



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.721584/2012-72
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.409 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 7 de dezembro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GOTEMBURGO VEICULOS LTDA

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

Ano-calendário: 2008

MULTA QUALIFICADA. ÁGIO INTERNO. AUSÊNCIA DE ILÍCITO. DOLO NÃO CONFIGURADO.

A qualificação da multa de ofício depende da caracterização do dolo do sujeito passivo.

Se à época dos fatos geradores em questão não havia regra tributária que proibisse o registro de ágio em operações intragrupo, nem regra que obrigasse a adoção de conduta diversa, não há que se falar em qualificação da multa motivada em ter sido realizado o registro e a amortização de um ágio considerado “interno” ou “de si mesmo”.

No caso, o que ocorreu foi mera divergência quanto à interpretação da legislação tributária aplicável, eis que enquanto o sujeito passivo entendeu que o registro de ágio em operação entre empresas do mesmo grupo daria ensejo à respectiva amortização fiscal, a autoridade autuante concluiu de forma contrária, por ter entendimento diferente quanto aos efeitos tributários do que chamou de “ágio de si mesmo”.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

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. IMPOSSIBILIDADE. CONSUNÇÃO OU ABSORÇÃO.

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. Deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de ofício, restando as multas isoladas absorvidas por esta. Em se tratando de penas, a punição pela infração-meio é absorvida pela penalidade aplicada à infração-fim.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Luiz Tadeu Matosinho Machado. No mérito, acordam em: (i) relativamente à “multa qualificada”, por maioria de votos, negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Luiz Tadeu Matosinho Machado que votaram por dar-lhe provimento. Votou pelas conclusões da divergência o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto; e (ii) em relação às “multas isoladas”, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, negou-se provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira, que votaram por dar-lhe provimento; em primeira votação, votaram por dar provimento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira, por negar provimento os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Luis Henrique Marotti Toselli, Ana Cecília Lustosa Cruz e Alexandre Evaristo Pinto, e, por dar provimento parcial ao recurso o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes. Nos termos do art. 60 do Anexo II do RICARF, em votações sucessivas, confrontando-se as soluções menos votadas, prevaleceu o entendimento de negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Gustavo Guimarães da Fonseca, entendimento que, em última votação, prevaleceu, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência interpostos pela Fazenda Nacional contra o acórdão de recurso voluntário 1301-002.725 (da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF), de 20 de fevereiro de 2018, por meio do qual o colegiado deu provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir as multas de ofício para o percentual de 75%, integrado pelo acórdão em embargos 1301-003.767, de 20 de março de 2019, que foi acolhido com efeitos infringentes como se verá a seguir.

O acórdão de recurso voluntário recebeu a seguinte ementa:

Acórdão recorrido 1301-002.725

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA- IRPJ

Ano-calendário: 2008

GLOSA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. ÁGIO INTERNO. INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS. EMPRESA VEÍCULO.

Não produz o efeito tributário a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade negocial ou societária, sobretudo se os eventos relacionados ocorreram em exíguo lapso temporal, e se tinham o mesmo administrador. Neste caso, resta caracterizada a utilização da empresa incorporada como mero artifício para transferência do ágio à incorporadora.

DESPESA DECORRENTE DE ATOS SIMULADOS.

É indedutível a despesa decorrente de ato apurado cuja respectiva operação societária não teve seus efeitos tributários reconhecidos.

MULTA QUALIFICADA. Não restando comprovada nos autos a conduta dolosa, com evidente intuito de fraude, do contribuinte, é aplicável a multa no percentual de 75%, nos termos do § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96.

MULTA ISOLADA ESTIMATIVA.

A falta recolhimento das estimativas sujeita a pessoa jurídica à penalidade da multa isolada, de acordo com a legislação.

Acordam os membros do colegiado, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir as multas de ofício para o percentual de 75%, nos seguintes termos: I) em relação à amortização de ágio: (i) por unanimidade de votos negar provimento ao recurso; e (ii) por maioria de votos reduzir a multa de ofício para 75%, vencidos os Conselheiros Bianca Felícia Rothschild, Milene de Araújo Macedo e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por manter a multa de 150% ; II) em relação à dedução de despesas financeiras: (i) por maioria de votos negar-lhe provimento, vencida a Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto que votou por cancelar a infração; e (ii) por maioria de votos reduzir a multa de ofício para o percentual de 75%, vencidas as Conselheiras Bianca Felícia Rothschild e Milene de Araújo Macedo que votaram por negar-lhe também nesse ponto; III) por unanimidade de votos negar-

lhe provimento em relação à exigência de CSLL devida em 31/12/2008, e à exigência de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas declaradas e não recolhidas. Designado redator do voto vencedor o Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro.

Em seu primeiro recurso especial, a Fazenda Nacional alega divergência de interpretação da legislação tributária especificamente em relação à exclusão da qualificação da multa aplicada à infração relacionada ao ágio. Indica como paradigmas os acórdãos 1301-001.220 e 9101-002.300.

Em 28 de junho de 2018, Presidente de Câmara deu seguimento ao recurso especial para essa matéria, que chamou de “Multa qualificada – ágio interno”, nos seguintes termos:

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que **a recorrente logrou demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial**.

Primeiramente, verifica-se correta a assertiva da Fazenda acerca da similitude das situações tratadas, uma vez que nos três casos a qualificação da multa de ofício foi, em síntese, motivada pela artificialidade e ausência de propósito negocial na operação que gerou o ágio. Confira-se trechos do relatório do acórdão recorrido e dos relatórios dos acórdãos paradigmas:

Trecho do relatório do acórdão recorrido

Inicialmente, adota-se parte do relatório da decisão recorrida, o qual bem retrata os fatos ocorridos e os fundamentos adotados até então:

[...]

Multa Qualificada

O art. 386 do RIR/99 (Lei nº 9.532, de 1997, arts. 7º e 8º) inovou o mundo jurídico com a possibilidade de dedução do ágio cujo fundamento econômico fosse o valor da rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros.

Diante dessa novação, as empresas Caltabiano Mclarty Participações S/A, onde constava como Diretor o Sr. Bruno Rosário Caltabiano e a RP Empreendimentos e Participações Ltda, cujo representante legal era o Sr. Ricardo Bernardino Pamplona, estabeleceram que deveriam criar uma situação jurídica para se inserir neste universo legal. A solução encontrada foi a criação de uma empresa veículo (Calmac), que desde a sua constituição, 17 de outubro de 2007, até 20 de abril de 2008, só possuía um Capital Social a Integralizar de R\$100,00 (cem reais), não apresentava nenhum resultado operacional e nem sequer tinha quadro de funcionários.

Deve-se ressaltar que a Calmac (empresa veículo) e Gotemburgo eram integralmente administradas/dirigidas, por Bruno Rosário Caltabiano e Ricardo Bernardino Pamplona. Verifica-se que as operações que resultarem no reconhecimento de acréscimo de riqueza, em decorrência de transação dos acionistas com eles próprios, não se deram num processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as duas companhias.

Dessa forma, nos termos em que foram configurados os passos sequenciais e conexos da reorganização societária, tem-se a convicção de uma intenção, isto

é: todas as ações foram fruto de uma vontade, houve um desejo, cujo resultado não se deu por acaso; revelando condutas delituosas enquadradas no disposto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, e praticadas com o objetivo de eximir total ou parcialmente o contribuinte do pagamento de tributos federais devidos.

Assim, em função dessa conduta, a Fiscalização procedeu à qualificação da multa para 150%, conforme o inciso II do artigo 957 do RIR/99, com fundamento no art. 44, inciso I, §1º da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, ao tempo que realizará Representação Fiscal para Fins Penais.

Trecho do relatório do primeiro paradigma

Os Auditores-Fiscais lançaram também a multa de ofício qualificada, nos termos do artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/96, por terem entendido que ficou caracterizada fraude por parte do contribuinte (artigo 72 da Lei nº 4.502/64).

Justificam o seu entendimento afirmando que a empresa tinha pleno conhecimento de que estava praticando uma infração à lei tributária, ao gerar um ágio internamente e registrá-lo apesar da ausência de custo, por meio de operação sem propósito negocial (lembrando que a Estre Holding nunca teve funcionários e durou apenas 3 meses), e deduzi-lo na apuração dos tributos. Além disso, a própria companhia afirmou em resposta a intimação da fiscalização que não foi orientada profissionalmente por empresa externa a realizar o planejamento tributário.

Trecho do relatório do segundo paradigma

Os recorrentes questionam as partes que lhes foram desfavoráveis no Acórdão nº 1201-000.967, por meio do qual os membros da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, apreciando as alegações que a contribuinte reuniu em seu recurso voluntário, decidiram: i) por unanimidade de votos, manter a glosa da dedução da despesa com ágio; ii) pelo voto de qualidade, manter a cobrança de multa isolada e; iii) por unanimidade de votos, desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a de 150% para 75%.

O acórdão recorrido foi assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

Tal como ocorre na determinação do lucro líquido apurado para fins societários, é indedutível das bases de cálculo do imposto de renda e da contribuição social a amortização do ágio gerado a partir de reorganização de empresas sob controle comum.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

[...]

MULTA QUALIFICADA. DOLO. DÚVIDA RAZOÁVEL.

Deve-se afastar a qualificação da multa de ofício quando houver dúvida razoável acerca do dolo do sujeito passivo quanto aos atos que vieram a retardar o conhecimento, por parte do Fisco, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal."

[...]

Para comprovar a semelhança fática entre as situações apreciadas no acórdão recorrido e na decisão apontada como paradigma, a PGFN enumera uma série de circunstâncias que seriam encontradas em ambos os casos:

-as operações de reestruturação societária ocorreram entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico;

-inexistiu substrato econômico na aquisição do investimento;

-a aquisição dos investimentos se deu por meio de mera escrituração artificial;

- não houve, na aquisição do investimento, o dispêndio de um gasto (econômico ou patrimonial) pelo adquirente e um ganho (também econômico ou patrimonial) pelo alienante. Sem essa troca de riquezas e da titularidade do investimento, não há que se falar em aquisição, e, como consequência, no surgimento de ágio ou deságio;

-o propósito negocial que deu origem ao ágio era a sua própria criação, ou seja, um fim em si mesmo;

-o objetivo único do aumento de capital era gerar um ágio que posteriormente seria utilizado para reduzir a tributação da empresa incorporadora, qual seja, a recorrente;

-a negociação se deu fora de um mercado livre e aberto, utilizando-se de empresas ditas veículo;

-as atuadas conseguiram converter a própria rentabilidade futura em custo para deduzir em sua base tributável; etc.

Em que pese as situações objeto de análise nos dois julgamentos serem bastante similares, os entendimentos das turmas responsáveis pelas decisões teriam divergido em relação ao correto percentual a ser aplicado a título de multa de ofício: [...]

(grifei)

Verifica-se da leitura dos trechos reproduzidos no recurso especial, anteriormente transcritos, que as decisões paradigmas esposaram o entendimento de que a reestruturação promovida com o único propósito de gerar ágio e deduzir essa despesa na apuração de tributos, caracteriza dolo e, portanto, enseja a qualificação da multa de ofício.

Nesse quadrante, divergem os paradigmas do acórdão recorrido, que considerou atendidos os requisitos formais exigidos pela legislação em relação às operações societárias praticadas pela atuada e, à vista disso, entendeu não caracterizada hipótese de fraude, dolo ou simulação, "inobstante a intenção da contribuinte em obter ganhos e economia com a amortização do ágio".

Assim, neste juízo de cognição sumária, concludo pela caracterização da divergência de interpretação suscitada pela recorrente.

Intimado, o sujeito passivo primeiramente apresentou embargos de declaração, os quais foram acolhidos em 20 de março de 2019, “*para sanar a omissão apontada no Acórdão 1301-002.725, com efeitos infringentes, e dar provimento parcial em maior extensão ao recurso voluntário para afastar a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, vencidos os Conselheiros Nelso Kichel, Giovana Pereira de Paiva Leite e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por manter essa exigência.*” (trecho do dispositivo). O acórdão de embargos recebeu a seguinte ementa:

Acórdão de embargos 1301-003.767

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

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. Portanto, afastada a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas relativa ao ano calendário de 2008.

A Fazenda Nacional então apresentou seu segundo recurso especial, alegando divergência entre o acórdão embargado e os paradigmas 1202-000.964 e 1302-001.080 em relação ao tema da impossibilidade de concomitância de multas. A matéria foi admitida pelo Presidente de Câmara em 30 de setembro de 2019, nos seguintes termos:

Enquanto o acórdão recorrido, já no contexto das alterações implementadas pela Lei nº 11.488/2007, cancelou a multa isolada prevista no art. 44 da Lei 9.430/1996 para a falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ/CSLL no ano-calendário de 2008 em razão de concomitância com a multa de ofício lançada sobre o tributo apurado no ajuste anual, os acórdãos paradigmas mantiveram a mesma multa em situação equivalente.

O sujeito passivo também apresentou recurso especial, no entanto este teve o seguimento negado, em decisão confirmada após recurso de agravo.

Em suas contrarrazões o sujeito passivo questiona a admissibilidade e o mérito dos recursos especiais da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

Os dois recursos especiais da Fazenda Nacional são tempestivos. Passo a examinar os demais requisitos para a sua admissibilidade.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

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.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, pois, a divergência, se dar em relação a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante. Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto tido como relevante seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Desse modo, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é verificar se a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante do paradigma, seria capaz de levar à alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

Quando se discute a aplicação de multa qualificada, ademais, muitas vezes as razões do precedente em questão estão intimamente vinculadas ao contexto fático da operação, de maneira que a verificação da existência de divergência jurisprudencial pode se revelar tarefa ainda mais minuciosa, eis que mais circunstancial.

Primeiramente, é importante ressaltar que o recurso especial da Fazenda Nacional questiona a aplicação da multa qualificada exclusivamente com relação ao ágio (infração 001 do auto de infração, que a autoridade autuante chamou de “glosa de amortização de ágio de si

mesmo”). Também o recurso especial foi assim admitido pelo despacho do Presidente de Câmara, que intitulou a matéria como “multa qualificada – ágio interno”.

Neste sentido, observo que não é objeto do presente recurso especial a exclusão da multa qualificada operada pelo voto condutor do acórdão recorrido quanto à infração 002 “glosa de despesas indedutíveis”, e relativa a despesas de financiamento. Quanto a esta, transitou em julgado administrativamente a parte do voto vencedor do acórdão recorrido que reduziu a multa a seu percentual de ofício de 75%.

O sujeito passivo questiona a admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional alegando descumprimento ao artigo 67, §9º do Anexo II do RICARF/2015, em virtude de a Fazenda Nacional não ter trazido aos autos cópia do inteiro teor dos paradigmas indicados.

O artigo 67 do Anexo II ao RICARF 2015 estabelece que o recurso especial deve ser instruído com cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigma ou com cópia de publicação de até duas ementas, sendo que, alternativamente as ementas poderão ser reproduzidas no corpo do recurso:

Art. 67. (...)

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

Do exame dos recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional verifica-se que este reproduziu a integralidade das ementas dos paradigmas no corpo das respectivas peças, atendendo assim ao requisito regimental (fls. 546-547 e 550-551 e fls. 652 a 655).

De se observar que o requisito regimental é exclusivamente este: anexar cópia do inteiro teor do acórdão ou cópia de publicação das ementas ou reproduzir as ementas no corpo do recurso, não se podendo fazer nenhuma ilação adicional acerca de eventuais exigências para o conhecimento do recurso especial. O regimento apenas indica que não se pode apenas indicar os números dos julgados, mas também devem ser trazidas as respectivas ementas, talvez até como forma de se buscar evitar eventuais equívocos ou erros materiais. Neste sentido, sem razão o sujeito passivo quando afirma: “*a contribuinte entende que está dispensa de juntada de inteiro teor do paradigma, e possibilidade de transcrição apenas da ementa no recurso especial, aplica-se somente quando da própria ementa restar evidenciada a divergência.*” (fl. 594).

A pretensão do sujeito passivo não merece acolhida, portanto.

O sujeito passivo também questiona a admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional alegando que este pretende a reanálise de provas pela CSRF e que isso seria “absolutamente vedado”. Há um pequeno, mas recorrente, equívoco nesse raciocínio.

A CSRF realiza, sim, análise de provas. Quando da análise do mérito de um recurso especial, e nos limites da divergência suscitada, a CSRF analisa a autuação (i.e., o auto de infração e Termo de Verificação / Relatório Fiscal), avalia as provas trazidas aos autos pela autoridade autuante e pelo(s) sujeito(s) passivo(s), e então julga se aquele auto de infração pode subsistir diante da tese então sustentada no contexto da divergência jurisprudencial. A questão é que isso é feito sempre quando do julgamento de mérito, e desde que se ultrapasse a fase de admissibilidade recursal.

Isso significa que a pretensão de reanálise de fatos e provas não pode fundamentar a apresentação do recurso especial de divergência, eis que, estando a competência desta CSRF adstrita a solucionar divergências jurisprudenciais, é imprescindível que o recurso especial esteja baseado na demonstração desse dissenso. Contudo, uma vez demonstrada a divergência, passa-se à análise de mérito e aí são, sim, analisados os fatos e provas dos autos, sempre nos limites da divergência suscitada e da resolução da questão de direito posta a julgamento.

Teses como a possibilidade de aplicação de multa qualificada em uma dada reorganização societária envolvem, tipicamente, questões que levam à análise dos fundamentos indicados pela autoridade autuante para a aplicação da penalidade e, conseqüentemente, das provas trazidas aos autos quanto à efetiva presença de tais fundamentos e das contraprovas alegadas pelo sujeito passivo. Afinal, uma tese jurídica somente se sustenta se os fatos forem os alegados.

Nesse contexto, tais provas e contraprovas podem, sim, ser analisadas pela CSRF, desde que o recorrente seja capaz de, primeiramente, fazer com que seu recurso especial seja admitido, o que somente ocorrerá caso ele comprove que o julgado proferido para seu caso deu “*à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.*” (trecho final do *caput* do artigo 67 do Anexo II do RICARF/2015).

Portanto, sem razão o sujeito passivo também neste segundo ponto.

O sujeito passivo também questiona o conhecimento do recurso indicando ausência de impugnação específica dos fundamentos do acórdão recorrido. Acontece que tal requisito também não está expresso em nenhuma norma, e portanto mesmo que se o admita como existente diante da lógica dialético-processual, ele deve ser interpretado no contexto da demonstração de interesse recursal.

Pela lógica processual, os argumentos constantes de um recurso devem ser necessários e suficientes para levar à reforma da decisão que se contesta. Nesse ponto, observo que a Fazenda Nacional contesta a aplicação da multa qualificada e a concomitância das multas isolada e de ofício indicando fundamentos que, se julgados procedentes, são capazes de levar a uma alteração das conclusões a que chegou o acórdão recorrido. Isso basta à caracterização desse suposto requisito de impugnação específica do acórdão recorrido, já que não se pode concluir pela ausência de interesse recursal diante de tal circunstância.

Assim, também não procedem os argumentos do sujeito passivo quanto ao alcance da ausência de impugnação específica da decisão recorrida no caso concreto.

Ademais, o sujeito passivo contesta a admissibilidade do recurso alegando ausência de demonstração analítica da divergência. Novamente aqui, é necessário ressaltar que, de fato, a demonstração analítica da divergência é um requisito que consta do RICARF/2015, mas não há norma que indique a forma como tal demonstração deve ser realizada. Na verdade, os requisitos para que se conclua positivamente acerca da demonstração analítica da divergência vão depender do caso concreto. Assim, se em um dado caso for possível compreender a divergência exclusivamente mediante a comparação das ementas, a simples reprodução destas bastará para que se conclua pelo cumprimento desse requisito regimental.

No caso dos autos, a Fazenda Nacional comparou a decisão recorrida com os paradigmas e afirmou o que entendeu por ser a divergência entre elas, e analisando os recursos especiais compreendo que a forma como a Recorrente tratou a questão nas respectivas peças foi suficiente para que se compreendesse os pontos divergentes entre as decisões comparadas.

Portanto, também aqui a resignação do sujeito passivo quanto ao conhecimento não procede.

Passo a analisar se os paradigmas indicados são aptos a demonstrar a divergência jurisprudencial.

Para tanto, é importante primeiramente compreender o racional do acórdão recorrido.

Início pela **qualificação da multa**.

Nesse ponto, temos que o voto vencedor do acórdão recorrido trata exclusivamente da multa qualificada, e afirma que as operações praticadas pelo sujeito passivo *“perfizeram os requisitos formais exigidos pela legislação, não restando caracterizada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação do contribuinte”*, observando ainda que *“não se pode presumir dolo nos atos praticados pelo Contribuinte quando da série de operações societárias, pois as interpretou válidas e amparadas na lei”*.

Em outras palavras, a multa qualificada foi excluída porque se considerou que a questão foi apenas de conflito quanto à interpretação da lei, e não de ocorrência de “fraude, dolo ou simulação”.

O voto vencedor é sucinto e não traz a descrição da operação. Esta foi assim resumida pelo voto vencido (que foi vencedor quanto à manutenção do principal de tributos):

Em procedimento de fiscalização, ficou constatado a existência da chamada “incorporação às avessas”, na qual a empresa Calmac, que possuía participação acionária adquirida com ágio na Gotemburgo, teve seu patrimônio incorporado por esta. Gotemburgo teria, então, amortizado parte do ágio gerado na venda de sua própria participação acionária, o que configuraria a Infração 01 glosa de amortização de ágio em si mesmo.

(...)

Considerando todo o acima relatado, entendo, em linha com a decisão de primeira instância, que trata-se de caso de incorporação às avessas com aproveitamento de ágio gerado internamente entre empresas do mesmo grupo econômico, sem propósito negocial.

Os dispositivos legais que regem o ágio por expectativa de rentabilidade futura (artigo 20, do Decreto 1598/77 e 7º, da Lei nº 9.532/1997, reproduzidos no RIR/99) são claros em exigir: aquisição de participação societária.

No caso destes autos, não me parece que a vontade das partes fosse deveras a de transferência de participação societária. Com efeito, neste sentido, a decisão a quo manteve a glosa e despesas com ágio, pelas razões a seguir colacionadas:

(...)

Nota-se que a máxima da decisão recorrida não se trata de desconsiderar a Calmac como empresa veículo, apesar do alegado na peça recursal, mas sim uma análise sistêmica de toda a operação resultando na conclusão da falta de substância econômica e propósito negocial da mesma.

Cumprir notar que as operações societárias em questão ocorreram em 2008.

Como se percebe, a autuação do principal de tributos foi mantida porque se considerou que o ágio gerado internamente no grupo econômico não seria dedutível.

Foram exclusivamente esses os elementos considerados relevantes pelo voto condutor do acórdão recorrido, isto é: o principal de tributos foi mantido (no voto vencido, vencedor nessa parte) porque se tratou de “ágio interno”, e a multa qualificada foi excluída (pelo voto vencedor) porque não se verificou dolo, mas mera interpretação da legislação tributária.

Quanto ao **paradigma 1301-001.220**, inicialmente cumprir notar que trata-se de acórdão proferido em 2013, portanto tratado como “outra turma” para fins de admissibilidade de recurso especial, conforme § 2º, do art. 67, do Anexo II ao RICARF/2015. Nesse ponto, o Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial é bem claro (Versão 3.1, Dez-2018, p.48):

Quando da edição da Portaria MF nº 343, publicada em 10 de junho de 2015, a formação numérica dos Colegiados foi mantida, de sorte que haverá acórdãos proferidos após a publicação da citada Portaria, com prefixos idênticos aos de julgados prolatados anteriormente. A esse respeito, o § 2º, do art. 67, do Anexo II, encarregou-se de esclarecer que os Colegiados criados a partir de 10/06/2015 serão considerados distintos daqueles pré-existentes.

Nesse caso, seu voto condutor (voto vencido, mas vencedor nesta parte) manteve a glosa de despesas com amortização de ágio aproveitado após reorganizações societárias realizadas em 2006 que envolveram a reavaliação do investimento via incorporação de ações seguida de incorporação às avessas. A glosa foi motivada essencialmente por ter sido o ágio gerado dentro do grupo, *in verbis*:

Com efeito, um processo de reestruturação societária, submetido a uma única vontade, eis que realizado entre empresas pertencentes ao mesmo Grupo Econômico, realizado em um espaço curto de tempo, no qual não houve desembolso e totalmente desprovido de substância econômica, não encontra guarida nas disposições dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, de modo a tornar o ágio, nascido de si próprio, dedutível.

(...)

O planejamento tributário engendrado pela Recorrente, que ao menos no que tange aos seus efeitos fiscais revela o lado perverso das práticas adotadas sob esse manto, representou, em síntese, a criação de uma despesa que tem por base a própria mais valia do seu patrimônio, isto é, a contribuinte, a partir de uma avaliação encomendada pelo Grupo Econômico do qual faz parte, fez refletir no ativo de uma HOLDING constituída há pouco mais de vinte dias, os resultados de uma suposta rentabilidade futura e, por meio de uma incorporação às avessas, efetivada em curto espaço de tempo e sem despendar um único centavo, transformou essa mais valia em uma despesa.

A multa qualificada foi mantida em virtude da própria infração que gerou a glosa, veja-se:

No caso vertente, a meu ver, a qualificação é ínsita à própria infração imputada, isto é, se existente essa, não há como deixar de admitir a exasperação da penalidade, vez que a irregularidade apontada encontra seu maior suporte no artificialismo da reorganização societária empreendida.

Assim, os precedentes comparados tratam de reorganizações societárias para as quais as decisões elegeram como relevantes circunstâncias semelhantes (o fato de se tratar de ágio gerado sem a participação de terceiros e de ter sido aproveitado após incorporação reversa de empresa *holding* recém criada), mas enquanto o acórdão recorrido desqualificou a multa por entender que a questão seria mera divergência de interpretação da legislação, o paradigma 1301-001.220 concluiu que a qualificação da multa é ínsita à própria infração.

Assim, conheço do recurso especial quanto ao paradigma 1301-001.220.

Sobre o **paradigma 9101-002.300**¹ (Barigui Veículos), de 2016, este analisou autuação em que também se questionou a geração de ágio em operação realizada dentro do grupo, após reavaliação de ativos, ao que o voto condutor observa:

Este efetivo desembolso de valores relativos à "mais valia" do investimento não se verificou no caso dos autos. É fato incontroverso que a integralização do capital social da empresa MARUMBI se deu com a cessão gratuita, pelos controladores PINE, GRALHA e BORDIN, das quotas da BARIGÜI, após reavaliação que atualizou o valor desta última. Sendo assim, o ágio contabilizado na MARUMBI deveu-se não a um investimento efetivo realizado com expectativa de resultados futuros positivos, mas a um procedimento de reavaliação do valor das quotas da BARIGÜI.

Sendo assim, a amortização operada pela contribuinte não teve amparo dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos arts. 385 e 386 do RIR/1999. Conforme se viu, o benefício fiscal previsto no art. 386 do RIR/1999 só tem sentido diante do efetivo desembolso ou gasto na aquisição do investimento em outra empresa. No caso sob análise, o ágio contabilizado pela contribuinte decorreu de uma anterior reavaliação de seus ativos, não tendo sido verificado nenhum dispêndio que viesse a satisfazer os aspectos pessoal e material da hipótese de incidência da benesse estabelecida no art. 386 do RIR/1999.

¹ Recurso Especial da Fazenda Nacional dado provimento por maioria de votos, vencidos os Conselheiros, Helio Eduardo de Paiva Araújo (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez. Participaram os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Luís Flávio Neto, Adriana Gomes Rego, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Andre Mendes de Moura, Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado), Rafael Vidal De Araújo, Helio Eduardo De Paiva Araujo (Suplente Convocado), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Em seguida, o voto condutor faz referência ao artigo 36 da Lei 10.637/2002, vigente à época dos fatos ali analisados, como argumento adicional para rechaçar a tese sustentada pelo sujeito passivo de que o dispositivo teria autorizado a operação tal como realizada, ao que conclui pela manutenção da glosa do principal, por dois motivos: não ter respaldo na Lei 9.532/1997 e não estar amparada pelo artigo 36 da Lei 10.637/2002:

Sendo assim, verifica-se que a amortização do ágio operada pela contribuinte, além de não ter o respaldo dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos arts. 385 e 386 do RIR/1999, tampouco estava amparada pelo art. 36 da Lei nº 10.637/2002, que trata, na verdade, do diferimento da tributação de IRPJ e de CSLL relativos ao ganho de capital decorrente de reavaliação patrimoniais de empresas controladas ou coligadas.

Muito embora o argumento acerca do artigo 36 da Lei 10.637/2002 tenha sido utilizado de forma complementar quando do julgamento do principal de tributos, na parte em que se dedica à qualificação da multa o voto condutor do acórdão 9101-002.300 é essencialmente baseado em tal dispositivo legal e no entendimento que o i. Relator tem acerca do que o dispositivo efetivamente pretendia (para o i. Relator, “*a lógica do dispositivo legal reproduzido é justamente o contrário do que pretende a contribuinte*”). Neste sentido é que o voto afirma:

O fato de o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 mencionar determinada operação de reorganização societária não autoriza os contribuintes a atribuírem a ela efeitos outros que não aqueles especificamente descritos no dispositivo. Além disso, conforme análise desenvolvida no tópico que tratou da amortização do ágio, a própria análise do dispositivo levaria à conclusão de que seu intuito era o de estabelecer a neutralidade tributária da operação. Tal neutralidade não permitia que se chegasse à conclusão de que, embora a tributação do ganho de capital restasse diferida, o ágio contabilizado pudesse ser desde logo amortizável.

Prova cabal de que a contribuinte e o grupo econômico a que pertence teriam praticado ação dolosa tendente a impedir a ocorrência de fato gerador de obrigação tributária principal ou a modificar suas características de modo a reduzir o montante devido, o que atrai a aplicação do art. 72 da Lei nº 4.502/1964, é o fato de nenhuma alteração de fato ter ocorrido no controle societário da empresa fiscalizada, após encerrada a reorganização.

Para a multa qualificada, portanto, o exercício de se buscar aplicar ao caso dos autos o racional constante do paradigma resulta infrutífero, eis que o caso dos autos não analisou operações realizadas ao amparo do artigo 36 Lei 10.637/2002.

Neste sentido, por ter baseado as suas razões em operações ocorridas sob arcabouços jurídicos diversos, compreendo que o acórdão 9101-002.300 não serve de paradigma para a questão da multa qualificada.

Ante o exposto, **quanto ao tema da multa qualificada, oriento meu voto para conhecer do recurso especial, exclusivamente quanto ao paradigma 1301-001.220.**

Quanto às **multas isoladas**, o voto condutor do acórdão de embargos justificou a sua exclusão no princípio da consunção e na conclusão de que a estimativa mensal é medida preparatória para o imposto devido ao final do ano-calendário. Transcrevo trechos:

Vale dizer, a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa não recolhida, apurada em procedimento de fiscalização. Admitir o contrário, estaria-se a permitir que duas

penalidades incidissem sobre uma mesma base de cálculo, o que é vedado pelo sistema jurídico.

(...)

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

Logo, a interpretação (aparente) do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa do que o ilícito principal.

(...)

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

Desse modo, incabíveis as multas isoladas pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, relativas ao ano calendário de 2008, restando mantidas apenas as multas de ofício proporcionais ao imposto de renda e à contribuição social devidos.

Os paradigmas 1202-000.964 e 1302-001.080 analisam a aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício sob a vigência do artigo 44 da Lei 9.430/1996 conforme alterado pela Lei 11.488/2007, concluindo pela inaplicabilidade da consunção ou absorção quanto a tais penalidades, por entenderem, dentre outros argumentos, que acolher a tese é negar vigência à lei federal.

Diante disso, **resta demonstrada a divergência jurisprudencial quanto ao tema das multas isoladas aplicadas ao IRPJ e à CSLL.**

Assim, conheço dos recursos especiais quanto a ambas as matérias abordadas nos respectivos despachos de admissibilidade.

Mérito

O mérito do presente recurso especial consiste em decidir sobre **(i)** a aplicação da multa qualificada quando há “glosa de amortização de ágio de si mesmo” (termo utilizado pela autoridade autuante) ou “ágio interno” (termo utilizado no despacho do Presidente de Câmara que deu seguimento ao recurso especial); e **(ii)** a aplicação das multas isoladas na glosa de despesas quando há a cobrança de multa de ofício em razão de lançamento de tributo devido no ajuste anual, para o ano-calendário 2008.

Multa qualificada – ágio interno

Conforme já abordamos no trecho relativo ao conhecimento, o voto vencedor do acórdão recorrido afirmou que as operações praticadas pelo sujeito passivo “*perfizeram os requisitos formais exigidos pela legislação, não restando caracterizada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação do contribuinte*”, observando ainda que “*não se pode presumir dolo nos atos praticados pelo Contribuinte quando da série de operações societárias, pois as interpretou válidas e amparadas na lei*”.

Ou seja, a multa qualificada foi excluída porque se considerou que a questão foi apenas de conflito quanto à interpretação da lei, e não de ocorrência de “fraude, dolo ou simulação”.

Analisando-se o voto vencido (que foi vencedor quanto à manutenção do principal de tributos), verifica-se que a autuação do principal de tributos foi mantida porque se entendeu que o ágio gerado internamente no grupo econômico não seria dedutível para fins fiscais. Não foram indicados expressamente na motivação deste voto quaisquer (outros) vícios da operação.

Passando à análise da acusação fiscal propriamente dita, verifica-se que o Termo de Verificação Fiscal baseia a imputação da multa qualificada no fato de se ter praticado operações “sequenciais” visando a “burlar a legislação tributária federal” para “criar uma situação jurídica para se inserir neste universo legal” de registro e amortização de ágio, mediante “transação dos acionistas com eles próprios” e “utilização de sociedade veículo”. Reproduzimos a seguir o respectivo trecho do Termo de Verificação Fiscal:

12. Multa Qualificada

O contribuinte utiliza uma série de ações tomadas sob o manto de reorganizações societárias, compostas de várias etapas sequenciais de transformação, compra de controle acionário e incorporação, cujos propósitos negociais vistos com um todo, se contradizem e levam a perceber que o real motivo dessas operações era burlar a legislação tributária federal.

O já citado art. 386 do RIR/99 (Lei nº9,532, de 1997, arts. 7º e 8º) inovou o mundo jurídico com a possibilidade de dedução do ágio cujo fundamento econômico fosse o valor da rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros.

Diante dessa novação, as empresas Caltabiano Mclarty Participações S/A, onde constava como Diretor o Sr. Bruno Rosário Caltabiano e a RP Empreendimentos e Participações Ltda, cujo representante legal era o Sr. Ricardo Bernardino Pamplona, estabeleceram que deveriam criar uma situação jurídica para se inserir neste universo legal.

A solução encontrada foi a criação de uma empresa veículo (Calmac), que desde a sua constituição, 17 de outubro de 2007, até 20 de abril de 2008, só possuía um Capital Social a Integralizar de R\$100,00 (cem reais) não apresentava nenhum resultado operacional e nem sequer tinha quadro de funcionários.

Deve-se ressaltar que a Calmac (empresa veículo) e Gotemburgo eram integralmente administradas/dirigidas, por Bruno Rosario Caltabiano e Ricardo Bernardino Pamplona. Verifica-se que as operações que resultarem no reconhecimento de acréscimo de riqueza, em decorrência de transação dos acionistas com eles próprios, não se deram num processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as duas companhias.

Por outro lado, a Calmac (empresa veículo) contraiu empréstimo bancário ao Bradesco, em 27/03/2008, no valor de R\$26.000.000,00 (vinte e seis milhões de reais) para a compra com ágio das ações da Gotemburgo, tendo como 55% aval de Bruno Rosário Caltabiano e Caltabiano Mclarty Participações S/A. Mesmo tendo em 20 de abril de 2008, um Capital Social ainda a Integralizar de R\$100,00 (cem reais), (sic)

Assim, considerando que o ágio de si mesmo foi gerado em operações de combinação de negócios, mediante utilização de sociedade veículo e em transações que não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, verifica-se que tiveram por objetivo criar condições artificiais para possibilitar a amortização indevida do ágio e dedução de despesas financeiras de empréstimos bancários, em consequência impedir dolosamente a ocorrência de parte do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, situação enquadrada na hipótese prevista no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Dessa forma, nos termos em que foram configurados os passos sequenciais e conexos da reorganização societária, tem-se a convicção de uma intenção, isto é: todas as ações foram fruto de uma vontade, houve um desejo, cujo resultado não se deu por acaso; revelando condutas delituosas enquadradas no disposto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, e praticadas com o objetivo de eximir total ou parcialmente o contribuinte do pagamento de tributos federais devidos.

Assim, em função dessa conduta, a Fiscalização procedeu à qualificação da multa para 150%, conforme o inciso II do artigo 957 do RIR199, com fundamento no art. 44, inciso I, §10 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, conversão da Medida Provisória nº351, de 22 de janeiro de 2007, ao tempo que realizará Representação Fiscal para Fins Penais.

Percebe-se que a multa qualificada está baseada essencialmente na acusação de que houve a prática de atos que, embora individualmente não fossem proibidos, permitiram a criação de uma “situação” visando a viabilizar o registro e a posterior amortização fiscal de ágio.

Nesse ponto, observo que é menos relevante o *nomen iuris* que se dá a tal fato – se se chama isso de simulação, fraude, abuso, etc. Tanto é que a própria autoridade autuante nem se deu ao trabalho de “batizar” o vício. Atentemos portanto aos fatos reportados pela acusação fiscal.

No caso dos autos, a reestruturação societária dentro do grupo, com a utilização de suposta “sociedade veículo” (que contraiu empréstimo bancário para a aquisição do investimento que gerou o ágio), foi o fato que, requalificado pela autoridade fiscal, deu ensejo à cobrança dos tributos via auto de infração. Esta foi, assim, a infração cometida, que deu ensejo ao lançamento nos termos do artigo 149 do CTN.

Não pagar tributos que a autoridade competente, depois, considera como devidos, é agir contra a lei tributária e, sob tal ponto de vista, pode ser entendido como um ilícito tributário. Mas, em regra, o ilícito tributário que permite a exigência de tributos por meio de auto de infração acarreta a cobrança de multa de ofício de 75%, a qual “*independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato*”, nos termos do artigo 136 do CTN.

Para a exigência da multa qualificada, por outro lado, é necessário a prova de que o sujeito passivo agiu com **dolo**, eis que depende da caracterização de uma das condutas previstas nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/1964.

Costuma-se definir dolo como “intenção de praticar um ilícito”. Mas talvez seja na percepção do ilícito em questão é que leva às maiores discussões. Nesse ponto, tenho sustentado que o dolo necessário à exasperação da multa de ofício não pode ser entendido como a intenção de praticar o que se entendeu por *ilícito tributário* (em última análise, a intenção de não recolher os tributos). Isso porque, naturalmente, quem adota uma reestruturação societária visando a viabilizar a amortização fiscal do ágio tem a intenção de praticar tal reestruturação, e também tem a intenção de reduzir a carga tributária. A intenção de pagar menos tributos pode motivar os negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, mas isso não leva necessariamente à conclusão de que em todo ato que vise à economia fiscal há *dolo* que possa dar ensejo à qualificação da multa de ofício.

A questão são os meios empregados. Os meios empregados é que não podem ser ilícitos. Daí porque o dolo que dá ensejo à qualificação da multa de ofício está mais próximo da noção de prática consciente de algum ilícito com relevância de ordem penal.

No caso dos autos, observo que a **autoridade autuante não apontou a prática de nenhum fato como ilícito específico que não o não recolhimento dos tributos que posteriormente foram considerados devidos**. É dizer, a reestruturação societária em questão não envolveu a prática de nenhum ato que possa ser reputado sequer como ilícito, muito menos como ilícito com alguma relevância penal. Apenas, o *resultado* de economia fiscal obtido pelo sujeito passivo foi considerado *ilegítimo* e, por isso, requalificado para fins tributários.

Esta 1ª Turma da CSRF vem decidindo, mais recentemente, que mesmo que se entenda o planejamento tributário como “abusivo” (no sentido de passível de requalificação pela autoridade fiscal), isso não é suficiente para a exasperação da multa de ofício, eis que esta depende da comprovação do dolo. Por exemplo, os casos a seguir:

Acórdão 9101-005.761, sessão de 8 de setembro de 2021²

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

MULTA DE OFÍCIO. INOCORRÊNCIA DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. ABUSO DE DIREITO. FRAUDE À LEI. INSTITUTOS CIVIS. IMPOSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO DA MULTA.

Não havendo comprovação da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, não se sustenta a qualificação da penalidade. Tanto o abuso de direito quanto a fraude à lei são institutos previstos na lei civil, com características próprias, mas não foram eleitos pelo legislador tributário como razão para qualificação da penalidade. Tratando-se de planejamento tributário, ainda que abusivo, não resta caracterizado o dolo apto a ensejar a qualificação da penalidade, mormente quando não há ocultação da prática e da intenção final dos negócios levados a efeito.

² Ressalto que referido caso se diferencia do presente, eis que lá não havia questionamento sobre a existência do ágio e a autuação esteve baseada apenas em ausência de propósito negocial na operação levada a efeito pelo contribuinte com a utilização de “empresa veículo” a fim de viabilizar a amortização do ágio. De qualquer forma, o precedente ilustra que, não necessariamente, em uma operação requalificada pela autoridade fiscal e, conseqüente, glosada a despesa com amortização de ágio, a multa aplicável deverá ser a qualificada.

Acórdão 9101-006.002, de 07 de março de 2022

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

Ano-calendário: 2005, 2006

ÁGIO INTERNO. MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE DOLO. IMPOSSIBILIDADE.

Para que se possa caracterizar a hipótese legal que autoriza a qualificação da multa, nos termos do artigo 44 da Lei 9.430/1996, é imprescindível que a autoridade autuante indique a se conduta praticada configura sonegação, fraude e/ou conluio, hipóteses respectivamente dos artigos. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964.

Além de haver deficiência na acusação fiscal, da análise das imputações verifica-se que não restou caracterizada uma situação de sonegação ou fraude por parte do sujeito passivo, mas apenas uma divergência de interpretação quanto ao real alcance das normas tributárias que disciplinam a amortização do ágio em reorganizações societárias intragrupo.

Os precedentes ilustram que, *não necessariamente*, em uma operação requalificada pela autoridade fiscal e, conseqüente, glosada a despesa com amortização de ágio, a multa aplicável deverá ser a qualificada.

De fato, ordinariamente³ a legislação prevê 3 escalonamentos para as multas tributárias. Em caso de simples mora, a multa é graduada conforme o atraso e está limitada ao percentual de 20% (art. 61 da Lei 9.430/1996). Caso verificada, por meio de lançamento de ofício (auto de infração), falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata, a multa será, em regra, aplicada no percentual de 75%, independentemente da intenção do agente (art. 136 do CTN e art. 44, I, da Lei 9.430/1996).

Por outro lado, se, para além de tal situação, a situação se encaixar “*nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964*” (artigos que definem, respectivamente, sonegação, fraude e conluio), aí sim a multa é então duplicada e atinge o percentual de 150% (art. 44, I e §1º, da Lei 9.430/1996).

Em resumo, as infrações fiscais verificadas por meio de auto de infração já são penalizadas com o acréscimo de 75% do valor devido (no lugar da multa de mora de 20%), independentemente da intenção do agente, mas a sua duplicação (a qualificação) é situação excepcional, autorizada apenas se verificadas as situações específicas previstas na legislação.

Há relativo consenso de que a qualificação da multa de ofício depende da comprovação de dolo do sujeito passivo. Os debates estão mesmo nos casos concretos, quando se busca definir o que caracterizaria o dolo subjacente à prática dos atos previstos nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/1964.

³ Há outras multas por situações específicas tais como a multa isolada em caso de falta de recolhimento de antecipações mensais (art. 44, II, Lei 9.430/1996), multa agravada pelo não atendimento à fiscalização (art. 44, par. 2º da Lei 9.430/1996) e multas por desatendimento a obrigações acessórias.

Nesse ponto, é importante ressaltar uma das principais diferenças entre o tipo tributário e o tipo penal, que é o fato de o tipo tributário conter em sua hipótese uma ação que é, e sempre será, a princípio, lícita (ex.: “auferir renda”), eis que o seu consequente revela uma prestação pecuniária, enquanto que o tipo penal contém uma ação será considerada ilícita (ex: “matar alguém”), já que o próprio consequente da norma estabelece uma pena. **Ter essa diferença em mente é essencial na análise do dolo.**

Somente pode haver *dolo* na prática de um *ato ilícito*.

Em síntese, incorrer em um tipo tributário não é, a princípio, ilícito, de maneira que, para que o fato de se incorrer em um tipo tributário se revele ilícito, e portanto doloso, é necessário identificar, dentre os atos praticados ou os meios empregados, alguma conduta que tenha tal natureza.

No caso dos autos, portanto, é necessário analisar qual teria sido o específico ato ilícito praticado pelo sujeito passivo a ser considerado doloso e, assim, passível de ser penalizado pela aplicação da multa qualificada.

O registro de ágio em negociação de participação societária realizada entre empresas de um mesmo grupo até pode ser considerado, de acordo com a linha que se adote, “ilegítimo”, “inexistente para fins contábeis” e que tais, mas é fato que, na época dos fatos geradores em questão, não havia nenhuma regra que estabelecesse que este não podia ou não deveria ser realizado. Nem havia regra estabelecendo a obrigatoriedade de conduta diversa.

A prática de atos que não sejam proibidos, quando também não se esteja obrigado a praticá-los de outra forma, não pode ser considerado cometimento de um ilícito.

Cabe ressaltar, ainda, que há época dos fatos geradores em exame, a jurisprudência era vacilante acerca da própria amortização do ágio, circunstância que, no mínimo induzia o Contribuinte a realizar manobras desse jaez, o que, a meu ver, no mínimo coloca em dúvida a existência de dolo do sujeito passivo em não recolher tributos, aplicando-se ao caso o concreto o art. 112 do CTN para afastar a qualificação da penalidade.

Neste sentido, não merece reparos o acórdão recorrido quando conclui, basicamente, que o que ocorreu foi mera divergência quanto à interpretação da legislação tributária aplicável, eis que enquanto o sujeito passivo entendeu que o registro de ágio em operação entre empresas do mesmo grupo daria ensejo à respectiva amortização fiscal, a autoridade autuante concluiu de forma contrária, por ter entendimento diferente *quanto aos efeitos tributários* do que chamou de “ágio de si mesmo”.

Assim, não há que se falar em qualificação da multa motivada em ter sido realizado o registro e a amortização de um ágio considerado “interno” ou “de si mesmo”.

Por tudo quanto exposto, oriento meu voto para negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional quanto à qualificação da multa aplicada ao ágio, de maneira que, em sendo a glosa mantida, a multa aplicável deve ser a do percentual de 75%.

Multas isoladas – concomitância com a multa de ofício

Quanto a esta matéria, a questão é definir se a multa isolada, aplicada em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais, pode ser aplicada quando, ao final do ano, há tributo devido e o sujeito passivo é cobrado via auto de infração, com imposição da multa de ofício.

Em votos como o do acórdão 9101-005.692, de 13 de agosto de 2021, tenho exposto as razões pelas quais entendo 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.

Em brevíssima síntese, compreendo que a Lei 11.488/2007, muito embora tenha trazido uma nova redação para o texto do artigo 44 da Lei 9.430/1996, não alterou a *norma jurídica* subjacente a respeito da aplicação da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas. A *ratio decidendi* adotada pelo CARF em seus reiterados julgados proferidos na vigência da redação original do artigo 44 da Lei 9.430/1996, e consolidada na Súmula CARF 105, também não foi afetada pela alteração do texto empreendida pela Lei 11.488/2007. Assim, as razões de decidir que inspiraram a edição da Súmula CARF 105 hão de ser aplicadas para fatos ocorridos após a edição da Lei 11.488/2007.

Os precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF 105 indicam que, embora se trate de penalidades por descumprimento de deveres distintos (descumprimento do dever de antecipar estimativas *versus* descumprimento do dever de pagar o ajuste anual), 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 deve ser *absorvida* pela pena aplicável à infração-fim.

Os julgadores desta 1ª Turma da CSRF que concluem que, mesmo após a alteração legislativa trazida pela Lei 11.488/2007, ainda não poderia haver a cobrança concomitante das multas isolada e de ofício, adotam razões que não coincidem em todos os pontos. A posição comum foi brilhantemente exposta pelo Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli no acórdão 9101-005.824, que reproduzo abaixo e **adoto como razões de decidir**:

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 Martins⁴, 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.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é

⁴ Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015.

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 obra⁵.

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

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

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

⁵ Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

(...)

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).*

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

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

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

(...)

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

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

(...)

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

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

Não nego que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida versus valor do ajuste anual devido), assim como não nego que se trata

de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual).

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio é absorvida pela pena aplicável à infração-fim.

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

Nesse sentido, considero indevida a cobrança de multa isolada.

Assim, nego provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional também nessa matéria.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer dos recursos especiais da Fazenda Nacional e, no mérito, nego-lhes provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira acompanhou a I. Relatora em sua conclusão de conhecer do recurso especial da PGFN acerca da qualificação da penalidade.

Nesta matéria, o recurso especial da PGFN teve seguimento com base nos paradigmas nº 1301-001.220 e 9101-002.300, consoante conclusão assim expressa no exame de admissibilidade:

Verifica-se da leitura dos trechos reproduzidos no recurso especial, anteriormente transcritos, que as decisões paradigmas esposaram o entendimento de que a reestruturação promovida com o único propósito de gerar ágio e deduzir essa despesa na apuração de tributos, caracteriza dolo e, portanto, enseja a qualificação da multa de ofício.

Nesse quadrante, divergem os paradigmas do acórdão recorrido, que considerou atendidos os requisitos formais exigidos pela legislação em relação às operações societárias praticadas pela autuada e, à vista disso, entendeu não caracterizada hipótese de fraude, dolo ou simulação, "*inobstante a intenção da contribuinte em obter ganhos e economia com a amortização do ágio*".

A I. Relatora entende que somente há divergência jurisprudencial demonstrada em face do paradigma nº 1301-001.220 porque a qualificação da penalidade ali foi mantida por ser ínsita à própria infração, enquanto no recorrido admitiu-se haver mera divergência de interpretação da legislação.

Recentemente esta Conselheira rejeitou este paradigma para caracterização de divergência jurisprudencial em face de qualificação da penalidade exonerada na apreciação de exigência decorrente de glosa de amortização de ágio transferido, impeditiva da confusão patrimonial entre adquirente e adquirida. Neste sentido, assim consignou em declaração de voto no Acórdão nº 9101-006.166⁶:

Quanto ao paradigma nº 1301-001.220, como bem observado pela I. Relatora, tratava-se ali de operação formadora de ágio em incorporação de ações interna ao grupo econômico. A 1ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento decidiu que *um processo de reestruturação societária, submetido a uma única vontade, eis que realizado entre empresas pertencentes ao mesmo Grupo Econômico, realizado em um espaço curto de tempo, no qual não houve desembolso e totalmente desprovido de substância econômica, não encontra guarida nas disposições dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, de modo a tornar o ágio, nascido de si próprio, dedutível e, quanto à qualificação da penalidade concluiu que diante dos fatos retratados, não me parece restar dúvida de que a fiscalizada agiu, intencionalmente (dolosamente), no sentido de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, das suas condições pessoais, afetando, assim, as obrigações tributárias principais. No caso vertente, a meu ver, a qualificação é ínsita à própria infração imputada, isto é, se existente essa, não há como deixar de admitir a exasperação da penalidade, vez que a irregularidade apontada encontra seu maior suporte no artificialismo da reorganização societária empreendida. A decisão acerca da qualificação da penalidade, assim, foi dependente dos contornos da operação lá analisada que, por serem distintos do presente – no qual houve efetiva aquisição de participação societária pertencente a*

⁶ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), e votaram pelas conclusões do não conhecimento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Gustavo Guimarães Fonseca.

terceiros, com pagamento de ágio, antes de sua transferência à empresa-veículo – não permitem a caracterização do dissídio jurisprudencial.

Aqui, porém, a operação societária analisada no acórdão recorrido também apresenta a característica de ser regida por *uma única vontade, eis que realizado entre empresas pertencentes ao mesmo Grupo Econômico, realizado em um espaço curto de tempo, no qual não houve desembolso e totalmente desprovido de substância econômica*. O voto vencido do acórdão recorrido assim refere as circunstâncias destes autos, apenas deixando de referir o curto espaço de tempo, aqui também transcorrido em poucos meses, como no paradigma:

Avalia-se a qualificação da multa considerando aspectos já mencionados acima, de que o ágio interno foi gerado em operação de combinação de negócios e em transações que não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, verifica-se que não há outra justificativa para a operação do que objetivar a criação de condições artificiais para possibilitar a amortização indevida do ágio e dedução de despesas financeiras de empréstimos bancários e, em consequência, evitar dolosamente a ocorrência de parte do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, situação enquadrada na hipótese prevista no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

A contribuinte utilizou uma série de ações tomadas sob o manto de reorganizações societárias, compostas de várias etapas sequenciais de transformação, compra de controle acionário e incorporação, cujos propósitos negociais vistos com um todo, se contradizem e levam a concluir que o real motivo dessas operações era burlar a legislação tributária federal.

Observa-se que a Calmac (empresa veículo) e Gotemburgo eram integralmente administradas/dirigidas, por Bruno Rosário Caltabiano e Ricardo Bernardino Pamplona. Assim, as operações que resultaram no reconhecimento de acréscimo de riqueza, em decorrência de transação dos acionistas com eles próprios, não se foram num processo imparcial de valoração.

Quanto ao paradigma nº 9101-002.300, a I. Relatora entende que a análise acerca do art. 36 da Lei nº 10.637/2002, ali referida, seria diferencial relevante, na medida em que as operações examinadas nestes autos ocorreram depois do fim da vigência de referido dispositivo. Contudo, aquela abordagem se prestou a afastar a defesa produzida no paradigma em razão desta circunstância específica de as operações terem se verificado sob a vigência daquele dispositivo, e, apesar disso, o outro Colegiado do CARF manteve a qualificação da penalidade. Ou seja, no segundo paradigma a artificialidade da operação justificou a manutenção da multa qualificada mesmo em período no qual havia maior razão para o sujeito passivo interpretar as operações societárias *válidas e amparadas na lei*, viés este sob o qual o acórdão recorrido afastou a qualificação da penalidade.

Esta a razão, portanto, para concluir que este paradigma também se presta à caracterização do dissídio jurisprudencial quanto ao cabimento da qualificação da penalidade na hipótese de glosa de amortização de ágio formado artificialmente dentro do grupo econômico.

Releva notar, por fim, que o presente caso apresenta o diferencial de a chamada “empresa veículo”, constituída apenas para transitoriamente deter a participação societária da autuada, promover sua reavaliação e ser extinta por incorporação, ter “adquirido” referida participação societária com recursos captados mediante empréstimos a terceiros, os quais, com a incorporação, passam a onerar o patrimônio da investida também com despesas financeiras. Operações societárias desta espécie são praticadas em aquisições de investimentos perante

terceiros, que demandam captação de recursos externos, e são estruturadas de modo aos encargos financeiros necessários aos adquirentes reduzirem a lucratividade do investimento adquirido, sendo comumente chamadas de “compra alavancada”.

Contudo, este aspecto não importou ao Colegiado *a quo* para exclusão da qualificação da penalidade. Nos termos do voto vencedor do acórdão recorrido, *inobstante a intenção da contribuinte em obter ganhos e economia com a amortização do ágio, não se pode presumir dolo nos atos praticado do Contribuinte quando da série de operações societárias, pois as interpretou como válidas e amparadas na lei*. Ou seja, apenas a intenção de amortizar fiscalmente o ágio interno foi tida em conta para afastamento da qualificação da penalidade, razão pela qual aquele diferencial não prejudica a similitude entre os casos comparados para caracterização do dissídio jurisprudencial.

Assim, o presente voto é no sentido de acompanhar a I. Relatora em sua conclusão de CONHECER do recurso especial da PGFN nesta primeira matéria.

Com referência à exigência concomitante das multas isoladas e da multa de ofício proporcional no ano-calendário 2008, cabe apenas observar que no acórdão nº 1202-000.964 foi analisada exigência semelhante em relação a débitos apurados entre os anos-calendário 2004 e 2007, já lançadas sob a redação alterada pela Medida Provisória nº 351/2007, concluindo-se pelo cabimento de todas as exigências. Do voto da ex-Conselheira Viviane Vidal Wagner consta que:

Entendo que não há que se confundir a base de cálculo da multa isolada e a base de cálculo de eventual multa de ofício, já que, em caso de opção pela sistemática das estimativas, o tributo não é apurado trimestralmente, mas anualmente, e a base de cálculo da multa isolada é a estimativa mensal calculada a partir da receita bruta. A multa de ofício, por sua vez, incide sobre o imposto ou contribuição efetivamente devidos ao final do período de apuração.

Nesse sentido, a nova redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, que alterou o percentual da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas, de 75% para 50%, veio apenas reforçar essa distinção.

Ademais, a legislação possibilita o não recolhimento de antecipação, desde que apresentado o balancete mensal que comprove que as antecipações recolhidas superam o valor do tributo até aquele momento apurado, o que não implica dizer que a multa isolada prevista no art. 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 não é devida após o encerramento do período. A determinação legal é clara nesse sentido, ao reafirmar que a multa é devida *“ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”*.

Nestes termos, no que se refere às infrações ocorridas e constatadas já sob a nova redação trazida pela Medida Provisória nº 351/2007, referido paradigma não se contrapõe à Súmula CARF nº 105 e se presta a caracterizar o dissídio jurisprudencial em face da exoneração das multas isoladas nestes autos, porque pertinentes a falta de recolhimento de estimativa verificada em período posterior à Medida Provisória nº 351/2007 e à Lei nº 11.488/2007.

No paradigma nº 1302-001.080, por sua vez, a similitude é plena, porque nele se analisou exigência referente ao ano-calendário 2008, mesmo período aqui em debate.

Daí a concordância com os fundamentos e conclusão da I. Relatora de CONHECER do recurso especial da PGFN nesta segunda matéria com base nos dois paradigmas admitidos.

No mérito, os fatos trazidos pela I. Relatora evidenciam que em curto espaço de tempo, precisamente entre 18/03/2008 e 02/06/2008, pessoas jurídicas administradas pelos mesmos sócios constituíram no patrimônio da autuada, sob a rubrica de ágio, o diferencial entre seu o Patrimônio Líquido (R\$ 3.512.563,00) e a avaliação que lhe foi atribuída internamente (R\$ 25.302.000,00), passando a amortizar, já no ano-calendário de 2008, a parcela de R\$ 2.577.100,96, como redutora do lucro tributável. Neste período, nem mesmo o citado art. 36 da Lei nº 10.637/2002 permitia cogitar de interpretação que validasse este procedimento, porque sua revogação já se verificara desde a edição da Lei nº 11.196/2005.

Vislumbra-se na sequência de atos, regidos por uma única vontade, que a reavaliação do investimento na autuada passou a figurar em seu patrimônio como ágio amortizável para fins fiscais. Em regra, tais operações societárias evidenciam que esta é a única alteração verificada entre o cenário existente no início e no final das alterações societárias promovidas. Aqui tem-se, também, que no patrimônio da autuada passou a existir um empréstimo supostamente captado para aquisição de suas quotas, mas que, conjugado com a criação do ágio interno, evidenciou-se desnecessário, sequer inexistindo a alegação de que tal contratação poderia ter sido de interesse da própria autuada, razão pela qual a glosa das correspondentes despesas financeiras foi mantida definitivamente no acórdão recorrido.

Em circunstâncias semelhantes, a qualificação da penalidade foi mantida por voto de qualidade neste Colegiado, nos termos do voto condutor desta Conselheira no Acórdão nº 9101-004.761⁷:

Como bem exposto pela autoridade lançadora, os proprietários da fiscalizada nunca tiveram a intenção de transferir as quotas da empresa para terceiros e excederam manifestamente os limites impostos pelo fim econômico das transações societárias, promovendo seis alterações contratuais em um final de semana com a finalidade única de aproveitar ao máximo o valor do ágio criado ficticiamente. Diversamente do defendido pela Contribuinte, quando invoca a aplicação do art. 112 do CTN ou do artigo 76, inciso II, alínea “a” da Lei 4.502/64, a jurisprudência administrativa, desde a origem das discussões acerca do tema, foi contrária a tais procedimentos, e atos administrativos, de entidades contábeis, assim como manifestações de doutrinadores sedimentaram, antes mesmo do início do procedimento fiscal, a grave incorreção da postura adotada.

Para além disso, cabe registrar que o art. 76 da Lei nº 4.502/64 foi tacitamente revogado pelo CTN (Lei nº 5.172/66), que assim dispõe:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

⁷ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Lívia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Adriana Gomes Rêgo (Presidente). e divergiram na matéria os Conselheiros Lívia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado).

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. **A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades**, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. *(negrejou-se)*

Como se pode observar, *a exclusão de imposição de penalidades aplica-se apenas às decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa*, o que não é o caso.

Patente, assim, que a simulação foi meio para a sonegação, para a fraude e, inclusive, para o conluio, como bem se vê na conclusão da acusação fiscal:

A operação planejada entre as empresas de um mesmo grupo (uma delas controlada pela outra e ambas sob o controle da mesma pessoa jurídica sediada no exterior) que "propiciou" a criação de um ágio fictício foi engendrada com o **evidente intuito** de "criar" despesas de amortização em uma delas, diminuindo ilegalmente sua base tributável, restando comprovado **a inexistência de sentido comercial e econômico para a operação**. *(destaques do original)*

No mesmo sentido, inclusive, tem sido o entendimento manifestado pela maioria deste Colegiado desde a primeira oportunidade em que analisou operações societárias implementadas com o mesmo objetivo, nos termos do voto condutor do paradigma indicado pela PGFN, de lavra do ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, Acórdão nº 9101-002.300:

Com toda a vênua, não vislumbro, no presente caso, dúvida acerca da atuação dolosa da contribuinte.

Conforme já foi tratado no tópico que cuidou especificamente da questão da amortização do ágio gerado em operações intragrupo, o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 fixa determinado efeito fiscal para operações societárias permitidas não por ele, mas pela legislação civil e comercial e pelas normas contábeis. O efeito fiscal que o dispositivo estabelecia era o diferimento da tributação de IRPJ e de CSSL sobre o ganho de capital proveniente da reavaliação do valor de sociedade investida.

O fato de o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 mencionar determinada operação de reorganização societária não autoriza os contribuintes a atribuírem a ela efeitos outros que não aqueles especificamente descritos no dispositivo. Além disso, conforme análise desenvolvida no tópico que tratou da amortização do ágio, a própria análise do dispositivo levaria à conclusão de que seu intuito era o de estabelecer a neutralidade tributária da operação. Tal neutralidade não permitia que se chegasse à conclusão de que, embora a tributação do ganho de capital restasse diferida, o ágio contabilizado pudesse ser desde logo amortizável.

Prova cabal de que a contribuinte e o grupo econômico a que pertence teriam praticado ação dolosa tendente a impedir a ocorrência de fato gerador de obrigação tributária principal ou a modificar suas características de modo a reduzir o montante devido, o que atrai a aplicação do art. 72 da Lei nº 4.502/1964, é o fato de nenhuma alteração de fato ter ocorrido no controle societário da empresa fiscalizada, após encerrada a reorganização.

Ao final de dezembro de 2004, a contribuinte se encontrava submetida ao controle dos mesmos acionistas identificados ao final de setembro daquele ano, com percentuais de participação exatamente iguais aos anteriores. Em virtude principalmente deste fato, concluo que realmente não houve outro propósito a guiar a atuação da contribuinte senão o de simular uma reorganização societária com a finalidade de reduzir o montante de IRPJ e CSLL a ser recolhido nos cinco anos seguintes.

Filho-me, portanto, ao entendimento exposto pelo Julgador da DRJ, que, em seu voto condutor do acórdão que julgou a impugnação da contribuinte, discorreu:

"É inegável que, caso não houvesse criado artificialmente esse ágio desprovido de qualquer fundamento econômico, a impugnante teria recolhido tributos em montantes muito superiores ao que recolheu. Logo, quando contratou consultoria especializada e **praticou todos esses atos de reorganização – absolutamente desnecessários e sem qualquer propósito efetivo – para, ao final, permanecer tudo do jeito que estava anteriormente, sendo o ágio a única alteração, é evidente que seu objetivo sempre foi aliviar ilicitamente a carga tributária.**

E se o propósito exclusivo foi obter esse ganho ilícito, o dolo é evidente, ainda que sem utilização dos artifícios grosseiros apontados pela impugnante às fls. 1.078: adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc." (Grifou-se)

Assim, relativamente ao pleito de restabelecimento da multa de ofício em sua versão qualificada, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

O acórdão recorrido, assim, deve ser reformado para que prevaleça o voto vencido do relator, ex-Conselheiro Flávio Franco Corrêa, nos seguintes termos:

Quanto à multa qualificada, é preciso averiguar se a Recorrente agiu dolosamente. Reparo, daí, que a Recorrente justificou que a incorporação fazia "parte de um projeto de reestruturação societária com o fim de proporcionar uma maior eficiência estratégica e melhor desempenho das atividades econômicas da incorporada e da incorporadora, uma vez que a incorporada é quotista majoritária do capital social da incorporadora, e, por conseguinte, acarretará um aumento da lucratividade, já que reduzirá custos de natureza operacional, administrativa e financeira". Tal justificativa, como bem realçou a Fiscalização, padece de uma indefinição derivada de sua descrição genérica, pois não estabelece perspectivas numéricas em termos de economia monetária na redução de custos com manutenção, gerenciamento, mão-de-obra, logística e outros, ou ainda sem expressar a eventual racionalização de atividades, ou a realização do objeto social, sem falar na redução da carga tributária.

Poder-se-ia alegar que a contratação, pela própria Recorrente, de empresa especializada para elaborar o laudo de avaliação econômico-financeira evidenciaria a intenção de realizar a incorporação segundo a legislação aplicável, afastando-se o dolo. O mesmo poderia ser alegado em relação ao protocolo de intenções. Entretanto, vejo que a contratação de uma empresa especializada para elaborar o laudo de avaliação econômico-financeira e a formulação do protocolo de intenções simplesmente integravam as preocupações com trâmites e aspectos formais necessários à demonstração de que se buscava a incorporação de sociedades apenas para o fim de reunir – e aqui está o que importa os requisitos exigíveis à dedução do ágio amortizado, acarretando economia de tributos, embora esta última vantagem sequer tenha sido citada no protocolo de intenções.

A percepção de que existem vantagens fiscais pretendidas (e exclusivamente isso), embora omitidas no protocolo de intenções, toma vulto com a presença de todos os instrumentos de alterações societárias, por meio dos quais registraram-se os seguintes fatos:

- 1) em 30/11/2002, Shore Islands cedeu a totalidade das quotas da Meadwestvaco (brasileira) para a canadense MWV Canada;
- 2) em 30/11/2002, Shore Islands cedeu todas as participações que detinha na pessoa jurídica Rigesa para as canadenses MWV Consumer e MWV Canada;
- 3) em 30/11/2002, MWV Consumer e MWV Canada contribuíram com 99,99% das quotas da Rigesa, entregando-as com ágio para o aumento de capital da Meadwestvaco (brasileira);
- 4) em 01/12/2002, Rigesa incorporou a controladora Meadwestvaco (brasileira);
- 5) as sociedades canadenses MWV Consumer e MWV Canadá voltam a ser proprietárias de Rigesa.

Inarredável a conclusão de que tais instrumentos societários, com as mesmas datas, ou com a diferença de um dia, revelam o artificialismo do ágio, uma vez constatada a ausência de propósito negocial, como efetivamente se constata, considerando que as operações que envolveram Meadwestvaco do Brasil e Rigesa, na suposta incorporação, ocorreram dentro de um grupo econômico e que, ao final, não houve qualquer alteração na propriedade da Rigesa, já que esta voltou a pertencer, depois da incorporação, às mesmas sociedades que detinham, antes da incorporação, a quase totalidade de suas quotas de capital. Com isso, mostra-se irretorquível que a finalidade do ágio foi estritamente tributária: reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL a serem pagos.

Reforce-se a visão de que a transformação da Meadwestvaco do Brasil em controladora da recorrente e, ato contínuo (realizado no dia seguinte), a incorporação daquela por esta trazem à baila a inexistência de qualquer intenção negocial/societária. Como destacado pela Fiscalização, “a operação planejada entre as empresas de um mesmo grupo (uma delas controlada pela outra e ambas sob o controle da mesma pessoa jurídica sediada no exterior) que “propiciou” a criação de um ágio fictício foi engendrada com o evidente intuito de “criar” despesas de amortização em uma delas, diminuindo ilegalmente sua base tributável, restando comprovado a inexistência de sentido comercial e econômico para a operação.”

Em face do relatado, verificam-se condutas tipificadas nos artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Sendo assim, cabível a multa qualificada de 150%, uma vez caracterizada a fraude e o conluio.

Proferida a decisão sobre a multa qualificada nos termos acima propostos, desloca-se a contagem do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do CTN. Nesses termos, não há que se falar em decadência para fatos geradores ocorridos em 2003, pois a contagem do prazo decadencial em relação a esses fatos se inicia em 01/01/2005. Portanto, considerando que o lançamento tributário foi efetuado em 2009, não há suporte à afirmação de caducidade.

No que concerne à regra aplicável para contagem do prazo decadencial, oportuno consignar que, nos termos da Súmula CARF nº 72, *caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.*

O presente voto, portanto, é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN, na parte conhecida, para restabelecer a multa qualificada originalmente aplicada e, em consequência, afastar a decadência antes declarada para as exigências do ano-calendário 2003. *(destaques do original)*

Assim, não merece reparos a decisão de 1ª instância, que traz consignado, inclusive, a condução do 1º paradigma aqui analisado, em favor da qualificação da penalidade por ser *ínsita à própria infração* sob exame:

O contribuinte utilizou uma série de ações tomadas sob o manto de reorganizações societárias, compostas de várias etapas sequenciais de transformação, compra de controle acionário e incorporação, cujos propósitos negociais vistos com um todo, se contradizem e levam a perceber que o real motivo dessas operações era burlar a legislação tributária federal.

Fora criada uma empresa veículo (Calmac), que desde a sua constituição, 17 de outubro de 2007, até 20 de abril de 2008, só possuía um Capital Social a Integralizar de R\$100,00 (cem reais), não apresentava nenhum resultado operacional e nem sequer tinha quadro de funcionários.

Observa-se que a Calmac (empresa veículo) e Gotemburgo eram integralmente administradas/dirigidas, por Bruno Rosário Caltabiano e Ricardo Bernardino Pamplona. Assim, as operações que resultaram no reconhecimento de acréscimo de riqueza, em decorrência de transação dos acionistas com eles próprios, não se foram num processo imparcial de valoração.

Dessa forma, considerando que o ágio de si mesmo foi gerado em operações de combinação de negócios, mediante utilização de sociedade veículo e em transações que não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, verifica-se que tiveram por objetivo criar condições artificiais para possibilitar a amortização indevida do ágio e dedução de despesas financeiras de empréstimos bancários, em consequência impedir dolosamente a ocorrência de parte do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, situação enquadrada na hipótese prevista no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Nunca é demais transcrever o art. 167 Código Civil do Brasil, aprovado pela Lei nº 10.406, de 2002, que estabelece:

"Art 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; (negrito)

(...)"

Dessa forma, agindo dolosamente por meio de ato simulado a multa de 150% é devida.

O CARF em muitos julgados tem mantido a qualificação da multa nestas operações de ágio interno como no recente acórdão nº 1301-001.220, de 09 de maio de 2013, da 1ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção de julgamento:

“MULTA. QUALIFICAÇÃO. PROCEDÊNCIA.

Se os fatos retratados nos autos deixam foram de dúvida a intenção do contribuinte de, por meio de atos societários diversos, desprovidos de substância

econômica e propósito negocial, reduzir a base de incidência de tributos, descabe afastar a qualificação da penalidade promovida pela autoridade autuante.”

O ilustre conselheiro relator Wilson Fernandes Guimarães dispôs em seu voto:

“Relativamente à qualificação da multa, diversamente do esposado na decisão de primeiro grau, penso que ela deve ser mantida.

A autuação, no presente caso, fundou-se na constatação e comprovação de que a reestruturação elaborada pela fiscalizada visou, apenas, alcançar um benefício fiscal previsto em lei. Para tanto, em curtíssimo espaço de tempo, não obstante declinar formalmente razões de ordem societária ou econômica, constituiu uma HOLDING; transformou-se em subsidiária integral da HOLDING criada, vez que esta incorporou suas ações pelo valor de mercado; e, passo seguinte, fez desaparecer a HOLDING criada para, por meio de uma incorporação reversa, deduzir um suposto “ágio”, derivado de uma alegada rentabilidade futura dos seus ativos.

Diante dos fatos retratados, não me parece restar dúvida de que a fiscalizada agiu, intencionalmente (dolosamente), no sentido de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, das suas condições pessoais, afetando, assim, as obrigações tributárias principais.

No caso vertente, a meu ver, a qualificação é ínsita à própria infração imputada, isto é, se existente essa, não há como deixar de admitir a exasperação da penalidade, vez que a irregularidade apontada encontra seu maior suporte no artificialismo da reorganização societária empreendida.

Portanto, é de se notar a artificialidade da conduta, que nas palavras do relator citado “*a qualificação é ínsita à própria infração*”. Dessa forma, a multa qualificada em 150% foi lançada de maneira correta. (*destaques do original*).

Não se discorda da interpretação da I. Relatora no sentido de que *quem adota uma reestruturação societária visando a viabilizar a amortização fiscal do ágio tem a intenção de praticar tal reestruturação, e também tem a intenção de reduzir a carga tributária*. A questão é que operações desta espécie não representam “reestruturação societária” nem constituem “ágio”. Há meros atos societários sem substância que atribuem ao patrimônio líquido da autuada o valor que seus sócios decidem, e convertem esta reavaliação em um ativo que onera o resultado tributável mediante amortização.

Não importa, assim, se os meios são lícitos, se os atos são registrados e expostos aos órgãos de controle. O que importa é que o conteúdo destes atos não correspondem ao que sua forma expressa, e há uma só intenção em assim implementar esta simulação: deixar de recolher os tributos incidentes sobre o lucro da pessoa jurídica cujo patrimônio líquido é reavaliado.

Aqui, com mais razão, tem-se que as operações se realizaram em 2008, depois de revogado o art. 36 da Lei nº 10.637/2002, e quando já consolidado o repúdio administrativo, doutrinário e societário contra práticas desta espécie. Assim, nem mesmo dúvida subsiste quanto à intenção dolosa dos dirigentes da autuada.

Estas as razões para divergir da I. Relator e DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN para restabelecer a qualificação da penalidade.

Com referência às multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas concomitantemente com a multa proporcional aplicada sobre o ajuste anual do ano-

calendário 2008, a Contribuinte contestou sua exigência porque o ajuste anual seria muito superior ao valor devido de estimativas ao longo do ano-calendário, e estas inclusive foram liquidadas regularmente e caracterizaram denúncia espontânea, evidenciando-se ofensa aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, para além da impossibilidade de sua cobrança cumulada com a multa de ofício. O Colegiado *a quo*, por sua vez, já em sede de embargos, acolheu apenas a arguição de concomitância para afastar as multas isoladas.

Contudo, não procede tal argumentação, como claramente exposto no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.962, de lavra da ex-Conselheira Adriana Gomes Rêgo, cujas razões são aqui adotadas:

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

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

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

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

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

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

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

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

Há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base impositiva ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de

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

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

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

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

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

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

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; II de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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

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

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

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

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

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

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

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

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

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

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

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

[...].

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...];

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

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

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

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

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

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário.

A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário.

A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente⁸.

⁸ Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

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

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

Explico.

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

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009⁹

[...]

ANEXO I

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº :

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

[...]

PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012¹⁰

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

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

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

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

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

⁹ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

¹⁰ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

[...]

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

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

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

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

[...]

PORTARIA Nº18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013¹¹

[...]

ANEXO I

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

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

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

[...]

PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2014¹²

[...]

ANEXO I

[...]

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

[...]

13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

¹¹ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

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

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

[...]

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

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

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

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

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

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares¹³ à parcela do litígio já pacificada.

¹³ Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e alterado pela Portaria MF nº 586, de 2010:

[...]

Anexo II

[...]

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

[...]

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

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

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

Acórdão nº 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

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

Acórdão nº 9101-001.203:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

Acórdão nº 9101-001.238:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

[...]

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

Acórdão nº 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

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

Acórdão nº 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

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

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

[...]

Acórdão nº 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ*Ano-calendário: 2000, 2001**Ementa:**[...]***LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.**

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

*[...]***Acórdão nº 1803-001.263:****ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ***Ano-calendário: 2002**[...]*

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano.

Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

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

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

Há quem argumente que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Sustentam os adeptos dessa tese que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do ano-calendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante,

no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria *bis in idem*, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN.

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

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

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

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

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

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

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

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

[...]

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

[...]

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

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

ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

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

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

3. Recurso especial improvido."

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

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

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

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

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

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

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

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

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu

cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de "pagamento de tributo", dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos¹⁴ e exigidas de forma isolada.

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

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

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

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

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

2. Agravo Regimental não provido.

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

¹⁴ Lei nº 10.426, de 2002: Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

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

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

III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

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

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

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

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta¹⁵:

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

¹⁵ http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644

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

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

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito-fim.

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

[...]

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

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

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

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

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

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

[...];

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

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

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

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

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. Ademais, quando o legislador estipula na alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ***ainda que*** tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade ***mesmo se*** apurado lucro tributável e, por consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

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

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

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

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação.

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

[...]

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

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

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

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ-estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra,

logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor¹⁶. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

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

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

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

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

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CAREF nº 105 é omissivo acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

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

A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R\$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R\$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a aplicação da Súmula CAREF nº 105 de seguinte teor: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

¹⁶ Lei nº 9.430, de 1996, art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

Considerando que, no presente caso, as infrações foram apuradas de forma independente estimativa não recolhida em razão de seu parcelamento parcial e ajuste anual não recolhido em razão da compensação de bases negativas acima do limite legal e assim resultaram em distintas bases para aplicação das penalidades, é válido concluir que não há concomitância em relação à multa isolada aplicada sobre a parcela de R\$ 62.534,89 (= R\$ 94.130,67 R\$ 31.595,78), correspondente à estimativa de CSLL em dezembro/2002 que excede a falta de recolhimento apurada no ajuste anual.

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

[...]

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

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

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

Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

Especificamente acerca do princípio da consunção, vale o acréscimo das razões de decidir adotadas pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto e expostas, dentre outros, no voto condutor do Acórdão nº 9101-006.056¹⁷:

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

¹⁷ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.¹⁸

¹⁸ RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

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

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

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.¹⁹ (destaques acrescidos).

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

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

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

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

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

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

¹⁹ Idem, Idem

gerador que somente se completará ao seu final, restando a possibilidade de aplicação concomitante com a multa de ofício reconhecida expressamente em seu art. 53. Veja-se:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Observe-se, também, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema foram editadas, apenas, no âmbito da 2ª Turma, e o posicionamento desta, inclusive, está renovado em acórdão mais recente, mas sem acréscimos nas razões de decidir, exarado nos autos do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.603.525/RJ, proferido em 23/11/2020²⁰ e assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

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

II - Após sentença que julgou parcialmente procedente o pleito elaborado na exordial, foram interpostas apelações pelo contribuinte e pela Fazenda Nacional, recursos que

²⁰ Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator Francisco Falcão.

tiveram, respectivamente, seu provimento parcialmente concedido e negado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ficando consignado o entendimento de que é ilegal a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, previstas no art. 44 da Lei n. 9.430/1996.

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

IV - Agravo interno improvido.

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

Estas as razões, portanto, para também DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN neste segundo ponto.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA