



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10980.724441/2017-14
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-003.903 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de maio de 2019
Matéria IRPJ - SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO
Recorrente ELETROSUL CENTRAIS ELÉTRICAS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

AÇÃO JUDICIAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO. PROPOSITURA DE AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA À INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REGISTRO CONTÁBIL. RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS.

O valor corresponde à subvenção para investimento deve ser registrado como reserva de incentivos fiscais, a fim de evitar que o respectivo valor seja distribuído a título de participação nos lucros ou dividendos.

MULTAS ISOLADA E DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não pode ser exigida cumulativamente com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do tributo, devendo subsistir, nesses casos, a multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA. POSSIBILIDADE.

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

CSLL. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMA DECISÃO.

Quando o lançamento de IRPJ e o de CSLL recaírem sobre a mesma base fática, há de ser dada a mesma decisão, ressalvados os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em: (i) por unanimidade de votos: a) rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância e não conhecer do recurso em relação à matéria submetida ao crivo do Poder Judiciário; b) determinar que cópia deste acórdão seja anexado ao processo nº 11516.720691/2018-13; e (ii) por maioria de votos, na parte conhecida, dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, vencidos os Conselheiros Nelso Kichel, Giovana Pereira de Paiva Leite e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por lhe negar provimento. Declarou-se impedido de participar do julgamento o Conselheiro José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado), substituído pelo Conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira (suplente convocado).

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Breno do Carmo Moreira Vieira (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente). Ausente a Conselheira Bianca Felícia Rothschild, substituída pelo Conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por **ELETROSUL CENTRAIS ELÉTRICAS S/A**, pessoa jurídica já qualificada nos autos, contra o Acórdão nº 07-42.829 da 3ª Turma da DRJ - Florianópolis (que revisou e substituiu o Acórdão 07-41.368 da mesma Turma).

A decisão recorrida manteve o lançamento que formalizou a exigência de IRPJ e CSLL, acrescidos de multa e juros. O fato que motivou o lançamento foram exclusões indevidas do lucro líquido. As exclusões glosadas pelo Fisco consistiram no valor correspondente à "indenização" prevista na Medida Provisória nº 579/2012, depois convertida na Lei nº 12.782/2012; e o valor correspondente à subvenção para investimento recebido pela recorrente do Banco Estatal de Desenvolvimento da Alemanha. As exclusões acabaram dando ensejo à exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL.

A infração foi assim descrita no Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 26 a 79):

Resumidamente, podemos dizer que, realizados os procedimentos fiscais, constatou-se a infração tributária referente à exclusão das bases de apuração do IRPJ e da CSLL devidos, de valores para os quais não existem bases legais autorizativas para a exclusão pretendida pelo contribuinte fiscalizado. Estas exclusões foram informadas na Ficha 09A da DIPJ a título de "Outras Exclusões" e também no LALUR do contribuinte, e se referem basicamente às seguintes ocorrências:

*a) Exclusões na apuração do Lucro Real dos anos-calendário de 2012 e 2013 dos valores recebidos da União a título de indenização, decorrentes da Medida Provisória nº 579, de 11 de setembro de 2012, convertida na Lei nº 12.783, de 11 de Janeiro de 2013, que autorizou a prorrogação de contratos de concessão de geração e transmissão de energia elétrica vigentes. A referida indenização correspondeu às parcelas dos investimentos vinculados a bens reversíveis ainda não amortizados ou não depreciados, conforme definido pela Portaria Interministerial nº 580/MME/MF, de 1º de novembro de 2012 (fls. 593 a 596). **Em 10 de setembro de 2013 a FISCALIZADA formulou consulta à Receita Federal do Brasil por meio do processo nº 11516.723096/2013-17 (fls. 597 a 610), questionando a incidência de IRPJ e CSLL sobre a indenização decorrente da Lei nº 12.783/2013. Em 16 de junho de 2014 foi aprovada a Solução de Consulta nº 7.005 - SRRF 07/Disit (fls. 611 a 627), vinculada à Solução de Divergência COSIT nº 22, de 19 de setembro de 2013 (fls. 628 a 644), a qual definiu que os valores indenizados devem ser computados tanto na apuração do Lucro Real, quanto na determinação da base de cálculo da CSLL, por tratar-se de uma receita decorrente de alteração contratual. A FISCALIZADA teve ciência da Solução de Consulta em 24/06/2014 (fl. 645). Em 10/07/2014 a FISCALIZADA ingressou com ação judicial junto à Justiça Federal de Santa Catarina visando afastar a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores da indenização recebidos da União. Em sentença proferida em 03/10/2014 (fls. 648 a 654) a 4ª Vara Federal de Florianópolis julgou improcedente o pedido da ELETROSUL. Infração tratada nos tópicos 3.1 e 4.1 deste Termo.***

b) **Exclusões na apuração do Lucro Real do ano-calendário de 2013 de recursos não reembolsáveis recebidos do Banco Estatal de Desenvolvimento da Alemanha - KfW, cuja natureza jurídica e o tratamento contábil-tributário dado pela FISCALIZADA foi o de subvenção governamental para investimentos** (vide resposta de fls. 1450 a 1458 e 1676 a 1679), referentes aos **projetos Megawatt Solar e Complexo São Bernardo**, nos termos do **acordo de cooperação financeira firmado entre os Estados Brasileiro e Alemão por intermédio da controladora Eletrobrás**. Ficou constatado que a FISCALIZADA não atendeu aos requisitos mínimos insculpidos no art. 18 da Lei nº 11.941/2009 (que trata da subvenção para investimentos na vigência do Regime Tributário de Transição), especialmente o inciso III que determinava a **constituição de Reserva de Lucros para a contabilização das subvenções investimento**. **Infração tratada no tópico 3.2 e 4.2 deste Termo. (fls. 30 e 31)**

Contra o lançamento foi apresentada impugnação à qual a DRJ - FNS negou provimento, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

CONCESSIONÁRIA DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. BENS REVERSÍVEIS. INDENIZAÇÃO. CONCOMITÂNCIA DE AÇÃO JUDICIAL.

A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto.

LUCRO REAL. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. RESERVA DE LUCROS.

A pessoa jurídica deverá manter em reserva de lucros a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício, e será tributada caso seja dada destinação diversa (art.18 da Lei nº 11.941, de 2009).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, aplica-se aos lançamentos decorrentes a decisão proferida no lançamento principal (IRPJ).

JURISPRUDÊNCIAS ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. NÃO VINCULAÇÃO. AUSÊNCIA DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA.

As referências a entendimentos proferidos em outros julgados administrativos ou judiciais não vinculam os julgamentos administrativos emanados em primeiro grau pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento. As decisões judiciais e administrativas somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

ESTIMATIVAS MENSAIS DE IRPJ E CSLL NÃO PAGAS. MULTA ISOLADA DE 50%. ANO-CALENDÁRIO ENCERRADO.

A lei determina a imposição de multa isolada de 50% sobre a falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL após encerrado o ano-

calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício sobre o tributo devido apurado no encerramento do período.

A multa exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais é de natureza diversa da multa proporcional incidente sobre a insuficiência de recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, no regime do lucro real anual.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista nos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei nº 9.430. de 1996.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Como destaca o primeiro item da ementa, a DRJ só conheceu em parte da impugnação. As alegações acerca da indenização recebida pela recorrente, na forma da Medida Provisória nº 579/2012, não chegaram a ser examinadas, porquanto o órgão julgador entendeu haver ação judicial, discutindo matéria idêntica, o que implica renúncia à esfera administrativa.

Não resignada, a **Eletrosul Centrais Elétricas S/A** interpôs recurso, alegando, de plano, a nulidade da decisão de primeira instância. A nulidade vem do fato de o órgão julgador não ter apreciado as razões do recurso, na parte que se referia à indenização da MP nº 579/2012. A recorrente negou existir concomitância entre o presente processo administrativo e a ação judicial. Além do mais, a decisão da DRJ não pode ser irrecorrível. É necessária a possibilidade de reexame pelo CARF, via recurso voluntário.

A decisão *a quo*, de resto, teria deixado de apreciar argumentos suficientes e autônomos para cancelar a autuação fiscal, que é nula por ter sido lavrada contra disposições expressas da MP nº 579/2012.

Por outro lado, não teria sido abordado o argumento segundo o qual são distintas as causas de pedir na ação judicial e no processo administrativo. A ação judicial busca uma declaração de inexistência de relação jurídica genérica e abstrata, enquanto no presente processo se discute autuação fiscal específica. Além disso, existiriam discussões autônomas, especialmente a respeito da ilegalidade do lançamento por ofensa à MP nº 579/2012, que não consta na ação judicial.

A recorrente também negou ter havido renúncia à esfera administrativa, pois para tanto seria necessário que o contribuinte ajuizasse a ação após a lavratura do auto de infração e após a instauração do processo administrativo. Ademais, no julgamento de uma ação judicial pode acontecer de o processo ser extinto sem julgamento do mérito.

Seja como for, no caso concreto não existiria concomitância, dada a ausência de identidade das "*causas de pedir*". No mérito, insistiu em que os valores recebidos têm natureza indenizatória, não se submetendo à incidência do IRPJ, nem da CSLL.

Quanto à subvenção para investimento, disse a recorrente que o motivo da glosa da exclusão foi a suposta destinação inadequada dos recursos. A presunção se baseia unicamente no descumprimento da regra contábil do art. 18, inciso III, § 3º, da Lei nº 11.941/2009, que mandava contabilizar o valor da subvenção em conta de reserva de incentivos fiscais. A presunção que nasce desse erro é relativa, podendo ser afastada por prova em contrário.

Na ótica da Fiscalização, os valores recebidos se enquadrariam efetivamente como subvenção para investimento e a recorrente, portanto, poderia excluir os valores na apuração do lucro real. A exclusão, todavia, não foi admitida em razão da forma errônea pela qual os valores foram contabilizados.

Os valores, de aproximadamente €3,48 milhões, são oriundos da República Federal da Alemanha, entregues por meio de seu banco de desenvolvimento, visando a implementação de pequenas centrais hidrelétricas (PCH) no Estado de Santa Catarina, em conformidade com os Acordos de Cooperação Financeira firmados entre o Governo Brasileiro e o Governo Alemão, no âmbito do "*Programa de Crédito Energias Renováveis*". Tratava-se, pois, de subvenção para investimento.

Todas as exigências impostas pelo banco alemão foram atendidas, e os recursos aplicados, sem desvio, na finalidade para a qual se destinavam. Não é a constituição de reserva de lucros, por si só, que assegura a destinação adequada da subvenção. Apenas estabelece uma presunção nesse sentido. Por outro lado, o mero equívoco na contabilização desses recursos não tem o condão de autorizar a tributação dos valores pelo IRPJ e pela CSLL.

Ademais, o equívoco veio a ser corrigido em 15 de março de 2018, com a constituição da conta de reserva de lucros por incentivo fiscal. A reclassificação, aprovada em Assembleia Geral Extraordinária, consta das demonstrações financeiras aprovadas e de nota explicativa.

Ainda sobre essa infração, a recorrente alegou a não incidência de IRPJ e de CSLL sobre transferências patrimoniais, citando o art. 9º da Lei Complementar nº 160/2017, que deu nova redação ao § 4º, do art. 30, da Lei nº 12.973/2014.

No mais, a mera transferência patrimonial não se subsume ao conceito de renda ou de proventos do art. 43 do Código Tributário Nacional - CTN, não gerando acréscimo patrimonial tributável. A par de todos esses argumentos, a recorrente ainda invocou a existência de imunidade dos valores pagos pelo Governo Alemão.

Por último, contestou a cumulação da multa isolada com multa de ofício, bem como a incidência de juros de mora sobre a multa. Com essas razões, pugnou pelo provimento do recurso.

Para concluir o relatório, cabe esclarecer que o crédito tributário, originalmente exigido neste processo sofreu desmembramento. Foram formalizados mais dois processos. Para o processo administrativo nº 11516.722645/2018-41 foi transferida a parte do crédito relativa à indenização da MP nº 579/2012, objeto de discussão na Ação Ordinária nº 5023271-44.2014.404.7200/SC. O mencionado processo se encontra na Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN, estando o crédito tributário inscrito em dívida ativa.

O processo administrativo nº 11516.720691/2018-13 se refere exclusivamente ao questionamento da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício; e se encontra apensado a este de nº 10980.724441/2017-14, que, sendo o principal, tem por objeto a parte remanescente do crédito tributário, ou seja, o crédito relativo ao valor da subvenção para investimento, tributada pela autoridade fiscal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Silva Junior - Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e está subscrito por profissionais regularmente investidos de poderes de representação.

Concomitância de processo judicial com processo administrativo

Na Súmula vinculante nº 1, o CARF se manifestou sobre os efeitos da propositura de ação judicial com o mesmo objeto do processo administrativo. Este é o teor da súmula:

Súmula CARF nº 1. Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

De acórdão com o enunciado da súmula, implica "renúncia" ao processo administrativo o ajuizamento da ação, antes ou depois do lançamento de ofício. Esse efeito, embora indiscutível, tem sua extensão delimitada pelo momento em que a ação é ajuizada. Se a ação judicial precede o lançamento, é intuitivo que ao contribuinte se deva assegurar o direito de discutir, na esfera administrativa, os vícios e ilegalidades do ato administrativo, que não existia ao tempo do ajuizamento da ação.

Tal situação ocorre, com relativa frequência, na hipótese de liminar concedida em mandado de segurança, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, quando o fato gerador é periódico e o crédito não é objeto de confissão pelo sujeito passivo. Nessa circunstância, para evitar que sobrevenha a decadência do direito de constituir o crédito tributário, o Fisco efetua lançamentos, sem multa de ofício, com o propósito específico de prevenir a decadência. Do lançamento, o contribuinte deve ser intimado mediante entrega de termo no qual as seguintes observações devem estar presentes: a) a exigibilidade do crédito tributário está suspensa por decisão judicial; b) o lançamento se destina a evitar a decadência; e c) ao sujeito passivo é garantido o direito de impugnar o lançamento em 30 dias, desde que a matéria objeto da impugnação não seja também objeto de discussão no processo judicial.

Se o contribuinte, no processo judicial, alega a existência de imunidade, é intuitivo que ele possa impugnar o lançamento, na esfera administrativa, alegando, por exemplo, erro na aplicação da alíquota, inclusão indevida na base de cálculo de descontos incondicionais ou de valores que não representam receitas, incompetência do agente público que lavrou o auto de infração, ou qualquer outro vício que possa comprometer a validade do

ato administrativo, desde que não envolva a alegação de imunidade, cuja apreciação foi entregue ao Poder Judiciário.

Situação diferente se tem quando o sujeito passivo propõe a demanda depois de lavrado o auto de infração e iniciado o processo administrativo. Nesse caso, os eventuais vícios do lançamento já são conhecidos em toda a sua extensão. Portanto, ao ingressar em juízo, o contribuinte renuncia ao processo administrativo ou desiste dele (*se já havia impugnação*). A escolha pelo processo judicial implica discutir a validade do lançamento, em todos os seus aspectos, perante o Poder Judiciário.

A concomitância, embora isso não seja pacífico dentro do próprio CARF, não se confunde com a litispendência de que trata o Código de Processo Civil (art. 337, §§ 1º, 2º e 3º). Litispendência ocorre quando se repete uma ação que já existe e está em curso. Uma ação é igual à outra quando se verifica a tríplice identidade: partes, pedido e causa de pedir.

Na concomitância a questão não se vincula à repetição de ações idênticas, mas, sim, ao sistema de controle do ato administrativo.

Sobre sistema de controle, ensina o professor José dos Santos Carvalho Filho:

Sistemas de controle é o conjunto de instrumentos contemplados no ordenamento jurídico que têm por fim fiscalizar a legalidade dos atos da Administração.

Cada ordenamento jurídico apresenta mecanismos próprios para esse controle. Esses mecanismos buscam, na verdade, evitar que a atividade Administrativa, seja no âmbito interno, seja a que se estende aos administrados, fique desprovida de controle da legalidade. Se isso fosse admitido, a lei poderia ser a todo momento violada pelo administrador, retirando completamente a segurança da coletividade.

Os sistemas sofrem sempre alguma variação, mas, com uma ou outra pequena diferença, pode dizer-se que dois são os sistemas básicos de controle: o sistema do contencioso administrativo e o sistema da unidade de jurisdição.

(...)

*O sistema do contencioso administrativo, também denominado de sistema da dualidade de jurisdição ou sistema francês, se caracteriza pelo fato de que, ao lado da Justiça do Poder Judiciário, o ordenamento contempla uma **Justiça Administrativa**. Esse sistema, adotado pela França e pela Itália entre outros países sobretudo europeus, apresenta juízes e tribunais pertencentes a Poderes diversos do Estado. Em ambas as Justíças, as decisões proferidas ganham o revestimento da **res iudicata**, de modo que a causa decidida numa delas não mais pode ser reapreciada pela outra. É desse aspecto que advém a denominação de sistema de **dualidade de jurisdição**: a jurisdição é dual na medida em que a função jurisdicional é exercida naturalmente por duas estruturas orgânicas independente - a Justiça Judiciária e a Justiça Administrativa.*

A Justiça Administrativa tem jurisdição e competência sobre alguns litígios específicos. Nunca serão, todavia, litígios somente entre particulares; nos conflitos, uma das partes é necessariamente o Poder Público. Compete-lhe julgar causas que visem à invalidação e à interpretação de atos administrativos e aquelas em que o interessado requer a restauração da legalidade quando teve direito seu ofendido

por conduta administrativa. Julga, ainda, os recursos administrativos de excesso ou desvio de poder.

(...)

Diverso delineamento tem o sistema da unidade de jurisdição, também conhecido como sistema do monopólio de jurisdição ou sistema inglês. Por essa modalidade de sistema, todos os litígios, administrativos ou de caráter privado, são sujeitos à apreciação e à decisão da Justiça comum, vale dizer, a que é composta de juízes e tribunais do Poder Judiciário. Adotam o sistema da unidade de jurisdição os Estados Unidos, o México e alguns outros países, entre eles o Brasil.

No sistema da unidade de jurisdição - una lex una jurisdictio -, apenas os órgãos do Judiciário exercem a função jurisdicional e proferem decisões com o caráter da definitividade. Mesmo as raríssimas exceções contempladas na Constituição, conferindo essa função ao Congresso Nacional, não servem para desfigurar o monopólio da jurisdição pelo Judiciário.

*O fundamento da adoção do sistema da unidade de jurisdição pelo Brasil está sufragado pelos termos do art. 5º, XXXV, da vigente Constituição: **A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito.** O preceito é claro: nenhuma decisão de qualquer outro Poder que ofenda direito, ou ameace ofendê-lo, pode ser excluída do reexame, com foros de definitividade, por órgãos jurisdicionais. A Administração Pública em nenhum momento exerce função jurisdicional, de forma que seus atos sempre poderão ser reapreciados no Judiciário. (grifos do autor) (In Manual de Direito Administrativo. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris. 17ª edição, revista, ampliada e atualizada. 2007. pp. 866 a 868)*

No sistema de unidade de jurisdição, só as decisões do Poder Judiciário são definitivas. Mais do que isso, elas se sobrepõem às decisões administrativas que lhes sejam contrárias. Os atos decisórios da autoridade ou do órgão administrativo não terão eficácia frente as decisões da Justiça. Portanto, não existe razão plausível para que, paralelamente, tramitem, em esferas diferentes, dois processos tendo o mesmo objeto, quando a decisão de um deles sobrepõe-se à do outro. De resto, essa tramitação concomitante afrontaria os princípios da eficiência da Administração Pública, e mais especificamente o princípio da economia processual.

Quando o contribuinte escolhe a via judicial, o que ele busca é uma decisão definitiva. Presume-se, portanto, que na ação judicial proposta sejam apresentados os fundamentos suficientes para dar suporte à respectiva pretensão. Destarte, é irrelevante o fato de não existir exata coincidência entre a "*causa de pedir*" (fundamentos) do processo judicial e do processo administrativo. A escolha dos fundamentos da demanda cabe ao autor. Para que se reconheça a concomitância, basta que seja comum o objetivo perseguido em ambos os processos, o administrativo e o judicial; ou que exista na ação judicial um fundamento que, uma vez acolhido, inviabilize conclusão contrária no processo administrativo.

Por fim, cabe dizer que, se o contribuinte ajuizar uma ação que venha a ser extinta, sem julgamento de mérito, poderá ele ajuizar outra ação idêntica, porquanto, sem julgamento de mérito, não há coisa julgada material.

No caso do concreto, os fatos ocorreram de acordo com a seguinte cronologia:

Em setembro de 2013, a recorrente formulou uma consulta à Receita Federal, questionando a incidência do IRPJ e da CSLL sobre verbas recebidas na forma da MP nº 579/2012, denominadas de "indenização".

Em junho de 2014, foi proferida a Solução de Consulta nº 7.005 da SRRF da 7ª Região, sustentando a tributabilidade desses valores.

Em julho de 2014, depois de ter ciência da resposta à consulta, a recorrente ajuizou ação declaratória de inexistência de relação jurídica com a Fazenda Nacional relativamente ao IRPJ e à CSLL, tendo em vista o recebimento daquela verba.

Em outubro de 2014, sobreveio a sentença de 1ª instância, julgando o pedido improcedente.

Em setembro de 2017, foram lavrados autos de infração para exigir crédito tributário de IRPJ e de CSLL referentes àqueles valores, excluídos da base de cálculo de ambos os tributos.

Não há dúvida de que a ação na Justiça Federal precedeu o lançamento. Logo, na linha do que se afirmou acima, a impugnação do ato administrativo poderia versar sobre inúmeros aspectos não examinados no processo judicial. Em outras palavras, não se permite à recorrente reproduzir no processo administrativo a mesma discussão travada na Justiça.

No caso dos autos, a recorrente afirmou que existem discussões autônomas, especialmente a respeito da ilegalidade do lançamento por ofensa à MP 579/2012. Diz a recorrente:

Conforme será visto em detalhes adiante, a exigência relativa aos Itens 3.1 e 4.1 do TVF diz respeito à tributação, pelo IRPJ e pela CSLL, dos valores recebidos a título de indenização pela reversão antecipada dos bens empregados na concessão de serviço público explorada pela Recorrente.

Tais valores foram apurados e pagos em conformidade com a Medida Provisória nº 579/2012, que estabeleceu como metodologia de cálculo da indenização o Valor Novo de Reposição (VPN) dos bens objeto da reversão.

Como se verá melhor adiante, a indenização decorrente da reversão antecipada dos bens, objeto da presente autuação fiscal, deriva de alteração em sede de Medida Provisória da sistemática típica da reversão de bens no âmbito do Direito Administrativo. Até a edição dessa medida provisória, a indenização compunha parte do valor da tarifa de energia elétrica cobrada dos consumidores, conforme determinava a legislação até então aplicável.

No momento da renovação da concessão, a Administração Pública entendeu por oportuno alterar essa regra indenizatória, estabelecendo que, ao invés de transferir esse ônus ao consumidor mediante inclusão na tarifa, passaria a realizar diretamente o pagamento dessa indenização.

(...)

Esse "valor novo de reposição", expressão financeira da indenização estabelecida em sede de norma legal, como será melhor exposto adiante,

corresponde ao custo que o concessionário teria para realizar um investimento equivalente na construção/aquisição do mesmo bem na atualidade.

Ou seja, determinou a norma legal que o montante da indenização corresponderia ao custo que hoje a concessionária incorreria para realizar novo investimento, consoante critérios estabelecidos pelo Poder Concedente em norma infralegal regulamentar, abatidas as amortizações já realizadas. (fls. 2.683 e 2.684)

(...)

Na primeira fase, ora em discussão, os valores foram pagos em dinheiro sem acréscimo de tributos tendo em vista que, por se tratar de indenização, não há que se falar em exigência do IRPJ e da CSLL.

Todavia, de forma contraditória com o critério adotado pelo Poder Executivo em sede de edição norma legal (medida provisória), foram lavrados os presentes autos de infração por meio dos quais se exige da Recorrente o IRPJ e a CSLL sobre tais valores.

Entendeu a Autoridade Fiscal que o valor justo da indenização pela reversão antecipada dos bens somente poderia considerar o valor contábil desses ativos e não o "valor novo de reposição" determinado pela Medida Provisória nº 579/2012.

Desse modo, entendeu a Autoridade Fiscal que a diferença entre o valor da indenização estabelecido nos exatos termos da legislação (MP 579/12) e o valor contábil dos ativos revertidos antecipadamente em favor da Administração Pública representaria, no caso de diferença positiva, um "ganho líquido" tributável pelo IRPJ e pela CSLL.

Todavia, ao assim proceder, a Autoridade Fiscal incorre em incontestabilidade.

Ora, a Medida Provisória nº 579/2012 é inequívoca em estabelecer que o quantum indenizatório corresponderá não ao valor contábil, mas sim ao "valor novo de reposição" dos ativos revertidos antecipadamente: (os grifos são da recorrente) (fl. 2.686)

Observa-se do trecho reproduzido que a recorrente adota como **pressuposto de sua argumentação a natureza indenizatória da verba recebida com base na MP 579/2012**. Por outro lado, na peça recursal, existe **um tópico dedicado exclusivamente a tratar da não incidência do IRPJ e da CSLL sobre verbas indenizatórias** (fls. 2.707 a 2.714), e outro para tratar da **não incidência de IRPJ e da CSLL sobre verbas pagas a título de reversão** (fls. 2.714 a 2.721).

Com isso, a recorrente busca reproduzir na via administrativa a mesma discussão travada na via judicial. Sobretudo, quando insiste na natureza indenizatória da verba recebida e na impossibilidade de que ela componha a base de cálculo de IRPJ e CSLL. Nesse sentido, é oportuno verificar a sentença proferida na ação judicial:

Preliminarmente, aponto que a reversão é a passagem ao poder concedente dos bens do concessionário aplicados ao serviço, relacionados com a prestação do serviço público e necessários à continuidade desse serviço, bem como que, nos casos em que não há reversão dos bens não amortizados ou não depreciados, o concessionário pode depreciar o bem nos termos da legislação tributária.

*Considerando a legislação acima transcrita, **resta claro que as verbas pagas a título de reversão de bens, no caso objeto destes autos** (em razão de prorrogação por aditamento de contrato de concessão), **não decorrem de expropriação ou de desapropriação, nem tampouco se assemelham a esses institutos.***

*Por outro lado, **a natureza jurídica da referida 'indenização' de bens reversíveis não é propriamente indenizatória.** É que os valores recebidos a esse título decorrem de alteração contratual e correspondem à parcela dos investimentos realizados pelo concessionário dos serviços públicos, isto é, **corresponde propriamente à receita decorrente de alteração contratual, de modo que legitima a incidência do IRPJ e da CSLL.***

***Não se está diante de uma excepcionalidade a configurar uma verdadeira indenização,** mas sim, repita-se, decorrem de alteração contratual e correspondem à parcela dos investimentos realizados pelo concessionário dos serviços públicos, de modo a estarem sujeitas à mesma tributação aplicável às demais 'indenizações' decorrentes de reversão de bens aplicados à prestação de serviços públicos.*

*Afinal, **nos termos do CTN, a incidência do imposto de renda independe da denominação da receita ou do rendimento** (art. 43, § 1º).*

Por outro lado, há de se ter em conta que a natureza jurídica das indenizações também deve ser buscada observando-se o método de cálculo da indenização correspondente, de modo que se faz imperiosa a consideração do art. 9º do Decreto n. 7.805/2012, o qual dispõe que a indenização do valor dos investimentos dos bens reversíveis ainda não amortizados ou não depreciados será calculada com base no Valor Novo de Reposição - VNR, e considerará a depreciação e a amortização acumuladas a partir da data de entrada em operação da instalação, até 31 de dezembro de 2012, em conformidade com os critérios do Manual de Contabilidade do Setor Elétrico - MCSE (já transcrito supra). (g.n.) (fl. 651)

Como se percebe, a sentença de 1ª instância, prolatada na ação proposta pela recorrente, rejeitou a tese de que as verbas eram indenizatórias. Ao contrário, entendeu que a natureza jurídica não é dada pelo *nomen juris*, e, assim, sobre os valores pagos na forma da MP nº 579/2012 poderiam incidir IRPJ e CSLL.

No processo administrativo fiscal não se permite examinar qualquer matéria ou alegação que possa tangenciar conclusões exaradas no processo judicial. Portanto, é correta a decisão da DRJ que, em razão da concomitância, não conheceu do recurso nessa parte.

Por fim, é importante frisar que o crédito tributário relativo a esta primeira infração já se encontra inscrito em dívida ativa, razão pela qual é desnecessário apensar o processo de nº 11516.722645/2018-41, como pleiteava a recorrente.

Subvenção para investimento

No que toca ao exame da segunda infração, convém, para evitar esforço desnecessário, separar o joio do trigo. Vale dizer, delimitar a infração, separando a matéria controversa, dos pontos acerca dos quais não há discussão.

Em primeiro lugar, é incontroverso que os valores entregues pelo Governo Alemão (através do banco estatal de desenvolvimento) à recorrente revestem, no aspecto formal, a natureza jurídica de subvenção governamental para investimento. Isso porque os

recursos se destinavam aos projetos Megawatt Solar e Complexo São Bernardo, nos termos do acordo de cooperação financeira firmado entre os Estados Brasileiro e Alemão por intermédio da controladora Eletrobrás.

Esse fato não foi questionado pela Fiscalização. Também não há questionamento acerca da realização efetiva dos projetos das pequenas centrais hidrelétricas.

O fato que deu causa ao lançamento foi a ausência de registro contábil do valor da subvenção em conta de *reserva de lucros* ou *reserva de incentivos fiscais*, que deveriam figurar no patrimônio líquido. O valor da subvenção integrou o lucro do exercício e ali permaneceu para todos os fins e efeitos, contábeis e societários.

A respeito do real motivo da autuação, o TVF é inequívoco. Confira-se:

Os recursos não reembolsáveis repassados pelo banco estatal alemão KfW foram contabilizados pela FISCALIZADA a crédito da conta de resultado "Outras Receitas Financeiras" e a débito da conta do Ativo "Outros Devedores", e na sequência, a crédito da conta do Ativo "Outros Devedores" e a débito da conta "Caixa". Esses lançamentos ocorreram nas datas de recebimento dos recursos, em 19/07/2013 e 23/12/2013, conforme pode ser verificado na conta Razão 112419 de fls. 589 e 590 extraídas da Escrituração Contábil Digital - ECD e também na resposta apresentada às fls. 1450 a 1458.

A contabilização da destinação dos recursos aos projetos se deu a débito do Ativo Imobilizado pela construção dos ativos financiados e subvencionados (Projeto Complexo São Bernardo e Megawatt Solar) e a crédito da conta Caixa, conforme informação de fls. 1450 a 1458. Foram apresentados relatórios contábeis com os valores dos ativos investidos (fls. 1637 a 1661), tanto de origem do banco estatal alemão KfW como investimentos realizados com recursos próprios da FISCALIZADA.

O art. 18 da Lei nº 11.941/2009, bem como o art. 13 da Instrução Normativa RFB nº 1.397/2013, citados anteriormente, determinam quais as condições mínimas a serem cumpridas pelos contribuintes para que possam se beneficiar da exclusão, na apuração do Lucro Real, de valores recebidos dos entes públicos cuja natureza jurídica seja de subvenção para investimento ou doação.

Dentre essas condições legais a serem observadas, o inciso III, do art. 18, da Lei nº 11.941/2009 determina a constituição de Reserva de Lucros (Reserva de Incentivos Fiscais de que trata o art. 195-A da Lei nº 6.404/76) para a contabilização das parcelas decorrentes de doações ou subvenções governamentais:

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

Cumpre salientar que a FISCALIZADA estava obrigada à adoção do Regime Tributário de Transição - RTT, de que tratam os arts. 15 a 24 da Lei nº 11.941/2009, e efetivamente adotou o RTT no ano-calendário de 2013, conforme pode ser observado na sua DIPJ (fls. 150 a 220), estando, portanto, sujeita ao cumprimento de todas as exigências impostas pela legislação em referência para fazer jus ao benefício.

Uma vez que o tratamento tributário dado pela FISCALIZADA aos recursos não reembolsáveis oriundos do banco estatal alemão KfW foi o de subvenção para

investimento, lavramos o Termo de Intimação Fiscal nº 002 (fls. 1662 a 1667), para que fosse comprovado pela FISCALIZADA o atendimento às condições impostas pelo art. 18 da Lei nº 11.941/2009, nos seguintes termos:

(...)

Desse forma, é de se concluir que a FISCALIZADA, em tese, faria jus a dedução desses valores na apuração do Lucro Real, considerados como subvenção governamental para investimento, desde que cumpridas as condições estipuladas no art. 18 da Lei nº 11.941/2009, o que não aconteceu no caso concreto, pois não houve a devida constituição da Reserva de Lucros exigida no inciso III daquele artigo, conforme pode ser verificado no Razão da conta 24801 - Lucros Acumulados (fl. 591) extraído da ECD e sintetizado na tabela abaixo: (g.n.)

Data	Conta Contábil	Débito	Crédito
31/12/2013	Lucro do Exercício		418.187.025,32
31/12/2013	Empregados	34.775.137,99	
31/12/2013	Administradores	269.099,88	
31/12/2013	CSLL	31.664.086,49	
31/12/2013	IRPJ	86.694.025,04	
31/12/2013	Reserva Legal	13.239.233,80	
31/12/2013	Dividendos Obrigatórios	62.886.360,53	
31/12/2013	Dividendos Adicionais	188.659.081,59	
31/12/2013	Saldo		0,00

Os dividendos adicionais foram contabilizados na conta 24491 - Outras Reservas de Lucros e distribuídos em 30/04/2014, conforme Razão de fl. 592.

Segundo o art. 18, III e § 3º da Lei 11.941/09, para que seja permitida a exclusão no LALUR do valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimento, deve ser mantida em conta de reserva de incentivos fiscais a parcela decorrente de tais doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício (art. 18, III, Lei 11.941/09). E caso no período o contribuinte apure prejuízo ou lucro líquido inferior a parcela da subvenção excluída nos termos do inciso II do art. 18 da Lei 11.941/09, a parcela não destinada à reserva de incentivos fiscais deverá ser destinada nos exercícios subsequentes (art. 18, § 3º da Lei 11.941/09).

Logo, a constituição da Reserva de Incentivos Fiscais, bem como a não distribuição/restituição aos sócios/acionistas da parcela do lucro líquido decorrente das subvenções governamentais é pressuposto à não tributação de tais subvenções.

Importante frisar que a legislação em comento determina a adição ao Lucro Real dos valores de subvenção para investimento quando estes tiverem destinação diversa:

Lei nº 11.941/2009

Art. 18...

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

IV- adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no § 3º deste artigo. § 1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, inclusive nas hipóteses de:

Conclui-se, portanto, que a FISCALIZADA ao não constituir a Reserva de Lucros de que trata o Inciso III, do art. 18, da Lei nº 11.941/2009, deu destinação diversa aos recursos contabilizados como subvenção para investimento, conforme demonstrado na Tabela 05 acima, devendo obrigatoriamente serem adicionados os referidos valores na apuração do Lucro Real do período. (g.n.)

O objetivo principal da norma é o de evitar que pessoas jurídicas beneficiadas com incentivos e subvenções de origem governamental distribuam esses recursos aos seus sócios ou acionistas na forma de dividendos ou participação nos lucros, ou ainda, apliquem esses recursos em outras finalidades que não aquelas definidas nos acordos firmados com os entes públicos. A obrigatoriedade de se constituir a Reserva de Lucros (Reserva de Incentivos Fiscais de que trata o art. 195-A da Lei nº 6.404/76) é a forma que o legislador entendeu necessária para que esses recursos permaneçam no patrimônio da empresa beneficiada com a subvenção ou recurso público e que sejam aplicados aos fins que se destinaram originalmente. (g.n.)

(...)

E vale também lembrar que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), por meio do CPC 07 definiu o alcance do termo Governo em relação ao tema Subvenção e Assistência Governamentais, que segundo o CPC alcança o Governo Federal, Estadual ou Municipal, agências governamentais e órgãos semelhantes, sejam locais, nacionais ou internacionais, de modo que a alegação da FISCALIZADA de que não haveria necessidade de cumprimento das condições impostas pelo art. 18 da Lei nº 11.941/2009, por tratar-se de recurso financeiro de origem internacional, não merece guarida no caso aqui tratado.

Como se vê, o contribuinte não atendeu aos requisitos obrigatórios estabelecidos na Lei 11.941/2009, art. 18, III e § 3º, para que fosse permitida a exclusão tanto no lucro real como na base de cálculo da CSLL das subvenções para investimento recebidas no AC 2013.

Logo, os recursos de origem pública não reembolsáveis em questão não foram creditados em conta de reserva de incentivos fiscais, contrariando o disposto no art. 18, III, da Lei 11.941/09, motivo pelo qual adicionamos ao Lucro Real e à base de cálculo da CSLL os valores excluídos indevidamente pelo contribuinte, com fulcro no art. 18, IV, da referida Lei. (TVF: fls. 63 A 67)

Como se percebe, o que deu causa ao lançamento não foi propriamente uma presunção, mas a ausência de registro, em conta de reserva de lucros ou de incentivos fiscais, do valor da subvenção para investimento, possibilitando que os montantes fossem distribuídos a título de dividendos, o que contraria a legislação em vigor.

Nesse sentido, o Decreto-Lei nº 1.598/1977:

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

(...)

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

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou

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

A recorrente admitiu ter havido erro no registro contábil da subvenção, mas afirmou que, em 15 de março de 2018, procedeu-se a uma reclassificação, aprovada em Assembleia Geral Extraordinária, nas demonstrações financeiras, corrigindo o erro com a constituição da conta de reservas de lucros por incentivo fiscal. O ajuste tardio não opera efeitos sobre o lançamento, já que, pelas circunstâncias, é inaplicável o instituto da denúncia espontânea. Note-se que a reclassificação ocorreu após a decisão de primeira instância (Acórdão nº 07-41.368, que é de fevereiro de 2018). Além disso, não há prova de que tenham sido revertidos os efeitos da falta de registro tempestivo da reserva de incentivos fiscais.

Outro argumento do recurso é de que os valores de subvenção pública não seriam receitas e nem dariam origem a acréscimo patrimonial, por isso, não poderiam ser incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A afirmação não procede, como se pode constatar do Pronunciamento Técnico CPC 07. Confira-se:

15. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:

*(a) uma vez que a **subvenção governamental** é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, **reconhecida como receita** nos períodos apropriados;*

*(b) subvenção governamental raramente é gratuita. **A entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações. A subvenção, dessa forma, deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado** nos períodos ao longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção que são objeto de compensação;*

(c) assim como os tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado, é lógico registrar a subvenção governamental que é, em essência, uma extensão da política fiscal, como receita na demonstração do resultado. (g.n.)

A recorrente invocou em seu favor as disposições da Lei Complementar nº 160/2017, que alterou dispositivos da Lei nº 12.973/2014.

A lei complementar inseriu, no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, os parágrafos 4º e 5º, os quais, embora tratem de subvenção para investimento, têm aplicação restrita aos incentivos fiscais relacionados ao ICMS. Eis o teor dos dispositivos:

*§ 4º Os **incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal**, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)*

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

A simples leitura do texto revela que sua aplicação limita-se aos benefícios e incentivos fiscais relacionados ao ICMS, o que não é o caso dos autos.

Por último, resta a alegação de que o lançamento fere uma regra de imunidade, já que a incidência tributária recairia sobre receitas de Estado estrangeiro.

Não prospera a tese da imunidade.

Em nenhum momento se tributou renda ou patrimônio de qualquer entidade internacional contemplada com imunidade, seja ela prevista em tratado ou nascida dos usos e costumes internacionais. A prova disso é que nenhum governo estrangeiro ou órgão internacional se manifestou acerca da pretensão fiscal objeto do presente processo.

No mais, se fosse verídica a alegação de que o IRPJ e a CSLL estivessem recaindo sobre a renda de governo estrangeiro, faltaria à recorrente legitimidade para a defesa desse direito.

Por essas razões, nessa parte, o recurso deve ser indeferido.

Multa isolada

A possibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício deve ser afastada.

Em primeiro lugar, a multa isolada não se destina a apenar omissão de receitas, nem infrações como deduções indevidas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido. Para tais infrações, aplica-se a multa de ofício, cobrada juntamente com o tributo, do qual ela é acessório. Trata-se, portanto, de multa vinculada ao tributo, diferente da outra que se exige isoladamente.

A multa isolada, diferentemente da multa de ofício, foi instituída para punir os contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixam de recolher as estimativas mensais. Isso porque, encerrado o ano base, já não é juridicamente possível exigir as estimativas, pois elas têm natureza de antecipação do tributo apurado no final do período. Encerrado o período de apuração, o Fisco só pode exigir o valor efetivamente devido, e não as antecipações.

Nesse sentido a Súmula CARF 82:

Após o encerramento do ano calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

As estimativas só podem ser cobradas no curso do respectivo período de apuração.

Até o advento da multa isolada, a norma que determinava o recolhimento das estimativas mensais àqueles que optassem pelo lucro real anual não era, na prática, obrigatória, pois destituída de sanção específica para seu descumprimento. Por isso, o recolhimento das estimativas se tornara mera recomendação, a qual o contribuinte atendia se lhe conviesse, porque o descumprimento não tinha qualquer consequência.

É nesse contexto que surgiu a figura da multa isolada, cujo propósito específico é punir o descumprimento da norma que impõe, aos que optaram pelo lucro real anual, o recolhimento mensal por estimativa ou, opcionalmente, o levantamento de balancete de verificação, visando a suspender ou reduzir a estimativa do mês.

Essa, em linhas gerais, é a finalidade da multa isolada. Para tais situações foi concebida. Aplicá-la a casos de omissão de receita ou de glosa de despesas, além de ser um desvio, é uma forma de exacerbar a penalidade sem previsão legal para tanto.

A par dessas razões, existe ainda um entendimento de que a aplicação da multa vinculada afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada. O E. Superior Tribunal de Justiça - STJ tem decisões nesse sentido, das quais é exemplo a proferida no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS.

Do voto condutor da decisão, da lavra do eminente Ministro Herman Benjamin, se pode extrair o trecho abaixo:

Conforme assentado na decisão agravada, 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. Confira-se:

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

1. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo.

2. Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe 28/9/2015).

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 efetuada, 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 efetuada, 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.*

Recurso especial improvido.

(REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe 24/3/2015).

A natureza de cada uma das multas e o entendimento pela prevalência do princípio da consunção foram suficientemente debatidos no REsp 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins. Transcrevo, por oportuno, os fundamentos declinados por Sua Excelência:

Não prospera a pretensão recursal, na medida em que não reconheço a possibilidade de exigência cumulativa de tais multas.

A multa do inciso I é aplicável nos 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".

A multa do inciso II, entretanto, 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 efetuada, 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 nº 11.488, de 2007)".

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

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido.

Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

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

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

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

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

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

Firmado nesses dois fundamentos, afasta-se a exigência da multa isolada, no caso em exame.

Juros de mora sobre multa de ofício

A matéria já foi examinada diversas vezes, com decisão invariavelmente no sentido da possibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. O fundamento legal está no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, e nos artigos 161 e 139 ambos do CTN. Nessa linha de interpretação, empresta-se um sentido amplo à expressão "débitos para com a União,

decorrentes de tributos e contribuições", constante do art. 61 da Lei nº 9.430, de forma a abarcar nessa categoria tanto o tributo propriamente dito, quanto a multa.

O mesmo entendimento prevalece na Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, do qual é exemplo o Acórdão nº 9101-003.369, cuja ementa, na parte relativa aos juros de mora, foi assim redigida:

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

As multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa SELIC.

A matéria tornou-se incontroversa no âmbito administrativo, com a edição da Súmula CARF 108, cujo enunciado se encontra redigido nos seguintes termos:

Súmula CARF 108. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Com esses fundamentos, indefere-se a pretensão da recorrente de impedir a exigência de juros de mora calculados sobre a multa de ofício.

CSLL

Quando os lançamentos de IRPJ e de CSLL recaírem sobre a mesma base fática, como ocorre no caso em tela, há de ser dada a ambos a mesma decisão, ressalvados apenas os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, exceto quanto à matéria submetida ao crivo do Poder Judiciário; rejeitar a preliminar de nulidade; e, no mérito, dar parcial provimento à pretensão da recorrente, afastando a multa isolada.

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior