão parcial de sociedade configura hipótese de responsabilidade tributária por sucessão. (...)

(STJ. Primeira Turma. Rel. Min. Regina Helena Costa. AgInt no REsp 1825639/PR. DJe 18/12/2019).

EXECUÇÃO FISCAL. SUCESSÃO EMPRESARIAL. CISÃO. RESPONSABILIDADE EM NOME PRÓPRIO PELA DÍVIDA DA EMPRESA SUCEDIDA. SUBSTITUIÇÃO DA CDA. DESNECESSIDADE. VIOLAÇÃO DO ART. 489, VI, DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA.

(...)

III - A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, à época do julgamento do EREsp 1.695.790/SP, Rel. Ministro Gurgel de Faria, DJe 26/3/2019, pacificou o entendimento de que, na sucessão empresarial, a sucessora assume todo o passivo tributário da empresa extinta, respondendo em nome próprio pela dívida de terceiro (sucedida) (art.132do CTN), em razão de imposição automática de responsabilidade tributária pelo pagamento de débitos da sucedida determinada por lei, de sorte que a sucessora pode ser acionada independentemente de qualquer outra diligência por parte do credor. Precedentes: AgInt no REsp 1.775.466/SP, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 26/3/2019; AgRg no REsp 1.452.763/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 17/6/2014.

IV - Embora não conste expressamente da redação do art.132do CTN, acisãoparcial de sociedade configura hipótese de responsabilidade tributária por sucessão. Precedentes: AgInt no REsp 1.625.391/CE, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 17/12/2018 REsp n. 1.682.792/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 9/10/2017.

V - Recurso especial improvido.

(STJ. Segunda Turma. Rel. Min. Francisco Falcão. Resp 1795188/SP. DJe 23/08/2019).

Nesse sentido, a responsabilidade solidária deve ser mantida.

Conclusão

Ante o exposto, conheço parcialmente dos recursos especiais do contribuinte e do responsável tributário e, na parte conhecida, dou parcial provimento apenas para cancelar as multas isoladas cobradas nos anos-calendário em que houve lançamento de multa de ofício.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Fl. 31 do Acórdão n.º 9101-006.852 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 16561.720177/2012-52

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, redatora designada

O I. Relator restou vencido em seus fundamentos para negar provimento ao recurso especial de Santos Brasil Participações S/A. A maioria do Colegiado reiterou o entendimento assim expresso pelo Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado no Acórdão nº 9101-006.544:

A matéria que remanesce para apreciação por este colegiado foi apresentada pelos devedores solidários e está precisamente delimitada: é possível atribuir responsabilidade tributária às pessoas jurídicas resultantes de cisão parcial da contribuinte autuada?

As recorrentes entendem que não. Segundo elas, o art. 132 do CTN não prevê que quando ocorra cisão parcial a empresa cindenda seja considerada responsável pelo crédito tributário da cindida. Eis o texto legal:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

De fato, o texto do *caput* do art. 132 atribui responsabilidade tributária às empresas resultantes de fusão, transformação ou incorporação. O parágrafo único do artigo alarga o alcance do *caput* e informa que também responde pela dívida a empresa que continue explorando a atividade de outra, extinta.

Inobstante a literalidade da interpretação do dispositivo não alcançar os casos resultantes de cisão parcial, entendo que não há como se afastar a responsabilidade das recorrentes no caso concreto.

Após os eventos que culminaram com a autuação fiscal ora em julgamento, a contribuinte passou por uma série de eventos de transformação societária, assim descritos no recorrido (com destaques acrescidos):

[...]

Pois bem. A prevalecer a pretensão das recorrentes, teríamos claramente delineado um caminho que permitiria segregar passivo tributário em uma empresa e patrimônio em outras.

Bastaria que após uma autuação fiscal, a contribuinte autuada promovesse cisão parcial, transferindo seu patrimônio para novas pessoas jurídicas e remanescendo, só e insolvente, com a obrigação tributária. O recorrido assim apresentou este aspecto da questão:

Com base nestes argumentos, que entendo bastante suficientes, além de acompanhar os precedentes deste mesmo CARF, entendo que a atribuição de responsabilidade solidária aos sucessores por cisão é perfeitamente compatível com o nosso ordenamento jurídico e, **admitir-se o contrário, seria abrir, não uma brecha, mas sim uma avenida à impunidade** daqueles que ilicitamente cometam crimes contra a ordem tributária e possam se subtrair da cobrança tributária subsequente.

A autoridade autuante, ao fundamentar a atribuição da responsabilidade tributária aos sucessores, assim se expressou:

140. Adotando o mesmo fundamento, o STJ vem assim decidindo, como comprovam os trechos das ementas a seguir reproduzidas:

A empresa resultante de cisão que incorpora parte do patrimônio de outra responde solidariamente pelos débitos da empresa cindida. Irrelevância da vinculação direta do sucessor do fato gerador da obrigação (REsp 970.585/RS, 1ª Turma, Min. José Delgado. DJe de 07/04/2008).

Embora não conste expressamente do rol do art. 132 do CTN, a cisão da sociedade é modalidade de mutação empresarial sujeita, para efeito de responsabilidade tributária, ao mesmo tratamento jurídico conferido às demais espécies de sucessão (REsp 852.972/PR, 1ª Turma, Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 25/05/2010)

141. Vêm ao encontro desse mesmo entendimento diversos julgados administrativos do antigo Conselho de Contribuintes (atual CARF), tais como os a seguir destacados:

CISÃO PARCIAL – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SOLIDARIEDADE – Na cisão parcial a companhia sucessora e a empresa cindida respondem solidariamente pelas obrigações destas última nos termos dos arts. 233 da Lei nº 6.404/66, 124 e 132, do CTN (CSRF. Acórdão nº CSRF/03-04.100. Rel. Nilton Luiz Bartoli, 3ª Turma. Decisão: 06/07/2004)

SUJEITO PASSIVO. CISÃO PARCIAL. RESPONSABILIDADE.

Na cisão parcial, respondem solidariamente pelo crédito tributário da pessoa jurídica cindida a sociedade cindida e a sociedade que absorver parcela do seu patrimônio. A exigência do crédito tributário pode ser formalizada contra qualquer uma das responsáveis, o que não impede que as demais solidárias auxiliem a atuada em sua defesa (2º CC, Acórdão nº 02-16.307, Rel. Gustavo Kelly, 2ª Câmara, Decisão: 17/05/2005).

Além das decisões do STJ referidas pela autoridade fiscal e das decisões do Conselho de contribuintes por ele apresentadas, o CARF vem, reiteradamente, decidindo pela responsabilidade tributária dos sucessores no caso de cisão parcial, conforme atestam os recentes julgados cujas ementas reproduzo:

Acórdão 2401-007.841, de 09/07/2020

[...]

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO. CISÃO PARCIAL. Por força do art. 132 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), a cisão parcial de sociedade configura hipótese de responsabilidade tributária por sucessão. Apesar de a redação do art. 132 do CTN não ser expressa, não há analogia. Na analogia se extrapola o significado possível do termo em prol da finalidade subjacente à letra da lei. No caso, tão somente se amplia o significado habitual do termo “transformação” constante do caput do art. 132 do CTN, mas dentro do significado possível do termo. Isso porque, transformação, incorporação, fusão e cisão constituem várias facetas de um só instituto: a transformação das sociedades. Logo, a palavra transformação no texto do caput do art. 132 do CTN pode ser tida como a se referir tanto à transformação do art. 220 da Lei nº 6.404, de 1976, como às cisões do art. 229 da Lei nº 6.404, de 1976, pois cisão é uma transformação de sociedade. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça. Além disso, há responsabilidade tributária por sucessão em decorrência da cisão parcial em face do art. 124, II, do CTN conjugado com o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

Acórdão 9303-013.363, de 19/10/2022

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
Exercício: 2011, 2012

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO. CISÃO PARCIAL
Por força do art. 132 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), a cisão parcial de sociedade configura hipótese de responsabilidade tributária por sucessão. Assim, a pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra, é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Ademais, verifica-se no âmbito federal que o Decreto-Lei nº 1.598/1977 estabelece textualmente a responsabilidade das sucessora pelos tributos devidos pela pessoa jurídica inclusive no caso de cisão, conforme dispõe em seu art. 5º, verbis:

Art 5º - Respondem pelos tributos das pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas:

[...]

II - a pessoa jurídica constituída pela fusão de outras, ou em decorrência de cisão de sociedade;

III - a pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida;

[...]

§ 1º - Respondem solidariamente pelos tributos da pessoa jurídica:

a) as sociedades que receberem parcelas do patrimônio da pessoa jurídica extinta por cisão;

b) a sociedade cindida e a sociedade que absorver parcela do seu patrimônio, no caso de cisão parcial;

[...]

[...]

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento aos recursos especiais dos responsáveis tributários recorrentes. (*destaques do origina*).

É precisamente esta segunda parte do voto condutor do precedente, não reproduzida no voto do I. Relator, que foi também adotada como fundamento da maioria deste Colegiado. O Decreto-lei nº 1.598/77, ao *adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976)*, atribuiu à então recém criada cisão efeitos semelhantes às demais hipóteses de sucessão previstas no art. 132 do CTN.

Vale adicionar que a discussão acerca da responsabilidade tributária na cisão envolve outras particularidades assim enfrentadas por esta Conselheira em artigo⁷ do qual se destaca:

Como já dito, a responsabilidade tributária em caso de cisão não é tratada no Código Tributário Nacional. E, frente a esta lacuna, o aplicador do direito pode percorrer diferentes caminhos interpretativos, buscando a integração do sistema jurídico.

Uma das opções – em especial para aqueles que entendem que responsabilidade tributária é matéria a ser tratada exclusivamente em lei complementar – é adaptar as próprias disposições do Código Tributário Nacional, quando este trata da sucessão de pessoas jurídicas.

⁷ Sucessão e Responsabilidade tributária na Cisão, in Responsabilidade Tributária, coordenadores Maria Rita Ferragut, Marcos Vinícius Neder - São Paulo : Dialética, 2007.

A aplicação das regras do art. 132, contudo, encontra restrições, na medida em que nem sempre os eventos de cisão implicam extinção da pessoa jurídica cindida, e, ainda, suscitam questões quanto à proporcionalidade ou solidariedade, caso envolvam mais de um sucessor. Assim, a regra que mais se aproximaria da realidade dos eventos de cisão seria o art. 133 do CTN, por tratar da transmissão de parcelas do patrimônio da sociedade e cogitar da permanência desta ou do encerramento de suas atividades.

Porém, tal dispositivo, embora contemple a possibilidade de subsistência do sucedido, continua a cogitar de um único sucessor, sem trazer qualquer parâmetro para definição de eventual proporcionalidade ou solidariedade nos casos com mais de um sucessor.

Neste contexto, o percurso interpretativo que melhor atende à complexidade do tema é a aplicação da própria Lei nº 6.404/76, como defende Maria Rita Ferragut⁸:

Em função de o artigo 132 do CTN não se referir à cisão, muitos defendem inexistir lei complementar prevendo a responsabilidade por sucessão para essa espécie de negócio, o que macularia de inconstitucionalidade qualquer cobrança em face de pretenso sucessor (artigo 146, III, da Constituição).

Já outros defendem que a cisão deve ser “incluída” no rol do artigo 132 do CTN, pois, na data da promulgação do Código Tributário Nacional (25/10/1966), a Lei nº 6.404/76 ainda não havia sido publicada (apenas a partir dessa lei é que a cisão foi contemplada legislativamente no direito brasileiro).

Não comungamos de ambos os entendimentos. Não obstante o CTN tenha deixado de mencionar a cisão como hipótese de sucessão, o fundamento de validade para a responsabilização das sociedades envolvidas é o artigo 128 do CTN, que autoriza a criação de outras hipóteses de responsabilidade que não as expressamente previstas no Código.

O que deve ser observado, finalmente, são os termos da responsabilidade fixada na cisão, posto não haver analogia entre essa espécie de organização societária (fundada no artigo 128 do CTN), e a fusão e a incorporação (fundadas no artigo 132 e parágrafo único do CTN).

Contudo, na aplicação subsidiária da Lei nº 6.404/76 no âmbito tributário, é de se observar que a obrigação tributária possui formação distinta das demais relações jurídicas privadas. Sua existência reporta-se à ocorrência do fato gerador, mas sua exigibilidade dependente da formalização do crédito tributário, sem o qual o Fisco não pode exercer seus direitos de credor.

Tal peculiaridade gera maior incidência de obrigações não relacionadas em atos de cisão, porque não formalizadas e não contabilizadas, e dá significativo relevo à deliberação das partes de restringir a responsabilidade das sociedades beneficiadas com o patrimônio vertido apenas às obrigações que lhes foram transferidas.

Recorde-se que, como dispõe o art. 229 da Lei nº 6.404/76, nas obrigações não relacionadas, em caso de extinção da cindida, há sucessão em seu pólo passivo, no qual passam a figurar as pessoas jurídicas beneficiadas com o patrimônio vertido, na proporção da parcela recebida, cumulada com o vínculo de solidariedade entre elas. Mas se a cindida subsiste, permanece ela como sujeito passivo da obrigação não relacionada e não transmitida, restando as pessoas jurídicas beneficiadas com o patrimônio vertido vinculadas à obrigação apenas em razão da solidariedade, que nos termos do parágrafo único do art. 233 da Lei nº 6.404/76, poderia ser excluída por deliberação das partes.

Ocorre que nos casos de obrigações não relacionadas e não formalizadas, não se pode admitir que surtam efeitos contra o Fisco eventuais convenções particulares tendentes à exclusão da solidariedade entre as pessoas jurídicas beneficiadas com o patrimônio vertido em razão da cisão, haja vista que nos créditos tributários ainda não formalizados inexistia título a habilitar o Fisco como credor para opor sua discordância⁹. De toda sorte, seria de se invocar o art. 123 do CTN, para firmar que as convenções particulares

⁸ Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002. São Paulo:Noeses, 2005, p. 81.

⁹ Consoante já decidiu o Superior Tribunal de Justiça, em matéria análoga, em julgado antes referido.

não podem modificar a definição legal de sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes, na medida em que a responsabilidade tributária insere-se no conceito de sujeição passiva.

Importante frisar que a solidariedade nas operações de cisão é de extrema relevância, especialmente tendo em conta que o Fisco tem privilégios em relação a outros credores, ao passo que a destinação de patrimônio a outra sociedade em razão da cisão, como já visto, favoreceria manipulações neste sentido.

De outro lado, também no âmbito tributário, cumpre impor limites à responsabilidade por sucessão e solidária decorrentes da aplicação da Lei nº 6.404/76, na medida em que, da mesma forma antes exposta, as garantias do crédito tributário não podem ser ampliadas em razão da cisão. Inexiste qualquer dispositivo legal que autorize ao Fisco, sem justa causa, a satisfazer seu direito ao crédito tributário em patrimônio de terceiros, que não o devedor, ressalvadas hipóteses como fraude (ativo oculto, por exemplo), ato contrário à lei (art. 135 do CTN) ou sociedade com responsabilidade ilimitada.

Assim, ainda que solidariamente obrigados, a responsabilidade dos sucessores, caso se trate de sociedades pré-existentes¹⁰, estará limitada ao patrimônio da cindida à época da cisão, salvo se identificados ativos sub-avaliados ou ocultos, a ensejar a elevação deste limite, ou a atribuição de responsabilidade ao sucessor que com ele foi beneficiado.

E, retomando as construções interpretativas para definição da responsabilidade tributária no âmbito da cisão, importa ainda observar que há opositores à atribuição de responsabilidade por meio de lei ordinária, com fundamento no art. 128 do Código Tributário Nacional, se tal lei não for especificamente tributária, como é o caso da Lei nº 6.404/76.

Contudo, ao menos no âmbito federal, a matéria já foi tratada no Decreto-lei nº 1.598/77, o qual, segundo Dalton Luiz Dallazem¹¹, foi recepcionado pela nova ordem constitucional, com *status* de lei ordinária, de onde se conclui que ele é hábil a regular aspectos de responsabilidade tributária, na medida em que se entenda ser inexistente lei complementar.

Todavia, sua aplicação está restrita ao âmbito federal, em função da competência da União para legislar exclusivamente sobre os tributos de sua alçada.

Observe-se, ainda, que é possível estender seus efeitos a outros tributos federais, não obstante seu preâmbulo apenas faça referência ao imposto sobre a renda. Isto porque diversos aspectos contábeis e patrimoniais influenciados por operações societárias são mais afeitos à legislação do imposto de renda, o que justifica a abordagem da matéria neste âmbito, e não impede a aplicação do Decreto-Lei nº 1.598/77 a todos os tributos de competência da União. O conteúdo do preâmbulo, portanto, não prevalece sobre a referência contida em seu art. 5º a *tributos*.

Por todo o exposto, é possível concluir que, ao menos no âmbito federal, há lei tributária atribuindo responsabilidade às sociedades beneficiadas com patrimônio vertido em razão da cisão, nos seguintes termos:

Art 5º - Respondem pelos tributos das pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas:

[...]

II - a pessoa jurídica constituída pela fusão de outras, ou em decorrência de cisão de sociedade;

III - a pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida;

[...]

¹⁰ As sociedades criadas em razão da cisão não se beneficiam de limites específicos, na medida em que não há patrimônio de terceiros a ser gravado em razão da sucessão universal ou da solidariedade.

¹¹ *Cisão e Responsabilidade Tributária*. Curitiba:Juruá, 2001, p. 99 e ss.

§ 1º - Respondem solidariamente pelos tributos da pessoa jurídica:

a) as sociedades que receberem parcelas do patrimônio da pessoa jurídica extinta por cisão;

b) a sociedade cindida e a sociedade que absorver parcela do seu patrimônio, no caso de cisão parcial;

[...]

Observe-se que o legislador foi pragmático, nada especificando quanto à sucessão no pólo passivo das obrigações tributárias¹², na medida em que estabeleceu a solidariedade entre a cindida e/ou as sociedades beneficiadas com o patrimônio vertido. Assim, eventual lançamento de tributo não recolhido e não declarado, cujo fato gerador ocorreu antes da cisão, é formalizado conjuntamente em face de todas as pessoas jurídicas beneficiadas com o patrimônio vertido, bem como da cindida, caso ela não tenha sido extinta em razão do evento.

No presente caso, os motivos para justificar a imputação de responsabilidade tributária à recorrente estão assim transcritos no voto condutor do acórdão recorrido:

217. A operação societária foi engendrada entre pessoas participantes do mesmo grupo econômico, porquanto a Santos Brasil, à época, era subsidiária integral da SBPar. Destarte, tanto a cindida quanto a cindenda estavam sujeitas ao mesmo grupo de controladores à época da cisão parcial.

218. Assim, urge refutar peremptoriamente o desconhecimento por parte da cindenda dos atos praticados pela cindida. Tampouco se sustenta a hipótese falta de conhecimento da sucessora quanto ao passivo (aqui entendido lato sensu) da sociedade cindida. Por conseguinte, afastadas quaisquer hipóteses excludentes de responsabilidade juridicamente admitidas.

Muito embora a unicidade de controle tenha alcançado mais relevo na decisão de 1ª instância para responsabilização, também, da qualificação da penalidade mantida pelo relator vencido, vale o destaque desta demonstração presente naquela decisão:

38. Além disso, os autos indicam que desde a história inicial, assim começada em 30/05/2006, até a mais recente configuração societária, tudo se dá e permanece à vista de comuns partes acionistas. É o caso, até a posição de 31/12/2010, conforme informado pelo próprio Contribuinte (fl. 307), pelo menos com respeito a **PW237** (30,14% do capital de SBPar) e de **Multi STS** (14,96% do capital de SBPar). Aliás, *permissa venia*, por tudo que se disse e mostrou até aqui, se mais falta a demonstrar o interesse comum sobre que gravitam **Vitex**, **Bilimbi**, **Howland**, **Hermosa**, **Strelícia**, **RK Participações**, **PW237** e, mais agora, **SBPar** (pela coincidência de acionistas com posição de poder e mando), então não é mais possível qualquer processo.

39. Assim, no presente caso, **SBPar** (Responsável) é responsável não apenas pelo tributos devidos pela sucedida **Santos-Brasil**, mas também pela penalidade pecuniária aplicável, decorrente do descumprimento da obrigação tributária principal. (*destaques do original*)

Nestes termos, embora não mais se discuta, aqui, a qualificação da penalidade e a responsabilização por interesse comum, já definitivamente afastadas, nada há que prejudique a responsabilidade tributária por créditos tributários que subsistem apurados entre 2007 e 2011, imputada a Santos-Brasil Participações S/A, dada a cisão parcial da Contribuinte, antes denominada Santos Brasil S/A, ocorrida em 15/09/2011.

¹² Sucessão que necessariamente ocorre no caso de extinção da cindida, quer expressamente, por meio de deliberação no ato de cisão, quer na proporção do patrimônio vertido para as obrigações não relacionadas, nos termos do art. 229 da Lei nº 6.404/76.

Estes os fundamentos adicionais para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial do responsável tributário.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

A exigência formalizada nestes autos decorreu de glosa de amortizações de ágio nos anos-calendário 2006 a 2011, com acréscimo de multa qualificada e imputação de responsabilidade tributária a Santos Brasil Participações S/A. Em decorrência das glosas também foram lançadas multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL nos meses de 11/2007 a 11/2008, 01/2009 a 05/2009 e 07/2009 a 05/2011, bem como recompostos saldos de prejuízos fiscais e bases negativas, resultando em glosa de compensações nos anos-calendário 2008 (IRPJ), 2009 (IRPJ/CSLL) e 2010 (IRPJ/CSLL).

A autoridade julgadora de 1ª instância afastou, apenas, a qualificação de penalidade, exoneração esta submetida a recurso de ofício que, no dispositivo do Acórdão nº 1302-001.980, teria sido improvido mas, no voto do relator, foi declarado prejudicado em face do provimento dado ao recurso voluntário, sob o entendimento de que seria insuficiente o fundamento para descon sideração dos atos questionados pelo Fisco. Além desta questão, a primeira apreciação do recurso voluntário somente rejeitou a arguição de decadência do direito de o Fisco contestar as operações ocorridas em 2006.

A PGFN opôs embargos que foram acolhidos como inominados no Acórdão nº 1302-002.095, mas apenas para corrigir o apontamento de que o responsável tributário não teria interposto recurso voluntário, e assim declarar sua apreciação prejudicada em face do provimento do recurso voluntário da Contribuinte. Seguiu-se recurso especial no qual a PGFN suscitou divergência jurisprudencial acerca da *impossibilidade de amortização do ágio em operações envolvendo empresas-veículo*. Registre-se que embora consignado que o recurso de ofício fora improvido no acórdão recorrido, a PGFN não arguiu divergência jurisprudencial acerca da qualificação da penalidade.

Este Colegiado assim decidiu no Acórdão nº 9101-003.561:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram do recurso. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Acordam, também, por unanimidade de votos, em determinar o retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das matérias relacionadas a (i) decadência, (ii) inexistência de norma que determine a adição das parcelas de ágio amortizadas da base da CSLL, (iii) multa isolada pelo não recolhimento de estimativas encerramento do ano calendário e concomitância, (iv) compensação de prejuízos fiscais e bases negativas; (v) incorreta recomposição dos saldos de prejuízo e base negativa pela fiscalização; (vi) juros sobre multa e (vii) solidariedade. Acordam, ainda, por maioria de votos, que a matéria multa qualificada

não deve ser apreciada pelo colegiado de origem, vencidos os conselheiros Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto e Flávio Franco Corrêa, que entenderam que essa matéria deveria ser apreciada pela turma a quo. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Vidal de Araújo. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Cristiane Silva Costa. Entretanto, findo o prazo regimental, a Conselheira não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do §7º do art. 63 do Anexo II da Portaria MF 343/2015 (RICARF).

O voto da relatora, condutor do acórdão nesta parte, afirmou *indevido o retorno dos autos para apreciação da multa qualificada, uma vez que o dispositivo do acórdão recorrido diz que foi negado provimento ao recurso de ofício, sem embargos declaratórios da Fazenda Nacional para indicar que a prejudicialidade prevaleceria, que também não recorreu quanto ao tema.*

Houve embargos de declaração apontando *Contradição do Conceito de "Confusão Patrimonial" adotado pelo Voto Vencedor com relação às Parcelas Advindas de Financiamentos Investidas na Aquisição da Embargante pelas Empresas Vitex, Howland e Bilimbi*, conhecidos mas rejeitados no Acórdão nº 9101-004.012.

Com o retorno dos autos ao Colegiado *a quo*, foi proferido o Acórdão nº 1302-004.104, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de decadência com relação ao lançamento de IRPJ e CSLL relativo ao ano-calendário 2006 e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento quanto à alegação de inexistência de previsão legal que determine a adição das despesas de amortização de ágio na base de cálculo da CSLL e quanto à incidência de juros sobre a multa; e, em dar provimento ao recurso quanto a alegação de erro na indicação dos saldos iniciais de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de 2006; por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto à exigência concomitante de multa isolada com a multa de ofício aplicada, vencidos os conselheiros Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Breno do Carmo Moreira Vieira e Mauritânia Elvira de Souza Mendonça que davam provimento neste ponto, e ainda, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário do sujeito passivo solidário (Santos Brasil Participações S/A), para afastar a responsabilidade quanto a aplicação do art. 124, I, do CTN, mantendo-a, apenas com base no art. 132 do CTN e no art. 5º do Decreto-lei 1.598/77. Votando o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo pelas conclusões do relator neste ponto.

Às e-fls. 4935/4935 consta planilha do crédito tributário remanescente depois do que decidido nos Acórdãos nº 9101-003.561 e 1302-004.104, neste: *a) reconhecendo-se a ocorrência da decadência em relação crédito tributário concernente a glosa de despesas intentada quanto ao ano calendário de 2006, cancelar, por conseguinte, esta parcela do auto de infração; e b) considerar como saldos acumulados iniciais de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativa, relativos ao ano-calendário de 2006, as importâncias de 16.609.078,99 (conforme registro constante de e-fl. 3.726), e de base de cálculo negativa no importe de R\$ 32.737.729,49 (e-fl. 3.727), respectivamente, devendo ser recalculadas as compensações realizadas nas planilhas de e-fls 2.271/2275 (Prejuízos) e 2.302 e ss (bases de cálculo) a partir dos valores reconhecidos retro.*

Além da exoneração do crédito tributário lançado no ano-calendário 2006, foram reduzidas as glosas de compensação de prejuízo fiscal nos anos-calendário 2008 e 2009, bem como de base de cálculo negativo no ano-calendário 2009, além de excluída a qualificação da penalidade. As multas isoladas não foram afetadas pelo recálculo.

O recurso especial da Contribuinte teve seguimento, primeiro, na matéria “*ágio: repercussão na base de cálculo da CSLL*”, e isto com base nos paradigmas n.º 9101-002.310 e 1103-00.630, em síntese porque:

De fato, enquanto o acórdão recorrido manteve o lançamento, entendendo ser indedutível, para fins da CSLL, a amortização do ágio decorrente de aquisições de participações societárias avaliadas pelo método da equivalência patrimonial, invocando para isto os artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97, o art. 47 e §§ da Lei 4.506/64, além de normativos da RFB, os paradigmas apresentados, por sua vez, e em sentido diverso, concluíram pela inexistência de previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial, conforme facilmente se verifica na ementa no acórdão n.º 9101-002-310 (primeiro paradigma) e no excerto do voto transcrito pela recorrente relativo ao n.º 1103-00.630 (segundo paradigma).

Trata-se de dissídio jurisprudencial que somente teria utilidade se concebido sob a ótica de dedutibilidade das amortizações na base de cálculo da CSLL, ainda que firmada a indedutibilidade no âmbito do IRPJ. Isto porque, sem esta autonomia, subsistem os fundamentos expressos nestes autos, em razão da especificidade das operações analisadas, para indedutibilidade no âmbito do IRPJ como diferenciais para caracterização do dissídio apenas sob a ótica das regras de apuração da base de cálculo da CSLL.

O voto condutor acórdão recorrido afirma que *seja sob a ótica da Instrução Normativa de n.º 390/04, seja sob o prisma das regras gerais de dedução de despesas operacionais, as despesas concernentes à amortização ágio devem ser adicionadas à base de cálculo da CSLL*. Para tanto, observou-se que: i) o art. 57 da Lei n.º 8.981/95 não se presta a estender à base de cálculo da CSLL as regras de apuração do IRPJ; ii) as parcelas tratadas no art. 7º, inciso II da Lei n.º 9.532/97 afetam o lucro real; iii) a Instrução Normativa SRF n.º 390/2004 estendeu à CSLL as regras da Lei n.º 9.532/97; e iv) a CSRF considerou as amortizações ilícitas, depidas de usualidade e necessidade, alcançando o disposto no art. 47 e §§ da Lei n.º 4.506/64.

Assim, a indedutibilidade das amortizações no âmbito do IRPJ, afirmada definitivamente nestes autos, foi determinante para a interpretação da legislação tributária acerca da dedutibilidade nas mesmas amortizações no âmbito da CSLL.

Em contexto semelhante, este Colegiado já negou conhecimento a dissídio jurisprudencial calcado nos mesmos paradigmas, nos termos do voto vencedor desta Conselheira no Acórdão n.º 9101-006.049¹³:

E o dissídio jurisprudencial em tela teve seguimento sob os seguintes fundamentos expressos no exame de admissibilidade:

(8) “inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considera indedutível pela fiscalização”

Decisão recorrida:

REFLEXO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

Deve ser anulada contabilmente a amortização de ágio que, após interposição de empresa veículo que dissimula o real adquirente, surge sem substância econômica no patrimônio da investida.

Acórdão paradigma n.º 9101-002.310, de 2016:

¹³ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO.
INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI N 8.981/1995.

Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei nº 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.

Acórdão paradigma nº 1103-00.630, de 2012:

Não há ementa correspondente a essa matéria.

[...].

Com relação à dedução das despesas de amortização do ágio, para fins da CSLL, registro que não há previsão legal para a indedutibilidade dessas despesas, tal como é preceituada para o lucro real, pelo art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/77.

25. Por fim, com relação a essa oitava matéria, também ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

26. Enquanto a decisão recorrida entendeu que, para fins da CSLL, deve ser anulada contabilmente a amortização de ágio que, após interposição de empresa veículo que dissimula o real adquirente, surge sem substância econômica no patrimônio da investida, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 9101-002.310, de 2016, e 1103-00.630, de 2012) decidiram, de modo diametralmente oposto, que inexistia previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial (primeiro acórdão paradigma) e que não há previsão legal para a indedutibilidade dessas despesas, tal como é preceituada para o lucro real, pelo art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/77 (segundo acórdão paradigma).

Como se vê, a premissa do acórdão recorrido é no sentido de que um ativo que surge sem substância econômica no patrimônio da investida, porque mantido sob a titularidade do real adquirente, não pode gerar amortização que afete o lucro contábil, ensejando a glosa reflexa na base de cálculo da CSLL. Já o primeiro paradigma analisou lançamento no qual a amortização do ágio foi adicionada na base de cálculo do IRPJ, porque o investimento permanecia no patrimônio do investidor, e a autoridade lançadora exigiu que a mesma adição fosse promovida na base de cálculo da CSLL.

De fato, o paradigma nº 9101-002.310 trata de lançamento exclusivamente de CSLL, decorrente da exigência de adição ao lucro líquido de amortizações de ágio que foram adicionadas ao lucro real, porque referentes a investimento mantido no patrimônio da investidora. Ou seja, frente à observância, no âmbito de IRPJ, de regra que busca neutralizar as amortizações de ágio, postergando seus efeitos para o momento da liquidação do investimento, exigiu-se do sujeito passivo que a mesma providência fosse adotada no âmbito da CSLL, e este Colegiado, em antiga composição, afirmou inexistir norma legal que assim determinasse. Nada, no referido julgado, permite concluir que a mesma solução seria dada na hipótese em que a amortização do ágio se mostre indedutível por ausência de confusão patrimonial entre investida e investidora, aspecto que, como referido no acórdão recorrido, afetaria o próprio reconhecimento contábil da amortização da investida.

Quanto ao paradigma nº 1103-00.630, embora ali também se tratasse de amortização fiscal do ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, e seu voto condutor traga argumentos contrários à indedutibilidade das amortizações no âmbito da CSLL, importa observar que naqueles autos foi dado provimento integral ao recurso voluntário, afirmando-se o não cabimento da glosa não só na base da CSLL, como também do IRPJ. Assim, o outro Colegiado do CARF decidiu a questão sob circunstâncias distintas daquelas que a Contribuinte quer ver prevalecer nestes autos, qual seja, que a exigência

de CSLL seja cancelada ainda que afirmada a indedutibilidade no âmbito do IRPJ. O exame do paradigma evidencia não ser possível cogitar se a mesma decisão seria adotada caso aquele Colegiado reconhecesse a indedutibilidade das amortizações no âmbito do IRPJ.

Estas as razões, portanto, para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da Contribuinte em menor extensão, apenas em relação à matéria “utilização de empresa veículo”.

Esclareça-se, ainda, que, com respeito ao paradigma nº 1103-00.630, houve arguição, nos autos do processo administrativo nº 16327.720954/2014-01, de que ele *não restou reformado pelo acórdão nº 9101-002.184, proferido por esta E. CSRF naqueles autos, tendo em vista que, como consignado no tópico 'Delimitação do escopo' em tal decisão, 'o procurador da Fazenda Nacional deixou de recorrer da CSLL'*”, acrescentando que *"tendo em vista que o acórdão nº 9101-002.184, além de adotar o mesmo sentido que o acórdão paradigma ora citado, consignou expressamente que não tratava da questão em análise. O paradigma nº 1103-00.630 exonerou as exigências decorrentes de glosa de amortização de ágio fundamentadas na falta de concretização da rentabilidade futura e na incorporação reversa da investidora pela investida. A PGFN suscitou divergência acerca destes fundamentos e o voto condutor do Acórdão nº 9101-002.184 traz consignado que:*

Está fora do escopo desta decisão os lançamentos relativos à CSLL, isto porque o procurador da Fazenda Nacional deixou de recorrer da CSLL, talvez em razão do acórdão recorrido ter sido omissos na ementa quanto aos fundamentos autônomos no âmbito da CSLL para dar provimento ao recurso voluntário. Apesar da omissão na ementa, a última página do voto do relator (e-fl. 1458) não deixa dúvidas. E, por não ser matéria de ordem pública, entendo que a matéria não foi devolvida à Câmara Superior (efeito devolutivo); logo, portanto, por preclusão processual, a questão da CSLL está definitivamente julgada.

Ocorre que, na ótica aventada naqueles autos, tal ponderação somente permitiria cogitar de eventual reavaliação da percepção antes firmada acerca do paradigma nº 1103-00.630 se esta 1ª Turma tivesse conhecido do recurso especial fazendário e restabelecido a glosa de amortização de ágio lá afastada, também, no âmbito do IRPJ. Contudo, apesar da ressalva inicial, a conclusão deste Colegiado foi no sentido de conhecer parcialmente do recurso especial, apenas quanto à incorporação reversa, e negar-lhe provimento. Assim, nem mesmo a partir de uma interpretação ampliada do paradigma nº 1103-00.630 seria possível afirmar que a decisão do outro Colegiado do CARF passou a ter o condão de cancelar a exigência de CSLL, apesar de restabelecida a glosa de amortização de ágio no âmbito do IRPJ.

Por tais razões, como bem exposto pelo I. Relator, também aqui deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial na matéria “*ágio: repercussão na base de cálculo da CSLL*”.

O recurso especial da Contribuinte também teve seguimento nas matérias “*multa isolada por falta de recolhimento de estimativas – lançamento após o final do exercício*”, e “*multa isolada por falta de recolhimento de estimativas – concomitância com a multa de ofício proporcional*”. O voto condutor do acórdão recorrido tratou dos dois temas no mesmo tópico, afirmando que os *argumentos necessários a abordá-los estão intrinsecamente ligados*. Na primeira matéria foram admitidos os paradigmas nº 1402-001.669 e 1301-001.680, e na segunda os paradigmas nº 1202-001.228 e 1301-001.680.

Esta Conselheira não vislumbra óbice ao conhecimento da matéria “*multa isolada por falta de recolhimento de estimativas – lançamento após o final do exercício*” na Súmula CARF nº 178. Embora seus precedentes afirmem a possibilidade de lançamento da multa

isolada por falta de recolhimento de estimativas depois do encerramento do ano-calendário, o seu enunciado consolidou o entendimento nos seguintes termos: ***a inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*** E, no presente caso, houve tributo apurado em todos os anos-calendário fiscalizados (2006 a 2011), exigidos com acréscimo de multa proporcional.

Em tais circunstâncias, porque não evidenciada a “inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário”, esta Conselheira entende inaplicável a Súmula CARF nº 178, conforme voto declarado em posição isolada no Acórdão nº 9101-006.057¹⁴:

Os fundamentos para a limitação assim vislumbrada no referido enunciado foram apresentados na declaração de voto encartada ao Acórdão nº 9101-005.818. Naquele caso, o recurso especial da Contribuinte fora conhecido por ordem judicial, mas a discussão em referência foi suscitada pela cogitação de que os Conselheiros estariam vinculados à referida súmula na decisão de mérito da matéria. Veja-se:

Esta Conselheira acompanhou a I. Relatora em seu entendimento de negar provimento ao recurso especial da Contribuinte acerca da exigência de multa isolada, concordando com a inaplicabilidade da Súmula CARF nº 93, vez que a falta de recolhimento de estimativas não foi fundamentada exclusivamente na ausência de transcrição de balancetes de suspensão ou redução, e também porque a legislação de regência sempre permitiu a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que encerrado o ano-calendário.

Contudo, em razão dos debates havidos por ocasião da sessão de julgamento, cabem esclarecimentos quanto à concordância desta Conselheira com a inaplicabilidade, ao presente caso, da Súmula CARF nº 178, segundo a qual ***a inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.***

Os precedentes que motivaram a edição deste enunciado se distinguem substancialmente daqueles que ensejam debates acerca da aplicabilidade da Súmula CARF nº 105, segundo a qual ***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.*** Trata-se, nestes, de exigências decorrentes da constatação de falta de recolhimento de estimativas e de falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, restando sumulada a incompatibilidade da exigência concomitante das duas penalidades antes das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, ou seja, na vigência da redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

Esta referência é importante porque a questão acerca da aplicação concomitante das penalidades a partir das alterações da Medida Provisória nº 351, de 2007, não foi pacificada, e a ***existência de tributo apurado ao final do ano-calendário*** passa a ser uma circunstância em razão da qual haja formalização de lançamento deste tributo com acréscimo da multa proporcional, eventualmente concomitante com a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

Já na hipótese de falta de recolhimento de estimativas ***dissociada*** da falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, diferentes argumentos foram desenvolvidos para o pleito de afastamento da multa isolada aplicada depois do encerramento do ano-calendário, dentre os quais pode-se citar: i) a apuração

¹⁴ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

definitiva do tributo retira do Fisco a possibilidade de questionamento acerca das antecipações mensais; ii) a apuração final constitui limite de débito para aplicação das multas isoladas às estimativas não recolhidas, hipótese na qual a inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário infirmaria materialmente qualquer infração de falta de recolhimento de estimativas e impediria a aplicação de multa isolada; e iii) a legislação, em especial na forma anterior às alterações da Medida Provisória nº 351, de 2007, somente permite o lançamento da multa isolada sobre a estimativa não recolhida e cuja exigência seja confirmada na apuração do ajuste anual. Destaca-se, nestas construções, o fato de a inexistência de débito na apuração final converter as antecipações em saldo negativo passível de restituição ou compensação, a evidenciar o descabimento das antecipações e a consequente inaplicabilidade da multa isolada, bem como ressalva-se, na segunda e na terceira objeções, os efeitos da alteração legislativa na base impositiva da penalidade isolada, promovida com a Medida Provisória nº 351, de 2007.

Em oposição a estes argumentos têm-se, mais fortemente, o destaque de que a legislação de regência sempre trouxe a ressalva de cabimento da multa isolada *ainda que o sujeito passivo tenha **apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente***, ou seja, ainda que não haja base de cálculo positiva e, por consequência, inexistam **IRPJ ou CSLL apurados** no ajuste anual.

Conjugando todo o cenário acerca desta punição específica, a primeira tese conduziria à conclusão de que a multa isolada nunca seria cobrada depois do encerramento do ano-calendário, dada a prevalência da apuração final, permitindo a cogitação, apenas, da exigência de penalidade isolada na hipótese falta de recolhimento de estimativas constatada ao longo do ano-calendário. Sob a segunda e a terceira ótica, a penalidade isolada prevista na lei teria um espectro maior de aplicação depois do encerramento do ano-calendário, nos casos em que houvesse tributo devido no ajuste anual, excluídos, assim, os casos de aplicação concomitante com a multa proporcional e prevalência desta em relação à multa isolada. Nesta última visão restaria, portanto, a possibilidade de aplicação da penalidade depois do encerramento do ano-calendário não concomitante com a multa proporcional sobre o ajuste anual, e sobre o valor das estimativas limitado ao tributo apurado ao final do ano-calendário, ou seja, na hipótese de apuração de tributo devido no ajuste anual e quando este não fosse objeto de lançamento, sendo que na terceira ótica a exigência só subsistiria se desde o início a autoridade fiscal formalizasse a exigência sob estes parâmetros.

O acórdão nº 9101-005.690, editado antes da publicação da Súmula CARF nº 178, bem espelha estes posicionamentos:

- O voto do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, integrante da minoria vencida, registra que:

Em resumo, extrai-se do entendimento lá adotado, para aplicar também, agora, ao presente caso, que a correta interpretação da prescrição sancionatória do inciso IV do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, sob o devido confronto com o teor do seu próprio caput, no que tange a fatos ocorridos até janeiro de 2007, é a de que a multa isolada prevista deve ser calculada com base na totalidade ou diferença de tributo ou contribuição efetivamente devidos pelo contribuinte, apurados ao final do período.

À luz de tal entendimento, no presente caso, considerando os fatos e as provas incontroversos, resta evidente que tomou-se base equivocadas na aplicação da penalidade, adotando o cálculo da Fiscalização referentes às estimativas mensais, sem considerar, no lançamento de ofício, os valores de CSLL devidos

por cada ano-calendário, previamente informados nas Declarações transmitidas.

A Fazenda Nacional, tradicionalmente, defende uma interpretação dessa mesma redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (anterior a 2007), em que não se considera o teor do seu *caput*, mas, isoladamente, o teor do inciso IV do §1º para se extrair a base da sanção.

Ora, havendo eventual *antinomia* ou conflito prescriptivo entre *caput* e incisos de um determinado parágrafo, é absolutamente pacífico, inclusive em atenção ao artigo 11, inciso III, alínea “c”, da Lei Complementar nº 95/98, que deve prevalecer hermenêutica que privilegia aquilo veiculado no *caput* – não podendo, de forma alguma, simplesmente ignorar a redação da partícula primordial do dispositivo, a que os parágrafos, incisos e alíneas se submetem.

[...]

- O voto vencido do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, além de referir o entendimento acima, traz consignado que:

Feitas essas considerações, a meu ver a interpretação sistemática dos dois enunciados prescriptivos em comento (*caput* e § 1º, inciso IV, do art. 44, antes de alterado pela MP 351/2007) conduz ao entendimento de que a multa isolada lá prevista:

(i) pode ser exigida sobre eventuais estimativas apenas no curso do ano-calendário; e

(ii) findo o período de apuração, pode ser exigida, mas limitada ao montante de IRPJ/CSLL efetivamente devidos, tomando ainda como data-base o próprio fato gerador, ou seja, 31/12.

Ressalte-se, por fim, que somente a partir de fevereiro de 2007, em razão da alteração da legislação em questão pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, é que a interpretação que se valeu a fiscalização passou a ter base na lei. Basta comparar a previsão legal da multa isolada antes e depois dessa mudança legislativa, o que pode ser feito pela análise do seguinte quadro:

[...]

Ora, do confronto da redação dos textos legais em questão, é notório que o Legislador alterou significativamente o regime jurídico da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, uma vez que (i) reduziu o percentual (de 75% para 50%); e (ii) passou a prever a incidência da multa isolada diretamente sobre as estimativas não recolhidas, excluindo as limitações temporal e quantitativa até então previstas no *caput*, incidência esta que somente passou a valer para o futuro, ou seja, a partir de fevereiro de 2007.

[...]

- O voto da Conselheira Livia De Carli Germano, integrante da maioria vencedora, traz oposição à limitação em razão do tributo apurado ao final do ano-calendário nos seguintes termos:

Em síntese, respeitosamente, não compartilho do entendimento de que as multas isoladas “deveriam ser calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo, grandeza esta que não se

confunde com as estimativas apuradas ao longo do ano, de natureza antecipatória.”

Não discordo de que a atitude de limitar a base de cálculo da multa isolada à diferença entre o imposto de renda sobre o lucro real anual e as estimativas recolhidas a menor seria, sim, medida razoável em termos de técnica legislativa (isto é, de *lege ferenda*), por limitar o valor da pena pela ausência de cumprimento de um dever preparatório (recolher a estimativa) ao valor do tributo efetivamente devido no ajuste anual. Acontece que, se admitirmos que o valor da multa isolada está limitado a um percentual do valor do ajuste anual devido, voltamos à situação de impossibilidade de cobrança da multa isolada quando o tributo devido no ajuste anual seja zero. É dizer, para seguir esta linha interpretativa, seria necessário aceitar que o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44 não tem nenhum sentido e deve ser simplesmente ignorado – afinal, como considerar que a multa isolada será exigida “ainda que que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente” se, neste caso, ela será zero?

Com o devido respeito aos entendimentos em contrário, compreendo que tal resultado de interpretação vai de encontro ao princípio basilar de hermenêutica segundo o qual a lei não contém palavras inúteis (*verba cum effectum sunt accipienda* -- as palavras devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia), e leva a que, em nome de uma suposta “razoabilidade” ou da preservação a todo custo de um sentido da “norma principal” constante do caput do dispositivo legal, se deva considerar como não escrita a integralidade do trecho final de um dos seus incisos (no caso, o inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44 da Lei 9.430/1996).

Assim, a princípio, não vejo possibilidade de se utilizar o valor de ajuste anual devido como limite genérico para o valor da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas.

Não obstante, esclareço que filio-me ao entendimento de 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. E a razão é bem simples.

Não se nega que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida versus valor do ajuste anual devido), assim como não se nega 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). Fl. 23 do Acórdão n.º 9101-005.690 - CSRF/1ª Turma Processo nº 18471.003240/2008-41

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.

[...]

- O voto vencedor desta Conselheira assim refuta mais genericamente estas teses:

Contudo, nas discussões mais recentes desta Turma foi suscitada a tese condutora do Acórdão CSRF nº 01-05.552, que merece algumas considerações.

Referido julgado pauta-se em construção argumentativa que, partindo de diversas premissas, dentre elas a de *que a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas normas sancionadoras faz pressupor a identidade do critério material dessas normas, e de que a base de cálculo predita no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 refere-se à multa pela falta de pagamento de tributo*, promove uma correlação entre a apuração do tributo devido ao final do exercício e da estimativa, para afirmar que *não será devida estimativa caso inexista tributo devido no encerramento do exercício* e assim concluir que *após o final do exercício, o balanço de encerramento e o tributo apurado devem ser considerados para fins de cálculo da multa isolada*.

Na verdade, porém, apenas o *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, conjugado com seus incisos I e II e combinado com seu §2º, em suas redações originais, definiam as multas pela falta de pagamento de tributo, constatação reforçada pelo §1º do mesmo dispositivo que, em seu inciso I, afirmava que a exigência da penalidade se daria *juntamente com o tributo ou a contribuição não pagos*. Já a multa por falta de recolhimento de estimativas, aqui em debate, tinha sua materialidade integralmente prevista na redação original do §1º, inciso IV, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, expressa no sentido de não depender da existência de tributo ou contribuição não recolhido, não só pela previsão de que deveria ser exigida isoladamente, mas também pela ressalva de que seria devida pelo sujeito passivo *ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*. A única vinculação entre as duas penalidades se dava pela expressão “as multas de que trata este artigo”, que principiava o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, em sua redação original, mas que, somente se interpretada de forma estanque, desconsiderando a formatação isolada da penalidade definida no inciso IV do mesmo §1º, autoriza a conclusão de que ambas tratariam de multa por falta de pagamento de tributo. A interpretação integrada destas disposições, porém, permite validamente concluir que a expressão “as multas de que trata este artigo” referia, apenas, os percentuais ali fixados, e não se prestava a condicionar a exigência das multas isoladas à existência de imposto ou contribuição devido ao final do ano-calendário.

[...]

Em tais circunstâncias e tendo em conta os fundamentos acima expostos, inexistirá óbice ao lançamento das penalidades, como aduz a Contribuinte, *uma vez findo o ano-calendário, e a ora Recorrida tendo entregue declaração de ajuste anual acompanhada da demonstração de quitação do tributo*. As estimativas devem ser recolhidas em razão da opção pela apuração anual e o descumprimento desta obrigação acessória sujeita-se a penalidade ainda que encerrado o ano-calendário e ainda que não seja apurado tributo devido neste último momento. Deve ser reformado, assim, o acórdão recorrido na parte em que invalidou as exigências do ano-calendário 2006 porque quitado

todo o tributo devido ao final do ano-calendário, que validou a exigência formulada.

[...]

A Súmula CARF nº 178, por sua vez, afirma a possibilidade de exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas depois de encerrado o ano-calendário. E, como visto, esta possibilidade é negada nas argumentações que afirmam a prevalência da apuração final como óbice a qualquer questionamento acerca das estimativas devidas. Assim, o entendimento sumulado poderia, em princípio, vedar a adoção daquela argumentação por Conselheiros do CARF.

Contudo, o entendimento sumulado restou circunscrito à hipótese na qual se verifica a **inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário**. Ainda que os precedentes da súmula tenham sido editados em face de circunstâncias fáticas que não se referem, propriamente, a apuração que não resulte em tributo devido ao final do ano-calendário, fato é que este aspecto foi consignado no enunciado aprovado pela maioria desta 1ª Turma. Daí porque se entende pela vinculação ao enunciado apenas na hipótese em que a multa isolada é aplicada depois do encerramento do ano-calendário e inexiste tributo apurado ao final do ano-calendário.

É certo que sob determinado viés interpretativo é possível argumentar que, se a punição por falta de recolhimento de estimativa tem cabimento ainda que não apurado tributo ao final do ano-calendário, com mais razão esta penalidade teria lugar quando há apuração de tributo no ajuste anual, confirmando a pertinência das antecipações exigidas. Porém, para ter este alcance, o enunciado da súmula deveria referir a ideia de que o resultado da apuração ao final do ano-calendário não limita a *aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996*. E, nesta formatação, o enunciado poderia não alcançar aprovação, visto que somente a *inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário* assegura que não haverá exigência correlata com aplicação de multa de ofício proporcional concomitante.

No presente caso, o litígio submetido a este Colegiado, como bem circunscrito pela I. Relatora, diz respeito a divergências jurisprudenciais *relacionadas à única exigência fiscal que restou mantida nos presentes autos, qual seja, a multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas*. Na origem, houve lançamento de IRPJ e de CSLL apurados no ano-calendário 2003, para além das multas isoladas aplicadas sobre as estimativas de IRPJ e CSLL tidas por não recolhidas entre janeiro/2000 a novembro/2003. Contudo, a Contribuinte não impugnou a exigência dos tributos lançados no ajuste anual de 2003, promovendo seu parcelamento. A autoridade julgadora de 1ª instância, para além de reduzir a penalidade isolada ao percentual de 50% em razão de retroatividade benigna de nova legislação: i) retificou os cálculos das estimativas não recolhidas nos anos-calendário 2000 a 2003 para reduzir o coeficiente de presunção do lucro de 32% para 8%; e ii) excluiu a penalidade sobre as estimativas declaradas em DCTF ou compensadas nos anos-calendário 2001, 2002 e 2003. O Colegiado *a quo* deu provimento ao recurso de ofício para restabelecer a aplicação do coeficiente de 32%, bem como deu provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a decadência das multas aplicadas de janeiro a abril/2000 e afastar as multas isoladas no ano-calendário 2003 em razão da concomitância com a exigência da multa proporcional sobre o ajuste anual.

A exoneração das multas isoladas pertinentes ao ano-calendário 2003 subsistiu, na medida em que o recurso especial da PGFN não foi conhecido neste ponto, em razão da conformidade do acórdão recorrido com a Súmula CARF nº 105. Já a decadência do lançamento pertinente às multas isoladas aplicadas de janeiro a

abril/2000 foi revertida por força da Súmula CARF nº 104. Assim, a discussão acerca da exigência das multas isoladas depois do encerramento do ano-calendário tem em conta os valores lançados entre os períodos de janeiro/2000 a dezembro/2002.

Constata-se nos autos que a Contribuinte apurou IRPJ e CSLL devidos nos anos-calendário 2000 a 2002, mas em valor inferior à soma das estimativas devidas nos meses correspondentes. Como não houve exigência de tributo devido no ajuste anual para estes períodos, infere-se que as estimativas confirmadas, eventualmente somadas as retenções na fonte referidas nos autos, prestaram-se a liquidar os valores apurados ao final do ano-calendário.

Em consequência, confirma-se que não se está, aqui, diante da hipótese de *inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário e aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996*. A aplicação da multa isolada se deu na presença de tributo apurado ao final do ano-calendário, mas não exigido em lançamento de ofício com aplicação de multa proporcional. Ausente concomitância, restariam as argumentações de que a apuração definitiva do tributo retiraria do Fisco a possibilidade de questionamento acerca das antecipações mensais e de que a exigência deveria ser ou estar limitada ao tributo devido no ajuste anual. E, ainda que estas teses possam ser refutadas com o mesmo contra-argumento que ampara a Súmula CARF nº 178 – o fato de a lei afirmar o cabimento da penalidade “ainda que tenha apurado prejuízo fiscal” (na redação original), ou “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal” (na redação dada pela Lei nº 11.488/2007), a evidenciar que a infração de falta de recolhimento de estimativas subsiste mesmo se não houver tributo na apuração definitiva – não se pode olvidar que a maioria desta 1ª Turma aprovou o enunciado com a limitação nele expressa: na hipótese de *inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário*.

Com estes esclarecimentos, e alinhada ao entendimento expresso pela I. Relatora, que refuta o argumento subsistente, ainda que não alcançado pela Súmula CARF nº 178, esta Conselheira também conclui por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte relativamente ao cabimento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa que restarem devidas nos anos-calendário 2000 a 2002. (*destaques do original*)

Assim, esta Conselheira entende que o art. 67, §3º do Anexo II do RICARF/2015 não impede o conhecimento da matéria em referência.

Os mesmos fundamentos são aqui adotados para, considerando que os paradigmas admitidos se prestam à caracterização do dissídio jurisprudencial, divergir do I. Relator para CONHECER do recurso especial da Contribuinte neste ponto.

Por fim, na matéria “*multa isolada por falta de recolhimento de estimativas – concomitância com a multa de ofício proporcional*”, esta Conselheira concorda em CONHECER do recurso especial para admitir a caracterização do dissídio jurisprudencial em face dos dois paradigmas admitidos.

Esclareça-se que em 02/02/2024 a Contribuinte peticionou nos autos, apontando fato novo consistente no advento da Lei nº 14.689/2023 e defendendo a aplicabilidade imediata do § 9º-A inserido no art. 25 do Decreto nº 70.235/72, em suas palavras:

16. Isso porque, como já mencionado, por intermédio do provimento do Recurso Especial interposto pela PGFN, essa 1ª Turma da CSRF resolveu **o mérito do presente processo administrativo (aproveitamento fiscal do ágio das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL) pelo voto de qualidade** (acórdão nº 9101-003.561 - fls. 4526/4622 dos autos⁴).

17. Note-se, portanto, que a situação fática da Requerente se amolda perfeitamente ao regramento acima descrito, sendo imperiosa sua **aplicação imediata**, de modo a se determinar a **exclusão da multa de ofício aplicada (multa de ofício regular de 75%) e da multa isolada, ambas decorrentes da glosa das parcelas de amortização fiscal do ágio**.

18. Por fim, pontua-se ainda que a aplicação do artigo 2º da Lei 14.689/2023 ao presente caso também está alinhada com o disposto no artigo 106, II, “a”, do Código Tributário Nacional (“CTN”)⁵.

19. Isso porque o artigo 106, II, “a”, do CTN dispõe que “A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: [...] II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração”.

20. Trata-se de norma que, assim como o artigo 112 do CTN, adaptou para o Direito Tributário princípio da retroatividade benigna, comumente utilizado no Direito Penal. Segundo o aludido princípio, sobrevivendo legislação que deixe de definir determinado ato como infração, deve-se aplicar retroativamente a lei posterior, por ser mais benéfica ao acusado. (*destaques do original*)

Requer, assim, o imediato cancelamento da multa de ofício e da multa isolada aplicadas no bojo do processo administrativo em epígrafe.

A Contribuinte pretende a exclusão da multa de ofício de 75% aplicada sobre os débitos de IRPJ e CSLL decorrentes da glosa das parcelas de amortização fiscal do ágio, bem como as multas isoladas decorrentes das correlatas falta de recolhimento de estimativas.

Importante situar, primeiramente, que as glosas de amortização fiscal de ágio foram restabelecidas por voto de qualidade no Acórdão nº 9101-003.561, mediante provimento de recurso especial da PGFN, com retorno para *apreciação das matérias relacionadas a (i) decadência, (ii) inexistência de norma que determine a adição das parcelas de ágio amortizadas da base da CSLL, (iii) multa isolada pelo não recolhimento de estimativas encerramento do ano calendário e concomitância, (iv) compensação de prejuízos fiscais e bases negativas; (v) incorreta recomposição dos saldos de prejuízo e base negativa pela fiscalização; (vi) juros sobre multa e (vii) solidariedade*. Assim, nenhum valor lançado nestes autos se tornou exigível, definitivamente, a partir desta decisão por voto de qualidade. Os débitos de IRPJ se submetiam a arguição de decadência, para além dos possíveis efeitos de eventual reconstituição da compensação de prejuízos; os débitos de CSLL também poderiam ser afetados por estas arguições, bem como pelo argumento subsidiário acerca de sua inexigibilidade, ainda que a glosa no âmbito do IRPJ fosse válida; e as multas isoladas estavam questionadas quanto à possibilidade de seu lançamento depois do encerramento do exercício e concomitantemente com a multa proporcional.

O dispositivo invocado pela Contribuinte cogita da exclusão das penalidades *na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade*. O Acórdão nº 9101-003.561, por sua vez, foi editado em sede de recurso especial interposto pela PGFN e reverteu o cancelamento da exigência no Acórdão nº 1302-001.980, este fundamentado em argumento primário deduzido contra a exigência total, razão pela qual se fez necessário o retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para apreciação dos argumentos subsidiários afetos a todos os valores lançados. Conclui-se, daí, que não houve resolução do processo administrativo fiscal favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade. O processo administrativo fiscal retomou seu curso para apreciação da defesa subsidiária da Contribuinte e dos responsáveis tributários, em face da qual, inclusive, eles poderiam ser vitoriosos e nada subsistir do julgamento intermediário favorável à Fazenda Pública.

Esta a razão, inclusive, para esta Conselheira interpretar as alterações promovidas pela Lei nº 14.689/2023 no Decreto nº 70.235/72 considerando não só o § 9º-A incluído no art. 25, como também o art. 25-A e seu §8º, que situa a exclusão da penalidade prevista no §9º-A do art. 25 no momento do encaminhamento dos débitos para inscrição em Dívida Ativa da União. Neste sentido foi a ponderação intermediária assim consignada no voto declarado no Acórdão nº 9101-006.786:

Com a edição da Lei nº 14.689/2003, o Decreto nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 11.941, de 2009)

I – (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

III – (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

IV – (revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º As seções serão especializadas por matéria e constituídas por câmaras. (Redação dada pela Lei nº 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 nº 11.941, de 2009)

§ 4º As câmaras poderão ser divididas em turmas. (Redação dada pela Lei nº 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 nº 11.941, de 2009)

§ 6º (VETADO) (Incluído pela Lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 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.

Assim, não há como cogitar de exclusão da multa de ofício proporcional de 75% ou das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, e sequer discutir se estas seriam alcançadas pelo dispositivo legal em questão, porque o processo administrativo fiscal não foi resolvido no Acórdão nº 9101-003.561.

De toda a sorte, ainda que não suscitado pela Contribuinte, resta a discussão acerca do conhecimento do recurso especial da Contribuinte acerca das multas isoladas cuja exigência foi mantida pelo Colegiado *a quo* por voto de qualidade e está submetida à apreciação desta instância especial.

Esclareça-se que os débitos de IRPJ remanesceram parcialmente no acórdão recorrido em face do acolhimento da decadência para o ano-calendário 2006, e também podem ter sido afetados pelo acolhimento da *alegação de erro na indicação dos saldos iniciais de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de 2006*. Tais valores, porém, na parte em que exigíveis da Contribuinte, não foram contestados em recurso especial, a impedir qualquer deliberação deste Colegiado acerca do cabimento de eventual exclusão da multa de ofício de 75% que subsistiu sobre eles aplicável. Já os débitos de CSLL, para além de parcialmente mantidos no acórdão recorrido, ainda que se pudesse cogitar de alguma repercussão da decisão anterior por voto de qualidade, subsiste em relação a eles o recurso especial da Contribuinte na primeira matéria acima tratada, que demandou manifestação deste Colegiado acerca do seu conhecimento, restando patente que mesmo com este avanço, não há *julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública*.

Assim, resta apenas definir se as multas isoladas mantidas por voto de qualidade no acórdão recorrido, ainda que exigidas depois do encerramento do ano-calendário e concomitantemente com a multa de ofício proporcional, estariam excluídas em face das novas determinações trazidas pela Lei nº 14.689/2013.

Também aqui, porém, como a Contribuinte interpôs recurso especial suscitando divergência específica acerca da exigência das multas isoladas, não se verificou a definitividade exigida pelo art. 25, § 9º-A, do Decreto nº 70.235/72, incluído pelo art. 2º da Lei nº 14.689/2023. Neste contexto, e não sendo manifestada desistência até o presente julgamento, compreende-se

que subsiste o interesse da Contribuinte em ver solucionada a divergência jurisprudencial demonstrada.

Distinto foi o contexto verificado em litígio semelhante, apreciado na reunião de julgamento de fevereiro/2024, no qual houve desistência manifestada pelo sujeito passivo recorrente, objeto do Acórdão nº 9101-006.834. Naquela ocasião, esta Conselheira declarou voto consignando que:

O recurso especial da Contribuinte, por sua vez, embora admitido parcialmente, foi objeto de desistência apresentada depois da inclusão do processo em pauta de julgamento. Na petição apresentada em 02/02/2024, a Contribuinte conclui:

13. Diante do exposto, demonstrada a aplicabilidade do artigo 25, parágrafo 9º-A, do Decreto nº 70.235/1972, incluído pelo artigo 2º da Lei nº 14.689/2023, ao caso concreto, requer-se a desistência total do Recurso Especial interposto pela Requerente no presente processo administrativo e, conseqüentemente, que seja acolhida a presente manifestação para o imediato cancelamento das multas de ofício e isolada ora exigidas.

O exame de admissibilidade havia dado seguimento à matéria *Da Inexistência de Previsão Legal para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização*”, a qual, como bem exposto pelo I. Relator na sessão de julgamento, apresenta contornos que este Colegiado, recorrentemente, compreende como não caracterizadores de divergência jurisprudencial¹⁵. O mesmo não se verifica com respeito à matéria que unificou os tópicos “IV.12 - *Da Impossibilidade de Exigência de Multa Isolada após o Encerramento do Ano-calendário*” e “IV.13 - *Da Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício*” e “IV.14 - *Da Necessidade de se Observar o Princípio da Consunção: Impossibilidade de Cobrança da Multa Isolada*”, em regra admitida por este Colegiado.

Ocorre que a exigência principal, a multa de 75% e as multas isoladas aplicadas em face das estimativas não recolhidas em razão da mesma infração que motivou a exigência principal, foram mantidas por voto de qualidade no recorrido, que assim dispôs:

Acordam os membros do colegiado em conhecer do recurso voluntário para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, apenas para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao seu patamar ordinário de 75%. Vencido o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, que mantinha a qualificação da multa. **Mantidas, por voto de qualidade, as glosas de dedução de ágio e a concomitância da multa isolada com a multa de ofício.** Vencidos, neste quesito, os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e André Severo Chaves (Suplente convocado). Mantida, por unanimidade, a incidência dos juros sobre a multa de ofício em caso de inadimplência. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto. *(negrejou-se)*

Daí porque a Contribuinte entendeu preferível firmar as condições para definitividade do acórdão recorrido quanto àqueles pontos decididos por voto de qualidade e, assim, pretender a extinção das multas de ofício e isoladas nos termos do artigo 25, parágrafo 9º-A, do Decreto nº 70.235/72, incluído pelo artigo 2º da Lei nº 14.689/2023.

Primeiramente observe-se que apenas as multas isoladas foram submetidas à apreciação desta instância especial. E, mesmo quanto a estas, a desistência manifestada pela Contribuinte desconstitui a competência de julgamento pretendida com o recurso especial interposto, ainda que eventualmente atendidos os requisitos para seu conhecimento. Neste sentido é o disposto no atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023:

¹⁵ Neste sentido o recente Acórdão nº 9101-006.374.

Art. 133. O recorrente poderá, em qualquer fase processual, desistir do recurso em tramitação.

§ 1º A desistência será manifestada em petição ou a termo nos autos do processo.

§ 2º O pedido de parcelamento, a confissão irretratável de dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do recurso.

§ 3º No caso de desistência, pedido de parcelamento, confissão irretratável de dívida e de extinção sem ressalva de débito, estará configurada 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.

§ 4º Quando houver decisão desfavorável ao sujeito passivo, total ou parcial, sem recurso da Fazenda Nacional pendente de julgamento:

I - se a desistência for parcial, os autos serão encaminhados à unidade de origem para que, depois de apartados, retornem ao CARF para seguimento quanto à parcela da decisão que não foi objeto de desistência; e

II - se a desistência for total, os autos serão encaminhados à unidade de origem para as providências de sua alçada, sem retorno ao CARF.

§ 5º Quando houver decisão favorável ao sujeito passivo, total ou parcial, com recurso da Fazenda Nacional pendente de julgamento, e a desistência for total, o Presidente de Câmara declarará a definitividade do crédito tributário, tornando-se insubsistentes todas as decisões que lhe forem favoráveis.

§ 6º Após iniciado o julgamento, a definitividade do crédito tributário, e a insubsistência de eventuais decisões favoráveis ao sujeito passivo, serão declaradas pelo Colegiado.

Nestes termos, diante da hipótese de desistência total do crédito tributário em litígio nesta instância especial, *sem recurso da Fazenda Nacional pendente de julgamento*, - ou seja, desistência em face de recurso do sujeito passivo - cumpre a este Colegiado apenas encaminhar os autos *à unidade de origem para as providências de sua alçada, sem retorno ao CARF*.

Frente à desistência manifestada, portanto, este Colegiado deixa de ter competência para se pronunciar acerca do pedido de *que seja acolhida a presente manifestação para o imediato cancelamento das multas de ofício e isolada ora exigidas*. A interessada deve dirigir seu pedido à autoridade competente da *unidade de origem* para a qual os autos devem ser encaminhados, com vistas às *providências de sua alçada, sem retorno ao CARF*.

Anote-se, ainda, a circunstância de a definitividade do acórdão recorrido, condição expressa no § 9º-A inserido no art. 25 do Decreto nº 70.235/72 pelo art. 2º da Lei nº 14.689/2023 somente se verificar a partir da deliberação deste Colegiado em negar conhecimento ao recurso especial da Contribuinte em face da desistência manifestada. Antes disso, a decisão favorável à Fazenda Nacional, por voto de qualidade, estava pendente de recurso e não havia se tornado definitiva. Logo, enquanto este Colegiado tinha a possibilidade de deliberar acerca das multas isoladas em questão, não estava presente a definitividade que permitiria cogitar da exclusão da penalidade que passou a estar prevista em lei. Somente com a desistência, que impõe a este Colegiado negar conhecimento ao recurso especial, constitui-se a definitividade – caso este acórdão não seja embargado - que a Contribuinte invoca para o *imediato cancelamento das multas isolada ora exigidas*. Daí a incompatibilidade entre a desistência manifestada e a pretensão de que este Colegiado se manifeste sobre tal pedido.

Estas as razões para, apenas, NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte em face da desistência manifestada. *(destaques do original)*

Aqui, ausente manifestação de desistência em face do recurso especial, a impedir a definitividade da decisão que manteve as multas isoladas por voto de qualidade, nada há que impeça o conhecimento do recurso especial, mormente se demonstrada a divergência jurisprudencial como antes afirmado.

Daí porque esta Conselheira acompanha o I. Relator em sua conclusão para CONHECER do recurso especial da Contribuinte na matéria *“multa isolada por falta de recolhimento de estimativas – concomitância com a multa de ofício proporcional”*.

Em síntese, portanto, o presente voto é no sentido de CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da Contribuinte, nas matérias *“multa isolada por falta de recolhimento de estimativas – lançamento após o final do exercício”*, e *“multa isolada por falta de recolhimento de estimativas – concomitância com a multa de ofício proporcional”*.

O recurso especial do responsável tributário Santos Brasil Participações S/A teve seguimento na matéria *Ausência de Previsão Legal no Artigo 132 do CTN de Responsabilidade Tributária no Caso de Cisão*, com base no paradigma 1201-001.841. Em sede de agravo foi admitido, também, o paradigma nº 203-08.893 nesta matéria, assim como foi dado seguimento na matéria *“Impossibilidade Jurídica de Responsabilidade Tributária no Caso de Cisão Parcial - Ausência de extinção da sociedade cindida para subsunção do artigo 132 do CTN”*, com base nos paradigmas nº 1201-001.469 e 1201-001.533.

O voto condutor do acórdão recorrido, observando que a responsabilidade tributária foi imputada com base nos artigos 124, I, 129 e 132, todos do CTN e, ainda, no art. 5º do Decreto-lei 1.598/77, afastou a imputação com fundamento no art. 124, I do CTN, afastou a arguição de que o art. 132 do CTN não contemplaria hipóteses de cisão, afirmando a prevalência da interpretação adotada pelo Superior Tribunal de Justiça no sentido de que a responsabilidade se dá em hipótese de cisão total ou parcial e alcança tanto *eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo*.

Em seu recurso especial, o responsável tributário aborda a matéria *“Ausência de Previsão Legal no Artigo 132 do CTN de Responsabilidade Tributária no Caso de Cisão”*, asseverando que o paradigma nº 203-08.893 *entendeu que, diante da inexistência de previsão normativa quanto à cisão na redação do artigo 132 do CTN, não haveria que se falar em atribuição da responsabilidade tributária*. Já o paradigma nº 1201-001.841 adicionou que *as previsões contidas no artigo 5º, inciso III, e § 1º, alínea b, do Decreto-lei nº 1.598/77 e do art. 207 do RIR/99 não devem se sobrepor ou mesmo ultrapassar os limites contidos no art. 132 do CTN, razão pela qual resta impossível a responsabilização tributária por sucessão da empresa que absorver parcela da empresa cindida mas não extinta como acontece na hipótese de cisão parcial*.

O responsável pretende discutir, neste ponto, a *violação ao princípio da legalidade*, bem como ver reconhecido que o precedente do Superior Tribunal de Justiça referenciado no acórdão recorrido teve em conta *sucessão do incorporador sobre os créditos tributários já constituídos quando da ocorrência dos eventos societários contemplados no artigo 132 do CTN*, ao passo que, no presente caso, *lançamento foi promovido após o evento de cisão parcial, inexistindo a figura da transferência de passivo, analisada pelo E. STJ no Recurso Especial nº 923.012, invocado pelo Colegiado a quo*.

Por força da Súmula CARF nº 113, apenas a primeira parte da argumentação do responsável poderia integrar dissídio jurisprudencial passível de conhecimento nesta instância especial. A segunda parte contrariaria o entendimento consolidado de que *a responsabilidade*

tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório.

Já na matéria *“Impossibilidade Jurídica de Responsabilidade Tributária no Caso de Cisão Parcial - Ausência de extinção da sociedade cindida para subsunção do artigo 132 do CTN”*, o responsável observa que a cisão em tela foi parcial, e *não houve a extinção da sociedade jurídica cindida*, ao passo que *todas as situações disciplinadas pelo artigo 132 do CTN envolvem a extinção da pessoa jurídica, sendo esse o fator relevante para a configuração da responsabilidade por sucessão*, vez não ser mais possível exigir os tributos da pessoa jurídica extinta. Os dois paradigmas admitidos, nº 1201-001.469 e 1201-001.533, neste sentido, afirmam não ser possível a atribuição de responsabilidade com base no art. 132 do CTN quando não há extinção da sociedade que sofreu a operação de cisão.

Este Colegiado já se manifestou, em linha com o exame de admissibilidade reformado em sede de agravo, que esta segunda divergência *é a mesma já descrita e analisada no tópico anterior, que trata da inexistência de previsão legal, no art. 132 do CTN, para a atribuição de responsabilidade tributária no caso de cisão parcial, tal qual a ocorrida no caso dos autos*. No Acórdão nº 9101-006.544, este Colegiado, à unanimidade¹⁶, concordou com o conhecimento parcial do recurso especial do sujeito passivo nos termos assim expostos pelo Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado:

As divergências 10 - ausência de previsão legal no artigo 132 do CTN de responsabilidade tributária no caso de cisão - e 11 - impossibilidade jurídica de responsabilidade tributária no caso de cisão parcial – ausência de extinção da sociedade cindida para subsunção do artigo 132 do CTN – devem ser analisadas conjuntamente, posto tratar-se, de fato, de única matéria.

Para uma única matéria, as recorrentes (devedoras solidárias) valeram-se de duas divergências, conforme pode-se constatar a partir dos seguintes excertos do recurso especial:

[...]

Pretendem as recorrentes que se admita como duas divergências as alegações que intentam reformar a decisão recorrida que considerou o art. 132 do CTN aplicável ao caso.

Em uma divergência, alegam as recorrentes que não há previsão legal para aplicação do dispositivo no caso de cisão parcial, tendo assim denominado a matéria: **“a impossibilidade de responsabilização tributária, nos termos do artigo 132 do CTN, por ausência de previsão legislativa da hipótese de cisão”**.

Em outra divergência, argumentam que, como não houve extinção da empresa, ou seja, a cisão foi parcial há “impossibilidade de se atribuir responsabilidade tributária por sucessão nos casos em que a sociedade, objeto da operação societária, não foi extinta”.

Ora, se a cisão fosse total, não haveria espaço para discussão quanto à aplicação do previsto no art. 132 do CTN, que assim dispõe (com destaques acrescidos):

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

¹⁶ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca E Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Evidentemente, estamos tratando da mesma coisa. Se a sociedade não foi extinta, a cisão foi parcial. Se a cisão foi parcial, não se poderia aplicar o previsto no art. 132 do CTN, segundo defendem as recorrentes. No caminho inverso, não haveria previsão legal para aplicação do mesmo dispositivo, quando ocorresse cisão parcial.

Pelo exposto, contata-se que as recorrentes infringiram o previsto no disposto no art. 67, 6º do Anexo II do RICARF, que limita a apresentação de dois paradigmas por matéria.

Em consequência do excesso de paradigmas, com base no art. 67, § 7º do Anexo II do RICARF, deixarão de ser considerados, para fins de conhecimento do recurso especial, os paradigmas nº 1201-001.469 e 1201-001.533, bem como oriento meu voto por não conhecer da divergência 11, posto tratar-se de reprodução da mesma matéria contida na divergência 10.

Pois bem. Voltando à divergência 10, considero que de fato há divergência na interpretação conferida pelos colegiados quanto à possibilidade de se atribuir responsabilidade solidária em caso de cisão parcial, razão pela qual oriento meu voto por dela conhecer, nos termos do despacho de admissibilidade do recurso especial.

Naquele caso, a citada “matéria 10” também teve seguimento com base nos paradigmas nº 203-08.893 e 1201-001.841, mas vale ter em conta, aqui, as objeções postas no exame de admissibilidade ao paradigma nº 203-08.893:

Nada obstante já demonstrada a divergência, e, consequentemente, admitido o recurso com relação a este ponto, não se deve deixar de analisar também o outro paradigma de divergência apresentado (no caso, o acórdão nº 203-08.893 – primeiro paradigma).

Neste outro caso, entendo que a divergência alegada não restou demonstrada.

Isto porque no paradigma em questão, há que se observar, o que estava sob julgamento era o lançamento efetuado sobre a contribuinte principal (a empresa cindida parcialmente), sendo que uma das alegações daquela empresa (recorrente) era a de que, no processo de cisão parcial realizado, “*a pessoa jurídica sucessora (...) assumiu a condição de responsável tributário quanto às dívidas da sucedida, ora impetrante, relativamente aos tributos federais*”. Alegava a recorrente que a cisão em questão, embora “*regularmente efetuada (...) não [fora] considerada pela administração pública, razão pela qual fora interposto o Mandado de Segurança nº (...)*”.

De se observar que, no referido caso paradigmático, não houve sequer tentativa, por parte do fisco, de responsabilizar outra pessoa jurídica, na qualidade de sucessora, pelos lançamentos realizados.

Verifica-se, assim, que a situação fática lá analisada é muito distinta. Trata-se de situação em que a contribuinte principal buscava exonerar-se da sua condição perante o fisco alegando haver transferido para outra empresa, por cisão parcial, a responsabilidade pelos tributos federais, alegação esta que foi *rechaçada* pelo acórdão, que, conforme se verifica da sua parte dispositiva, *negou provimento* ao recurso voluntário da recorrente.

Diante da dissimilaridade entre as situações analisadas, em cada caso, não é possível extrair, de decisão que *negou provimento ao recurso voluntário da contribuinte principal*, para manter a sua condição de sujeito passivo perante o fisco, a divergência jurisprudencial alegada com relação ao art. 132 do CTN em face de uma decisão que *também negou provimento ao recurso voluntário* (mas, no caso, da empresa arrolada como responsável tributária solidária com o contribuinte principal).

Não demonstrada a divergência, portanto, com relação ao primeiro paradigma.

No exame do agravo, o paradigma 203-08.893 foi admitido porque, embora distintos os casos, compreendeu-se que a questão envolveria *a interpretação do mesmo arcabouço normativo (art. 132 do CTN), decorrente do mesmo tipo de reorganização societária (cisão), tendo sido adotadas soluções diversas, no que concerne à atribuição de responsabilidade tributária.*

Contudo, o voto condutor do paradigma é expresso no sentido de que a aplicação do dispositivo legal em referência foi analisada sob a ótica de transferência a terceiros por responsabilidade por tributos:

Vê-se claramente que o dispositivo legal acima transcrito trata de casos de responsabilidade tributária decorrente da fusão, transformação ou incorporação, não contemplando o caso da cisão.

Não existe previsão legal para transferência da responsabilidade tributária no caso da cisão da pessoa jurídica.

Ademais, o próprio CTN, no art. 123, proíbe a transferência da responsabilidade tributária nos seguintes termos:

"Art. 123 - Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo da obrigações tributárias correspondentes."

Em relação ao Mandado de Segurança nº 2002.34.00.007912-8, vejo que trata de matéria distinta da presente autuação. Trata-se de lide relativamente à inclusão da interessada no REFIS. A medida liminarmente concedido determinou à autoridade competente que, no prazo de 10 dias, apreciasse a defesa da recorrente, em face da Portaria CG do REFIS nº 55/2001.

A alegação apreciada tinha em conta a convenção entre particulares que resultou na atribuição, a terceiro, de dívidas tributárias posteriormente exigidas da contribuinte. Veja-se o que relatado no paradigma:

- mediante deliberação tomada por assembléia, foi aprovada cisão parcial da empresa com a versão de parte de seu patrimônio líquido para a pessoa jurídica Kume Transporte Ltda., e uma vez efetuada a cisão, a pessoa jurídica sucessora (Kume Transporte Ltda.), assumiu a condição de responsável tributário quanto às dívidas da sucedida, ora impetrante, relativamente aos tributos federais

Evidente, assim, que a decisão do outro Colegiado do Segundo Conselho de Contribuintes não pode ser afirmada como decorrente, apenas, do que dispõe o art. 132 do CTN. A citação do art. 123 do CTN deixa patente que a convenção entre particulares também foi determinante para a decisão em face da contribuinte lá autuada. Some-se a isso o fato de que o recorrido também tem em conta as disposições do art. 5º do Decreto-lei nº 1.598/77, que não é enfrentado no paradigma, circunstância recorrente em decisões que não têm em conta tributos incidentes sobre o lucro, aos quais normalmente são vinculadas as regras dispostas no Decreto-lei nº 1.598/77.

O paradigma nº 1201-001.841, de seu lado, prestou-se justamente a integrar o acórdão embargado – nº 1201-001.469 – para afastar a responsabilidade tributária do sucessor na hipótese de cisão parcial não só por falta de previsão expressa no art. 132 do CTN, como também porque o Decreto-lei nº 1.598/77 não poderia se sobrepor aos limites do art. 132 do CTN na hipótese de *sucessão da empresa que absorver parcela da empresa cindida mas não extinta como acontece na hipótese de cisão parcial*. Note-se que, a confirmar a identidade entre as duas matérias que tiveram seguimento, o citado acórdão embargado – nº 1201-001.469 – é um dos

paradigmas apresentado para a segunda matéria que não foi conhecida no precedente nº 9101-006.544.

Assim, reafirmando o limite de 2 (dois) paradigmas para discussão da matéria, na forma expressa no Acórdão nº 9101-006.544, esta Conselheira concorda com a conclusão do I. Relator de que o recurso especial do responsável tributário deve ser CONHECIDO apenas na matéria “*Ausência de Previsão Legal no Artigo 132 do CTN de Responsabilidade Tributária no Caso de Cisão*”, agora com base somente no paradigma nº 1201-001.841, e excluindo-se, também, a argumentação contrária ao acórdão recorrido na parte em que decide em conformidade com a Súmula CARF nº 113, em observância ao que determina o art. 67, §3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

No mérito, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte, mantendo-se a exigência como claramente exposto no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.962, de lavra da ex-Conselheira Adriana Gomes Rêgo, cujas razões são aqui adotadas:

Dito isso, tem-se que a lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou, o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais, a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução. Observe-se:

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; II dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração; III do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real; IV do imposto de renda pago na forma deste artigo.[...]

Há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base impositiva ao tributo devido no ajuste anual. Nesse

sentido invocam a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que *a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora*. E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importaria o afastamento da penalidade menos gravosa.

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.

Na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, esta penalidade foi prevista nos mesmos termos daquela aplicável ao tributo não recolhido no ajuste anual, ou seja, *calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*, inclusive no mesmo percentual de 75%, e passível de agravamento ou qualificação se presentes as circunstâncias indicadas naquele dispositivo legal. Veja-se:

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

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

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos; [...]

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)

[...]

A redação original do dispositivo legal resultou, assim, em punições equivalentes para a falta de recolhimento de estimativas e do ajuste anual. E, decidindo sobre este conflito, a jurisprudência administrativa posicionou-se majoritariamente contra a subsistência da multa isolada, porque calculada a partir da mesma base de cálculo punida com a multa proporcional, e ainda no mesmo percentual desta.

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição. Observe-se:

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).

As consequências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

Logo, tendo sido alterada a base de cálculo eleita pelo legislador para a multa isolada de totalidade ou diferença de tributo ou contribuição para valor do pagamento mensal, não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido.

Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos nºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, nº 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, nº 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, nº 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, nº 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e nº 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materalidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.

Daí porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela Lei nº 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (e-fls. 236):

Portanto, cabe excluir a exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional.

Em despacho de admissibilidade de embargos de declaração por omissão, interpostos pela Fazenda Nacional contra aquela decisão, e rejeitados, foi dito o seguinte (e-fls. 247):

Por fim, reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas. Isso porque é sabido que um dos fatores que levou à mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que à época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte [das] disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

[...].

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual.

Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir, no parágrafo § 1º, excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência.

Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Vejam-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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:

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto:

o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

Destaque-se, ainda, 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, mora que prejudica a União durante o período verificado entre data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário.

A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente¹⁷.

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

E foi, justamente, a alteração legislativa acima que motivou a edição da referida Súmula CARF nº 105.

Explico.

O enunciado de súmula em referência foi aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 08 de dezembro de 2014. Antes, enunciado semelhante foi, por sucessivas vezes, rejeitado pelo Pleno da CSRF, e mesmo pela 1ª Turma da CSRF. Veja-se, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009¹⁸

[...]

ANEXO I

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº :

¹⁷ Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

¹⁸ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

Até a vigência da Medida Provisória nº 351/2007, a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência de antecipações não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual.

[...]

PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012¹⁹

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

II - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 1ª TURMA DA CSRF:

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 920-201.833, de 25/10/2011.

[...]

III - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 2ª TURMA DA CSRF:

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/10/2011.

[...]

PORTARIA Nº18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013²⁰

[...]

ANEXO I

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA *Até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

Acórdãos Precedentes: 9101-001261, de 22/11/11; 9101-001203, de 22/11/11; 9101-001238, de 21/11/11; 9101-001307, de 24/04/12; 1402-001.217, de 04/10/12; 1102-00748, de 09/05/12; 1803-001263, de 10/04/12.

¹⁹ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

²⁰ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

[...]

PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2014²¹

[...]

ANEXO I

[...]

II - Enunciados a serem submetidos à 1ª Turma da CSRF:

[...]

13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA 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.

Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

[...]

É de se destacar que os enunciados assim propostos de 2009 a 2013 exsurgem da jurisprudência firme, contrária à aplicação concomitante das penalidades **antes** da alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. **Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.**

De outro lado, a discussão acerca dos lançamentos formalizados em razão de infrações cometidas a partir do novo contexto legislativo ainda não apresentava densidade suficiente para indicar qual entendimento deveria ser sumulado.

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória nº 351", de 2007, ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das penalidades a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em

²¹ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares²² à parcela do litígio já pacificada.

Assim, a Súmula CARF nº 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência **infrações cometidas antes da alteração** promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007, e ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Neste sentido, vale observar que os precedentes indicados para aprovação da súmula reportam-se, todos, a **infrações cometidas antes de 2007**:

Acórdão nº 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

²² Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e alterado pela Portaria MF nº 586, de 2010:

[...]

Anexo II

[...]

Art. 18. Aos presidentes de Câmara incumbe, ainda:

[...]

XXI - negar, de ofício ou por proposta do relator, seguimento ao recurso que contrarie enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, em vigor, quando não houver outra matéria objeto do recurso;

[...]

Art. 53. A sessão de julgamento será pública, salvo decisão justificada da turma para exame de matéria sigilosa, facultada a presença das partes ou de seus procuradores.

[...]

§ 4º Serão julgados em sessões não presenciais os recursos em processos de valor inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) ou, independentemente do valor, forem objeto de súmula ou resolução do CARF ou de decisões do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.

[...]

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

[...]

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

[...]

Acórdão nº 9101-001.203:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA.

CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.

Acórdão nº 9101-001.238:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

[...]

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Acórdão nº 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO — 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.

Acórdão nº 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

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

INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).

[...]

Acórdão nº 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa:

[...]

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas.

[...]

Acórdão nº 1803-001.263:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2002

[...]

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.

Frente a tais circunstâncias, ainda que precedentes da súmula veiculem fundamentos autorizadores do cancelamento de exigências formalizadas a partir da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, não são eles, propriamente, que vinculam o julgador administrativo, mas sim o enunciado da súmula, no qual está sintetizada a questão pacificada.

Digo isso porque esses precedentes têm sido utilizados para se tentar aplicar outra tese no sentido de afastar a multa, qual seja a do princípio da consunção. Ora se o princípio da consunção fosse fundamento suficiente para inexigibilidade concomitante das multas em debate, o enunciado seria genérico, sem qualquer referência ao fundamento legal dos lançamentos alcançados. A citação expressa do texto legal presta-se a firmar esta circunstância como razão de decidir relevante extraída dos paradigmas, cuja presença é essencial para aplicação das consequências do entendimento sumulado.

Há quem argumente que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Sustentam os adeptos dessa tese que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do ano-calendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria *bis in idem*, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN.

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do acórdão nº 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.

Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale destacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo.

Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis

Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “*O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSSL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO.

ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. “É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96” (AgRg no REsp 694278RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.”

(Recurso Especial 529570 / SC Relator Ministro João Otávio de Noronha Segunda Turma Data do Julgamento 19/09/2006 DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que tratase, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSSL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo.

Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de “pagamento de tributo”, dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos²³ e exigidas de forma isolada.

²³ Lei nº 10.426, de 2002: Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega

Sob esta ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.

Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acima citadas expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma opção, e distinguem a antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

É certo que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já consolidou seu entendimento contrariamente à aplicação concomitante das penalidades em razão do princípio da consunção, conforme evidencia a ementa de julgado recente proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.

1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015).

2. Agravo Regimental não provido.

Todavia, referidos julgados não são de observância obrigatória na forma do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do ano-calendário.

Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral.

Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do acórdão nº 1302-001.823:

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

desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

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.

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta²⁴:

O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e aplicação do direito*, p.212] *Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.*

A 'forma de sancionar' é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material.

Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual "quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades". Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: "Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI –Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas". E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: "As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo".[16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática

²⁴ http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644

de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito-fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do acórdão nº 9101-002.251:

[...]

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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:

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, ineludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. Ademais, quando o legislador estipula na alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do

pagamento mensal ***ainda que*** tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade ***mesmo se*** apurado lucro tributável e, por consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de *bis in idem* sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário.

A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de *bis in idem*.

Neste sentido, aliás, são as considerações do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

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.

[...]

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, consequentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos de 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-estimada 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.

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor²⁵. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

Imprópria, portanto, a ampliação do conteúdo expresso no enunciado da súmula a **partir do que consignado no voto condutor de alguns dos paradigmas.**

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das **alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF nº 105** e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.

Somente a essência extraída dos paradigmas, integrada ao enunciado no caso, mediante expressa referência ao fundamento legal aplicável antes da edição da Medida Provisória nº 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996) , representa o entendimento acolhido pela 1ª Turma da CSRF a ser observado, obrigatoriamente, pelos integrantes da 1ª Seção de Julgamento. Nada além disso.

De outro lado, releva ainda destacar que a aprovação de um enunciado não impõe ao julgador a sua aplicação cega. As circunstâncias do caso concreto devem ser analisadas e, caso identificado algum aspecto antes desconsiderado, é possível afastar a aplicação da súmula.

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF nº 105 é omissivo acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências

²⁵ Lei nº 9.430, de 1996, art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1302-001.753:

A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R\$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R\$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a aplicação da Súmula CARF nº 105 de seguinte teor: 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.

Os períodos de apuração autuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF nº 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida em dezembro/2002. Importa, assim, avaliar se o entendimento sumulado determinaria a exoneração de toda a multa isolada aqui aplicada.

A referência à exigência ao mesmo tempo das duas penalidades não possui uma única interpretação. É possível concluir, a partir do disposto, que não subsiste a multa isolada aplicada no mesmo lançamento em que formalizada a exigência do ajuste anual com acréscimo da multa de ofício proporcional, ou então que a multa isolada deve ser exonerada quando exigida em face de antecipação contida no ajuste anual que ensejou a exigência do principal e correspondente multa de ofício. Além disso, pode-se interpretar que deve subsistir apenas uma penalidade quando a causa de sua aplicação é a mesma.

Os precedentes que orientaram a edição da Súmula CARF nº 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:

[...]

Observa-se nas ementas dos Acórdãos nº 9101-001.261, 9101-001.307 e 1803-001.263 a abordagem genérica da infração de falta de recolhimento de estimativas como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, e que por esta razão é absorvida pela segunda infração, devendo subsistir apenas a punição aplicada sobre esta. Sob esta vertente interpretativa, qualquer multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas sucumbiria frente à exigência do ajuste anual com acréscimo de multa de ofício.

Porém, os Acórdãos nº 9101-001.203 e 9101-001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos nº 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.

A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF nº 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance.

Considerando que, no presente caso, as infrações foram apuradas de forma independente estimativa não recolhida em razão de seu parcelamento parcial e ajuste anual não recolhido em razão da compensação de bases negativas acima do limite legal e assim resultaram em distintas bases para aplicação das penalidades, é válido concluir que não há concomitância em relação à multa isolada aplicada sobre a parcela de R\$ 62.534,89 (= R\$ 94.130,67 R\$

31.595,78), correspondente à estimativa de CSLL em dezembro/2002 que excede a falta de recolhimento apurada no ajuste anual.

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 120100.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

[...]

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.

Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 – R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

Estimativa remanescente (R\$ 3.826.453,79 x 25%): R\$ 956.613,45

Multa isolada mantida (R\$ 956.613,45 x 50%): R\$ 478.306,72

Multa isolada excluída (R\$ 1.109.844,27 – R\$ 478.306,72): R\$ 631.537,55

[...]

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas não aplica-la a casos distintos. Assim, a referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões cujo significado não pode ser identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.

Como antes referido, no presente processo a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Sendo assim e diante de todo o exposto, não só não há falar na aplicação ao caso da Súmula CARF nº 105, como não se pode cogitar da impossibilidade de lançamento da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas após o encerramento do ano-calendário.

Como se viu, a multa de 50% prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e calculada sobre o pagamento mensal de antecipação de IRPJ e CSLL que deixe de ser efetuado penaliza o descumprimento do dever de antecipar o recolhimento de tais tributos e independe do resultado apurado ao final do ano-calendário e da eventual aplicação de multa de ofício.

Nessa condição, a multa isolada é devida ainda que se apure prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, conforme estabelece a alínea "b" do referido inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo que não haveria sentido em comando nesse sentido caso não se pudesse aplicar a multa após o encerramento do ano-calendário, eis que antes de encerrado o ano sequer pode se determinar se houve ou não prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

No mesmo sentido do entendimento aqui manifestado citam-se os seguintes acórdãos desta 1ª Turma da CSRF: 9101-002.414 (de 17/08/2016), 9101-002.438 (de 20/09/2016) e 9101-002.510 (de 12/12/2016).

É de se negar, portanto, provimento ao recurso da Contribuinte, mantendo-se o lançamento de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

Especificamente acerca do princípio da consunção, vale o acréscimo das razões de decidir adotadas pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto e expostas, dentre outros, no voto condutor do Acórdão nº 9101-006.056²⁶:

A alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 buscou adequar o dispositivo face à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, o qual atacava a redação do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...*"), e divisava *bis in idem*, entendendo que a "mesma" multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520).

Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*"), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A multa isolada ora é tratada em dispositivo específico (inciso II), que estabelece percentual distinto do da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

[...]

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

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

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

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

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

²⁶ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

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

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

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

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

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

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

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

Desse modo, após o advento da MP nº 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratarem de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Em complemento, e em especial em relação à suposta aplicação do princípio da consunção, transcrevo o entendimento firmado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em seus votos sobre o tema em debate:

“Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.²⁷

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador

²⁷ RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.²⁸ (destaques acrescidos).

Estariamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.”

Nestes termos, ainda que as infrações cometidas repercutam na apuração da estimativa mensal e do ajuste anual, diferentes são as condutas punidas: o dever de antecipar e o dever de recolher o tributo devido ao final do ano-calendário. As alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, por sua vez, não excetuaram a aplicação simultânea das penalidades, justamente porque diferentes são as condutas reprimidas, o mesmo se verificando na Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, replicado atualmente na Instrução Normativa RFB nº 1700, de 2017, que em seu art. 52 prevê a imposição, apenas, da multa isolada durante o ano-calendário, enquanto não ocorrido o fato gerador que somente se completará ao seu final, restando a possibilidade de aplicação concomitante com a multa de ofício reconhecida expressamente em seu art. 53. Veja-se:

Art. 52. Verificada, durante o ano-calendário em curso, a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, o lançamento de ofício restringir-se-á à multa isolada sobre os valores não recolhidos.

§ 1º A multa de que trata o caput será de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado.

²⁸ Idem, Idem

§ 2º As infrações relativas às regras de determinação do lucro real ou do resultado ajustado, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do IRPJ ou da CSLL a pagar em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de ofício sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

§ 3º Na falta de atendimento à intimação de que trata o § 1º do art. 51, no prazo nela consignado, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil procederá à aplicação da multa de que trata o caput sobre o valor apurado com base nas regras previstas nos arts. 32 a 41, ressalvado o disposto no § 2º do art. 51.

§ 4º A não escrituração do livro Diário ou do Livro de que trata o caput do art. 310 até a data fixada para pagamento do IRPJ e da CSLL do respectivo mês, implicará desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução de que trata o art. 47 e a aplicação do disposto no § 2º deste artigo.

§ 5º Na verificação relativa ao ano-calendário em curso o livro Diário e o Livro a que se refere o § 4º serão exigidos mediante intimação específica, emitida pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Art. 53. Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e

II - o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.

Observe-se, também, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema haviam sido editadas, apenas, no âmbito da 2ª Turma, sendo o acórdão mais recente o exarado nos autos do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.603.525/RJ, proferido em 23/11/2020²⁹ e assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. 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.

I - Na origem, trata-se de ação objetivando a anulação de três lançamentos tributários, em virtude da existência de excesso do montante cobrado.

II - Após sentença que julgou parcialmente procedente o pleito elaborado na exordial, foram interpostas apelações pelo contribuinte e pela Fazenda Nacional, recursos que tiveram, respectivamente, seu provimento parcialmente concedido e negado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ficando consignado o entendimento de que é ilegal a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, previstas no art. 44 da Lei n. 9.430/1996.

III - Conquanto a parte insista que a única hipótese em que se poderá cobrar a multa isolada é se não for possível cobrar a multa de ofício, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica ao afirmar que é ilegal a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/1996. Nesse sentido: REsp 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/3/2015, DJe 24/3/2015 e AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/9/2015, DJe 28/9/2015.

IV - Agravo interno improvido.

²⁹ Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator Francisco Falcão.

Recentemente, porém, noticiou-se que as duas turmas do Superior Tribunal de Justiça teriam se alinhado sob este entendimento, nos termos dos julgados proferidos à unanimidade no REsp n.º 2.104.963/RJ³⁰, de 05/12/2023, e no REsp n.º 1.708.819/RS³¹, de 07/11/2023.

Primeiramente cabe observar que o REsp n.º 2.104.963/RJ não teve em conta exigência cumulada de multa proporcional com multa de ofício isolada por falta de recolhimento de estimativas. A cumulação da multa proporcional, no caso, se deu com multa de ofício aplicada por inobservância do dever de manter arquivos magnéticos, como registrado no voto condutor do acórdão de 05/12/2023:

Em suma, ao se examinar a pretensão fazendária posta neste apelo especial, verificar-se-á que a discussão nestes autos em epígrafe, defende a exigência concomitante e cumulada das multas tributárias impostas à contribuinte, seja em face da exigibilidade da infração fiscal imposta de ofício, pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, seja pela multa fiscal impingida em razão da inobservância da obrigação tributária concernente ao dever da contribuinte de entregar corretamente a autoridade fiscal, os arquivos digitais com registros contábeis, nos termos do artigo 12, inciso III, da Lei 8.212/1991.

De toda a sorte, como antes registrado, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já vinha se manifestando contrariamente à cumulação da multa de ofício proporcional com a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas. Apenas que tal julgado, de 2020, contou com a participação de Ministros que não mais integram a Segunda Turma.

Com respeito ao julgado proferido no REsp n.º 1.708.819/RS, releva notar que a unanimidade foi extraída sem a participação do Ministro Benedito Gonçalves, ausente justificadamente. Ainda, embora os fundamentos da decisão em questão tratem dos dispositivos legais que autorizam a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa proporcional, nas duas passagens do voto que referem o caso em discussão, vê-se que o questionamento era dirigido a penalidades no âmbito aduaneiro:

O magistrado a quo denegou a ordem, decidum este mantido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por fundamentos que podem ser resumidos nos seguintes termos: (I) constituem multas isoladas aquelas aplicadas pela Administração Aduaneira em decorrência de infração administrativa ao controle das importações; (II) a multa isolada pela incorreta classificação da mercadoria importada tem natureza diversa da multa de ofício. Esta última objetiva penalizar o contribuinte que deixa de recolher os tributos de forma voluntária e sua aplicação não implica ilegalidade, podendo, inclusive, incidir de forma cumulativa; e (III) a concessão de parcelamento é atividade discricionária da administração tributária, devendo o optante submeter-se às suas regras especiais e condições bem como aos seus requisitos.

[...]

Na espécie, entendeu o acórdão recorrido pela possibilidade de cumulação das multas, nos seguintes termos (fls. 620/621):

Como se vê, pretende a impetrante o reconhecimento de que as multas administrativas aplicadas constituem multa de ofício, para fins de gozo dos benefícios previstos na Lei 11.941 de 2009, que estabelece regime de parcelamento de débitos tributários. Com efeito, cabe observar que a multa de ofício objetiva penalizar o contribuinte que deixa de recolher os tributos de

³⁰ A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Afrânio Vilela, Francisco Falcão e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator Mauro Campbell Marques.

³¹ Os Srs. Ministros Regina Helena Costa, Gurgel de Faria e Paulo Sérgio Domingues (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator Sérgio Kukina. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Benedito Gonçalves.

forma voluntária e, com isso, obriga o Fisco, mediante complexo procedimento de fiscalização, a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido. Todavia, a multa aqui analisada decorre da infração administrativa ao controle das importações, sendo irrelevante que tenha havido ou não o pagamento dos tributos incidentes na importação. É certo, pois, que se trata de multa isolada, e não de multa de ofício. No que se refere à alegação de impossibilidade de cumulação da multa isolada e de ofício, melhor sorte não assiste à impetrante. Conforme esclareceu o juiz da causa, 'a multa isolada pela incorreta classificação da mercadoria importada - caso dos autos - tem expressa permissão para ser aplicada cumulativamente com outras penalidades administrativas, conforme disposto no § 2º do art. 84 da Medida Provisória 2.158-35/2001.

[...]

Estes descompassos, somados ao fato de que ainda não se verificou o trânsito em julgado das referidas decisões, assim como não há notícia se houve interposição de recurso extraordinário nos correspondentes autos, impedem qualquer cogitação de mudança do entendimento até então afirmado por esta Conselheira.

Cabe esclarecer, por fim, que a Súmula CARF nº 82 confirma a presente exigência. Isto porque o entendimento consolidado de que *após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas* decorre, justamente, da previsão legal de aplicação da multa de ofício isolada quando constatada tal infração. Ou seja, encerrado o ano-calendário, descabe exigir as estimativas não recolhidas, vez que já evidenciada a apuração final do tributo passível de lançamento se não recolhido e/ou declarado. Contudo, a lei não deixa impune o descumprimento da obrigação de antecipar os recolhimentos decorrentes da opção pela apuração do lucro real, estipulando desde a redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa por falta de recolhimento das estimativas, assim formalizada sem o acompanhamento do principal das estimativas não recolhidas que passarão, antes, pelo filtro da apuração ao final do ano-calendário.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa