



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.730875/2018-01
ACÓRDÃO	1402-007.098 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NORSA REFRIGERANTES S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE DIVIDENDOS VIA MEP. TRIBUTAÇÃO.

Os ganhos de MEP (Método de Equivalência Patrimonial) decorrentes de subvenções para investimento, distribuídos aos sócios, devem ser adicionados ao lucro líquido para efeito da apuração da base de cálculo do IRPJ.

BASE DE CÁLCULO. DESPESAS FINANCEIRAS. DEDUTIBILIDADE.

Somente são admitidas como dedutíveis as despesas consideradas necessárias, usuais e normais à manutenção da atividade econômica da pessoa jurídica.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2013

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Por se tratar de exigência reflexa, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do IRPJ deve ser aplicada ao lançamento decorrente, relativo à CSLL.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2013

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, ou seja, conduta diversa daquela punível com a multa de ofício

proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

MULTA. JUROS. INCIDÊNCIA.

A multa, por ser crédito tributário, sofre a incidência de juros.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por maioria de votos, exceto em relação à infração “multa isolada”, negar provimento ao recurso voluntário e manter os lançamentos, vencida a Conselheira Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça que dava provimento integral em relação a todas as infrações e o Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni que dava provimento parcial, acompanhando o Relator exclusivamente na parte que trata da aplicação das regras de indedutibilidade do IRPJ à CSLL; ii) por voto de qualidade, na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º, do PAF (Decreto nº 70.235 de 1972), negar provimento ao recurso voluntário da recorrente para manter os lançamentos de multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas mensais, vencidos o Relator e os Conselheiros Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça e Ricardo Piza Di Giovanni, que davam provimento; iii) por unanimidade de votos, manter a incidência dos juros sobre a multa de ofício. Inteligência da Súmula CARF nº 108. Designado para redigir o voto vencedor na parte em que vencido o Relator (item “ii”), o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone.

Sala de Sessões, em 10 de setembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Alessandro Bruno Macêdo Pinto – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Labrudi Catunda, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto face v. acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Recife que decidiu manter os Autos de Infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no valor total de R\$ 131.397.487,52.
2. Conforme Relatório Fiscal de fls. 21/40, o lançamento decorreu de: **a)** adição não computada na apuração do lucro real (distribuição de dividendos originados do recebimento de subvenções governamentais); **b)** glosa de despesas não necessárias (IOF e juros incidentes sobre financiamento bancário); e **c)** falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada, que motivou o lançamento da multa isolada. Bem assim, houve a imposição de multa de ofício, tendo em vista o recolhimento a menor de IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada.
3. Os Autos de Infração foram assim fundamentados:

Auto de Infração
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

LAVRATURA			
Unidade	Número de Procedimento Fiscal		
SRRF - SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DA 3ª 0300100.2018.00196			
REGIÃO FISCAL			
Local de Lavratura	Data	Hora	
Sefim/SRRF/3ªRF	19/12/2018	11:03	
SUJEITO PASSIVO			
Nome Empresarial	CNPJ		
NORSA REFRIGERANTES S.A. (SUCESSORA DA NORDESTE 07.196.033/0001-06			
REFRIGERANTES S/A, CNPJ 02.694.830/0001-91)			
Logradouro	Número	Complemento	Telefone
AVENIDA WASHINGTON SOARES	55	ANDAR 9 SALA 902	(85) 32666300
Bairro	Cidade/UF	CEP	
EDSON QUEIROZ	FORTALEZA/CE	60811341	
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
	Cód. Receita Darf	Valor	
IMPOSTO	2917	34.759.079,80	
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2018)		17.925.257,45	
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		26.069.309,85	
	Cód. Receita Darf	Valor	
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	1632	17.859.434,65	
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		96.613.081,75	
Valor por Extensão			
NOVENTA E SEIS MILHÕES, SEISCENTOS E TREZE MIL, OITENTA E UM REAIS E SETENTA E CINCO CENTAVOS			
INTIMAÇÃO			

INTIMAÇÃO

Ficam os sujeitos passivos intimados a extinguir o crédito tributário constituído pelo presente lançamento de ofício, por meio do pagamento ou outra forma de extinção prevista em lei, ou impugná-lo, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência deste auto de infração, nos termos dos arts. 5º, 15, 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pelas Leis nº 8.748/93, nº 9.532/97, nº 11.196/05 e nº 11.941/09, cujo montante, acima discriminado, será recalculado, na data da efetiva extinção, de acordo com a legislação aplicável.

Fica ainda o sujeito passivo fiscalizado intimado a cumprir a retificação nos saldos dos prejuízos fiscais, em conformidade com os demonstrativos anexos, ou impugnar essa exigência, no mesmo prazo acima estipulado, nos termos dos dispositivos mencionados.

Será concedido redução das multas passíveis de redução, nos seguintes percentuais, nos termos do art. 6º da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pelo art. 28 da Lei nº 11.941/09:

I - 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência deste auto de infração;

II - 40% (quarenta por cento), se for requerido o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência deste auto de infração.

Esta intimação é válida, também, para a cobrança amigável de que trata o art. 21 do Decreto nº 70.235/72.

Auto de Infração
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

LAVRATURA			
Unidade	Número do Procedimento Fiscal		
SRRF - SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DA 3ª	0300100.2018.00196		
REGIÃO FISCAL			
Local de Lavratura	Data	Hora	
Sefim/SRRF/3ª RF	19/12/2018	11:03	
SUJEITO PASSIVO			
Nome Empresarial	CNPJ		
NORSA REFRIGERANTES S.A. (SUCESSORA DA NORDESTE REFRIGERANTES S/A, CNPJ 02.694.830/0001-91)	07.196.033/0001-06		
Logradouro	Número	Complemento	Telefone
AVENIDA WASHINGTON SOARES	55	ANDAR 9 SALA 902	(85) 32666300
Bairro	Cidade/MF	CEP	
EDSON QUEIROZ	FORTALEZA/CE	60811341	
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Darf	Valor	
	2973	12.513.787,93	
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2018)		Valor	
		6.453.360,43	
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor	
		9.385.340,94	
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	Cód. Receita Darf	Valor	
	1649	6.431.916,47	
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor	
		34.784.405,77	
Valor por Extensão			
TRINTA E QUATRO MILHÕES, SETECENTOS E OITENTA E QUATRO MIL, QUATROCENTOS E CINCO REAIS E SETENTA E SETE CENTAVOS			

INTIMAÇÃO

Ficam os sujeitos passivos intimados a extinguir o crédito tributário constituído pelo presente lançamento de ofício, por meio do pagamento ou outra forma de extinção prevista em lei, ou impugná-lo, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência deste auto de infração, nos termos dos arts. 5º, 15, 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pelas Leis nº 8.748/93, nº 9.532/97, nº 11.196/05 e nº 11.941/09, cujo montante, acima discriminado, será recalculado, na data da efetiva extinção, de acordo com a legislação aplicável.

Fica ainda o sujeito passivo fiscalizado intimado a cumprir a retificação nos saldos de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em conformidade com os demonstrativos anexos, ou impugnar essa exigência, no mesmo prazo acima estipulado, nos termos dos dispositivos mencionados.

Será concedido redução das multas passíveis de redução, nos seguintes percentuais, nos termos do art. 6º da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pelo art. 28 da Lei nº 11.941/09:

I - 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência deste auto de infração;

II - 40% (quarenta por cento), se for requerido o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência deste auto de infração.

4. Para evitar repetições, colaciono o relatório do v. acórdão recorrido:

[...] 3. Apresentou-se impugnação, às fls. 802 a 836, contrapondo-se, em síntese:

3.1 - A fiscalização teria se equivocado quanto à adição de dividendos na apuração do lucro real, porquanto a Nordeste Refrigerantes S.A.1 "jamais recebeu diretamente qualquer transferência de capital, já que nunca foi beneficiária de subvenção para investimento".

3.2 – Financiamentos bancários consistiriam em prática "absolutamente usual e necessária no mundo empresarial, razão pela qual as despesas de juros decorrentes de tais operações, em princípio, qualificam-se como necessárias à atividade da empresa e devem ser aceitas como dedutíveis, nos termos do art. 299 do RIR".

3.3 - As despesas financeiras incorridas por sociedade *holding*, para viabilizar pagamento de dividendos, qualificar-se-iam como usuais em face da atividade da empresa e seriam necessárias à manutenção da "fonte produtora de renda", motivo por que deveriam ser aceitas como dedutíveis nos termos do art. 299 do RIR, de 1999.

3.4 - Mesmo que as despesas financeiras e o IOF em questão pudessem ser considerados indedutíveis para fins de apuração do IRPJ, por não atenderem aos requisitos determinados pelo RIR, de 1999, "sua dedução haveria de ser aceita para fins de CSLL", dado que os ajustes ao lucro líquido,

previstos para fins de determinação do lucro real, não seriam automaticamente aplicáveis à determinação da base de cálculo da CSLL.

3.5 - A cobrança da multa isolada e da multa ofício caracterizaria bis in idem. A "dupla penalização de ilícitos materialmente relacionados" não teria cabimento. A impossibilidade de cumulação das referidas multas teria sido reconhecida pela Súmula CARF nº 105.

3.6- Com o lançamento da multa isolada, ter-se-ia violado o princípio do não confisco. A incidência de juros sobre a multa de ofício seria descabida.

[...]

5. A DRJ/CE proferiu o v. acórdão recorrido julgando totalmente improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário, em suma, nos seguintes termos:

- (i) *"(...) a mens legis da norma em foco outro não é senão o de evitar que benefícios fiscais de subvenções para investimento tenham destinação diversa daquela originariamente exigida para sua concessão. Nessa esteira, resta evidente, o alcance do dispositivo vai além da figura do beneficiário direto (...)"*;
- (ii) *"(...) é inelutável as determinações do referido art. 18 da Lei nº 11.941, de 2009, alcançam os ganhos de MEP auferidos pela Nordeste Refrigerantes S.A, decorrentes das subvenções para investimento escrituradas pela Norsa Ltda, devendo os lucros distribuídos aos seus sócios, que, ao fim e ao cabo, eram os donos desta última, ser tributados; a não ser assim, o dispositivo torna-se letra morta (...)"*;
- (iii) *"(...) a distribuição de dividendos concernentes às subvenções em questão se deu na Nordeste Refrigerantes S.A. com o objetivo precípuo de escapar-se da tributação imposta pelo inciso IV art. 18 da Lei nº 11.941, de 2009 (...)"*;
- (iv) *"(...) privilegiou-se a formalidade: a Norsa Ltda. distribuiu apenas dividendos isentos (para a Nordeste Refrigerantes), e manteve as subvenções em conta de reserva de lucro. Tudo isso para dar fumos de legalidade à distribuição de dividendos perpetrada pela Nordeste Refrigerantes Ltda (...)"*;
- (v) *"(...) glosaram-se juros e IOF referentes a empréstimo bancário contraído pela impugnante, para fazer frente ao pagamento de dividendos aos seus acionistas, porquanto essas despesas não apresentaram as características necessárias, exigidas pela legislação tributária, à sua dedutibilidade (...)"*;
- (vi) *"(...) as despesas glosadas trata-se de despesas financeiras, decorrentes de empréstimo contraído pela Nordeste Refrigerantes S.A. para pagamento de dividendos, ou seja, nada têm a ver com a atividade da empresa, que, aliás, repese-se, tinha como único investimento a participação na Norsa Ltda. (...)"*;
- (vii) *"(...) O art.109 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, em nada modifica a particularidade; o fato de os sócios terem direito a participar dos lucros (inciso I) não implica a distribuição destes diga respeito à atividade operacional; como dito alhures, não há confundir lucro com os meios utilizados para alcançá-lo (...)"*;

- (viii) “(...) O Carf, de há muito, reconhece a aplicabilidade do requisito da necessidade para a dedução de despesa na apuração da base de cálculo da CSLL (...)”;
- (ix) “(...) a distinção entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL não leva a pressupor ipso facto despesas indedutíveis na primeira não o sejam na segunda - o raciocínio com efeito refoge à lógica (...)”;
- (x) “(...) inexistente restrição legal à aplicação da multa isolada (inciso I do art.44 da Lei nº 9.430/96) de forma concomitante à proporcional, por falta de recolhimento (inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96); posição adotada com lastro na interpretação do art. 44 da Lei 9.430, de 1996, e art. 16 da Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro 1997 (...)”;
- (xi) “(...) Malgrado a edição da Súmula Carf nº 105, a fortiori o entendimento se mantém atual, em virtude de argumentos aduzidos em recentes decisões do Carf, que reconhecem que a partir da MP nº 351, de 2007, é juridicamente possível a exigência em conjunto das duas multas; a exemplo do Acórdão nº 9101002.955, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Carf (...)”; e,
- (xii) “(...) quanto à incidência de juros sobre a multa, vê-se que baldado é o inconformismo, porquanto não cumpre a esta instância julgadora apreciar a matéria, dado que alheia à lide - no lançamento, não foram formalizados juros sobre a multa. Nada obstante, vale dizer a incidência de juros sobre a multa de ofício encontra amparo nas disposições dos arts. 43 e 61 da Lei nº 9.430, de 1996 (...) Recentemente o Carf editou a Súmula nº108, em que se reconhece a referida incidência (...)”.

6. Inconformada com o v. acórdão *a quo*, a Recorrente interpôs o Recurso Voluntário de fls. 898/946 (que foi reapresentado em outras duas oportunidades, vez que houve nova intimação do contribuinte – v. cf. fls. 1046/1094 e 1162/1210) visando sua reforma, arguindo, em síntese, que:

- (i) A empresa NORDESTE jamais foi beneficiária de qualquer incentivo fiscal; os ganhos de MEP auferidos pela empresa correspondem a ganhos escriturais, e não a mecanismo de efetiva transferência de recursos ou lucros da investida para a investidora, logo, não haveria que se falar na distribuição de subvenções para investimento aos acionistas da NORDESTE;
- (ii) As subvenções têm como objetivo a “*promoção da redução das desigualdades regionais, da geração de emprego e renda*”; referido objetivo seria alcançado mediante a manutenção dos recursos na empresa subvencionada, o que, no caso, foi observado pela Recorrente;
- (iii) Os resultados positivos de MEP auferidos por pessoa jurídica investidora não teriam a mesma natureza e não se equiparariam aos lucros incentivados auferidos pela pessoa jurídica investida; o artigo 18 da Lei nº 11.941/09 trata tão somente das subvenções para investimento e, portanto, seria inaplicável aos ganhos de MEP auferidos pela NORDESTE;

- (iv) Ainda que os ganhos de MEP fossem reflexos de lucros incentivados no nível da investida, não existiria previsão legal que condicionasse a não tributação de tais ganhos de MEP à sua manutenção em uma reserva de incentivos fiscais reflexa; nesse sentido, a pretensão da fiscalização de estender à NORDESTE os procedimentos previstos pelo artigo 18 da Lei nº 11.941/09 representariam clara afronta ao princípio da legalidade;
- (v) A distribuição de dividendos, mais que mera liberalidade, seria inerente à atividade das empresas em geral e direito essencial dos seus acionistas; nesse sentido, as despesas financeiras e de IOF incorridas com a emissão de CCB para viabilizar o pagamento de tais dividendos preencheriam os requisitos de necessidade, usualidade e normalidade e, portanto, seriam dedutíveis da apuração do lucro real, nos termos do art. 299 do RIR/99, e da base de cálculo da CSLL;
- (vi) Ainda que as despesas financeiras e de IOF fossem consideradas indedutíveis para fins de IRPJ, o que se admitiria apenas para fins de argumentação, sua dedução deveria ser aceita para fins de CSLL uma vez que, diferentemente da apuração do lucro real, não há norma expressa que determine que as despesas ou custos devam atender aos requisitos do art. 299 do RIR/99 para que sejam dedutíveis da base de cálculo da CSLL;
- (vii) Seria descabida a cobrança de multa isolada concomitantemente a multa de ofício tendo por base as mesmas infrações, por configurar "bis in idem", o que é inadmissível na doutrina e jurisprudência pátrias; e,
- (viii) Não havendo previsão legal para a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, seria indevida a sua cobrança.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Alessandro Bruno Macêdo Pinto – Relator

7. O Recurso Voluntário é tempestivo, conforme despacho de fl. 409, bem assim preenche os pressupostos de admissibilidade, nos termos do Decreto nº 70.235/72 (PAF), razão pela qual dele conheço.

8. Cuida-se o feito de Autos de Infração lavrados para constituição de créditos tributários de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), referentes ao ano-calendário de 2013.

9. Em sede de Recurso Voluntário de fls. 898/946 a Recorrente aduziu, em resumo, que:

- (i) A empresa NORDESTE jamais foi beneficiária de qualquer incentivo fiscal; os ganhos de MEP auferidos pela empresa correspondem a ganhos escriturais, e não a mecanismo de efetiva transferência de recursos ou lucros da investida para a investidora, logo, não haveria que se falar na distribuição de subvenções para investimento aos acionistas da NORDESTE;
- (ii) As subvenções têm como objetivo a *“promoção da redução das desigualdades regionais, da geração de emprego e renda”*; referido objetivo seria alcançado mediante a manutenção dos recursos na empresa subvencionada, o que, no caso, foi observado pela Recorrente;
- (iii) Os resultados positivos de MEP auferidos por pessoa jurídica investidora não teriam a mesma natureza e não se equiparariam aos lucros incentivados auferidos pela pessoa jurídica investida; o artigo 18 da Lei nº 11.941/09 trata tão somente das subvenções para investimento e, portanto, seria inaplicável aos ganhos de MEP auferidos pela NORDESTE;
- (iv) Ainda que os ganhos de MEP fossem reflexos de lucros incentivados no nível da investida, não existiria previsão legal que condicionasse a não tributação de tais ganhos de MEP à sua manutenção em uma reserva de incentivos fiscais reflexa; nesse sentido, a pretensão da fiscalização de estender à NORDESTE os procedimentos previstos pelo artigo 18 da Lei nº 11.941/09 representariam clara afronta ao princípio da legalidade;
- (v) A distribuição de dividendos, mais que mera liberalidade, seria inerente à atividade das empresas em geral e direito essencial dos seus acionistas; nesse sentido, as despesas financeiras e de IOF incorridas com a emissão de CCB para viabilizar o pagamento de tais dividendos preencheriam os requisitos de necessidade, usualidade e normalidade e, portanto, seriam dedutíveis da

apuração do lucro real, nos termos do art. 299 do RIR/99, e da base de cálculo da CSLL;

- (vi) Ainda que as despesas financeiras e de IOF fossem consideradas indedutíveis para fins de IRPJ, o que se admitiria apenas para fins de argumentação, sua dedução deveria ser aceita para fins de CSLL uma vez que, diferentemente da apuração do lucro real, não há norma expressa que determine que as despesas ou custos devam atender aos requisitos do art. 299 do RIR/99 para que sejam dedutíveis da base de cálculo da CSLL;
- (vii) Seria descabida a cobrança de multa isolada concomitantemente a multa de ofício tendo por base as mesmas infrações, por configurar "bis in idem", o que é inadmissível na doutrina e jurisprudência pátrias; e,
- (viii) Não havendo previsão legal para a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, seria indevida a sua cobrança.

10. Pois bem.

11. *Ab initio*, cabe salientar que não há dissenso quanto aos aspectos fático-jurídicos subjacentes à discussão. A Recorrente não impugnou o fato da empresa NORDESTE S.A. ter promovido a distribuição de dividendos a seus sócios, no ano-calendário de 2013, no valor de R\$ 224.096.908,00.

12. Assim sendo, a controvérsia cinge-se a determinar se a condicionante legal para gozo da isenção aplicável à parcela do lucro derivada de subvenção de investimentos se restringe ao lucro distribuído pela sociedade diretamente beneficiária da subvenção ou se alcança o dividendo distribuído pela controladora, sociedade *holding*, a partir de lucros auferidos via aplicação do Método de Equivalência Patrimonial – MEP.

13. Para chegar-se ao deslinde da questão, necessário examinar as normas societárias, contábeis e tributárias aplicáveis às subvenções para investimentos, para bem definir o paradigma analítico em discussão.

14. À época dos fatos geradores em comento (ano de 2013), as condicionantes da isenção eram previstas no artigo 18 da Lei nº 11.941/09, que regulava o Regime Tributário de Transição - RTT para as novas regras contábeis, buscando assegurar a neutralidade fiscal dessas novas regras até a superveniência de regulação específica, *in verbis*:

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às **subvenções para investimento**, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, **a pessoa jurídica deverá:**

I – reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

II – **excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real;**

III – **manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;**

IV – **adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real**, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, **no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no § 3º deste artigo.**

§ 1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo **serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo**, inclusive nas hipóteses de:

I – **capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social**, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II – **restituição de capital aos sócios ou ao titular**, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, **com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção**, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III – **integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.**

§ 2º O disposto neste artigo terá aplicação vinculada à vigência dos incentivos de que trata o § 2º do art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não se lhe aplicando o caráter de transitoriedade previsto no § 1º do art. 15 desta Lei.

§ 3º Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do caput deste artigo, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do inciso III do caput deste artigo, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes.

15. Ademais disso, verifica-se que o artigo 182, § 1º, alínea “d”, da Lei nº 6.404/76, em sua redação original, prescrevia que as subvenções não entrariam no cômputo do resultado do exercício, em vez disso, deveriam ser registradas diretamente na conta de Patrimônio Líquido (Reserva de Capital).

16. Na regulação de Imposto de Renda, o tratamento inaugural das subvenções se deu no artigo 44, inciso IV, da Lei nº 4.506/64, determinando que elas integrariam a receita bruta operacional, *in fine*:

Art. 44. **Integram a receita bruta operacional:**

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV - **As subvenções** correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

17. Nesse contexto, o artigo 38, § 2º do Decreto-Lei nº 1.598/77, introduziu a distinção entre as modalidades de subvenção governamental, passando a considerar a subvenção para investimento como receita isenta do IRPJ, desde que atendidas determinadas condições:

Art 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:

[...]

§ 2º - **As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:**

- a) **registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social**, observado o disposto no artigo 36 e seus parágrafos; ou
- b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

18. Em síntese, a legislação tributária já previa que as subvenções têm natureza de receitas e são, portanto, tributáveis, tanto que são classificadas pela legislação do Imposto de Renda como "Outros Resultados Operacionais", na modalidade subvenção corrente para custeio ou operação – v. cf. artigo 392 do RIR/99 –, ou como "Resultados não Operacionais", na modalidade subvenção para investimento, de que trata o artigo 443 do mesmo diploma legal.

19. As primeiras (para custeio) são sempre tributáveis. As segundas (para investimento) também são tributáveis, mas poderão não o ser, desde que atendidas certas condições impostas pela lei.

20. Contudo, a ausência da constituição da reserva de incentivos fiscais ou a desobediência às finalidades previstas na lei ensejam a inclusão das subvenções para investimento no cômputo do lucro real.

21. O Decreto nº 3.000/99 (RIR/99) consolidava os tratamentos tributários a serem conferidos às subvenções em função de sua natureza:

Art. 392. **Serão computadas na determinação do lucro operacional:**

I - **as subvenções correntes para custeio ou operação**, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

II - as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões, quando dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso III);

III - as importâncias levantadas das contas vinculadas a que se refere a legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (Lei nº 8.036, de 1990, art. 29).

[...]

Art. 443 – **Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que:**

I – **registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social**, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou

II – feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

22. Por fim, a Solução de Divergência Cosit nº 15/03 dirimiou qualquer dúvida porventura ainda subsistente, asseverando que: *“para que as subvenções para investimento gozem do favor fiscal do art. 443 do RIR, de 1999, conforme se apreende deste dispositivo, exige-se que: 1) a subvenção seja realmente uma subvenção para investimento, tal como acima conceituado; 2) seja o subvencionador pessoa jurídica de direito público; 3) que o beneficiário da subvenção seja a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico; 4) e por último, que a subvenção seja registrada contabilmente em conta de reserva de capital, que poderá ser utilizada apenas para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, não podendo ser distribuída”*.

23. Sendo assim, as subvenções para custeio e para investimento materializam receita e, portanto, devem ser tributadas, exceto na hipótese de estarem presentes as condicionantes de isenção, cuja interpretação deve ser literal e restritiva, nos termos do artigo 111, inciso II, do CTN.

24. No caso em análise, a NORSA LTDA, empresa beneficiária de subvenções para investimento, tinha 99,9% de seu capital controlado pela empresa NORDESTE S.A., portanto, sua controladora integral. A *holding* tinha como investimento único a própria NORSA LTDA.

25. O investimento da NORDESTE S.A. na NORSA LTDA era refletido na investidora por meio da aplicação do método de equivalência patrimonial - MEP.

26. Em 2013, a *holding* exclusiva NORDESTE S.A. distribuiu dividendos aos seus sócios, com base no resultado positivo do MEP, este, por sua vez, em função da própria natureza de *holding* que ostentava, correspondia reflexamente, aos lucros auferidos pela NORSA LTDA no ano de 2012.

27. Consta do Relatório Fiscal de fl. 30 que a maior parcela para a composição do patrimônio líquido da empresa NORSA LTDA, no ano-calendário de 2013, era de subvenções para investimento:

Além disso, verifica-se ainda, que no balanço encerrado em 31/12/2012, a situação patrimonial da empresa NORSA LTDA. era a seguinte:

Código	Conta	Valor
	Título	
2.07.01.01.00	Capital Subscrito de Domiciliados e Residentes no País	170.855.791,00
2.07.04.01.04	Doações e Subvenções para Investimentos	218.615.192,20
2.07.07.01.00	Lucros Acumulados e/ou Saldo à Disposição da Assembleia	115.023.878,86
2.07.07.04.00	Outras	57.188,96
Total do Patrimônio Líquido		504.552.051,02

Ou seja, grande parte do patrimônio líquido da sociedade NORSA LTDA., em 01/01/2013, era composto por reservas de incentivos fiscais seja do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS), seja do imposto de renda (IR). Ocorre que, dado o arranjo societário existente entre as empresas, estes reservas de lucro, no patrimônio da sua controladora integral, NORDESTE S/A, são refletidos como resultados positivos em participações societárias, pela aplicação do MEP.

28. Diante de referida estrutura societária e econômica, tendo uma investidora e uma controlada, mostra-se evidente que a existência de resultados positivos na Recorrente, que decorreram de incentivos fiscais, se refletiram, via MEP, na empresa NORDESTE S.A., sendo, então, utilizados para lastrear a distribuição de dividendos.

29. Verificando que os resultados distribuídos aos sócios correspondiam aos valores das subvenções refletidas via MEP na *holding* NORDESTE S.A., concluiu acertadamente a fiscalização pelo descumprimento das condicionantes essenciais ao gozo da isenção prevista no artigo 18 da Lei nº 11.941/09.

30. Quanto as alegações da Recorrente de que *“jamais recebeu diretamente qualquer transferência de capital do Poder Público, já que nunca foi beneficiária de subvenção governamental”* ou que *“os resultados positivos de MEP auferidos por NORDESTE como resultado do reflexo, em seu patrimônio, dos lucros auferidos pela RECORRENTE, não guardam a mesma natureza de lucros incentivados”*, não merecem prosperar.

31. Em seu entender, a Autoridade Fiscal teria promovido uma *“equiparação indevida”* entre os *“ganhos de MEP de NORDESTE aos lucros incentivados da RECORRENTE”*.

32. Por fim, aduziu que a finalidade das normas de subvenção foi atendida *“uma vez que os recursos atinentes à subvenção concedida à RECORRENTE jamais saíram do patrimônio da empresa, e, portanto, a renúncia fiscal propiciada pelo incentivo em exame lastreou - e continua a lastrear - a condução das atividades incentivadas que, por sua vez, são geradoras de emprego e renda”*.

33. Todavia, a desvinculação entre os resultados auferidos pela investida e pela investidora, não encontra respaldo, vez que a natureza de “lucros incentivados” dos resultados da Recorrente não pode ser ignorada ao examinarem-se os resultados NORDESTE S.A., pois a alteração de titularidade, decorrente da mudança de patrimônio, não importa alteração da natureza econômica.

34. Outrossim, no âmbito econômico torna incontornável constatar que, se não houvesse o benefício da subvenção, não existiria a receita distribuída pela *holding*. Essa receita não é oriunda da atividade da sociedade, a receita tem origem na subvenção, consequentemente, deve ser empregada nas finalidades específicas para as quais foi concedida. O grupo econômico, ao distribuí-la, por meio da *holding*, a seus sócios, apropria-se de riqueza que deveria ser empregada em finalidade específica.

35. Verifica-se, assim, que, ao contrário do que defende a Recorrente, não há equiparação por parte da fiscalização, mas sim reconhecimento da natureza econômica da rubrica contábil.

36. Nessa linha, importante frisar que o Método de Equivalência Patrimonial- MEP foi introduzido no nosso ordenamento por meio do artigo 248 da Lei nº 6.404/76. O mecanismo baseia-se em cálculo para identificar o quanto do patrimônio líquido da controlada pertence à controladora. Em seguida, confronta-se o valor do investimento encontrado com aquele constante da contabilidade da investidora e a diferença gera o ajuste a ser lançado no ativo desta empresa.

37. O MEP permite que, por meio do ajuste de uma única linha no ativo, na conta de investimento da controlada, se atribua ao resultado da controladora, a parte que lhe cabe no lucro das controladas, e, no patrimônio da controladora, sua participação nos patrimônios líquidos das controladas. Ao mesmo tempo, no balanço consolidado, os lucros líquidos e patrimônios líquidos da controladora e do consolidado passam a ser iguais.

38. Assim sendo, o MEP surgiu como instrumento para que o balanço do grupo econômico refletisse adequadamente, tanto o resultado da controladora, como o resultado das controladas, ou seja, constitui-se em mecanismo cuja finalidade precípua é evidenciar informações econômicas do grupo econômico, o que reforça o desamparo da defesa baseada na ausência de relação entre o resultado do MEP e os lucros auferidos pela controlada. A própria etimologia do termo “reflexo”, empregado nas razões recursais, revela a vinculação entre as grandezas econômicas.

39. Noutro giro, pretende a Recorrente que a mudança de titularidade jurídica importe mudança da natureza dos valores. Todavia, a realidade econômico-contábil se impõe, vejamos.

40. Os lucros auferidos pela controladora NORDESTE S.A. se compõem das receitas das subvenções para investimento recebidas pela NORSA LTDA. Distribuí-los, portanto, importa violação das regras que vedam a transferência aos sócios das subvenções para investimento.

41. Neste sentido, o artigo 18, inciso III, da Lei nº 11.941/09 estabelece a constituição da Reserva de Incentivos Fiscais como única destinação permitida para os resultados decorrentes de subvenções para investimento sob pena da perda do direito à isenção.

42. Já o parágrafo primeiro do dispositivo, em reforço, estabelece que “*as doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo*”, passando a enumerar, de forma exemplificativa, hipóteses que importam distribuição aos sócios. Além do cômputo dos resultados para determinação de dividendos obrigatórios (inciso III), a prescrição traz duas hipóteses em que a restituição de capital é utilizada como instrumento para transferência das receitas de subvenção aos sócios, incluindo manobra que se propaga no tempo (inciso II).

43. Logo, extrai-se que a norma veda a distribuição das receitas tanto em sua forma direta, quanto a distribuição que se aperfeiçoa via oblíqua, como ocorre com a utilização de restituições de capital como subterfúgio. A norma buscou em sua essência coibir que os valores que devem ser destinados às atividades empresariais subvencionadas sejam canalizados para os sócios do empreendimento.

44. No caso em análise, a interpretação restritiva apresentada pela Recorrente reduz significativamente a eficácia da norma, pois bastaria a interposição de uma empresa veículo para que a exigência do artigo 18 da Lei nº 11.841/09 perdesse sua natureza de norma cogente e se tornasse uma norma autorizadora.

45. A permissão para que a *holding* distribua dividendos com base em resultados via MEP, correspondentes às subvenções para investimentos, tornaria a previsão inócua, pois todo e qualquer valor subvencionado poderia ser transferido aos sócios, bastando, para tanto, a interposição de uma sociedade *holding* na estrutura societária.

46. E convém recordar que a criação da *holding* demandaria apenas formalização jurídica, já que a sociedade *holding* pode compartilhar a estrutura operacional e os recursos humanos com a sua controlada.

47. Portanto, constata-se que o valor recebido a título de subvenção para investimentos foi repassado aos sócios via distribuição de dividendos, mas, para evitar refletir contabilmente essa realidade, a sociedade controladora recorreu a um empréstimo. Assim, em vez de retirar os valores da investida, criou, em sua contabilidade, um passivo.

48. Todavia, esse empréstimo não muda a realidade econômica, no sentido de que a riqueza que permitiu a distribuição dos resultados adveio dos valores recebidos a título de subvenção para investimentos, que se refletiu, via MEP, no resultado da *holding*, ou seja, a receita distribuída teve origem na subvenção e importou, pois, sua distribuição aos sócios, prática expressamente proibida para o fim de usufruir da isenção.

49. De outro lado, com relação as arguições da Recorrente de que tem liberdade para captar recurso de acordo com seus critérios, sendo violadora da livre iniciativa a ingerência da fiscalização. Bem como, que a distribuição de dividendos corresponde a direito essencial dos acionistas e, portanto, seu pagamento constituiria despesa necessária, usual e normal nos termos do artigo 299 do RIR/99.

50. Também não merecem prosperar as alegações, tendo em vista que a liberdade negocial não afasta a incidência das regras do artigo 299 do RIR/99. As restrições à dedutibilidade

das despesas são normas imperativas e a invocação genérica à liberdade de condução dos negócios não as elide.

51. Por outro lado, a aplicação da referida norma não importou restrição à livre iniciativa. A Recorrente dirigiu os seus negócios como bem entendeu, assumindo as despesas que bem desejava. A autoridade fiscal não praticou ingerência nas atividades empresariais. Somente constatou que não era possível deduzir tais despesas para fins tributários, porque não respeitavam as previsões legais.

52. Convém ainda recordar que a empresa buscou subvenção governamental e, portanto, deve submeter-se às condicionantes impostas pela Lei. Houve opção por restringir sua liberdade para obter, em contrapartida, o benefício fiscal.

53. A simples alegação de que a distribuição de resultados constituía direito dos sócios não se sustenta, vez que ainda que a deliberação assemblear fosse formalmente válida, não teria o condão de convolar as despesas com a operação de crédito em necessárias, pois persistia a ausência de vínculo entre a atividade produtiva e a despesa.

54. Não se pode confundir validade jurídica com necessidade de despesa para fins de dedução tributária. A distribuição aos sócios, mesmo que válida, seria desnecessária.

55. Outrossim, a deliberação assemblear era válida apenas no plano estritamente formal, pois a necessidade de obtenção de empréstimo decorreu de deliberação societária que buscou contrariar, via oblíqua, norma cogente, disfarçando a transferência de recursos oriundos de subvenção de investimentos mediante assunção de dívida.

56. Ademais, o mencionado artigo 299 do RIR/99 indica expressamente quais são as despesas dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e, conseqüentemente, da CSLL. Os critérios são: **(i) necessárias** à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora; **(ii)** mais especificamente, a necessidade deve guardar referência com as transações ou operações exigidas pela atividade da empresa e **(iii)** devem ser as **usuais** ou **normais** no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

57. Assim sendo, tem-se por necessária a despesa essencial às operações relacionadas com a exploração da atividade desenvolvida pela pessoa jurídica, e que esteja vinculada com a fonte produtora de rendimentos.

58. Por sua vez, despesa normal é aquela que condiz ou está relacionada com a realização do negócio, ficando de fora os gastos incompatíveis com o tipo de atividade desenvolvida.

59. Por fim, tem-se que a usualidade deve ser interpretada no sentido de habitualidade, ou seja, uma despesa corriqueira à espécie do negócio realizado pelo contribuinte. Trata-se, portanto, de um conjunto de conceitos imprescindíveis à legitimação da dedução.

60. Logo, as despesas com operações financeiras incorridas para realizar pagamento de dividendos aos sócios quando a sociedade carece de caixa para fazê-lo não é necessária à manutenção da fonte produtora. A essa despesa não é possível correlacionar qualquer receita.

61. Portanto, não atende aos requisitos do artigo 299 do RIR/99, impondo-se reconhecer sua indedutibilidade.

DA APLICAÇÃO DAS REGRAS DE DEDUTIBILIDADE DO IRPJ À CSLL

62. Quanto a afirmação da Recorrente de que *“não foram estendidas à CSLL as regras de IRPJ relativas a “base de cálculo” e “alíquota”, o que significa dizer que tais elementos fundamentais do crédito tributário permaneceram regidos por normas própria”,* não prosperar.

63. A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) tem como fundamento constitucional o artigo 195, inciso I, alínea “c”, da Constituição Federal, o qual prevê a incidência da contribuição social sobre o lucro do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei.

64. No plano infraconstitucional, a CSLL está disciplinada pela Lei nº 7.689/88, que em seu artigo 2º determina que a base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

65. Nessa toada, considerando essa relação de proximidade entre a CSLL e o IRPJ no tocante ao fato gerador e base de cálculo, o legislador ordinário, por meio da Lei nº 8.891/91 estabeleceu no artigo 57 que:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

66. Outrossim, o artigo 28 da Lei nº 9.430/96 assim dispõe:

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71.

67. Por sua vez, ao regulamentar as leis que disciplinaram a CSLL, a Receita Federal do Brasil consolidou a regra prevista no dispositivo acima transcrito, no artigo 75 da IN SRF N.º 390/2004, que assim dispõe:

Art. 3º Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e, no que couberem, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL.

68. Desta forma, não se sustenta o argumento de que não existe previsão normativa no tocante à contribuição. Ainda que leis posteriores não tenham feito ressalva específica para a CSLL, não se está diante de um silêncio eloquente. Com efeito, o legislador determinou, expressamente, que na apuração do montante devido a título de CSLL devem ser aplicadas as mesmas normas relativas ao IRPJ.

69. Ora, é justamente na atividade de apuração que se encaixam as regras que disciplinam as provisões, despesas dedutíveis, adições, entre outros aspectos que devem ser considerados pelos contribuintes em seus registros contábeis.

70. Também não convence o argumento de que a Autoridade Fiscal estaria ampliando indevidamente a base de cálculo da CSLL, pois não haveria previsão legal que impedisse a dedução pretendida pelo contribuinte.

71. Como demonstrado acima, existe norma determinando a aplicação das mesmas regras relativas ao IRPJ para a apuração da CSLL. Assim sendo, em nenhum momento a Autoridade

Fiscal ampliou o conceito de base de cálculo que está previsto no *caput* do art. 2º da Lei nº 7.689/88, mas tão somente apurou o resultado do exercício utilizando as regras de apuração aplicáveis ao IRPJ, seguindo a regra contida no artigo 57 da Lei nº 8.981/95.

72. Neste sentido, seguem algumas decisões deste egrégio Conselho a respeito do tema:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2008

INSUFICIÊNCIA DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. DECADÊNCIA.

O lançamento da multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativas mensais submete-se ao prazo decadencial previsto no artigo 173, inciso I, do CTN.

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

Ano-calendário: 2008

DESMUTUALIZAÇÃO. DEVOLUÇÃO DE TÍTULO PATRIMONIAL. RECEBIMENTO DE AÇÕES DA NOVA SOCIEDADE. SUJEIÇÃO À TRIBUTAÇÃO.

Sujeita-se à tributação, computando-se na determinação do lucro real do exercício, a diferença entre o valor dos bens e direitos recebidos de instituição isenta, por pessoa jurídica, a título de devolução de patrimônio, e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos que houver sido entregue para a formação do referido patrimônio.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. NÃO CONCORRÊNCIA.

Por decorrerem de distinta motivação, não concorrem, entre si, as multas de ofício - incidentes sobre tributos devidos em razão de irregularidades apuradas - e as denominadas multas isoladas - que derivam do não recolhimento de estimativas de tributos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2008

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos implica a obrigatoriedade de constituição dos respectivos créditos tributários. Assim, versando sobre idênticas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento da CSLL, o que restar decidido no lançamento do IRPJ, reflexo que se forma ante as mesmas razões de decidir delineadas quanto a um e outro, haja vista decorrerem de iguais elementos de convicção. (Acórdão nº 1201-006.314, 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão do dia 08 de abril de 2024)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1994

NATUREZA DOS ARTIGOS 43 E 44 DA LEI Nº 8.541/1992. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA.

Ao estabelecer, por meio dos art. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, a tributação em separado sobre a totalidade dos valores apurados a título de omissão de receita, tratou o legislador de definir quantitativamente a hipótese de incidência dos tributos. Não se tratando de cominação de

penalidade, não há falar na aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, "c", do CTN ao caso.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1994

LANÇAMENTOS REFLEXOS OU DECORRENTES.

Pela íntima relação de causa e efeito, aplica-se o decidido ao lançamento principal ou matriz de IRPJ também ao lançamento reflexo ou decorrente de CSLL.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 1994

LANÇAMENTOS REFLEXOS OU DECORRENTES.

Pela íntima relação de causa e efeito, aplica-se o decidido ao lançamento principal ou matriz de IRPJ também ao lançamento reflexo ou decorrente de IRRF.

Recurso Especial do Procurador Provido. (Acórdão nº 9101-002.411, CSRF / 1ª Turma, Sessão do dia 16 de agosto de 2016)

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

Ano-calendário: 2011

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. GLOSA.

Os atos de reorganização societária registrados pela recorrente ainda que formalmente regulares, se não configuram uma efetiva aquisição de participação societária, mas mera permuta de ativos entre controladora e controlada, sendo correta a glosa dos valores amortizados como ágio efetuada pelo Fisco.

ÁGIO. COMPLEMENTARIDADE DAS LEGISLAÇÕES COMERCIAIS E FISCAIS. EFEITOS.

Os resultados tributáveis das pessoas jurídicas, apurados com base no Lucro Real, têm como ponto de partida o resultado líquido apurado na escrituração comercial, regida pela Lei nº 6.404/1976, conforme estabelecido pelo DL. 1.598/1977. O ágio é fato econômico cujos efeitos fiscais foram regulados pela lei tributária, com substrato nos princípios contábeis geralmente aceitos. Assim, os princípios contábeis geralmente aceitos e as normas emanadas dos órgãos fiscalizadores e reguladores, como Conselho Federal de Contabilidade e Comissão de Valores Mobiliários, têm pertinência e devem ser observadas na apuração dos resultados contábeis e fiscais.

ÁGIO INTERNO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO CONTÁBIL.

A ausência de um efetivo dispêndio (sacrifício patrimonial) por parte da investidora pela aquisição de participações em operações com empresas controladas revelam a falta de substância econômica das operações o que impede o seu registro e reconhecimento contábil, pois não há efetiva modificação da situação patrimonial.

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexistindo previsão legal, no contexto dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos artigos 385 e 386 do RIR/99, para transferência de ágio pela empresa (investidora) que teria adquirido o investimento com ágio, por meio de interposta pessoa jurídica, para a pessoa jurídica (investida) que o amortizar, é indevida a amortização do ágio.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2011

TRIBUTAÇÃO REFLEXA: CSLL

Por se constituírem infrações decorrentes e vinculadas, nos termos do § 2º do art. 24 da Lei 9.249/1995, aplica-se ao lançamento da Contribuição Social sobre o lucro líquido as conclusões relativas ao IRPJ. (Acórdão nº 9101-006.842, CSRF / 1ª Turma, Sessão do dia 05 de março de 2024)

73. Portanto, aplicam-se as mesmas regras do IRPJ à CSLL.

DA CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA COM A MULTA DE OFÍCIO

74. Conforme noticiam os Autos de Infração de fls. 89/105, a falta de recolhimento de IRPJ e de CSLL referente ao ano-calendário de 2017 redundou, além da multa de ofício pela insuficiência ou falta de pagamento após o término do ano-calendário, também na aplicação de multa isolada sobre as estimativas mensais. Confira-se:

**Auto de Infração
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA**

LAVRATURA		Número do Procedimento Fiscal	
Unidade	SRRF - SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DA 3ª	0300100.2018.00196	
REGIÃO FISCAL			
Local de Lavratura	Sefim/SRRF/3ªRF	Data	Hora
		19/12/2018	11:03
SUJEITO PASSIVO		CNPJ	
Nome Empresarial	NORSA REFRIGERANTES S.A. (SUCESSORA DA NORDESTE REFRIGERANTES S/A, CNPJ 02.694.830/0001-91)	07.196.033/0001-06	
Logradouro	AVENIDA WASHINGTON SOARES	Número	Complemento
		55	ANDAR 9 SALA (85) 32666300
			902
Bairro	EDSON QUEIROZ	Cidade/UF	CEP
		FORTALEZA/CE	60811341
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
IMPOSTO	Cód. Receita Darf	Valor	
	2917	34.759.079,80	
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2018)		17.925.257,45	
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		26.069.309,85	
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	Cód. Receita Darf	Valor	
	1632	17.859.434,65	
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		96.613.081,75	
Valor por Extensão			
NOVENTA E SEIS MILHÕES, SEISCENTOS E TREZE MIL, OITENTA E UM REAIS E SETENTA E CINCO CENTAVOS			

**Auto de Infração
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO**

LAVRATURA		Número do Procedimento Fiscal	
Unidade	SRRF - SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DA 3ª	0300100.2018.00196	
REGIÃO FISCAL			
Local de Lavratura	Sefim/SRRF/3ªRF	Data	Hora
		19/12/2018	11:03
SUJEITO PASSIVO		CNPJ	
Nome Empresarial	NORSA REFRIGERANTES S.A. (SUCESSORA DA NORDESTE REFRIGERANTES S/A, CNPJ 02.694.830/0001-91)	07.196.033/0001-06	
Logradouro	AVENIDA WASHINGTON SOARES	Número	Complemento
		55	ANDAR 9 SALA (85) 32666300
			902
Bairro	EDSON QUEIROZ	Cidade/UF	CEP
		FORTALEZA/CE	60811341
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Darf	Valor	
	2973	12.513.787,93	
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2018)		6.453.360,43	
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		9.385.340,94	
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	Cód. Receita Darf	Valor	
	1649	6.431.916,47	
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		34.784.405,77	
Valor por Extensão			
TRINTA E QUATRO MILHÕES, SETECENTOS E OITENTA E QUATRO MIL, QUATROCENTOS E CINCO REAIS E SETENTA E SETE CENTAVOS			

75. Nessa perspectiva, o aduzido pela Recorrente comporta provimento, nos termos da Súmula CARF nº 105, assim enunciada:

Súmula CARF nº 105

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

76. De fato, ainda que os eventos objeto da acusação infracional tenham ocorrido no ano-calendário de 2017, não é despidendo ressaltar que a alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, não teve o condão de modificar as premissas ensejadoras da referida súmula, conforme já decidiu a C. Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) nos autos do processo 10665.001731/2010-92, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

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

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

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

O instituto da *consunção* (ou da *absorção*) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento. (**Acórdão nº 9101-005.080**, CSRF/1ª Turma, Sessão do dia 1º de setembro de 2020)

77. Do voto vencedor de lavra do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella extraem-se os seguintes fundamentos, que adoto como razão de decidir:

[...]

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 inculcadas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

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

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da *coexistência* de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela 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.

[...]

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

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

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

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 *fatos geradores* colhidos no lançamento de ofício.

[...]

78. Neste mesmo sentido é pacífica a jurisprudência do egrégio Superior Tribunal de Justiça-STJ no sentido de que a multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção, conforme **AgInt no AREsp nº 1.603.525/RJ**, rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe do dia 25/11/2020, 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.

79. Portanto, a multa isolada em questão merece ser cancelada.

DA INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA

80. Quanto a ponto, desnecessárias maiores digressões, vez que foi editado o enunciado da Súmula CARF nº 108, de observância obrigatória para todos os membros deste Órgão colegiado, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10 de novembro de 2021, que determina:

Súmula CARF nº 108

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

Dispositivo

81. Por todo o exposto e por tudo que consta processado nos autos, conheço do Recurso Voluntário e **DOU PARCIAL PROVIMENTO**, a fim de **(i)** cancelar a multa isolada sobre as estimativas não recolhidas; **(ii)** manter integralmente o crédito tributário; **(iii)** manter a incidência dos juros moratórios, calculados à taxa SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício, conforme inteligência da Súmula CARF nº 108.

(documento assinado digitalmente)

Alessandro Bruno Macêdo Pinto - Relator.

VOTO VENCEDOR**Conselheiro Paulo Mateus Ciccone, redator designado**

O Colegiado, pelos votos dos Conselheiros Alexandre Iabrudi Catunda, Rafael Zedral e do Presidente Paulo Mateus Ciccone, neste caso, pelo voto de qualidade, na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º, do PAF (Decreto nº 70.235 de 1972), divergiu do entendimento da Ilustre Relator Alessandro Bruno Macêdo Pinto unicamente na parte em que deu provimento ao recurso voluntário para cancelar os lançamentos de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimentos de estimativas mensais.

A respeito deste tema, ou seja, a respeito de uma possível concomitância dos lançamentos de multas isoladas com a multa de ofício presente nos autos de infração, com a devida vênua ao Conselheiro Relator Alessandro, de minha parte sempre profilei com os que entendem estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, ou seja, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada.

Se, além disso, tiver ocorrido falta de recolhimento do imposto devido com base no lucro real anual, o lançamento abrangerá também o valor do imposto, acompanhado de multa de ofício e juros, pois a determinação legal de imposição de tal penalidade, quando aplicada isoladamente, prescinde da apuração de lucro ou prejuízo no final do período anual, inexistindo, portanto, a cumulação de penalidades para uma mesma conduta, como arguem os contribuintes.

Em síntese, não tendo as referidas multas a mesma hipótese de incidência, nada há a barrar a imposição concomitante da multa isolada com a multa de ofício devida pela apuração e recolhimento a menor do imposto e contribuição devidos na apuração anual.

Posição plenamente avalizada a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela MP nº MP 351, de 22/01/2007; convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

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

(...)

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

(...)

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. (destaquei)

Registre-se, essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa; **simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.**

Por pertinentes, faço minhas as palavras do ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, deste CARF, que, de forma precisa, analisou o tema no Acórdão nº 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.

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”.

Aduza-se ainda, mesmo abstraindo questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, que 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, de modo que, sob esta ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou norma abstrata plenamente vigente no mundo jurídico a caso concreto que se estampou.**

Pela absoluta pertinência, vale reproduzir excerto do voto condutor exarado pela ex-Conselheira e ex-Presidente da CSRF, Adriana Gomes Rêgo no Acórdão nº 9101- 003.353 - Sessão de 17 de janeiro de 2018 acerca da matéria:

“Em verdade, 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.

(...)

Vê-se, então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade anual, desde que, efetue pagamentos mensais a título de estimativa. Essa é a regra do sistema.

No presente caso, a pessoa jurídica fez a opção por apurar o lucro real anualmente, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas.

(...)

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 resultam 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.

Assim, a exigência de multa isolada pela falta ou insuficiência de recolhimentos estimados visa punir a conduta do contribuinte que abandona a regra geral de tributação, que é o lucro real trimestral, sem cumprir o requisito para o ingresso na sistemática das estimativas mensais antecipatórias devida instrumental, e pode ser exigida, sim, mesmo que encerrado o ano-calendário, porque pune-se a conduta de não recolhimento de uma obrigação tributária”.

Entendimento que perfila com jurisprudência dominante no CARF, inclusive na Câmara Superior:

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO. A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, quando adotou a redação em que afirma “serão aplicadas as seguintes multas”, deixa clara a necessidade de aplicação da multa de ofício isolada, em razão do recolhimento a menor de estimativa mensal, cumulativamente com a multa de ofício proporcional, em razão do pagamento a menor do tributo anual, independentemente de a exigência ter sido realizada após o final do ano em que tornou-se devida a estimativa. (Acórdão nº 9101- 002.777 - Sessão de 6 de abril de 2017).

ESTIMATIVAS MENSAIS. FALTA DE PAGAMENTO A obrigação de antecipar os recolhimentos é imposta ao sujeito passivo que opta pela apuração anual do lucro, e subsiste enquanto esta opção não for, por outros motivos, afastada. A apuração dos tributos incidentes sobre o lucro tributável ao final do ano-calendário e seu eventual recolhimento a partir do vencimento fixado para os tributos devidos no ajuste anual não anulam o descumprimento daquela obrigação. Nos casos de falta de recolhimento, falta de declaração em DCTF e não comprovação de compensação de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, incide a multa isolada. (Acórdão nº 9101-002.433 - Sessão de 20 de setembro de 2016).

Por fim, saliente-se ser inaplicável no caso, a Súmula nº 105 do CARF, por se estar referindo a lançamentos de multas isoladas relativas ao ano-calendário de 2011, enquanto na referida Súmula se cuida de lançamentos referentes a períodos anteriores a 2007.

Dentro dessa linha de pensamento, correto o trabalho fiscal, de forma que, pelos motivos elencados, entendo devam ser mantidos os lançamentos perpetrados.

de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimentos de estimativas mensais.

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone