



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10680.721560/2013-76
ACÓRDÃO	9101-007.027 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	6 de junho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	SUPERMIX CONCRETO S/A E FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL E SUPERMIX CONCRETO S/A

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO

Pelo princípio da absorção ou consunção, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

RECURSO ESPECIAL – CONHECIMENTO

Recurso especial endereçado contra argumento “obiter dictum” e que não se insurge contra os fundamentos da decisão atacada não deve ser conhecido. A referência na decisão ao prazo constante do laudo para a rentabilidade futura foi dita apenas “de passagem”, uma vez que a validade do laudo não foi acatada pelo julgado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Votaram pelas conclusões, quanto ao não conhecimento do recurso do Contribuinte, os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por dar provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Assinado Digitalmente

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Jandir Jose Dalle Lucca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de dois recursos especiais, um do contribuinte, outro da Fazenda. Começamos pelo contribuinte.

Recurso do contribuinte

O recorrente, contribuinte, inconformado com a decisão proferida, por meio do Acórdão nº 1401-002.155, integrado pelo acórdão nº 1401-003.584 e pelo despacho decisório que rejeitou o segundo embargo de declaração oposto pelo sujeito passivo, interpôs, tempestivamente, recurso especial de divergência em relação a três matérias, mas se deu seguimento apenas a uma, por meio do despacho de fls. 3.191-3.199: “**Prazo para amortização do ágio / suporte probatório (contábil) adequado para a amortização**”.

Antes, contudo, de enveredarmos sobre a divergência em si, consideramos relevante descrever minimamente a autuação fiscal, o acórdão recorrido e sua relação com a divergência a que se deu seguimento.

A SUPERMIX CONCRETO S/A (SUPERMIX) promoveu, nos anos de 2008 a 2012, a amortização de ágio que recebeu de sua investidora PRANA EMPREENDIMENTOS S/A (PRANA), por ocasião da cisão total desta empresa, ocorrida em 31/01/2008.

Esse ágio decorreu de investimento da PRANA na própria SUPERMIX, por meio de diversas operações ocorridas entre março de 1998 e julho de 1999, assim sintetizadas pela decisão de primeiro grau:

Quanto aos lançamentos contábeis de formação do ágio, a SUPERMIX apresentou cópias dos livros Diário e Razão da PRANA, nos quais estão registrados os seguintes eventos:

1- Compra pela PRANA, em 02/03/1998, de 4.894.697 ações da SUPERMIX, junto a diversas pessoas físicas (Maria Margarida Reis Dias, Marcelo Dias, Maria Cristina Dias, Maria Vitória Dias, Geraldo Dias Filho, Gustavo Dias Filho, Celso Batista Dias, Celso Batista Dias Filho e Irma Palhares), pelo valor total de R\$ 1.108.123,05;

2- Subscrição e integralização, pela PRANA, de aumento de capital na SUPERMIX, também em 02/03/1998, de 58.245.226 ações, pelo valor total de R\$ 8.032.018,65;

3- Em 31/03/1998, a PRANA, relativamente às 63.139.923 ações da SUPERMIX adquiridas em 02/03/1998, pelo valor total de R\$ 9.140.141,65, contabilizou, a título de ágio, o valor de R\$ 3.630.038,76;

4- Nos dias 4, 5 e 6 de julho de 1999, diversos acionistas da PRANA (Edison Dias, Juventino Dias Neto, Milton Dias e DURANT INVESTMENTS N.V.) subscreveram e integralizaram aumento de capital na empresa, mediante a entrega de ações da SUPERMIX, havendo contabilização de ágio nessas operações;

5- Em 20/07/1999, ocorreu aumento do capital social da PRANA, em virtude de incorporação das empresas SENTOR EMPREENDIMENTOS LTDA (doravante apenas SENTOR) e VADRESKA EMPREENDIMENTOS LTDA (doravante apenas VADRESKA), com contabilização de ágio nessas operações.

Como resultado de todos esses eventos, o ágio contabilizado na PRANA vinculado a sua participação societária na SUPERMIX atingiu o valor de R\$ 25.928.893,61.

Conforme apurou a autoridade autuante, a PRANA, em 31/01/2008, sofreu cisão total, com versão de 69,19% de seu patrimônio líquido para sua investida SUPERMIX e de 31,81% para sua única acionista, a SOTON PARTICIPAÇÕES LTDA (doravante apenas SOTON). Nessa operação, à SUPERMIX foram vertidos apenas os elementos do ativo permanente da PRANA correspondentes aos investimentos na própria SUPERMIX e ao ágio decorrente desses investimentos. À SOTON foram vertidos todos os demais ativos e passivos da PRANA.

O laudo apresentado pela SUPERMIX relativo à fundamentação econômica do ágio foi desqualificado pela autoridade fiscal por diversas razões abaixo resumidas pela decisão de primeiro grau:

Intimada a apresentar documentação contendo fundamentação econômica para o lançamento, em 30/01/2008, no ativo diferido, do ágio originado na PRANA, em contrapartida a conta de reserva de capital, a SUPERMIX apresentou cópia de Laudo de Avaliação, datado de 29/12/1997, elaborado por CASTRO, SERRA, NIRDO AUDITORES INDEPENDENTES. Nesse laudo, consta avaliação do patrimônio líquido da SUPERMIX com base em fundamentos econômicos, em análise baseada no fluxo líquido de caixa descontado realizada a partir de trabalho de estimativas desenvolvido pela instituição bancária ING BARINGS.

Tendo em conta que o estudo da ING BARINGS não havia sido apresentado, o contribuinte foi intimado a fazê-lo, tendo fornecido cópia de um documento

contendo diversas planilhas identificadas como “PROJEÇÕES SUPERMIX”, contendo no canto esquerdo do rodapé de cada folha a identificação “GRUPO DIAS” e no canto direito a logomarca do “ING BARINGS”, sem que constasse introdução, explanação, conclusão, data e assinaturas.

Intimado a prestar diversos esclarecimentos sobre o referido laudo e a apresentar outros documentos a ele relacionados, a SUPERMIX afirmou que não localizou contrato escrito formalizado com CASTRO, SERRA, NIRDO AUDITORES INDEPENDENTES e que estes prestaram serviços de auditoria ao grupo de empresas ligadas existentes à época, de modo contínuo e rotineiro, razão pela qual não houve um pagamento específico para a elaboração do laudo. Esclareceu, ainda, que a ING BARINGS avaliou, por meio de laudos individuais, as diversas empresas integrantes do grupo à época existente, sendo tais documentos autênticos para servir às suas finalidades. Asseverou que elementos como assinaturas, preâmbulo etc não foram preservados, face ao tempo decorrido.

Relativamente aos esclarecimentos prestados pelo contribuinte, pondera a autoridade autuante que a temporalidade não pode servir de escusa, tendo em conta o disposto no art. 264 do RIR. Ressalta, ainda, que o fato de CASTRO, SERRA, NIRDO AUDITORES INDEPENDENTES prestar serviços contínuos às empresas do grupo lhes retira a independência necessária exigida pela NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente, aprovada pela Resolução CFC nº 821/1997.

Observa a autoridade autuante que no laudo apresentado pelo contribuinte está consignado que a avaliação de seu patrimônio líquido se deu em 15/12/1997, com o objetivo de precificar o valor de mercado da empresa, sendo o laudo preparado para atender ao disposto no art. 8º da Lei nº 6.404/1976, a fim de servir de suporte à fundamentação econômica do valor das ações a serem, eventualmente, emitidas com base em previsão dos resultados de exercícios futuros, conforme disposto no art. 20, § 2º, “b”, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, na Lei nº 9.532/1997 e no § 7º do art. 170 da Lei nº 6.404/1976. Registra a autoridade autuante a contradição entre o objetivo expresso no laudo e o fato de que a integralização de aumento de capital social na SUPERMIX foi escriturada pelas empresas SENTOR e VADRESKA, respectivamente em 14/01/1998 e em 20/01/1998, sem contabilização de ágio.

Aponta a autoridade autuante, ainda, inconsistência no fato de que a CASTRO, SERRA, NIRDO AUDITORES INDEPENDENTES, ciente da não submissão das demonstrações contábeis da SUPERMIX a auditoria independente, não auditou nem investigou as informações disponibilizadas, elaborando laudo baseado em estudo de terceiro, cofiando apenas na credibilidade do ING BARINGS e não assumindo qualquer responsabilidade pela veracidade, precisão ou extensão das informações tomadas como referência no trabalho.

A autoridade fiscal aponta ainda inconsistências contábeis nos registros do ágio na

PRANA.

Foram apresentados ainda mais três laudos: (i) para fins de incorporação da SENTOR pela PRANA; (ii) para fins de incorporação da VADRESKA pela PRANA; (iii) para fins de cisão da PRANA.

Com base em diversos fatos, a autoridade fiscal também acusa que PRANA, VADRESKA e SENTOR, jamais existiram no plano fático, o que implica dizer que a investidora era a sua controladora SOTON.

Nesse passo, vale destacar a conclusão da autoridade fiscal reproduzida pela decisão de piso (bem como no recorrido):

Conclui a autoridade autuante que “as operações escrituradas pelas empresas SENTOR, VADRESKA e PRANA (aquisições de investimento na SUPERMIX e incorporações realizadas), foram simuladas, fruto de uma montagem jurídica estruturada em operações ‘aparentemente’ legítimas, mas sem substância econômica, sem qualquer propósito negocial verdadeiro, e baseadas em documentos inidôneos (Laudo de Avaliação da Supermix apurado por fundamentos econômicos e Laudos de Avaliação para fins de incorporação das Sentor, Vadreska e Prana)”.

A acusação fiscal possui assim os seguintes fundamentos: (i) ágio de si mesmo ou ágio interno; (ii) utilização de empresa-veículo; e (iii) ausência de fundamento econômico para o ágio em razão de desqualificação do laudo.

Todos esses os fundamentos foram adotados pela decisão de primeiro grau para manter o lançamento na parte objeto do recurso voluntário, conforme trecho abaixo:

No tocante à inexistência de fato das pessoas jurídicas SOTON, PRANA, VADRESKA e SENTOR, afirma a impugnante que uma sociedade holding pura não é constituída para ter empregados ou quaisquer outros ativos, além de unicamente participações societárias.

A alegação, como se vê, diz pouco sobre os fatos apurados. De fato, uma holding pura tem por objeto social precisamente manter participações societárias em outras empresas. Isso, contudo, não significa que uma holding se resume a um contrato social arquivado na Junta Comercial respectiva e mantido à disposição das autoridades competentes em um escritório contábil ou de advocacia. Uma empresa holding que, de fato, exista, deve ter sua sede, escriturar suas receitas e despesas, contratar profissional para manter escrituração ou celebrar contrato com escritório capacitado para tanto etc.

Conforme referido, a autoridade autuante, em diligência realizada na suposta sede das empresas SOTON e PRANA, constatou que essas pessoas jurídicas existiam apenas “no papel”. Nada foi apresentado para atestar a respectiva existência fática.

Do mesmo modo, as empresas VADRESKA e SENTOR, ainda que já extintas quando da realização da diligência, tampouco existiram de fato, já que não apresentaram qualquer prova nesse sentido.

Mas ainda há outros elementos de prova que demonstram a artificialidade com que foram praticadas as operações que geraram o ágio escriturado na PRANA e a posterior cisão dessa empresa.

A SUPERMIX, intimada a comprovar a fundamentação econômica do ágio, apresentou Laudo de Avaliação, datado de 29/12/1997, elaborado por CASTRO, SERRA, NIRDO AUDITORES INDEPENDENTES. Consta desse laudo que o “critério adotado como método de avaliação do patrimônio líquido é análise do fluxo líquido de caixa descontado (FDC), a partir de trabalho de estimativas desenvolvido pela instituição bancária ING BARINGS, contratada pela Supermix para apurar o valor da Companhia através de fundamentos econômicos, e que serviu de referência para nosso Laudo”.

A autoridade autuante registra, ainda, que a SUPERMIX não submete suas demonstrações contábeis a auditoria independente e os responsáveis pelo laudo não conduziu qualquer processo de auditoria e tampouco investigou as informações disponibilizadas para fins de elaboração do documento. Ademais, a CASTRO, SERRA NIRDO AUDITORES INDEPENDENTES não assumiu qualquer responsabilidade pela veracidade, precisão ou extensão das informações obtidas e tampouco ofereceu garantias quanto à concretização ou não das projeções da ING BARINGS.

Ocorre que as estimativas do ING BARINGS a que remete o Laudo são, na verdade, planilhas identificadas como “PROJEÇÕES SUPERMIX”, contendo no canto esquerdo do rodapé de cada folha a identificação “GRUPO DIAS” e no canto direito a logomarca do “ING BARINGS”, sem qualquer introdução, explanação, conclusão, data e assinatura nos documentos.

Em outras palavras, o Laudo apresentado toma por base, de maneira acrítica, vale dizer, sem qualquer auditoria, investigação ou assunção de responsabilidade, valores introduzidos em planilhas apócrifas. Mais que isso, o contribuinte, a despeito de instado a tanto, não apresentou contrato de prestação de serviços firmado com CASTRO, SERRA, NIRDO AUDITORES INDEPENDENTES, não comprovou o pagamento pelos serviços prestados por estes, assim como não apresentou contrato de prestação de serviços com o ING BARINGS e não comprovou o pagamento pelos supostos serviços.

Ressalta a autoridade autuante que não há nos lançamentos contábeis dos ágios na PRANA qualquer referência a esse Laudo e à fundamentação econômica do ágio.

Quanto aos três laudos de avaliação elaborados para fins, respectivamente, (1) de incorporação da SENTOR pela PRANA, (2) de incorporação da VADRESKA pela PRANA e (3) de cisão da PRANA com versão do patrimônio à SUPERMIX e à

SOTON, constatou a autoridade autuante que todos eles são de lavra dos peritos Antônio Eustáquio de Faria, Eduardo Antônio Santana e Márcia Azeredo Diniz. Os dois primeiros são sóciosadministradores dos escritórios contábeis ADITIVA CONSULTORIA E TRIBUTOS SOCIEDADE CIVIL LTDA e AZIENDA SISTEMAS CONTÁBEIS LTDA, sendo o domicílio tributário de ambos situado no mesmo endereço da SUPERMIX. Esses escritórios prestam serviços contábeis continuamente às empresas do grupo, inclusive à SUPERMIX e à SOTON. Também o escritório contábil ASSERTY CONTABILIDADE LTDA, cuja sóciaadministradora é a Sra. Márcia Azeredo Diniz, tem domicílio tributário no mesmo endereço da SUPERMIX.

Em resumo, as inconsistências apontadas nos laudos apresentados no curso da ação fiscal são indícios consistentes da artificialidade das operações societárias praticadas no sentido de gerar o ágio contabilizado pela PRANA e posteriormente amortizado pela SUPERMIX.

Todas as provas colhidas no curso da ação fiscal e acima referidas corroboram a conclusão de que, com exceção da venda das ações da SUPERMIX para a PRANA, em 02/03/1998, pelos ramos da família Dias encabeçados por Celso Baptista Dias e por Geraldo Dias (já falecido), todas as demais operações das quais resultaram a formação de ágio na PRANA vinculado ao ativo SUPERMIX, bem como a cisão daquela com versão de parte do patrimônio a esta, seguida da amortização do ágio, são operações artificialmente engendradas, simuladas, com o fim de obter o benefício fiscal da amortização levada a efeito.

Trata-se de operações praticadas, ao fim e ao cabo, entre dois ramos da família Dias, quais sejam, aqueles encabeçados por Milton Dias e por Edison Dias, mantendo esses ramos as mesmas participações desde que os ramos da família encabeçados por Celso Baptista Dias por Geraldo Dias (já falecido) saíram da SUPERMIX. **O ágio é, portanto, interno. Mais que isso, foi forjado internamente com recurso a empresas inexistentes de fato (PRANA, SENTOR, VADRESKA e SOTON) e fundamentado em laudos repletos de inconsistências.**

(nosso destaque)

No voto condutor do acórdão recorrido, afastou-se a acusação de ágio interno, conforme trecho abaixo transcrito:

Neste momento se reconheceu o ágio discutido neste processo não corresponde a caso envolvendo ágio interno, por serem aquisições realizadas entre partes diferentes (pessoas físicas), com efetivo pagamento do preço, conforme reconhecido no Termo de Verificação Fiscal, que sequer podem ser equiparadas as aquisições entre empresas de controle comum ou dependência ou influencia societária.

Inclusive, foi somente com a Lei 12.973/14, que passou a definir como "partes vinculadas" parentes de até terceiro grau, o que não existia a época dos fatos, não podendo haver nesses caso aplicação retroativa.

Nada obstante, não podemos perder de vista o registro do ágio interno na ementa, que supostamente implica contrariedade entre as duas partes:

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESAS DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. INDEDUTIBILIDADE. A dedutibilidade da amortização do ágio somente é admitida quando este surge em negócios entre partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos envolvidos. Nos casos em que seu aparecimento acontece no bojo de negócios entre entidades sob o mesmo controle, o ágio não tem consistência econômica ou contábil, o que obsta que se admitam suas conseqüências fiscais.

De volta ao voto condutor, depreende-se que a autuação foi mantida, porque não se acatou a validade do laudo. Segue o trecho representativo:

Disso se depreende que a demonstração é, sim, um requisito formal importante para o registro do ágio e que, uma vez cumprida tal formalidade ou seja, havendo demonstração contemporânea aos fatos que possa respaldar o valor negociado na rentabilidade futura da adquirida o registro do ágio com o fundamento ali demonstrado está autorizado.

Isso não significa admitir que na prática os contribuintes estariam autorizados a fazer “contas de chegada” alegando a conformidade com o laudo. Isso porque, se o preço se tratar de mera “conta de chegada”, ou seja, se o negócio de compra e venda não for real (efetivo), este poderá ser questionado, mas não em virtude da ausência de fundamentação do ágio e sim com base na existência mesma de simulação, nos termos do artigo 149, VII, do CTN.

A questão do prazo foi trazida no voto condutor apenas a título de “*obter dictum*”, conforme trecho que destaco:

A título de argumentação, com exclusivo fim de debate, destaca-se que, caso seja reconhecida a validade do documento trazido pelo contribuinte para justificar o seu fundamento econômico na rentabilidade futura da SUPERMIX, mesmo assim, não há como ser reconhecida a sua dedutibilidade.

Isso porque, sendo considerado válido o laudo trazido pelo contribuinte, necessariamente o ágio registrado já teria sido completamente amortizado no ano de 2001, ou seja, muito antes de 2008, ano em que o ágio começou a ser deduzido pelo contribuinte.

(nosso destaque)

É oportuno destacar que encontramos essa questão apenas no voto condutor. Não consta do relatório do recorrido, nem da decisão de primeiro grau e nem está representado na ementa do acórdão.

Tecidas essas considerações, voltamos à questão da divergência interpretativa.

Foram oferecidos, como paradigma de interpretação divergente, os Acórdãos nº 1201-001.534 e 9101-002.539, aos quais se deu seguimento ao recurso pelo despacho de admissibilidade nos seguintes termos:

Pois bem, pelo cotejo entre o acórdão recorrido e os acórdãos indicados como paradigmas é possível verificar que a recorrente logrou êxito em demonstrar divergência interpretativa por ela suscitada.

Realmente, (i) enquanto no acórdão recorrido entendeu-se que o ágio deveria ter sido integralmente amortizado até o ano de 2001, nos termos do que constou no demonstrativo de rentabilidade futura da investida, (ii) no primeiro paradigma entendeu-se que o demonstrativo de rentabilidade futura da investida é uma mera expectativa, e que o ágio deve ser amortizado segundo os reais valores de lucros ou prejuízos efetivamente verificados pela investida ao longo dos anos.

O segundo paradigma também é claro ao afirmar que o prazo estabelecido no demonstrativo de rentabilidade futura da investida não vincula o prazo pela qual a empresa realiza a amortização fiscal do ágio, desde que não o faça em prazo inferior a 60 (sessenta) meses.

Cientificada, a Procuradoria apresentou contrarrazões tempestivas às fls. 3.244-3.254, em que questiona o conhecimento e o mérito. Vale destacar a parte do conhecimento:

Inicialmente, observa-se que o acórdão recorrido manteve o lançamento no que tange à glosa das despesas com amortização de ágio apoiado nas seguintes premissas:

1. Restou demonstrada a inexistência de documentos que dessem suporte aos lançamentos contábeis registrados pela Recorrente;
2. Os documentos apresentados, no caso o Laudo de Avaliação, projeta resultados as serem registrados de forma diversa da ocorrida;
3. Ainda que fosse reconhecida a validade do fundamento econômico do ágio, o ágio por ele registrado necessariamente deveria ter sido extinto contabilmente no ano de 2001; e
4. A artificialidade com que foram praticadas as operações que geraram o ágio escriturado na PRANA.

Pois bem, observando o teor do voto condutor do aresto recorrido, há que se concluir que, em suma, foram esses argumentos utilizados pelo colegiado para manter a acusação da prática de operações artificialmente engendradas, simuladas, com o fim de obter o benefício fiscal da amortização levada a efeito pelo contribuinte. Tanto é que o colegiado também manteve a qualificação da multa de ofício, por reconhecer a prática de atos simulados pelo recorrente.

Por outro lado, observa-se que **a divergência jurisprudencial se dirige a apenas um dos argumentos suscitados pelo colegiado recorrido para manter o lançamento fiscal, qual seja, a premissa de nº 3 listada acima.** É dizer que, com

relação às outras premissas (fundamentos autônomos e suficientes para a negativa de provimento do recurso voluntário), o recorrente não apresentou divergência jurisprudencial capaz de ensejar a interposição do presente recurso especial.

Recurso da Fazenda

A Fazenda também recorreu do acórdão. O recurso foi admitido em relação aos dois paradigmas oferecidos (AC nº 1202-000.964 e nº 1302-001.080) pelo despacho de fls. 2.881-2.887 e diz respeito a “**concomitância da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa com a multa de ofício proporcional**”.

Segue trecho representativo do despacho:

O cotejo dos trechos colacionados pela Recorrente permite constatar que foi demonstrada a alegada divergência jurisprudencial.

Enquanto na decisão recorrida afastou-se a imposição da multa isolada até o limite da multa de ofício, pois o entendimento foi no sentido de que, pelo princípio da absorção ou consunção, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Tratandose de mesmo tributo, esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

De outro modo, no primeiro paradigma indicado, **Acórdão nº 1202-000.964** entendeu-se que, a incidência de multa isolada aplicável na hipótese de falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL não elide a aplicação concomitante de multa de ofício calculada sobre diferenças do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, por observarem previsões legais específicas.

Já no segundo paradigma indicado, **Acórdão nº 1302-001.080**, entendeu-se que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber se ela é devida ou não e que essa multa é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário.

Cientificado, o contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório do essencial.

VOTO

Conselheiro **Guilherme Adolfo dos Santos Mendes**, Relator

CONHECIMENTO

Recurso do contribuinte

Antes de empreendermos qualquer análise acerca da presença de dissídio jurisprudencial entre o recorrido e os paradigmas, é fundamental registrar que a matéria relativa ao prazo para amortização do ágio foi tratada, no voto condutor, tão somente a título de “*obiter dictum*”, conforme destacamos já no relatório.

Chegamos a essa conclusão por três motivos. Primeiro, ter o voto condutor tratado da necessidade da validade do laudo, apesar de não ter sido muito claro a esse respeito. Segundo, o voto condutor expressamente aduz tratou a questão não é central ao utilizar as seguintes expressões “*A título de argumentação, com exclusivo fim de debate*”. Terceiro, a matéria foi ventilada apenas no voto condutor, sem ter constado da acusação, nem da decisão de primeiro grau.

Desse modo, a tese de que o prazo fixado em laudo não limita a dedução da amortização do ágio para fins fiscais, ainda que adotada, seria incapaz de reformar o acórdão recorrido, razão pela qual não conheço do recurso do contribuinte.

Recurso da Fazenda

Na ementa do acórdão paradigma nº 1202-000.964, constou tese incapaz de reformar o julgado que afastou as multas isoladas, pois se afirma a possibilidade de aplicação de multa de ofício diante do lançamento de multa isolada, conforme trecho abaixo reproduzido:

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. A incidência de multa isolada aplicável na hipótese de falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL não elide a aplicação concomitante de multa de ofício calculada sobre diferenças do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, por observarem previsões legais específicas.

Isso nos levaria a considerar que a matéria em litígio seria a multa de ofício e não a isolada. No entanto, pelo voto condutor, vemos que, de fato, a pretensão foi a de afastamento das multas isoladas em razão da aplicação de multa de ofício, conforme trecho que abaixo reproduzimos:

A tese alegada pela recorrente, de que não incide multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a apuração de multa de ofício sobre o tributo apurado ao final do ano calendário, embora adotada por boa parte dos membros deste Conselho, data venia, não merece ser reconhecida.

Registre-se ainda que o referido acórdão abarcou também os anos-calendário de 2007 e 2008 e, dessa forma, sob o mesmo contexto normativo do recorrido.

Quanto ao paradigma 1302-001.080, a redação da ementa reproduzida no despacho de admissibilidade também não permite aduzir que este julgado tratou da mesma matéria do recorrido. No entanto, numa rápida passagem pelo voto condutor, constatamos que se

versou exatamente sobre a questão da aplicação concomitante da multa isolada em face da aplicação de multa de ofício. Abaixo, transcrevo trecho representativo do voto:

A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o bis in idem só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre, se não vejamos.

Como se referiu ao ano-calendário de 2008, este acórdão também serve de paradigma, razão pela qual conheço do recurso fazendário com base nos dois paradigmas.

MÉRITO

Recurso da Fazenda

A primeira vez que enfrentei o tema da concomitância de multa isolada com a multa de ofício foi no AC 103-23.370, em 24 de janeiro de 2008, da Terceira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes; oportunidade em que adotei a tese da não concomitância da multa isolada com a multa de ofício com base no princípio da consunção ou da absorção.

Minha decisão, contudo, não foi inédita quanto ao afastamento de multas isoladas concomitantes com multas de ofício e, nem sequer, no tocante à aplicação do citado princípio.

Cerca de um ano e meio antes, o ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder proferiu elaborado voto sobre o tema no Acórdão CSRF 01-05.501, de 18/09/2006, com a seguinte 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.

Esse acórdão, apesar da inédita e densa fundamentação calcada em instituto de direito sancionatório, apenas ratificou a mesma interpretação da ordem vigente acerca da aplicação das multas isoladas pelo descumprimento do dever de recolher estimativas. O entendimento de então, de um lado, concebia a concomitância de uma forma rudimentar; e, de outro, considerava haver dois regimes de aplicação das multas isoladas: (i) um relativo ao lançamento efetuado antes do encerramento do ano-calendário e, portanto, da apuração do valor do ajuste; (ii) outro atinente aos lançamentos realizados após o encerramento do ano-calendário. Neste último caso, que praticamente abarca quase todas as situações concretas, a base de cálculo

da multa isolada lançada deveria se limitar ao valor do IRPJ/CSLL devido no ajuste, ou melhor, à diferença entre a estimativa efetivamente recolhida e o valor do ajuste; e se sobre essa diferença já houvesse o lançamento de multa de ofício proporcional, nenhuma multa isolada poderia ser constituída.

Essa era a jurisprudência predominante na época. A título ilustrativo, transcrevo a ementa do AC CSRF 01-04.930, de 12/04/2004:

IRPJ — MULTA ISOLADA — FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ COM BASE NO LUCRO ESTIMADO — A regra é o pagamento com base no lucro real apurado no trimestre, a exceção é a opção feita pelo contribuinte de recolhimento do imposto e adicional determinados sobre base de cálculo estimada. A Pessoa Jurídica somente poderá suspender ou reduzir o imposto devido a partir do segundo mês do ano calendário, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculados com base no lucro real do período em curso. (Lei nº 8.981/95, art. 35 c/c art. 2º Lei nº 9.430/96).

A falta de recolhimento está sujeita às multas de 75% ou 150%, quando o contribuinte não demonstra ser indevido o valor do IRPJ do mês em virtude de recolhimento excedentes em períodos anteriores. (Lei nº 9.430/96 art. 44 § 1º inciso IV c/c art. 2º).

A base de cálculo da multa é o valor do imposto calculado sobre lucro estimado não recolhido ou diferença entre a devido e o recolhido até a apuração do lucro real anual. A partir da apuração do lucro real anual, o limite para a base de cálculo da sanção é a diferença entre o imposto anual devido e a estimativa obrigatória, se menor. (Lei nº 9.430/96 art. 44 caput c/c § 1º inciso IV e Lei 8.981/95 art. 35 § 1º letra "b").

A multa pode ser aplicada tanto dentro do ano calendário a que se referem os fatos geradores, como nos anos subsequentes dentro do período decadencial contado dos fatos geradores. **Se aplicada depois do levantamento do balanço a base de cálculo da multa isolada é a diferença entre o lucro real anual apurado e a estimativa obrigatória recolhida.**

(nosso negrito)

Dessa forma, no caso de apuração de prejuízo fiscal, multas isoladas não poderiam ser constituídas por meio de lançamento realizado após o encerramento do ano-calendário.

Essa orientação está presente no já referido AC CSRF 01-05.501, de 18/09/2006, que usa, pela primeira vez, o princípio da consunção ou absorção, conforme podemos constatar de alguns trechos do voto, como o que se segue:

Além disso, a recorrente recolheu, nos anos de 2001 e 2002, à (sic) título de estimativa no curso dos anos que foram objeto da autuação valor superior ao devido ao final do período-base de apuração, não havendo como prosperar a

exigência da penalidade pelo não recolhimento de estimativas que superam o tributo devido.

Desse modo, o que orientava a exoneração das multas isoladas não era apenas a concomitância com a multa de ofício, mas sim uma pretensa limitação a um bem jurídico mais relevante (o tributo devido em definitivo).

Discordamos dessa interpretação, seja em relação à redação original da Lei nº 9.430/96 sobre essa punição, seja em relação à atualmente em vigor.

De todo modo, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, foi dirigida justamente para afastar, não a concomitância com a multa de ofício, mas sim a interpretação de que a multa isolada, uma vez lançada após o encerramento do ano-calendário, deveria ter por limite um valor calculado a partir do IRPJ/CSLL devido no ajuste.

A redação original do dispositivo legal era:

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;

(...)

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

(...)

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;

Pode parecer estranha a interpretação de que a multa isolada deveria se limitar ao valor do ajuste em face do seguinte trecho da lei **“ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa”**, uma vez que, justamente no caso de prejuízo, nenhuma multa isolada poderia ser lançada em face desse entendimento, mas era esse sentido adotado pela maioria das decisões do Conselho. Argumentava-se que as multas isoladas só poderiam ser lançadas, no caso de prejuízos, se o ano-calendário não estivesse encerrado ou que haveria a infração, em abstrato, mas sem base de cálculo para ser quantificada em concreto.

Foi para aplacar essa interpretação e, especificamente, o argumento da ausência da base de cálculo, que a redação do dispositivo foi alterada para a seguinte:

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

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, **sobre o valor do pagamento mensal**:(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

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.(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(nosso negrito)

Assim, a nova redação, de um lado, não afastou a tese da concomitância, como veremos com mais vagar adiante; e, de outro, não inovou apenas para reduzir o percentual da multa, como muitos supõem.

A referência expressa ao valor do pagamento mensal visou a deixar claro que a base sobre a qual deveria incidir a multa é o valor do pagamento mensal e não o valor do ajuste.

A inovação legal, porém, não infirma a aplicação do primado da consunção, o qual, corretamente aplicado, conduz a conclusões diametralmente opostas àquelas decorrentes do limite com base no ajuste anual. Por exemplo, no caso mais extremo de prejuízo fiscal, a tese reinante afastaria totalmente as multas isoladas, enquanto a que propomos mantém estas sanções pecuniárias na sua integralidade.

Pois bem, o AC 103-23.370, de 24 de janeiro de 2008, teve a seguinte ementa de nossa redação:

MULTA ISOLADA – a multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem, o que não ocorreu no presente lançamento.

Esse texto, apesar de resumido, já deixa claro que nosso entendimento é diferente daquele que orientava as decisões do Conselho na época, bem como daqueles que entendem que as multas isoladas e de ofício devem ser aplicadas de forma absoluta e independentemente da relação entre as duas. Nada obstante, é necessário apresentar as razões que orientaram nosso posicionamento. Abaixo, reproduzo as partes relevantes do nosso voto:

Segundo esse posicionamento, a multa isolada em razão do não recolhimento de antecipações deve se ater ao imposto apurado no ajuste anual. Se nenhum imposto ao final for apurado, nenhuma multa será devida, dentre outros motivos,

por ausência de base de cálculo. Não se poderia punir o particular tomando-se por base um tributo que não seria mais devido.

Essa jurisprudência, no entanto, é fruto da enorme carência no cenário nacional de estudos acerca do regime jurídico das sanções administrativas e, mais especificamente, das sanções tributárias.

Diante disso, é comum que se apliquem princípios atinentes ao regime jurídico tributário.

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

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

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

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

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

Essa discussão se toma 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 urna 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.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo.

De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre no presente caso. Apesar de não ter havido infração quanto ao tributo devido em definitivo (análoga ao estelionato), caracterizou-se a infração pelo não pagamento da antecipação (análoga ao falso), que deve ser sancionada.

Deve-se, assim, ser mantida na integralidade a base de incidência do percentual sancionador.

Pois bem, em 2014, o CARF sumulou o seguinte entendimento:

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

Seus precedentes foram os acórdãos 9101-001.261, 9101-001.203, 9101-001.238, 9101-001.307, 1402-001.217, 1102-00.748 e 1803-001.263; todos emanados nos anos de 2011 e 2012. Abaixo, transcrevo a ementa do primeiro deles:

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. (AC 9101-001.261)

Da sua leitura, constata-se que a orientação do precedente e da súmula não foi aquela que estampeei em meus votos sobre o tema, inaugurados pela decisão de 2008; mas sim o voto de Marcos Vinícius Neder de 2006. Aliás, o voto condutor do acórdão acima adota e transcreve a posição de Neder.

Pois bem, com a devida vênia, essas decisões e a súmula estão equivocadas quanto a suas conclusões, quanto aos seus fundamentos e contaminaram, em muito, a discussão acerca do regime jurídico que deve ser aplicado na aplicação das multas na seara tributária.

Adotar o primado da consunção da forma como foi feita é ouvir o trovão, mas errar quanto ao local onde caiu o raio.

Por essa equivocada interpretação, no caso de falso para a prática de estelionato, uma vez não praticado este último crime, não se apenaria sequer o primeiro delito. Um flagrante equívoco! Pune-se sempre o falso, exceto se for punido o estelionato praticado por meio do falso.

De modo similar, disferir uma facada contra outrem enquadra-se como homicídio no caso de morte da vítima, mas também como crime de lesão corporal, enquanto não se dá o desenlace. Nem por isso, o criminoso irá responder pelas duas tipificações.

De igual modo, uma omissão de receita (ou a dedução indevida de despesas para o recolhimento de estimativas com base em balanços de suspensão ou redução) é uma única conduta que irá, ocasionalmente, resultar no não recolhimento de estimativas, nem do ajuste. Se essa omissão não repercutir no valor do ajuste, pune-se a falta das estimativas. Todavia, se repercutir integralmente no ajuste com aplicação da multa de ofício sobre a quantia, essa punição absorve, por ser mais elevada, a que seria aplicada sobre o valor do não recolhimento das estimativas. Ademais, entre as duas situações extremas, ocorrem inúmeras intermediárias, com repercussão parcial da omissão de receita sobre o cálculo do ajuste e, nesse caso, também será parcial a consunção.

Enfim, a consunção não se dá em abstrato, mas sim em concreto. É um preceito calcado na evolução do direito ocidental de limitação das punições (e não de sua eliminação). Dentro desse contexto, como critério de interpretação e aplicação do direito, entende-se que, para cada conduta, uma só punição em concreto, **prevalecendo a maior**, ainda que essa conduta possa ser enquadrada em mais de um tipo legal de infração.

A Súmula CARF nº 105 não traz o correto entendimento sobre a concomitância e a consunção, bem como a alteração legal teve clara finalidade de alterar essa jurisprudência administrativa.

No entanto, as redações original e atualmente em vigor do dispositivo legal não afastaram a aplicação do princípio da consunção, na sua correta compreensão, nem da necessidade de aplicar apenas a multa mais gravosa no caso de concomitância **concreta** entre as duas punições.

A despeito do meu entendimento pessoal estampado acima, passei a adotar a posição do afastamento integral da multa isolada, no caso de imposição de multa de ofício.

Minha posição encontrou uma certa ressonância na Turma Ordinária, da qual participei, mas não reverberou na Câmara Superior.

A concomitância tem sido aplicada também pelo Poder Judiciário, como podemos aferir pelo REsp 1496354, de 17/03/2015.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. 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.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada 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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e 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. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido. 6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção.

Todavia, igualmente, não se faz qualquer distinção de quantificação.

Assim, como há lançamento de ambas as multas no presente feito, nego provimento ao recurso da Fazenda, independentemente da quantificação concreta das sanções.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por não conhecer do recurso do contribuinte e por conhecer do recurso da Fazenda para, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Edeli Pereira Bessa

O recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

De fato, no acórdão recorrido nº 1401-002.155 foi dado provimento parcial ao recurso voluntário para *afastar a imposição da multa isolada até o limite da multa de ofício*, aquela aplicada nestes autos em meses dos anos-calendário 2008 a 2012, período no qual também houve exigência de IRPJ e CSLL devidos no ajuste anual, submetidos à multa de ofício de 75%. Já os paradigmas nº 1202-000.964 e 1302-001.080 analisaram exigências posteriores a 2007 e decidiram pela possibilidade de exigência concomitante da multa de ofício proporcional e das multas isoladas.

Adicione-se que o primeiro paradigma foi recentemente admitido, à unanimidade, para caracterização de dissídio jurisprudencial semelhante no Acórdão nº 9101-006.579, bem como no Acórdão nº 9101-006.409, este último tendo em conta também o segundo paradigma.

Quanto ao recurso especial da Contribuinte, a PGFN contesta sua admissibilidade porque:

Inicialmente, observa-se que o acórdão recorrido manteve o lançamento no que tange à glosa das despesas com amortização de ágio apoiado nas seguintes premissas:

1. Restou demonstrada a inexistência de documentos que dessem suporte aos lançamentos contábeis registrados pela Recorrente;
2. Os documentos apresentados, no caso o Laudo de Avaliação, projeta resultados as serem registrados de forma diversa da ocorrida;
3. Ainda que fosse reconhecida a validade do fundamento econômico do ágio, o ágio por ele registrado necessariamente deveria ter sido extinto contabilmente no ano de 2001; e

4. A artificialidade com que foram praticadas as operações que geraram o ágio escriturado na PRANA.

Pois bem, observando o teor do voto condutor do aresto recorrido, há que se concluir que, em suma, foram esses argumentos utilizados pelo colegiado para manter a acusação da prática de operações artificialmente engendradas, simuladas, com o fim de obter o benefício fiscal da amortização levada a efeito pelo contribuinte. Tanto é que o colegiado também manteve a qualificação da multa de ofício, por reconhecer a prática de atos simulados pelo recorrente.

Por outro lado, observa-se que **a divergência jurisprudencial se dirige a apenas um dos argumentos suscitados pelo colegiado recorrido para manter o lançamento fiscal, qual seja, a premissa de nº 3 listada acima.** É dizer que, com relação às outras premissas (fundamentos autônomos e suficientes para a negativa de provimento do recurso voluntário), o recorrente não apresentou divergência jurisprudencial capaz de ensejar a interposição do presente recurso especial.

A decisão proferida, além desse, englobou outros fundamentos que deixaram de ser rebatidos pelo contribuinte recorrente.

Importante observar que o recurso especial da Contribuinte não teve seguimento quanto às matérias “dedutibilidade do ágio apurado intragrupo” e “aquisição fracionada”; a primeira porque o acórdão recorrido *não teve como fundamento o fato de as operações terem sido realizadas intragrupo*, e a segunda porque *a Turma em momento algum afirmou que a razão para a manutenção dessa glosa seria a impossibilidade de dedução de ágio advindo de subscrição de ações*.

No exame de admissibilidade restou caracterizada, apenas, a divergência jurisprudencial quanto à matéria “prazo para amortização de ágio/suporte probatório (contábil) adequado para amortização”, porque:

Em breve síntese, alega a recorrente a existência de divergência interpretativa entre o acórdão recorrido e os acórdãos indicados como paradigmas, nos 1201-001.534 e 9101-002.539, no que concerne à observância, para fins fiscais, do prazo de amortização previsto no demonstrativo de rentabilidade futura da investida.

Pois bem, pelo cotejo entre o acórdão recorrido e os acórdãos indicados como paradigmas é possível verificar que a recorrente logrou êxito em demonstrar divergência interpretativa por ela suscitada.

Realmente, (i) enquanto no acórdão recorrido entendeu-se que o ágio deveria ter sido integralmente amortizado até o ano de 2001, nos termos do que constou no demonstrativo de rentabilidade futura da investida, (ii) no primeiro paradigma entendeu-se que o demonstrativo de rentabilidade futura da investida é uma mera expectativa, e que o ágio deve ser amortizado segundo os reais valores de lucros ou prejuízos efetivamente verificados pela investida ao longo dos anos.

O segundo paradigma também é claro ao afirmar que o prazo estabelecido no demonstrativo de rentabilidade futura da investida não vincula o prazo pela qual a empresa realiza a amortização fiscal do ágio, desde que não o faça em prazo inferior a 60 (sessenta) meses.

O acórdão recorrido traz em seu relatório o resumo da acusação fiscal, a partir do qual observa-se uma objeção genérica ao ágio interno e a descrição do registro contábil de ágio em dois grupos de operações: i) em 02/03/1998 pela aquisição de ações da Contribuinte por PRANA, com registro de ágio de R\$ 3.630.038,76; e ii) entre 04/07/1999 e 20/07/1999 por aumento de capital em PRANA com ações da Contribuinte e por incorporação de SENTOR e VADRESKA, o que elevou o ágio contabilizado em PRANA para R\$ 25.928.393,61. A amortização fiscal do ágio se dá após PRANA sofrer cisão total e verter à Contribuinte os elementos ativos correspondentes aos investimentos nela mantidos.

A partir daí, são relatadas as objeções fiscais quanto a: i) imprestabilidade do laudo de avaliação de 29/12/1997 por falta demonstração das estimativas nas quais a empresa supostamente contratada para sua elaboração afirmou pautar-se, sem qualquer auditoria ou investigação das informações disponibilizadas, e inclusive sem registro de ágio na apropriação de ações da Contribuinte em SENTOR e VADRESKA em 14 e 20/01/1998; ii) falta de anterioridade do laudo, porque não haveria documentos ou atos reconhecendo sua existência, sendo que o registro contábil do ágio de 02/03/1998 somente se deu em Livro Diário registrado em 04/05/2000, assim como as operações de julho/99 constam apenas de Livro Diário registrado em 18/12/2001; iii) os laudos apresentados para as operações de incorporação e cisão foram elaborados por profissionais que prestavam serviços contábeis à Contribuinte e não possuíam a independência exigida por normas contábeis.

A autoridade fiscal descreve *a composição societária das empresas envolvidas na formação do ágio, ressaltando que, além de possuírem o mesmo domicílio tributário, os sócios/administradores são praticamente os mesmos em todas elas, integrando elas o grupo econômico conhecido como GRUPO DIAS, estando as empresas envolvidas sob controle comum.* Constata que PRANA, VADRESKA e SENTOR jamais existiram de fato e conclui que *as operações escrituradas pelas empresas SENTOR, VADRESKA e PRANA (aquisições de investimento na SUPERMIX e incorporações realizadas), foram simuladas, fruto de uma montagem jurídica estruturada em operações “aparentemente” legítimas, mas sem substância econômica, sem qualquer propósito negocial verdadeiro, e baseadas em documentos inidôneos (Laudo de Avaliação da Supermix apurado por fundamentos econômicos e Laudos de Avaliação para fins de incorporação das Sentor, Vadreska e Prana).*

O voto condutor do acórdão recorrido relata a origem do ágio amortizado em operação realizada entre 1998 e 1999 entre ramos da família que era detentora das ações da Contribuinte, destacando o reconhecimento de que o ágio não seria interno *por serem aquisições realizadas entre partes diferentes (pessoas físicas), com efetivo pagamento do preço.* Na sequência, concorda com a decisão de 1ª instância que manteve parcialmente as glosas de amortização de ágio por *inconsistência quanto à demonstração que dá fundamentação ao ágio.*

Ocorre que, na sequência, embora discorrendo sobre diversos aspectos da legislação tributária, sob o título *requisitos legais para a geração e amortização do ágio*, a relatora ex-Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin conclui, ainda em tese, que:

Assim, o simples fato de o preço da participação societária cuja aquisição deu origem ao ágio ter sido avençado com base em outro critério que não diretamente a rentabilidade futura da investida não tem o condão de alterar o fundamento do ágio, se a demonstração então preparada dá base para o seu destaque com base em rentabilidade futura da empresa adquirida.

Disso se depreende que a demonstração é, sim, um requisito formal importante para o registro do ágio e que, uma vez cumprida tal formalidade ou seja, havendo demonstração contemporânea aos fatos que possa respaldar o valor negociado na rentabilidade futura da adquirida o registro do ágio com o fundamento ali demonstrado está autorizado.

Isso não significa admitir que na prática os contribuintes estariam autorizados a fazer “contas de chegada” alegando a conformidade com o laudo. Isso porque, se o preço se tratar de mera “conta de chegada”, ou seja, se o negócio de compra e venda não for real (efetivo), este poderá ser questionado, mas não em virtude da ausência de fundamentação do ágio e sim com base na existência mesma de simulação, nos termos do artigo 149, VII, do CTN.

Depois, embora trate *da impossibilidade de amortização contábil a partir de 2008 de um ágio pautado em rentabilidade futura de cinco anos e que fora apurado a partir de 1997 (limite de amortização no ano de 2001)*, na sequência de exposição da doutrina sobre o tema, a Conselheira Relatora arremata que:

Portanto, diante do elucidativo trecho acima exposto, conclui-se que, como o laudo trazido pelo contribuinte fora pautado no documento elaborado pela ING BARRIS, e esse último calcula o valor da SUPERMIX com base em sua rentabilidade futura até o ano de 2001 (cinco anos a partir de 1997), de acordo com as regras contábeis e regulatórias da CVM, necessariamente o ágio registrado pela PRANA durante o período de 1998 a 1999 deveria ter sido completamente amortizado até o ano de 2001.

Isso porque, como, segundo o contribuinte, o ágio foi pago com base nesse laudo, e esse documento projeta os resultados futuros da SUPERMIX até o ano de 2001, a PRANA teria adiantado o custo dos lucros projetados somente até esse ano. Depois de 2001, portanto, não há como a amortização do ágio afetar o lucro auferido por meio da SUPERMIX (por meio do MEP).

Dessa forma, partindo do laudo trazido pelo contribuinte, o ágio por ele registrado necessariamente deveria ter sido extinto contabilmente no ano de 2001. E, havendo essa necessária extinção contábil, não há como haver a dedução da correspondente despesa de forma independente em período posterior.

Portanto, embora assista razão ao contribuinte quando aduz que a Lei 12.973/14, não se exigia qualquer forma ou metodologia de cálculo e tampouco fixava data específica para a elaboração do referido estudo, fato é **que restou demonstrada a inexistência de documentos que dessem suporte aos lançamentos contábeis registrados pela Recorrente, até porque os documentos apresentados, no caso o Laudo de Avaliação projeta resultados as serem registrados de forma diversa da ocorrida.**

Por tanto, **a decisão recorrida não merece reparos quanto a indedutibilidade do ágio**, principalmente quando conclui que:

[...]

Assim, também nego provimento ao Recurso de Ofício. *(negrejou-se)*

A primeira dificuldade de compreensão do que decidido no acórdão recorrido está no fato deste tópico do voto condutor se destinar a tratar *da impossibilidade de amortização contábil a partir de 2008 de um ágio pautado em rentabilidade futura de cinco anos e que fora apurado a partir de 1997 (limite de amortização no ano de 2001)*, mas concluir que *restou*

demonstrada a inexistência de documentos que dessem suporte aos lançamentos contábeis registrados pela Recorrente, até porque os documentos apresentados, no caso o Laudo de Avaliação projeta resultados as serem registrados de forma diversa da ocorrida. Recorde-se que a objeção fiscal referia a falta de apresentação dos documentos que provariam as premissas referidas no laudo, e o tardio registro do fundamento contábil do ágio.

A segunda dificuldade advém da afirmação de que *a decisão recorrida não merece reparos quanto a indedutibilidade do ágio* e do subsequente destaque de seguinte trecho, transcrito no acórdão recorrido, da decisão de 1ª instância espelhando **APENAS** a conclusão da análise dos termos da acusação fiscal e do acolhimento parcial da impugnação:

Conforme **já assentado no presente VOTO**, não há elementos suficientes nos autos para reputar artificial ou simulado o ágio contabilizado pela PRANA em decorrência da aquisição, em 02/03/1998, de ações da SUPERMIX pertencentes a Maria Margarida Reis Dias, Marcelo Dias, Maria Cristina Dias, Maria Vitória Dias, Geraldo Dias Filho, Gustavo Dias Filho, Celso Batista Dias, Celso Batista Dias Filho e Irma Palhares. Isso porque os ramos da família Dias aos quais pertencem essas pessoas, encabeçados por Milton Dias e por Geraldo Dias (já falecido), saíram da SUPERMIX com essa operação. Assim, não há como afirmar que houve ágio interno nesse caso. Após essa operação, por meio da qual a PRANA adquiriu o total de 4.894.697 ações da SUPERMIX pelo montante de R\$ 1.108.123,05, permaneceram no controle desta empresa, conforme demonstrado, apenas os ramos da família Dias encabeçados por Milton Dias e por Edison Dias.

Também no dia 02/03/1998, a PRANA subscreveu e integralizou 58.245.226 ações da SUPERMIX, pelo valor de R\$ 8.032.018,65, em operação que, **pelas razões já expostas, caracteriza-se como simulada, gerando ágio artificial**.

Ocorre que, em 31/03/1998, fez um único lançamento contábil a título de ágio, no valor de R\$ 3.630.038,76, sobre as 63.139.923 ações da SUPERMIX adquiridas. Em outras palavras, não especificou o valor do ágio pertinente a cada uma das aquisições efetuadas, realizando apenas um lançamento contábil conjunto. Por essa razão, é necessário segregar do ágio contabilizado nesta data o valor correspondente ao ágio pertinente às aquisições de ações da SUPERMIX pela PRANA junto a Maria Margarida Reis Dias, Marcelo Dias, Maria Cristina Dias, Maria Vitória Dias, Geraldo Dias Filho, Gustavo Dias Filho, Celso Batista Dias, Celso Batista Dias Filho e Irma Palhares. Apenas esse valor deve ser excluído da base de cálculo dos tributos e multas lançados, por não estar caracterizada a ocorrência de simulação.

Tendo em conta que tanto as aquisições de ações da SUPERMIX pela PRANA junto às pessoas físicas acima referidas quanto a integralização e subscrição de ações da SUPERMIX pela PRANA ocorreram em 02/03/1998, conclui-se que o valor patrimonial da ação da SUPERMIX a ser considerado na apuração de eventual ágio é o mesmo. No total, foram adquiridas 63.139.923 ações (4.894.697 + 58.245.226) da SUPERMIX, pelo valor de R\$ 9.140.141,65 (R\$ 1.108.123,05 + R\$ 8.032.018,65). Subtraindo do valor total das operações (R\$ 9.140.141,65) o montante do ágio contabilizado (R\$ 3.630.038,76), remanesce o valor de R\$ 5.510.102,89, que corresponde ao valor patrimonial do total de 63.139.923 ações da SUPERMIX. Portanto, o valor patrimonial de cada ação, em 02/03/1998, correspondia a R\$ 0,087268 (R\$ 5.510.102,89/63.139.923).

Diante disso, o total de 4.894.697 ações da SUPERMIX adquiridas pela PRANA das referidas pessoas físicas tinha, em 02/03/1998, o valor patrimonial de R\$ 427.150,42 (4.894.697 x R\$ 0,087268). Considerando que nessas aquisições foi pago o valor total de R\$ 1.108.123,05, conclui-se que o ágio escriturado correspondente a essas aquisições atinge o montante de R\$ 680.972,63 (R\$ 1.108.123,05 – R\$ 427.150,42). Esse ágio foi amortizado ao longo de cinco anos, de modo que a amortização anual foi de R\$ 136.194,24 e a amortização mensal foi de R\$ 11.349,52. Esses são os valores que devem ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL lançados pela autoridade autuante, bem como da base de cálculo da multa de ofício isolada lançada por falta de recolhimento de estimativa de IRPJ e de CSLL.

Nos demonstrativos que seguem são refeitas as apurações do IRPJ e da CSLL dos anos de 2008 a 2012, bem como das multas de ofício isoladas por falta de recolhimento de estimativa de IRPJ e de CSLL para todos os meses dos referidos anos, reputando-se, nesses cálculos, dedutível o ágio que tem origem na aquisição, pela PRANA, de ações da SUPERMIX pertencentes a Maria Margarida Reis Dias, Marcelo Dias, Maria Cristina Dias, Maria Vitória Dias, Geraldo Dias Filho, Gustavo Dias Filho, Celso Batista Dias, Celso Batista Dias Filho e Irma Palhares (valores em Reais):

[...] (*negrejou-se*)

Ou seja, concordou-se com a decisão de 1ª instância mediante transcrição, somente, da conclusão de extensa digressão lá formulada para constatação de que apenas parte do ágio registrado teria origem legítima, excluídas as parcelas geradas em operações societárias promovidas entre pessoas jurídicas sob controle dos *ramos da família Dias encabeçados por Milton Dias e por Edison Dias*. Neste sentido é o exposto entre os seguintes trechos da decisão de 1ª instância:

Dos fatos até aqui analisados duas conclusões podem ser extraídas: 1- com base nas provas constantes dos autos, assiste razão ao impugnante em sua alegação de que os ramos da família Dias encabeçados por Celso Baptista Dias e por Geraldo Dias (já falecido) saíram da SUPERMIX quando das alienações de ações feitas por eles à PRANA em 02/03/1998; 2- os ramos da família Dias encabeçados por Milton Dias e por Edison Dias assumiram o controle da SUPERMIX e tinham também o controle das demais empresas envolvidas nas operações das quais resultaram a formação do ágio e a respectiva amortização, quais sejam, PRANA, SENTOR, VADRESKA e SOTON.

A primeira conclusão, acima referida, exclui a possibilidade, até que se prove o contrário, de ocorrência de ágio interno quando da alienação, à PRANA, de ações da SUPERMIX pertencentes aos integrantes dos ramos da família Dias encabeçados por Celso Baptista Dias e por Geraldo Dias (já falecido).

A segunda conclusão, por outro lado, sugere que os ramos da família Dias encabeçados por Milton Dias e por Edison Dias podem, de fato, ter gerado artificialmente ágio em operações envolvendo empresas por eles controladas, a fim de que esse ágio fosse posteriormente amortizado pela SUPERMIX, também controlada por eles. Por essa razão, é importante avançar nas demais provas produzidas no curso da ação fiscal, a fim de aferir se efetivamente foram praticadas operações simuladas.

[...]

Em resumo, as inconsistências apontadas nos laudos apresentados no curso da ação fiscal são indícios consistentes da artificialidade das operações societárias praticadas no sentido de gerar o ágio contabilizado pela PRANA e posteriormente amortizado pela SUPERMIX.

Todas as provas colhidas no curso da ação fiscal e acima referidas corroboram a conclusão de que, com exceção da venda das ações da SUPERMIX para a PRANA, em 02/03/1998, pelos ramos da família Dias encabeçados por Celso Baptista Dias e por Geraldo Dias (já falecido), todas as demais operações das quais resultaram a formação de ágio na PRANA vinculado ao ativo SUPERMIX, bem como a cisão daquela com versão de parte do patrimônio a esta, seguida da amortização do ágio, são operações artificialmente engendradas, simuladas, com o fim de obter o benefício fiscal da amortização levada a efeito.

Trata-se de operações praticadas, ao fim e ao cabo, entre dois ramos da família Dias, quais sejam, aqueles encabeçados por Milton Dias e por Edison Dias, mantendo esses ramos as mesmas participações desde que os ramos da família encabeçados por Celso Baptista Dias por Geraldo Dias (já falecido) saíram da SUPERMIX. O ágio é, portanto, interno. Mais que isso, foi forjado internamente com recurso a empresas inexistentes de fato (PRANA, SENTOR, VADRESKA e SOTON) e fundamentado em laudos repletos de inconsistências.

Note-se que foi afirmada, inclusive, a origem interna dos ágios cuja glosa de amortização foi mantida, apesar de o voto condutor do acórdão recorrido afirmar o contrário e o exame de admissibilidade ter adotado esta premissa para negar seguimento ao recurso especial da Contribuinte neste ponto.

De toda a sorte, as inconsistências verificadas nos laudos, e apontadas na acusação fiscal, prestaram-se como reforço para a conclusão de que foram artificiais o segundo e o terceiro passo para concentração em PRANA das ações da Contribuinte, quais sejam, a subscrição e integralização de 58.245.226 ações em 02/03/1998 e as subscrições de julho/99. Já o ágio formado pela aquisição de 4.894.697 ações da Contribuinte em 02/03/1998 foi admitido como dedutível de 2008 a 2012, sem qualquer questionamento quanto à sua fundamentação.

Em verdade, a incompatibilidade temporal entre a fundamentação do ágio e sua amortização não foi arguida como óbice à amortização fiscal do ágio nem na acusação fiscal, nem na decisão de 1ª instância. Daí porque o ágio efetivamente formado entre partes independentes em 02/03/1998, e amortizado entre 2008 e 2012, ter sido admitido como dedutível, com exoneração das exigências correspondentes, em decisão submetida a reexame necessário. Talvez por isso, inclusive, os Conselheiros Lívia De Carli Germano, Abel Nunes de Oliveira Neto e Luiz Augusto de Souza Gonçalves tenham votado por dar provimento ao recurso de ofício, frente ao entendimento expresso pela Conselheira Relatora, no sentido de que *o ágio registrado pela PRANA durante o período de 1998 a 1999 deveria ter sido completamente amortizado até o ano de 2001*.

De qualquer forma, fato é que o voto condutor do acórdão recorrido concorda com a conclusão da decisão de 1ª instância no sentido de que somente **NÃO** é artificial o ágio gerado na aquisição, em 02/03/1998, das ações da Contribuinte detidas Maria Margarida Reis Dias, Marcelo Dias, Maria Cristina Dias, Maria Vitória Dias, Geraldo Dias Filho, Gustavo Dias Filho, Celso Batista Dias, Celso Batista Dias Filho e Irma Palhares. O antes “assentado no voto” transcrito no acórdão recorrido é expresso neste sentido:

[...]

Em resumo, as inconsistências apontadas nos laudos apresentados no curso da ação fiscal são indícios consistentes da artificialidade das operações societárias praticadas no sentido de gerar o ágio contabilizado pela PRANA e posteriormente amortizado pela SUPERMIX.

Todas as provas colhidas no curso da ação fiscal e acima referidas corroboram a conclusão de que, com exceção da venda das ações da SUPERMIX para a PRANA, em 02/03/1998, pelos ramos da família Dias encabeçados por Celso Baptista Dias e por Geraldo Dias (já falecido), todas as demais operações das quais resultaram a formação de ágio na PRANA vinculado ao ativo SUPERMIX, bem como a cisão daquela com versão de parte do patrimônio a esta, seguida da amortização do ágio, são operações artificialmente engendradas, simuladas, com o fim de obter o benefício fiscal da amortização levada a efeito.

[...]

Conforme já assentado no presente VOTO, não há elementos suficientes nos autos para reputar artificial ou simulado o ágio contabilizado pela PRANA em decorrência da aquisição, em 02/03/1998, de ações da SUPERMIX pertencentes a Maria Margarida Reis Dias, Marcelo Dias, Maria Cristina Dias, Maria Vitória Dias, Geraldo Dias Filho, Gustavo Dias Filho, Celso Batista Dias, Celso Batista Dias Filho e Irma Palhares. Isso porque os ramos da família Dias aos quais pertencem essas pessoas, encabeçados por Milton Dias e por Geraldo Dias (já falecido), saíram da SUPERMIX com essa operação. Assim, não há como afirmar que houve ágio interno nesse caso. Após essa operação, por meio da qual a PRANA adquiriu o total de 4.894.697 ações da SUPERMIX pelo montante de R\$ 1.108.123,05, permaneceram no controle desta empresa, conforme demonstrado, apenas os ramos da família Dias encabeçados por Milton Dias e por Edison Dias.

Dessa forma, mesmo prevalecendo o entendimento expresso no acórdão recorrido, também tomado por premissa no exame de admissibilidade do recurso especial da Contribuinte, de que o ágio cujas amortizações subsistiram glosadas não teve origem em operações internas ao grupo econômico, subsiste a artificialidade das operações calcada nos demais defeitos apontados nos laudos apresentados, distintos daquele consistente na incompatibilidade temporal entre a rentabilidade futura e a amortização do ágio.

Assim, é inútil discutir se a rentabilidade futura projetada no laudo de 1997 poderia fundamentar ágio cujas amortizações foram deduzidas de 2008 a 2012. O acórdão recorrido está expressamente fundamentado no fato de que *restou demonstrada a inexistência de documentos que dessem suporte aos lançamentos contábeis registrados pela Recorrente, até porque os documentos apresentados, no caso o Laudo de Avaliação projeta resultados as serem registrados de forma diversa da ocorrida*. E, quanto à inexistência de documentos que dessem suporte aos lançamentos contábeis, as objeções estão assim relatadas no acórdão recorrido:

Intimada a apresentar documentação contendo fundamentação econômica para o lançamento, em 30/01/2008, no ativo diferido, do ágio originado na PRANA, em contrapartida a conta de reserva de capital, a SUPERMIX apresentou cópia de Laudo de Avaliação, datado de 29/12/1997, elaborado por CASTRO, SERRA, NIRDO AUDITORES INDEPENDENTES. Nesse laudo, consta avaliação do patrimônio líquido da SUPERMIX com base em fundamentos econômicos, em análise baseada no

fluxo líquido de caixa descontado realizada a partir de trabalho de estimativas desenvolvido pela instituição bancária ING BARINGS.

Tendo em conta que o estudo da ING BARINGS não havia sido apresentado, o contribuinte foi intimado a fazê-lo, tendo fornecido cópia de um documento contendo diversas planilhas identificadas como “PROJEÇÕES SUPERMIX”, contendo no canto esquerdo do rodapé de cada folha a identificação “GRUPO DIAS” e no canto direito a logomarca do “ING BARINGS”, sem que constasse introdução, explanação, conclusão, data e assinaturas.

Intimado a prestar diversos esclarecimentos sobre o referido laudo e a apresentar outros documentos a ele relacionados, a SUPERMIX afirmou que não localizou contrato escrito formalizado com CASTRO, SERRA, NIRDO AUDITORES INDEPENDENTES e que estes prestaram serviços de auditoria ao grupo de empresas ligadas existentes à época, de modo contínuo e rotineiro, razão pela qual não houve um pagamento específico para a elaboração do laudo. Esclareceu, ainda, que a ING BARINGS avaliou, por meio de laudos individuais, as diversas empresas integrantes do grupo à época existente, sendo tais documentos autênticos para servir às suas finalidades. Asseverou que elementos como assinaturas, preâmbulo etc não foram preservados, face ao tempo decorrido.

Relativamente aos esclarecimentos prestados pelo contribuinte, pondera a autoridade autuante que a temporalidade não pode servir de escusa, tendo em conta o disposto no art. 264 do RIR. Ressalta, ainda, que o fato de CASTRO, SERRA, NIRDO AUDITORES INDEPENDENTES prestar serviços contínuos às empresas do grupo lhes retira a independência necessária exigida pela NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente, aprovada pela Resolução CFC nº 821/1997.

Observa a autoridade autuante que no laudo apresentado pelo contribuinte está consignado que a avaliação de seu patrimônio líquido se deu em 15/12/1997, com o objetivo de precificar o valor de mercado da empresa, sendo o laudo preparado para atender ao disposto no art. 8º da Lei nº 6.404/1976, a fim de servir de suporte à fundamentação econômica do valor das ações a serem, eventualmente, emitidas com base em previsão dos resultados de exercícios futuros, conforme disposto no art. 20, § 2º, “b”, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, na Lei nº 9.532/1997 e no § 7º do art. 170 da Lei nº 6.404/1976. Registra a autoridade autuante a contradição entre o objetivo expresso no laudo e o fato de que a integralização de aumento de capital social na SUPERMIX foi escriturada pelas empresas SENTOR e VADRESKA, respectivamente em 14/01/1998 e em 20/01/1998, sem contabilização de ágio.

Aponta a autoridade autuante, ainda, inconsistência no fato de que a CASTRO, SERRA, NIRDO AUDITORES INDEPENDENTES, ciente da não submissão das demonstrações contábeis da SUPERMIX a auditoria independente, não auditou nem investigou as informações disponibilizadas, elaborando laudo baseado em estudo de terceiro, confiando apenas na credibilidade do ING BARINGS e não assumindo qualquer responsabilidade pela veracidade, precisão ou extensão das informações tomadas como referência no trabalho.

A seguir, tece as seguintes considerações:

Concluindo, além da insegurança quanto à veracidade das informações tomadas como referência do Laudo, também não restou comprovada a anterioridade do mesmo aos lançamentos dos ágios, visto inexistir qualquer

registro de sua existência nos lançamentos contábeis e documentos formalizados à época da data aposta no referido documento (ex: ausência de AGE nomeando a empresa especializada e aprovando o respectivo laudo, conforme dispõe o art. 8º da Lei 6.404/76; ausência de registro do documento em Cartório ou na Junta Comercial; ausência de identificação do fundamento econômico do ágio escriturado pela PRANA, requisito exigido pelo artigo 20, § 2º do Decreto-Lei nº 1.598/77; ausência de escrituração da despesa e do efetivo pagamento à ING BARINGS e à Castro, Serra, Nirdo, Auditores Independentes pelos serviços prestados).

Com base nesses fundamentos, a autoridade autuante desqualificou o Laudo de Avaliação apresentado.

Também com relação aos lançamentos contábeis do ágio na PRANA, aponta a autoridade autuante as seguintes inconsistências:

1- Em 31/03/1998, a PRANA, relativamente às 63.139.923 ações da SUPERMIX adquiridas em 02/03/1998, contabilizou, a título de ágio, o valor de R\$ 3.630.038,76, mas não identificou no lançamento contábil o fundamento econômico do ágio, contrariando o disposto no art. 20, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977. O livro Diário nº 2, no qual consta esse lançamento, foi autenticado na Junta Comercial de Minas Gerais somente em 04/05/2000, ou seja, um ano após o prazo legal e, consoante a ata da AGE realizada em 02/03/1998, o valor de emissão das ações criadas, subscritas e integralizadas pela PRANA foi fixado em R\$ 0,1379 por ação, mesmo valor das ações integralizadas pelas empresas SENTOR e VADRESKA em janeiro de 1998, também com base no valor do capital social;

2- Da mesma forma, os lançamentos contábeis do ágio escriturados pela PRANA em julho de 1999 não trazem a respectiva fundamentação econômica e o livro Diário foi autenticado na Junta Comercial de Minas Gerais apenas em 18/12/2001, fora do prazo legal;

3- Finalmente, os ágios contabilizados pela PRANA em 20/07/1999, oriundos da incorporação das empresas SENTOR e VADRESKA, não existiam na contabilidade das empresas incorporadas, de modo que não foram eles recebidos por meio do acervo líquido das empresas incorporadas.

Ressalta a autoridade autuante que, no curso da ação fiscal, foram apresentados três laudos de avaliação, quais sejam: 1- laudo de avaliação, elaborado em 20/07/1999, para fins de incorporação da SENTOR pela PRANA; 2- laudo de avaliação, elaborado em 20/07/1999, para fins de incorporação da VADRESKA pela PRANA; 3- laudo de avaliação, elaborado em 30/01/2008, para fins de cisão da PRANA. Todos esses laudos são de lavra conjunta dos peritos Antônio Eustáquio de Faria, Eduardo Antônio Santana e Márcia Azeredo Diniz. Os dois primeiros são, respectivamente, sócios-administradores dos escritórios contábeis ADITIVA CONSULTORIA E TRIBUTOS SOCIEDADE CIVIL LTDA e AZIENDA SISTEMAS CONTÁBEIS LTDA, ambos com sede à Rua Prof. José Vieira Mendonça, 1121, mesmo endereço da SUPERMIX. Conforme apurado pela autoridade autuante, esses escritórios prestam serviços contábeis contínua e rotineiramente às empresas do grupo, inclusive à SUPERMIX e à SOTON, controladora daquela. A perita Márcia Azeredo Diniz é sócia-administradora do escritório contábil ASSERTY CONTABILIDADE LTDA, também com sede à Rua Prof. José Vieira de Mendonça, 1121.

A partir desses fatos, conclui a autoridade autuante que os peritos nomeados não possuem a independência exigida pela NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente e NBC P 1.2 - Independência, aprovadas pelas Resoluções CFC nº 821/1997 e CFC nº 1.034/2005, respectivamente.

Oportuno observar que a Contribuinte opôs sucessivos embargos de declaração, sendo o primeiro parcialmente admitido, mas rejeitado nos seguintes pontos:

4. Com relação aos **primeiro e sexto itens** — “obscuridade: o acórdão embargado, após fundamentar suas premissas, não faz uma análise do caso concreto e da documentação acostada aos autos pelo ora Embargante” e “omissão: as operações autuadas que não foram validadas pelas Autoridades fiscais [discussões de ágio, esclareço], à época dos fatos, eram largamente reconhecidas como legítimas pela jurisprudência administrativa” —, assim se manifestou a decisão embargada (destaques do original):

[...]

5. Como visto, entendeu a decisão embargada que é irrelevante a validade do documento trazido pelo contribuinte para justificar o seu fundamento econômico na rentabilidade futura da SUPERMIX. Isso porque, sendo considerado válido o laudo trazido pelo contribuinte, necessariamente o ágio registrado já teria sido completamente amortizado no ano de 2001, ou seja, muito antes de 2008, ano em que o ágio começou a ser deduzido pelo contribuinte. Ou seja, caso seja reconhecida a validade do fundamento econômico do ágio, uma imposição de ordem contábil impossibilitará a dedutibilidade pretendida pelo autuado.

6. Em resumo: restou demonstrada a inexistência de documentos que dessem suporte aos lançamentos contábeis registrados pela Recorrente, até porque os documentos apresentados, no caso o Laudo de Avaliação, **projeta resultados a serem registrados de forma diversa da ocorrida**. Esse, aliás, o motivo da impossibilidade da dedutibilidade pretendida pelo autuado, e não a sua suposta ilegitimidade, como alegado pelo Embargante.

7. **Inexistentes** as obscuridade e omissão apontadas.

8. No que se refere aos **segundo, terceiro e quarto itens** — “omissão: em momento algum, aponta-se no voto quais seriam as supostas regras contábeis e regulatórias que impõem que um ágio apurado em 1998 seja amortizado em 3 anos (2001)”, “omissão: o acórdão embargado não observou o que dispõe o art. 7º da Lei 9.532/97, pelo qual o prazo mínimo de amortização do ágio é de 5 anos” e “obscuridade: a única norma jurídica vigente à época e que dispunha sobre o prazo de amortização do ágio era o art. 7º da Lei 9.532/97 (prazo mínimo de 5 anos para a amortização do ágio)” —, assim se exprimiu a decisão embargada (destaques do original):

[...]

9. Como visto, entendeu a decisão embargada que **o prazo mínimo de amortização do ágio é de 5 anos**, e não de três anos, como afirma o Embargante.

10. **Inexistentes** as omissões e obscuridade apontadas.

[...] (destaques do original)

Como se vê, a Contribuinte questionou apenas a incompatibilidade que vislumbrou entre os termos da decisão que indicariam um prazo de três, e não de cinco anos, para

amortização do ágio, sem demandar esclarecimentos acerca do entendimento de que *restou demonstrada a inexistência de documentos que dessem suporte aos lançamentos contábeis registrados pela Recorrente*.

Registre-se, ainda, que nos segundos embargos a Contribuinte apenas arguiu contradição entre a ementa, que referiria *geração do ágio dentro do mesmo grupo econômico*, distintamente do que afirmado no voto condutor do acórdão recorrido. Contudo, no exame de sua admissibilidade, afirmou-se a preclusão consumativa, vez que tal arguição deveria ter sido deduzida nos primeiros embargos e não contra o acórdão que decidiu os embargos parcialmente admitidos.

Assim, evidenciada a inutilidade do recurso especial, na parte admitida, para reversão do acórdão recorrido na parte em que decidiu de forma desfavorável à Contribuinte, cumpre NEGAR-LHE CONHECIMENTO.

De toda a sorte, importa ainda consignar que os paradigmas admitidos não se prestariam à caracterização do dissídio jurisprudencial alegado.

A Contribuinte aduz que no paradigma nº 1201-001.534, a autoridade lançadora *havia alegado que a amortização do ágio registrado no momento da aquisição da GDC Alimentos não seria possível, pois a expectativa de rentabilidade futura apurada pelo método do fluxo de caixa desconto não havia se concretizado após o evento de incorporação. No julgamento do caso, entretanto, o E. CARF entendeu que a realização da expectativa de rentabilidade futura ou o prazo para tanto seriam irrelevantes para definir o prazo de amortização do ágio, determinado por lei*. Contudo, a prevalecer o entendimento de que o acórdão recorrido está pautado, apenas, na impossibilidade de amortização de ágio fundamentado em rentabilidade futura projetada para períodos anteriores àqueles em que a dedução fiscal se verificou, fato é que o paradigma não analisou esta questão, mas sim a contestação da rentabilidade projetada, nos termos lá relatados, a partir da decisão de 1ª instância, nos seguintes termos:

Contudo, entendeu-se que esse laudo não fundamentou o valor na expectativa de rentabilidade futura, mas no fluxo de caixa.

Abstraindo-se momentaneamente de tal impropriedade, verificou-se à fls. 1670 que apenas 36% desse fluxo de caixa é oriundo do horizonte de 5 anos a partir de 2004 – período explícito de maior previsibilidade, vindo a maior parte (quase 2/3) da perpetuidade.

Concluiu-se, assim, que o valor justificável do investimento deveria ser pouco mais de 1/3 do valor apontado acima, cerca de R\$ 40.000.000,00, que resultaria em um ágio de cerca de R\$ 23.000.000,00.

Considerando-se que houve questionável baixa de ativos da GDC Alimentos S/A, no valor aproximado de R\$ 18.000.000,00, reputou-se que não seria desmotivado dizer que eventualmente um ágio de R\$ 5.000.000,00 seria mais realista, considerando todas as circunstâncias envolvidas.

O fluxo de caixa estimado depende de investimentos, a serem feitos pela adquirente, de R\$ 7.000.000,00 (f. 1669), gastos com propaganda de até R\$ 16.000.000,00, aumento de capital de giro de R\$ 40.000.000,00, quitação de dívidas de R\$ 45.000.000,00, (f. 1670), investimentos adicionais de R\$ 12.000.000,00 em 2005 e anuais de R\$ 4.000.000,00.

Além disso, há dependência de transferência de tecnologia (f. 1669) e fornecimento de matéria prima pela compradora (f. 1668).

Entendeu-se que todos esses fatores, se devidamente considerados, implicariam considerável redução do valor do fluxo de caixa.

O trecho destacado do voto do paradigma confronta precisamente esta interpretação da decisão de 1ª instância proferida naquele caso:

A legislação tributária não contém requisitos sobre o critério de avaliação da expectativa de rentabilidade futura da empresa adquirida. Sob o respaldo do Princípio da Legalidade, presume-se, então, que não há nenhuma necessidade de comprovação específica, através de laudo de avaliação, da rentabilidade futura que fundamente o ágio. Há a necessidade, logicamente, de que a escrituração contábil registre e embase a ocorrência do ágio, mas a forma de comprovação da perspectiva de resultados futuros que sustente o investimento empreendido não encontra respaldo expresso na legislação, de modo que o contribuinte deve buscar o máximo aproximamento da realidade, independente do instrumento contábil que adotará para atingir tal finalidade.

No presente caso não estaria em discussão se é válida, ou não, a fundamentação do ágio em rentabilidade futura. Apenas firmou-se o entendimento de que a amortização fiscal do ágio deve se verificar no período de projeção desta rentabilidade que, segundo o voto condutor do acórdão recorrido, teria expirado em 2001.

Com respeito ao paradigma nº 9101-002.539, a questão ali debatida também era diversa. Analisou-se o embate entre a legislação tributária que autorizava a amortização do ágio em 5 (cinco) anos e “as regras contábeis e regulatórias da CVM” que impunham a amortização do ágio no período da concessão detida pela investida, afirmando-se a prevalência da primeira, nos termos da ementa do julgado:

PRAZO PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. MÍNIMO DE SESENTA MESES.

Redação do art. 7º, inciso III, da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, predica que poderá ser amortizado o valor do ágio à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração, uma vez consumada a hipótese de incidência que permite o seu aproveitamento. O dispositivo estabelece, de maneira direta, um limite quantitativo (1/60 do valor total da despesa), e de maneira indireta, um parâmetro temporal (se o valor não pode exceder a 1/60 por mês, então a despesa não poderá ser amortizada em menos de 60 meses). A utilização da expressão “no máximo” indica que o diploma legal não proíbe que a despesa seja amortizada em prazo superior a 60 meses.

PREVALÊNCIA DA NORMA TRIBUTÁRIA SOBRE INSTRUÇÃO NORMATIVA DE ÓRGÃO REGULADOR.

Disposição expressa da lei tributária sobre possibilidade de se amortizar a despesa de ágio em 60 meses não pode ser afastada por instrução normativa expedida por órgão regulador (CVM) que dispõe que a amortização deve ser dar no prazo de concessão. Pode a empresa manter contabilidade empresarial para atender órgão regulador e contabilidade fiscal para atender o interesse do Fisco. Instrução normativa de órgão regulador não o condão de vincular a pessoa jurídica para fins fiscais porque não é norma complementar expedida pela administração tributária nos termos do art. 100 do CTN.

A Contribuinte entende que *a decisão paradigma se opõe frontalmente ao que restou consignado no V. Acórdão recorrido, que expressamente menciona a existência de um suposto prazo mínimo para a amortização do ágio, divergindo do que consta da Lei 9.532/97, e que tal prazo mínimo teria fundamento (não indicado) em normas contábeis e da CVM*. Como visto, o entendimento do acórdão recorrido não se escora em um prazo mínimo distinto do fixado na Lei nº 9.532/97, mas sim no fato de a rentabilidade futura projetada já ter sido realizada em períodos anteriores à amortização fiscal do ágio.

Assim, ainda que se entenda que não há fundamento autônomo que torne inútil a discussão da matéria admitida, fato é que os paradigmas apresentados não analisaram a mesma questão que a Contribuinte pretende confrontar com seu recurso especial. Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in *Direito Penal*, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevralgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Assim, também sob esta ótica deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

No mérito do recurso especial da PGFN, impõe-se restabelecer as multas isoladas afastadas no acórdão recorrido 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 imponible 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 imporá 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 subsequente¹.

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:

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

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009²

[...]

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 2012³

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

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

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

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

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

[...]

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

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em

² Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

³ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

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 2013⁴

[...]

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 2014⁵

[...]

ANEXO I

[...]

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

[...]

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

Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012;

⁴ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

⁵ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

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 sumulares⁶ à parcela do litígio já pacificada.

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

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

Acórdão nº 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no

⁶ Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e alterado pela Portaria MF nº 586, de 2010:

[...]

Anexo II

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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.

CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFICIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTOS. 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 TRIBUTOS. 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 OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO.

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

[...]

Acórdão nº 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa:

[...]

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

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

[...]

Acórdão nº 1803-001.263:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2002

[...]

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício

pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano.

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

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

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

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

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

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

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

[...]

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da 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 CSLL 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 devidos⁷ 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.

⁷ 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)

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

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

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

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

2. Agravo Regimental não provido.

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

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

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

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

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

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

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem 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 Vitta⁸:

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

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

⁸ http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644

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, conseqüentemente, 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 menor⁹. Se o

⁹ 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.

recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

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

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

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

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

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

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

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

Os períodos de apuração autuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF nº 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL

§ 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)

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 9101-006.056¹⁰:

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

¹⁰ 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.

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.

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.¹¹

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.

¹¹ 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.

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*.¹² (destaques acrescidos).

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

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

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

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

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

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

¹² Idem, Idem

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

§ 5º Na verificação relativa ao ano-calendário em curso o livro Diário e o Livro de 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 23/11/2020¹³ 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.

¹³ Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator Francisco Falcão.

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

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

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

IV - Agravo interno improvido.

Recentemente, porém, noticiou-se que as duas turmas do Superior Tribunal de Justiça teriam se alinhado sob este entendimento, nos termos dos julgados proferidos à unanimidade no REsp nº 2.104.963/RJ¹⁴, de 05/12/2023, e no REsp nº 1.708.819/RS¹⁵, de 07/11/2023.

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

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

De toda a sorte, como antes registrado, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já vinha se manifestando contrariamente à cumulação da multa de ofício proporcional com

¹⁴ A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Afrânio Vilela, Francisco Falcão e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator Mauro Campbell Marques.

¹⁵ Os Srs. Ministros Regina Helena Costa, Gurgel de Faria e Paulo Sérgio Domingues (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator Sérgio Kukina. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Benedito Gonçalves.

a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas. Apenas que tal julgado, de 2020, contou com a participação de Ministros que não mais integram a Segunda Turma.

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

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

[...]

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

Como se vê, pretende a impetrante o reconhecimento de que as multas administrativas aplicadas constituem multa de ofício, para fins de gozo dos benefícios previstos na Lei 11.941 de 2009, que estabelece regime de parcelamento de débitos tributários. Com efeito, cabe observar que a multa de ofício objetiva penalizar o contribuinte que deixa de recolher os tributos de forma voluntária e, com isso, obriga o Fisco, mediante complexo procedimento de fiscalização, a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido. Todavia, a multa aqui analisada decorre da infração administrativa ao controle das importações, sendo irrelevante que tenha havido ou não o pagamento dos tributos incidentes na importação. É certo, pois, que se trata de multa isolada, e não de multa de ofício. No que se refere à alegação de impossibilidade de cumulação da multa isolada e de ofício, melhor sorte não assiste à impetrante. Conforme esclareceu o juiz da causa, 'a multa isolada pela incorreta classificação da mercadoria importada - caso dos autos - tem expressa permissão para ser aplicada cumulativamente com outras penalidades administrativas, conforme disposto no § 2º do art. 84 da Medida Provisória 2.158-35/2001.

[...]

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

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

Assim, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa