



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10510.724763/2011-12
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.869 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 8 de março de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ENERGISA SERGIPE - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

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

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pintoque votaram por dar provimento. Prevaleceram os votos já proferidos na reunião de fevereiro, quanto ao conhecimento, do conselheiro Luciano Bernart e das conselheiras Viviani Aparecida Bacchmi e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic. Não participaram do julgamento, quanto ao conhecimento, os conselheiros Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, José Eduardo Dornelas Souza (substituto) e Jeferson Teodorovicz (substituto). Não participou do julgamento, quanto ao mérito, o conselheiro Jeferson Teodorovicz (substituto), prevalecendo o voto já proferido pelo conselheiro Luciano Bernart na reunião de fevereiro de 2024.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Jose Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo dos Santos Pereira Júnior, Luciano Bernart, Viviani Aparecida Bacchmi, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) em face do Acórdão nº **1401-003.308** (fls. 6.291/6.362), o qual deu parcial provimento ao recurso voluntário com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

ÁGIO. EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. LEILÃO DE PRIVATIZAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE EMPRESA VEÍCULO. PROPÓSITO NEGOCIAL EXISTENTE. SIMULAÇÃO INEXISTENTE. POSSIBILIDADE.

Ágio formado pelo pagamento em leilão de privatização realizado por empresa criada para participação no leilão, com a subsequente incorporação reversa pela empresa privatizada. Operação possível.

A formação do ágio poderia se constituir da mesma forma caso a operação de aquisição tivesse ocorrido pela empresa controladora do grupo que viabilizou a compra.

Descabem as alegações de utilização de empresa veículo e de ausência de propósito comercial em face de não haver, na prática, necessidade de utilização de operações simuladas para viabilizar a formação do ágio.

Inexistência de simulação nas operações visto que não visavam burlar normas impeditivas.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL. MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO.

Constatado saldo insuficiente para a compensação de prejuízo fiscal, deve ser efetuada a autuação.

ESTIMATIVAS RECOLHIDAS A MENOR. MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO. MESMA MATERIALIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de lançamento com aplicação de multa de ofício, cumulado com lançamento de multa isolada por não recolhimento das estimativas, cabível a aplicação do princípio da consunção em razão de, decorrendo da aplicação do princípio, a multa aplicada em

razão da infração maior (de ofício) absorver a multa relativa à menor infração (isolada) até o limite do valor da multa de ofício lançada. No caso concreto não se aplica o princípio em razão do cancelamento integral da multa de ofício lançada no mesmo exercício.

Notificada dessa decisão, a Fazenda Nacional interpôs o recurso especial, o qual foi admitido nos seguintes termos (fls. 6.430/6.436):

(...)

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a

ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado, **por matéria recorrida** (destaques do original transcrito):

(1) “impossibilidade de dedução de ágio transferido da base de cálculo do IRPJ e da CSLL”

(...)

Com relação a essa primeira matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *o negócio jurídico realizado, apesar de não ter sido realizado de forma direta, não se valeu da utilização da CATLEO como empresa veículo de modo a obter os benefícios fiscais de dedutibilidade do ágio e, assim, autoriza a hipótese de apuração, escrituração e dedução do ágio como realizado pela empresa após a incorporação da CATLEO pela ENERGISA SERGIPE*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 9101-002.186, de 2016, e 9101-002.304, de 2016) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *não há 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 por meio de interposta pessoa jurídica da pessoa jurídica que pagou o ágio para a pessoa jurídica que o amortizar (primeiro acórdão paradigma)* e que, 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 (segundo acórdão paradigma)*.

(2) “cumulação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa com a multa de ofício proporcional para fatos geradores ocorridos após 2007”

(...)

No que se refere a essa segunda matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, *nos casos de lançamento com aplicação de multa de ofício, cumulado com lançamento de multa isolada por não recolhimento das estimativas, é cabível a aplicação do princípio da consunção em razão de, decorrendo da aplicação do princípio, a multa aplicada em razão da infração maior (de ofício) absorver a multa relativa à menor infração (isolada) até o limite do valor da multa de ofício lançada*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 9101-003.002, de 2017, e 1802-001.592, de 2013) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável (primeiro acórdão paradigma)* e que *a multa normal de 75% no ajuste pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso*

no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente (segundo acórdão paradigma).

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**.

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO seja **ADMITIDO** o Recurso Especial interposto.

Chamada a se manifestar, a contribuinte ofereceu contrarrazões às fls. 6.482/6.526.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo.

Passa-se a análise do cumprimento dos demais requisitos para o seu conhecimento, levando em conta os pressupostos previstos no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015) e do qual transcrevo parcialmente:

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

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

(...)

Como se nota, compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara ou turma do CARF objetivando, assim, implementar a almejada “segurança jurídica” na aplicação da lei tributária.

O termo “especial” no recurso submetido à CSRF não foi colocado “à toa”, afinal trata-se de uma espécie recursal específica, mais restrita do ponto de vista processual e dirigida a um Tribunal Superior que não deve ser confundido com uma “terceira instância” justamente porque possui função institucional de uniformizar a jurisprudência administrativa.

É exatamente em razão dessa finalidade típica que o principal pressuposto para conhecimento do recurso especial é a demonstração cabal, por parte da recorrente, da efetiva existência de *divergência de interpretação da legislação tributária entre o acórdão recorrido e o(s) paradigma(s)*.

Consolidou-se, nesse contexto, que a comprovação do dissídio jurisprudencial está condicionada à existência de **similitude fática** das questões enfrentadas pelos arestos indicados e a **dissonância nas soluções jurídicas** encontrada pelos acórdão enfrentados.

É imprescindível, assim, sob pena de não conhecimento do recurso especial, que sobre uma base fática equivalente (ou seja, que seja efetivamente comparável), julgadores que compõem Colegiados distintos do CARF tenham proferido decisões conflitantes sobre uma mesma matéria.

Como, aliás, já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “a *divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles*”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “a *similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, inócurre, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal*”.

Na prática, um bom exercício para se certificar da efetiva existência de *divergência jurisprudencial* consiste em aferir se, diante do confronto entre a decisão recorrida e o(s) paradigma(s), o Julgador consegue criar a convicção de que o racional empregado na decisão tomada como *paradigma* realmente teria o potencial de reformar o acórdão recorrido, caso a matéria fosse submetida àquele outro Colegiado.

Caso, todavia, se entenda que o alegado *paradigma* não seja apto a evidenciar uma solução jurídica distinta da que foi dada pela decisão recorrida - e isso costuma ocorrer justamente na hipótese de comparação de decisões que, embora analisando uma *mesma matéria*, apontam soluções jurídicas diversas em função de circunstâncias fáticas dessemelhantes, e não de posição hermenêutica antagônica propriamente dita -, não há que se falar em dissídio a ser dirimido nessa Instância Especial.

Feitas essas considerações, passaremos a analisar cada uma das divergências admitidas previamente.

Dedução de ágio transferido da base de cálculo do IRPJ e da CSLL

Do voto condutor do acórdão ora recorrido extrai-se o quanto segue:

(...)

Nos casos de processos que envolvem a utilização indevida de ágio em operações de aquisição na qual são criadas empresas como intermediárias do negócio jurídico principal procuro entender os motivos, quando é possível, que determinaram a realização do negócio com a utilização de uma novel empresa para a aquisição da participação ao tempo em que esta aquisição poderia ocorrer de forma direta.

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

No presente caso a operação de aquisição foi feita por meio da empresa CATLEO. A respeito da interveniência desta empresa assim se posicionou a fiscalização:

(...)

Dos textos normativos que regulam a escrituração do ágio e a sua possibilidade de uso como dedução do lucro, e tomando as lições do referido acórdão no que pertinem à análise deste processo, além da vasta jurisprudência a respeito do ágio, temos que seriam os seguintes os requisitos para a análise das operações societárias que geram a existência de ágio e que autorizam a sua dedutibilidade.

1 Operações realizadas com partes independentes. Apesar de não constar no texto normativo é usual na análise dos processos relativos a ágio que a legitimidade da formação do ágio se destaca quando realizado em operações com partes independentes.

Ora, no presente caso não há dúvidas quanto a este fato. A operação de aquisição da participação da ENERGISA SERGIPE em leilão de privatização não só demonstra que as partes eram independentes, posto que a referida empresa era controlada pelo Governo do Estado de Sergipe, como foi realizada em procedimento público com a maior concorrência possível.

2 Existência de Laudo de Rentabilidade Futura. Demanda-se, para corretamente configurar o valor do ágio que pode ser escriturado que exista um laudo emitido por empresa detentora de conhecimentos a tal título no qual se demonstre o valor da rentabilidade futura do investimento para fins de formação de ágio na forma do art. 20, II, do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Neste caso foi apresentado pelo recorrente o laudo de avaliação utilizado pela empresa para fixar o preço de participação no leilão da privatização. Além disso, resta claro o fato de que sequer seria neste caso necessária a existência do referido laudo. Isso porque a aquisição foi realizada em leilão público de privatização, assim, o preço foi fixado livremente pelos concorrentes em processo licitatório de ampla concorrência. Desta forma, não há como se questionar o preço praticado na operação e, em consequência, o valor do ágio que foi escriturado em razão da aquisição da participação.

3 Operações com Propósito Negocial. Quanto a este requisito, por óbvio que sua análise é muito dissonante neste CARF principalmente à luz do entendimento dos Conselheiros representantes da Fazenda comparado aos Conselheiros representantes dos contribuintes. Isto porque, enquanto os contribuintes representantes da Fazenda buscam a existência, nos negócios realizados, de outros motivos que não a simples economia tributária, os representantes dos contribuintes entendem que a busca da economia tributária, por si só já seria um motivo mais do que suficiente para a realização de negócios.

Felizmente no presente caso não há maiores dúvidas acerca do propósito negocial. A aquisição da participação societária relativa à ENERGISA SERGIPE foi, desde sempre, o objetivo final do negócio intentado pela ENERGISA MINAS GERAIS, assim, não há como se falar em ausência de propósito negocial no presente processo, razão pela qual, em relação a este requisito.

4 Confusão Patrimonial entre investidora e investida. Em relação a este requisito, e com vistas a cumprir o art. 7º, III, da lei nº 9.532/97, faz-se necessário que ocorra a confusão patrimonial entre investidora e investida a fim de que o ágio possa passar a ser utilizado como dedução na apuração do lucro real da investidora. Ou seja, deve ocorrer uma operação societária de incorporação, fusão ou cisão para viabilizar a utilização do ágio como dedução.

Novamente neste processo não há dúvidas quanto à ocorrência de confusão patrimonial. A aquisição da participação por parte da CATLEO e, posteriormente com a incorporação desta pela ENERGISA SERGIPE demonstram a ocorrência da confusão patrimonial no caso que deu azo à utilização do ágio como dedução na apuração do lucro real,

Conforme se depreende da análise acima, em tese os requisitos necessários à escrituração do ágio e a sua dedutibilidade parecem ter sido cumpridos. No entanto, à luz da interpretação da fiscalização, apenas estes requisitos não seriam suficientes à conformação do ágio e de sua regularidade na espécie.

Da Simulação e Da Empresa Veículo

Segundo o entendimento da fiscalização, conforme apresentado mais acima, a existência destes requisitos não seria suficiente. Pelo entendimento fiscal a empresa CATLEO teria funcionado como uma empresa veículo para possibilitar a formação do ágio e, posteriormente a sua dedução. Depois, como empecilho, alega que a aquisição do controle da ENERGISA SERGIPE pela CATLEO com recursos advindos de operações direta ou indiretamente bancadas em razão da ENERGISA MINAS GERAIS representa uma simulação para encobrir o real interesse das partes no negócio.

Assim, vamos aqui analisar estas duas afirmações da fiscalização que, em verdade, consistem em apenas uma. Se a utilização da empresa CATLEO na operação ocorreu de forma a simular uma operação que, de forma diversa não poderia ser realizada ou não viabilizaria a formação, escrituração e dedutibilidade do ágio na operação.

A demonstração da fiscalização acerca das operações demonstram que efetivamente não havia necessidade aparente da utilização da CATLEO em relação à aquisição da participação pela ENERGISA MINAS GERAIS, no entanto, alguns argumentos utilizados pelo recorrente me pareceram muito contundentes.

Primeiro: Em primeiro lugar a recorrente coloca o fato de que o grupo controlador da ENERGISA MINAS GERAIS deter apenas pouco mais de 26% do controle acionário da empresa. Assim, ao utilizar a CATLEO como forma de adquirir a participação no leilão para reduzir os problemas na tramitação e aceitação do negócio na ENERGISA MINAS GERAIS.

Neste ponto, conforme já afirmamos anteriormente, apesar de ser uma justificativa plausível, a não utilização da CATLEO, apesar de dificultar a realização da operação, não a impediria, até mesmo porque demonstra-se que a ENERGISA MINAS GERIAS conseguiu empréstimos e verteu um grande montante de capital na operação, fatos estes que também demandaram negociações internas e que, ainda assim, se realizaram.

Segundo: Um segundo bom argumento apresentado pela empresa acerca da utilização da CATLEO no processo de aquisição é o fato de que, sendo uma empresa nova, seria mais fácil a obtenção de certidões pela mesma de modo a viabilizar a participação no leilão de privatização. Este argumento é bastante conveniente. É público e notório que no dia a dia das empresas que contratam com o serviço público, faz necessário a emissão e manutenção da regularidade fiscal e cadastral diante dos mais diversos entes públicos.

Por óbvio uma empresa recém constituída teria muito mais facilidade de obter toda a sorte de certidões que seriam necessárias para a participação no leilão. Entretanto tal justificativa, por si só, me parece muito singela a viabilizar a anuência da regularidade de toda a operação e a possibilidade de dedução do ágio.

Até porque existem empresas de grande porte que, apesar da estrutura grande, mantêm sua regularidade fiscal como, por exemplo, as grandes empreiteiras que participam rotineiramente de licitações públicas.

Por isso, com relação a este argumento não entendo estar convencido de que seria suficiente para infirmar toda a extensa apresentação da fiscalização.

Terceiro: Por fim, temos de analisar a argumentação sobre o fato de que a operação em análise, mesmo que fosse realizada diretamente pela ENERGISA MINAS GERAIS possibilitaria a formação e utilização do ágio da mesma forma.

Com relação a este argumento entendo que assiste razão ao recorrente. Acaso a ENERGISA MINAS GERAIS participasse diretamente do leilão e adquirisse o controle da ENERGISA SERGIPE o ágio se formaria normalmente a partir do confronto entre o valor pago na aquisição e o valor do patrimônio adquirido, tendo em vista que todo o

valor pago a mais na operação é, em processos de privatização como o do presente caso, sem sombra de dúvidas baseado na rentabilidade futura do investimento.

Por isso este ágio, assim formado se enquadraria na hipótese do art. 20, II, do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Posteriormente, a ENERGISA MINAS GERAIS poderia normalmente realizar a incorporação da ENERGISA SERGIPE e, assim, acontecendo a confusão patrimonial entre investidora e investida, passar a deduzir o ágio escriturado.

Temos assim, que, acaso fosse realizado o negócio de forma direta restaria claro o direito de escrituração do ágio e sua posterior dedução após a incorporação.

Assim sendo, não há como se considerar que a CATLEO foi utilizada como empresa veículo para viabilizar a formação do ágio. Este seria gerado de uma forma ou de outra. Por isso, entendo que descabe a alegação da fiscalização de que a CATLEO foi utilizada como empresa veículo.

Apesar de a CATLEO não possuir estrutura operacional e ter sido utilizada apenas para realizar a aquisição da ENERGISA SERGIPE no leilão, não entendo ser razoável afirmar que sua utilização ocorreu apenas para viabilizar a formação e utilização do ágio. Ora, se a adquirente final poderia obter este benefício realizando a operação de forma direta não é possível entender-se que foi utilizada como empresa veículo, vez que essa denominação é utilizada nos casos em que não há possibilidade de formação ou dedução do ágio se a operação fosse realizada de forma direta.

Desta forma, não existindo empecilho legal, nem financeiro, nem de outra monta que inviabilizasse a formação do ágio no caso de a operação ter sido realizada de forma direta e obtendo os mesmos benefícios fiscais, tem-se que a utilização da empresa CATLEO decorreu de motivos não tributários o que inviabiliza a alegação fiscal de que se tratava de empresa veículo.

Poderia o leitor, neste ponto, questionar quais seriam os motivos não tributários que levaram a ENERGISA MINAS GERAIS a utilizar a CATLEO no processo de aquisição. Entretanto não é necessário adentrar em descobrir quais seriam os motivos. Se por questões societárias, práticas, etc. O que interessa neste ponto é avaliar se a utilização de terceira empresa no processo de aquisição visou a driblar impedimentos legais à utilização do ágio, realizando negócios sem conteúdo econômico apenas para burlar as normas e obter o benefício de dedução do ágio.

Demonstra-se ao final, que o benefício fiscal não foi o único a ser visado pela empresa ao utilizar a CATLEO no processo de aquisição da participação. Não havendo impedimentos a justificar a utilização da CATLEO como forma de viabilizar a dedutibilidade do ágio, não há como se caracterizar a mesma como simples empresa veículo para a formação do ágio e, assim, desconfigura-se a análise da fiscalização no que tange a considerar a CATLEO como tal, impedindo, como consequência, a escrituração e dedutibilidade do ágio no negócio realizado.

Como consequência das conclusões acima, acerca do entendimento pela regularidade na utilização da CATLEO como empresa interveniente de modo a facilitar apenas a realização do negócio, participação em leilão e aquisição da ENERGISA SERGIPE, entendo que não ocorreu simulação na espécie, haja vista que, desde sempre ficou demonstrado que o intuito final era o da aquisição da ENERGISA SERGIPE pela ENERGISA MINAS GERAIS.

A simulação apontada pela fiscalização deixa de se caracterizar em função de não existir o fato impeditivo que possibilitasse a realização do negócio de forma direta pela ENERGISA MINAS GERAIS e a fruição do benefício fiscal que demandasse a realização de negócio jurídico diverso que visasse a burlar estes impedimentos o que, de fato, não ocorreu no caso.

Por todo o exposto, com relação à formação e utilização do ágio na aquisição da participação da ENERGISA SERGIPE em leilão de privatização, entendo que o negócio jurídico realizado, apesar de não ter sido realizado de forma direta, não se valeu da

utilização da CATLEO como empresa veículo de modo a obter os benefícios fiscais de dedutibilidade do ágio e, assim, autoriza a hipótese de apuração, escrituração e dedução do ágio como realizado pela empresa após a incorporação da CATLEO pela ENERGISA SERGIPE.

Assim, voto por dar provimento ao recurso voluntário de modo a exonerar a glosa de dedução indevida de ágio.

Como se vê, a decisão recorrida afastou a caracterização de simulação da “empresa veículo” CATLEO, por entender que a sua *intermediação* para adquirir em seu nome a participação na ENERGISA SERGIPE, buscou facilitar o negócio do ponto de vista societário e fiscal, notadamente em razão da maior facilidade na obtenção de certidões e participação no **leilão de privatização**, além do que a própria aquisição direta já permitiria a apuração do ágio e sua posterior amortização fiscal diretamente pela ENERGISA MINAS GERAIS.

A ementa do *primeiro paradigma* (Acórdão nº **9101-002.186**), por sua vez, já registra que *não há previsão, 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 por meio de interposta pessoa jurídica da pessoa jurídica que pagou o ágio para a pessoa jurídica que o amortizar, que foi o caso dos autos, sendo indevida a amortização do ágio pela recorrida.*

Também no voto a transferência do investimento com ágio para empresa veículo é enfatizada como fator impeditivo à sua dedução. Confira-se:

(...)

E a norma em debate se dirige à investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição, sendo ela, e apenas ela a destinatária da prerrogativa de amortização do sobrepreço. A partir do momento em que o ágio é transferido ou repassado para outras pessoas (de A para B, de B para C, de C para D e assim sucessivamente), pessoas jurídicas distintas da investidora, a subsunção ao art. 386 do RIR/99 torna-se impossível, vez que o fato impositivo (suporte fático, situado no plano concreto) deixa de ser amoldar à hipótese de incidência da norma (plano abstrato), por incompatibilidade do aspecto pessoal.

(...)

6.1. A utilização de uma pessoa jurídica interposta (Leicester Comercial S.A) para transferência do ágio, que veio a ser adquirida pela investida (CELPE), mas que não era a investidora original (investidora de fato, a que pagou o ágio), implica no desatendimento dos aspectos pessoal e material e, conseqüentemente, na descaracterização da aplicação dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos artigos 385 e 386 do RIR/99, que resulta na impossibilidade da amortização do ágio.

6.2. A amortização do ágio seria devida apenas se a empresa investida (CELPE) tivesse incorporado a investidora original (investidora *strico sensu*), pois somente essa se enquadra nos aspectos pessoal e material. Pouco importa terem havido motivos de ordem societária, técnica ou mercadológica que impedião a CELPE de incorporar a real investidora: são as situações que devem se moldar à lei, para fins de aplicação da norma, e não a lei que tem que se moldar às situações, o que implicaria em substituir a coercitividade da regra pela conveniência dos regrados.

7. Portanto, relativamente a despesa de amortização de ágio, voto por DAR provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Isso se repete no *segundo paradigma* (Acórdão nº **9101-002.304**), que também tratou de situação que analisou “transferência de ágio” para *empresa veículo*, sem enfrentar,

portanto, a aquisição direta por *holding* criada para participação em leilão de privatização Veja-se:

(...)

Feitas as considerações, passo a analisar o caso concreto. Vale apreciar a sequência dos fatos:

1º) 18/12/1997: as empresas GUARANIANA e sua controlada, COELBA, e a empresa UPTICK, em processo licitatório de leilão de privatização, adquirem com ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, ações da COSERN. Tornam-se as controladoras da COSERN.

2º) 20/02/1998 e no decorrer do ano de 2000: as empresas GUARANIANA, COELBA, e UPTICK, por meio de leilão especial e em ofertas públicas de ações (OPA), adquirem mais ações da COSERN, com ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura.

3º) 06/04/1998 é criada a empresa IBIDEM (empresa de propósitos específicos), com capital social de R\$1.000,00.

4º) 30/11/2000, as empresas GUARANIANA, COELBA, e UPTICK transferem as suas ações da COSERN para aumentar e integralizar o capital social da IBIDEM, ou seja, as empresas GUARANIANA, COELBA, e UPTICK são controladoras da IBIDEM, e a IBIDEM é controladora da COSERN.

5º) 28/12/2000: a COSERN incorpora a IBIDEM. A COSERN passa novamente a ser controlada diretamente pelas empresas GUARANIANA, COELBA, e UPTICK. A COSERN passa a amortizar o ágio.

Nota-se que as **peessoas jurídicas investidoras** GUARANIANA, COELBA, e UPTICK integralizaram o capital da IBIDEM mediante a transferência das ações da COSERN (**pessoa jurídica investida**). Em seguida, a COSERN incorpora a IBIDEM.

Diante de todo o escrito no presente voto, a operação em análise não passa pela **primeira** verificação. Nota-se a **construção artificial** empreendida pelo sujeito passivo para se enquadrar na hipótese de incidência permissiva do aproveitamento do ágio.

A criação de empresa sem nenhuma substância (IBIDEM) e sua capitalização para adquirir investimento com ágio, **não lhe confere a condição de pessoa jurídica investidora**. Somando-se ainda o fato de que a confusão patrimonial se consumou entre a IBIDEM e a COSERN, não restou aperfeiçoada a hipótese de incidência prevista na norma, que exige, com clareza, a absorção do patrimônio compreendida entre pessoa jurídica investidora e pessoa jurídica investida, ou vice versa, o que não ocorreu no caso em análise.

(...)

Trataram-se os acórdão comparados, portanto, de operações que envolveram transferências de ágio para empresas veículos, circunstância fática esta que foi determinante para o desfecho daqueles casos, mas que aqui não se faz presente, prejudicando o conhecimento recursal.

Em face, então, da dessemelhança fática entre os Arestos comparados e o acórdão recorrido, o recursal especial não deve ser conhecido nesse particular.

Cumulação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa com a multa de ofício proporcional para fatos geradores ocorridos após 2007

Quanto à segunda matéria – *concomitância da multa de ofício com a multa isolada sobre as estimativas apuradas* -, conheço do presente recurso com base nas razões expostas no despacho prévio de admissibilidade (fls. 6.430/6.436).

Mérito

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

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

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

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

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

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007):

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nesse sentido já se manifestou o E. Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins³, da 2ª Turma desse E. Tribunal:

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

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

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

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

³ Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015.

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

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

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

[...]

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

E mais recentemente, em Sessão de 1º de setembro de 2020, esta C. Turma, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em julgamento do qual o presente Relator participou, afastou a concomitância das multas de ofício e isolada para fatos geradores posteriores a 2007.

Do voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.080, do I. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, e do qual acompanhei, extrai-se que:

(...)

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a *geografia* das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra⁴.

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

(...)

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

Dito de outra forma, não se nega que, no caso, é impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais, e a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do

período. Não obstante, porque uma das condutas funciona como etapa preparatória para a outra, em matéria de penalidades deve-se aplicar o princípio da absorção ou consunção.

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na

mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

(...)

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

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

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

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

Nesse sentido, e por concordar integralmente com os precedentes jurisprudenciais ora invocados, entendo que a multa isolada não tem cabimento, devendo ser mantida a sua exoneração.

Conclusão

Pelo exposto, conheço parcialmente do recurso especial e, na parte conhecida, nego-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli