



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10469.721944/2010-51
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-004.230 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de novembro de 2019
Recorrente COMPANHIA ENERGETICA DO RIO GRANDE DO NORTE COSERN
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

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. Lançamentos relativos aos anos-calendário 2005 e 2006 cancelados a teor da Súmula CARF nº 105 e mantidos em relação aos anos-calendário de 2007 e 2008.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário em relação à incidência de juros sobre a multa de ofício (Súmula CARF nº 108) e aplicação da taxa SELIC para cálculo de juros de mora (Súmula CARF nº 4); ii) por voto de qualidade, cancelar os lançamentos de multa isolada dos anos-calendário 2005 e 2006 (Súmula CARF nº 105), vencidos o Relator e os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Paula Santos de Abreu que davam provimento em maior extensão para abranger todos os períodos. Designado o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone para redigir o voto vencedor na parte em que vencido o Relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Redator Designado

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Murillo Lo Visco, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paula Santos de Abreu e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata-se de retorno para julgamento de Recurso Voluntário (fls. 1177 a 1278), diante da reforma do v. Acórdão proferido por essa C. 2ª Turma Ordinária (fls. 1350 a 1374), que dava provimento no mérito ao referido *apelo*, por meio do v. Acórdão proferido pela C. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (fls. 1791 a 1861), que deu provimento ao Recurso Especial interpostos pela D. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (fl. 1377 a 1385) determinando:

o retorno dos autos à turma a quo para apreciação das matérias multa isolada sobre insuficiência de estimativa mensal, juros de mora sobre multa de ofício e aplicação da taxa SELIC para os juros de mora.

O processo versa sobre glosa de amortização de ágio, em operação na qual a Fiscalização entendeu que as operações societárias praticadas na aquisição da Recorrente, bem como na reorganização societária, promovida antes do aproveitamento dessa despesa, não possuíam motivação econômica *racional*, gerando *ágio em si mesmo*.

Tendo em vista que o Recurso Voluntário já foi objeto de julgamento desta C. Turma, tratando-se de retorno para a apreciação de matérias prejudicadas pelo seu resultado naquela oportunidade, posteriormente revertido, adoto o preciso e completo Relatório elaborado pelo I. Conselheiro André Mendes de Moura, Relator do Recurso Especial:

Resumo das matérias A autuação fiscal tratou de (1) glosa de amortização do ágio. Por consequência, ao efetuar a nova apuração da base de cálculo, constatou-se a (2) insuficiência no recolhimento das estimativas mensais, razão pela qual foram lançadas multas isoladas sobre estimativas mensais e (3) aproveitamento indevido de prejuízos fiscais, que foram glosados.

Na primeira instância (DRJ), foi afastada prejudicial de mérito decadencial (arguida pela contribuinte no sentido de que as operações de reorganização societária teriam ocorrido no ano de 2000, e a lavratura do auto de infração ter-se-ia dado após os cinco anos previstos no art. 149, § 4º do CTN) e, no mérito, a impugnação foi julgada improcedente, ou seja, foram mantidas as três infrações.

O recurso voluntário interposto pela contribuinte pugnou sobre as matérias (a) decadência, (b) da glosa da despesa de amortização de ágio, (c) da multa isolada sobre insuficiência de estimativa mensal, (d) da ilegalidade da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício e (e) da ilegalidade da utilização da taxa SELIC para os juros de mora.

A segunda instância (Turma Ordinária do CARF) manteve a decisão da DRJ em relação à prejudicial de mérito decadencial e, no mérito, deu provimento ao recurso voluntário da contribuinte, para afastar a glosa de amortização do ágio, razão pela qual não foi necessária a apreciação das demais matérias (c,

d, e). A PGFN interpôs recurso especial e a contribuinte apresentou contrarrazões.

O recurso foi admitido por despacho de exame de admissibilidade. A seguir, maiores detalhes sobre a autuação fiscal e a fase contenciosa.

Da Autuação Fiscal O Termo de Encerramento de Ação Fiscal (e-fls. 23/43) discorre que a contribuinte (COSERN) teve suas ações adquiridas, em leilões públicos e por meio de subscrição de ações em Ofertas Públicas de Ações (OPA), com ágio fundamentado na perspectiva de rentabilidade futura, pelas empresas GUARANIANA (atualmente com a razão social NEOENERGIA), COELBA (controlada da GUARANIANA) e UPTICK.

Posteriormente, foi criada a IBIDEM (empresa de propósitos específicos), que passou a deter o controle da COSERN, por meio da subscrição de capital realizada pelas empresas GUARANIANA, COELBA e UPTICK, que foi integralizada com a transferência das ações da COSERN. As empresas GUARANIANA, COELBA e UPTICK detinham controle da IBIDEM, e a IBIDEM era controladora da COSERN. Em seguida, a COSERN incorporou a IBIDEM, e passou a registrar o ágio em conta de ativo diferido e promover a dedução da despesa de amortização.

Entendeu a Fiscalização que as operações de reorganização societária conduziram ao aproveitamento de um "ágio em si mesmo", sendo a sequência de atos desprovidos de racionalidade econômica tendo objetivado especificamente reduzir a tributação de IRPJ e CSLL, tanto que a estrutura societária, ao final, voltou a ser a mesma do início da operação. Foram lavrados autos de infração de IRPJ e CSLL (formalizado nos autos de outro processo administrativo, n.º 10469.721945/2010-03), para glosar as despesas de amortização do ágio. Em razão da nova apuração, foi constatada insuficiência de estimativas mensais, tendo sido lançadas as multas isoladas, e, ainda, aproveitamento indevido de prejuízos fiscais, que foram glosados.

Da Fase Contenciosa A contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 1034/1096), que foi julgada improcedente pela 3ª Turma da DRJ/Recife, nos termos do Acórdão n.º 11-33.569 (e-fls. 1159 e segs.), conforme ementa a seguir.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIÇÃO.

As autoridades administrativas são incompetentes para apreciar arguições de inconstitucionalidade de lei, tarefa privativa do Poder Judiciário.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008 INVESTIMENTO. ÁGIO. DEDUÇÃO. POSSIBILIDADE.

Em regra, as contrapartidas da amortização do ágio de que trata o art. 385 do RIR, de 1999, não são dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL. A fruição do benefício previsto no inciso III do art. 386 do RIR, de 1999, só é possível quando há extinção do investimento adquirido com ágio, com fundamento econômico nos termos do inciso II do § 2º desse mesmo artigo, por meio de incorporação, fusão ou cisão.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

Uma vez efetuada a opção pela forma de tributação com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita a antecipações mensais do imposto, calculadas com base em estimativa. O não recolhimento ou o recolhimento a menor do tributo sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada prevista na Lei n.º 9.430/96.

MULTA ISOLADA. MULTA PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA.

É cabível a aplicação da multa exigida em face do não recolhimento das estimativas mensais concomitantemente com a multa proporcional referente ao IRPJ devido e não pago ao final do período, haja vista as respectivas hipóteses de incidência cuidarem de situações distintas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008 DECADÊNCIA.

O crédito tributário pode ser constituído em até cinco anos após a ocorrência do fato gerador, independentemente de o fato que lhe deu origem tenha ocorrido em data anterior a este marco.

Foi interposto recurso voluntário pela contribuinte, apreciado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção do CARF, na sessão de 11/04/2012. Decidiu o Acórdão n.º 1402-00.993 (e-fls. 1350 e segs) dar provimento ao recurso voluntário, para afastar a glosa de despesa de amortização de ágio, conforme ementa a seguir.

AUDITORIA FISCAL. PERÍODO DE APURAÇÃO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VERIFICAÇÃO DE FATOS, OPERAÇÕES, REGISTROS E ELEMENTOS PATRIMONIAIS COM REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA FUTURA. POSSIBILIDADE. LIMITAÇÕES. *O fisco pode verificar fatos, operações e documentos, passíveis de registros contábeis e fiscais, devidamente escriturados ou não, em períodos de apuração atingidos pela decadência, em face de comprovada repercussão no futuro, qual seja: na apuração de lucro líquido ou real de períodos não atingidos pela decadência. Essa possibilidade delimita-se pelos seus próprios fins, pois, os ajustes decorrentes desse procedimento não podem implicar em alterações nos resultados tributáveis daqueles períodos decaídos, mas sim nos posteriores. Em relação a situações jurídicas, definitivamente constituídas, o Código Tributário Nacional estabelece que a contagem do prazo decadencial para constituição das obrigações tributárias, porventura delas inerentes, somente se inicia após 5 anos, contados do período seguinte ao que o lançamento do correspondente crédito tributário poderia ter sido efetuado (art. 173 do CTN).*

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO EFETIVAMENTE PAGO NA AQUISIÇÃO SOCIETÁRIA. PREMISSAS. *As premissas básicas para amortização de ágio, com fulcro nos art. 7º., inciso III, e 8º. da Lei 9.532 de 1997, são: i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas; iii) seja como a expectativa de rentabilidade futura. Nesse contexto não há espaço para a dedutibilidade do chamado “ágio de si mesmo”, cuja amortização é vedada para fins fiscais, sendo que no caso em questão essa prática não ocorreu.*

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97. PLANEJAMENTO FISCAL INOPONÍVEL AO FISCO INOCORRÊNCIA. *A reorganização empresarial, sob amparo dos artigos 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97, mediante a utilização de empresa veículo,*

desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, não resulta economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo e, por conseguinte, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco.

A PGFN interpôs recurso especial (e-fls. 1377 e segs.), protestando pelo restabelecimento da autuação fiscal. Discorre que a reestruturação societária na realidade deu amparo a operações meramente formais e desprovidas de finalidade econômica e que a IBIDEM foi utilizada como empresa veículo. O ágio criado seria meramente escritural e teria como único objetivo a redução da carga tributária, tendo sido caracterizada uma operação sem propósito negocial.

O Despacho de Exame de Admissibilidade de e-fls. 1729/1731 deu seguimento ao recurso.

Foram apresentadas contrarrazões pelo contribuinte às e-fls. 1738/1780. Inicialmente, discorre que o recurso especial interposto pela PGFN não teria preenchido os requisitos de admissibilidade, vez que as premissas fáticas do paradigma não guardariam similitude com a do acórdão recorrido. Sobre o mérito, relata as operações de reorganização societária, que tiveram aprovação do órgão regulador do setor elétrico, a Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, e que o ágio estaria devidamente justificado por laudo de avaliação elaborado por empresa de auditoria independente. Discorre que a operação encontrava-se inserida no âmbito do Programa Nacional de Desestatização (PND), que tinha fundamento econômico, sendo benefício fiscal previsto no art. 386 do RIR/99, e que não poderia ter sido aproveitado de outra maneira senão a empreendida na reorganização societária em debate. Ainda, não haveria abusividade na utilização de empresa veículo, e cita as razões apresentadas pelo Acórdão n.º 1402-00.802 (caso Santander). Rebate os argumentos apresentados pela PGFN, de que os procedimentos teriam ocorrido em um intervalo período de tempo, que os atos seriam formais e desprovidos de racionalidade econômica e de que o ágio seria em si mesmo e que as operações teriam ocorrido entre partes relacionadas. Discorre sobre o negócio jurídico de incorporação de ações e que, em relação às formas de aquisição de participação societária, pode se dar de diversas formas jurídicas, ou seja, não há que se consumir apenas mediante o pagamento.

Os presentes autos foram distribuídos para minha relatoria em razão do despacho de conexão de e-fls. 1788/1789.

O v. Acórdão proferido no julgamento do Recurso Especial fazendário, que manteve a glosa do ágio (fls. 1791 a 1861), restou ementado da seguinte maneira:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO.

O conceito do ágio é disciplinado pelo art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 27/12/1977 e os arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532, de 10/12/1997, e trata-se de instituto jurídico-tributário, premissa para a sua análise sob uma perspectiva histórica e sistêmica.

APROVEITAMENTO DO ÁGIO. INVESTIDORA E INVESTIDA. EVENTOS. SEPARAÇÃO. UNIÃO.

São dois os eventos em que a investidora pode se aproveitar do ágio contabilizado: (1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida com ágio; (2) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão).

DESPEAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.

A amortização, a qual se submete o ágio para o seu aproveitamento, constitui-se em espécie de gênero despesa, e, naturalmente, encontra-se submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 299 do RIR/99, submetendo-se aos testes de necessidade, usualidade e normalidade.

DESPEAS. FATOS ESPONTÂNEOS.

Não há norma de despesa que recepcione um situação criada artificialmente. As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica. Não há como estender os atributos de normalidade, ou usualidade, para despesas derivadas de operações atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.

CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO

A cognição para verificar se a amortização do ágio passa por verificar, primeiro, se os fatos se amoldam à hipótese de incidência dos arts. 385 e 386 do RIR/99, segundo, se requisitos de ordem formal estabelecidos encontram-se atendidos, como arquivamento da demonstração de rentabilidade futura do investimento e efetivo pagamento na aquisição, e, terceiro, se as condições do negócio atenderam os padrões normais de mercado, com atuação de agentes independentes e reorganizações societárias com substância econômica.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INVESTIDOR E INVESTIDA. MESMA UNIVERSALIDADE.

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem às pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a controladora e a controlada ou coligada, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio). Enfim, toma-se o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, para se aperfeiçoar o lançamento fiscal com base no regime de tributação aplicável ao caso e estabelecer o termo inicial para contagem do prazo decadencial.

Por força da determinação do v. Acórdão da C. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, os autos foram distribuídos a este Conselheiro, com o fim exclusivo de apreciar as matérias de multa isolada sobre insuficiência de estimativa mensal, sua concomitância com multa de ofício, juros de mora sobre essa multa de ofício e a aplicação da taxa SELIC.

Na sequência, os autos foram encaminhados para este Conselheiro relatar e votar.

Incluído o processo na pauta de julgamento de 26 de janeiro de 2017, foi informado e constatado pelos Julgadores que a Contribuinte não havia sido regularmente intimada da r. *Decisão* da C. 1ª Turma da CSRF, determinando, por meio da v. Resolução n.º 1402-000.413 (fls. 1868 a 1876), *a realização de diligência, encaminhando-se os autos à Unidade Local, para que o Contribuinte seja intimado do v. Acórdão n.º 9101.002.304, observando-se os prazos e as medidas processuais devidas para o prosseguimento regular do processo.*

Encaminhado os autos à Unidade Local, a ora Recorrente foi intimada do v. Acórdão que julgou o *Apelo especial*. Igualmente, os autos foram processados, para o devido apartamento dos componentes do crédito tributário, em face da resolução apenas parcial da demanda na 1ª Turma da CSRF, adotando-se, igualmente, outras providências administrativas.

Após a certificação da existência de matéria ainda pendente de julgamento neste E. CARF, os autos devidamente retornaram para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

Nos termos da determinação contida no v. Acórdão n.º 9101.002.304, cabe apenas a esta C. Turma Ordinária analisar a procedência das alegações de Recurso Voluntário referentes às penalidades isoladas aplicadas, aos juros incidentes sobre estas sanções e a adoção da Taxa SELIC para tanto (alegações contidas nas fls. 1258 a 1277).

Em relação às penalidades, alega Recorrente a improcedência das multas isoladas, abordando tal matéria sobre diferentes prismas jurídicos, seja a *bis in idem* de sua cumulação com a multa de ofício ou pela impossibilidade de se verificar a base de cálculo precisa e adequada, vez que lançadas sobre estimativas que, ulteriormente, em razão da glosa, mostraram-se superior ao valor do imposto apurado no final do exercício.

A matéria da aplicação cumulada das multas de ofício e isoladas vem sendo largamente discutida no âmbito do contencioso administrativo, já havendo, há muito, um posicionamento jurisdicional desse C. Órgão de Julgamento sobre o tema.

Entende-se que a Súmula CARF n.º 105 aplica-se apenas aos *atos jurídicos* ocorridos antes do ano-calendário de 2007, em face de alteração legislativa promovida àquele tempo. Confira-se o teor do entendimento sumulado:

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

Assim, sem qualquer celeuma, a aplicação da Súmula CARF n.º 105 já basta para cancelar as multas isoladas referentes aos anos-calendário de 2005 e 2006.

Em relação às multas isoladas aplicadas em relação aos tributos devidos nos anos-calendários de 2007 e 2008, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento sobre referido tema, no sentido de que não podem tais penalidades coexistirem no mesmo lançamento que impõe multa isolada, independentemente da alteração legislativa que se procedeu no art. 44, § 1º da Lei n.º 9.430/96 – que, como mencionado, teria, supostamente, invalidado a aplicação da Súmula CARF n.º 105 para *atos geradores* ocorridos após de 2007.

A alteração promovida pela Lei n.º 11.488/2007 não modificou o teor jurídico da prescrição das penalidades do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, apenas vindo para cambiar algumas de suas características, como a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

A dinâmica de aplicação e a *coexistência* de ambas penalidades não foi afastada e, por sua vez, o cenário de possibilidade de dupla penalização do contribuinte prevaleceu. Frise-se que, tal ocorrência é tema que vem sendo abordado já há alguns anos por este E. CARF, havendo forte corrente que rechaça a aplicação concomitante de tais multas.

Comprovando tal afirmativa, inicialmente, confira-se a clara e didática redação da ementa do Acórdão n.º 1803-01.263, proferido pela 3ª Turma Especial dessa mesma 1ª Seção (que - apenas por curiosidade comenta-se - faz parte do rol dos paradigmas que formaram a Súmula CARF n.º 105), em julgamento de 10/04/2012:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

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

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

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

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

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

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

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

(destacamos)

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

Ao passo que as estimativas representam o simples adiantamento de tributo que tem seu fato gerador ocorrido apenas uma vez, 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.

E tratando-se 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 obra¹.

Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. Na verdade, cada uma presta-se a punir uma conduta diferente. A patologia surge na sua *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, dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Tal *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte, não deve ser tolerado.

O mesmo entendimento estampa o Acórdão n.º 1401-001.886, proferido pela C. 1ª Turma Ordinária dessa mesma 4ª Câmara, com voto vencedor sobre o tema da I. Conselheira Livia de Carli Germano, publicado em 09/06/2017:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

(...)

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ABSORÇÃO OU CONSUNÇÃO.

A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante

¹ Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Tratando-se de mesmo tributo, esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

Posto isso, devem ser canceladas todas as multas isoladas, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL mantidos.

No que tange às matérias de *juros de mora sobre multa de ofício e aplicação da taxa SELIC para os juros de mora*, entende-se que a superveniência da Súmula CARF nº 108 abarca **toda** a resolução de tais temas. Confira-se seu teor:

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

Especificamente em relação à Taxa SELIC, o tema foi tratado na Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Registre-se que, por força regimental, os Conselheiros deste E. CARF estão obrigados a observar e aplicar os entendimentos sumulares do próprio Tribunal Administrativo, sob pena de *perda* de seus mandatos.

Desse modo, deve ser negado provimento ao Recurso Voluntário em relação a tais arguições.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para afastar as multas isoladas aplicadas, em relação a todos os períodos colhidos na Autuação combatida.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella

Fl. 13 do Acórdão n.º 1402-004.230 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10469.721944/2010-51

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Redator designado

O Colegiado, pelo voto de qualidade, divergiu do I. Relator Caio Cesar Nader Quintella na parte em que deu provimento ao RV da recorrente no sentido de afastar a tributação presente nestes autos, dizendo respeito exclusivamente a lançamentos de multas isoladas por falta ou insuficiência de recolhimentos de estimativas mensais de IRPJ nos anos-calendário/2007 e 2008.

Embora fortemente embasado, como sói acontece com os votos do I. Conselheiro, com a devida vênia, faço leitura diferente do tema "multa isolada", que tão assiduamente frequenta as sessões de julgamento do Colegiado.

De fato, acerca desta matéria e sobre uma possível impossibilidade de se exigir multa isolada quando concomitante com multa de ofício presente em auto de infração, 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 n.º 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 n.º MP 351, de 22/01/2007; convertida na Lei n.º 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 n.º 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 delitativa, 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 regradada 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 n.º 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 I. Conselheira e Presidente da CSRF, Adriana Gomes Rêgo no Acórdão n.º 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 dever 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 n.º 351, de 2007, no art. 44, da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 9101-002.433 - Sessão de 20 de setembro de 2016).

Por fim, saliente-se ser inaplicável no caso, a Súmula n.º 105 do CARF, por se estar referindo a lançamentos de multas isoladas relativas aos anos-calendário de 2007 e 2008, enquanto que na referida Súmula se cuida de lançamentos referentes a períodos anteriores a 2007.

Pelos motivos elencados, entendo deva ser mantido o lançamento perpetrado.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone

