



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 11516.721535/2016-08 |
| ACÓRDÃO | 1401-007.546 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 18 de agosto de 2025 |
| RECURSO | DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTES | FAZENDA NACIONAL URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA |

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2013

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A multa de ofício prevista é de 75%, sendo elevada a 150% caso se constate a subsunção às hipóteses agravantes indicadas. O "evidente intuito de fraude" encontra-se presente nas definições de sonegação, fraude e conluio. Não há evidente intuito de fraudar quando a controvérsia diz respeito fundamentalmente a questões jurídicas, de direito, de lei, de interpretação e ou aplicação dos preceitos normativos

MATÉRIA NÃO LITIGIOSA.

Dada a notícia de inclusão de parte dos créditos tributários deste processo no PERT (Lei 13.496/2017) regulamentado pela IN RFB 1.711/17, tendo a contribuinte informado a desistência parcial do Recurso Voluntário, analisa-se apenas a controvérsia remanescente.

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e em relação ao recurso voluntário, não conhecer da petição apresentada pelo responsável solidário Jaime Franzner; por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário da Contribuinte relativamente à multa isolada. Vencidos os Conselheiros Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin (relatora), Daniel Ribeiro Silva e Andressa Paula Senna Lisias, que lhe davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

Assinado Digitalmente

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin – Relatora

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente em exercício e redator ad hoc.

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Fernando Augusto Carvalho de Souza, Daniel Ribeiro Silva, Ricardo Pezzuto Rufino (substituto[a] integral), Andressa Paula Senna Lisias, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em face de Acórdão DRJ que por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, para: a) Declarar definitivos os vínculos de responsabilidade atribuídos a Jaime Franzner e Renato Franzner, nos competentes Termos de Sujeição Passiva Solidária, em virtude da ausência de impugnação; b) Declarar definitiva a exigência do crédito tributário pertinente à infração Compensação indevida de prejuízos fiscais (código de receita 2917, valor R\$ 2.572.190,25) e base de cálculo negativa (código de receita 2973, valor R\$ 925.988,49), por se tratar de matéria não impugnada.

Rejeitada a preliminar de decadência; pela DRJ, restaram mantidas integralmente todas as exigências do IRPJ e da CSLL acrescidas de multa de ofício e dos juros de mora cabíveis e reduzida a multa de ofício de 150% para 75% em relação à infração Glosa de despesa de amortização de ágio escriturada no Fcont.

Os Autos de Infração de IRPJ e CSLL, trataram de Glosa de despesa de amortização de ágio escriturada no FCont; de seus reflexos em CSLL; da Falta de recolhimento de IRPJ sobre base de cálculo estimada e de Compensação indevida de prejuízo operacional com resultado da atividade geral. Houve exigência da Multa de Ofício no percentual de 150% em relação à Glosa de

despesa de amortização de ágio escriturada no Fcont e de seus reflexos em CSLL, e Multa de Ofício no percentual de 75% em relação às demais infrações.

A fiscalização iniciou o procedimento em face da contribuinte **Urbano AgroIndustrial Ltda.**, apurando a indevida dedução de despesas de amortização de ágio e suas repercussões tributárias.

A fiscalização detalhou a reorganização societária que originou o ágio glosado, pontuando a situação inicial da fiscalizada e a seguinte sequência de eventos:

- Alteração do Contrato Social da MVG Ltda. (20/12/2004): A Franzner Ltda. ingressou no quadro societário da MVG Ltda. (anteriormente MVG Administração de Negócios Empresariais Ltda.), tornando-se os sócios originais retirados. O endereço da sede da MVG Ltda. foi alterado para o mesmo da matriz da fiscalizada. Os administradores da MVG Ltda. passaram a ser Jaime Franzner e Renato Franzner. Houve aumento do capital social da MVG Ltda. em R\$ 354.000.001,00 mediante conferência de quotas do capital da fiscalizada, avaliadas a valor de mercado segundo laudo de Felix Theiss e Associados S/C (fls. 583 a 608). A MVG Ltda. desdobrou o custo de aquisição de seu investimento na fiscalizada em R\$ 65.334.173,10 (patrimônio líquido da investida) e R\$ 288.665.826,90 (ágio).

- Laudo de Avaliação Contábil da MVG Ltda. (dois dias após o ingresso da Franzner Ltda.): Com o objetivo de determinar o valor do patrimônio líquido da MVG Ltda. a ser incorporado pela fiscalizada.

- Incorporação Reversa da MVG Ltda. pela Urbano AgroIndustrial Ltda. (28/12/2004): Oito dias após as operações anteriores, a MVG Ltda. (controladora) foi incorporada pela Urbano AgroIndustrial Ltda. (controlada). Dentre os ativos incorporados estava o ágio registrado pela MVG Ltda. por ocasião do aumento de capital, valorado em R\$ 288.665.826,90.

A fiscalização rechaçou as justificativas apresentadas pela contribuinte para a reorganização societária (controle e gerenciamento, questões societárias, sucessórias e familiares, racionalização e concentração de negócios, redução de custos, eficiência operacional, administrativa e financeira, e melhoria do fluxo de caixa). Argumentou que tais “justificativas” não demandariam a passagem efêmera pela MVG Ltda. e que as operações envolvendo a MVG Ltda. e a geração do “ágio interno” foram desnecessárias em relação ao planejamento sucessório.

Ainda, a fiscalização alegou que obteve, no curso do procedimento, documento que comprovaria a real intenção da “reorganização societária”: a redução da tributação de IRPJ/CSLL. Tal documento seria o “Laudo de determinação do valor da Urbano AgroIndustrial Ltda.”, arquivado na Jucesc, que continha uma apresentação intitulada “Urbano – Subscrição de Capital com Participações Societárias” (fls. 606 a 608), detalhando o planejamento tributário e o objetivo de “reduzir a carga tributária da Urbano, mediante o aproveitamento da dedutibilidade do ágio [...] com o intuito de reduzir a tributação de IRPJ/CSLL incidente sobre o lucro tributável a ser auferido nos próximos anos e ajustar o valor patrimonial”. A fiscalização ressaltou que esta

apresentação foi obtida por consulta direta ao sistema da Jucesc, tendo sido arquivada (por descuido) juntamente ao laudo de avaliação.

Com base nisso, a fiscalização defendeu a indedutibilidade do ágio, argumentando que a “reorganização societária” ocorreu dentro de um mesmo grupo econômico, sem alteração do controle das sociedades envolvidas, sem contribuição financeira efetiva do “investidor”, e sem propósito negocial senão a economia tributária. Acusou a fiscalizada de agir com dolo, por meio de seus administradores, modificando a base de cálculo para reduzir o IRPJ e a CSLL, configurando fraude (art. 72 da Lei nº 4.502/1964). Qualificou o negócio jurídico como simulado (art. 167, § 1º, II, do Código Civil) e sustentou que a verdadeira intenção foi deliberadamente omitida no “Protocolo e Justificativa de Incorporação de Sociedade” (art. 225 da Lei nº 6.404/1976). Afirmou que a geração de “ágio interno” sem desembolso, sem alteração de controle e mediante atos artificiais desprovidos de substância econômica enseja a qualificação da multa. Foram lançadas multas isoladas.

Cientificada do auto de infração em 22/07/2016, fls. 624/625, a atuada apresentou impugnação em 17/08/2016, fl. 632, alegando, em síntese, o que se segue:

- a impugnante alega que decaiu o direito de efetuar o lançamento, pois as despesas com ágio, glosadas no ano-calendário 2013, decorrem de negócios jurídicos realizados em 2004.
- não há como considerar indevido o efeito sem atacar-lhe a causa, sendo certo que todos os atos praticados até o mês de dezembro/2004, foram levados ao conhecimento da Receita Federal, nas épocas próprias, por meio das declarações apresentadas pelas sociedades envolvidas (DIPJ de encerramento por incorporação, dentre outros).
- não é possível à fiscalização rever atos e fatos ocorridos em anos em que se aplica a decadência, mesmo que tal revisão sirva apenas para que se possa atingir anos fiscais futuros. Cita jurisprudência.
- os atos praticados pela Impugnante tiveram reflexos tributários, porém, a efetivação destes nunca foi o objetivo primário pretendido pela administração da Urbano Agroindustrial Ltda., mas surgiram como consequência natural das decisões e dos negócios desenvolvidos.
- o plano de reorganização societária traria maior segurança para a empresa diante do quadro de sucessão familiar e das dificuldades econômicas do negócio.
- passou-se a trabalhar com duas hipóteses para o empreendimento: 1) expansão da Urbano, com foco na diversificação de seus produtos, inclusive com investimentos em outros setores e admissão de sócios terceiros (para captação de recursos); 2) a venda total da empresa Urbano. - visando os objetivos traçados, na seqüência os sócios da Urbano transferem suas quotas sociais desta empresa para a Franzner, intuindo uma reorganização societária, para, dentre outros motivos, repita-se: a) prevenção e planejamento sucessório e familiar; b) despersonalização da administração dos negócios da Urbano, facilitando sua gerência; c) maiores garantias de continuidade da Urbano; d) melhorias no controle direto das empresas Urbano, com vistas a facilitar o controle e o fluxo de informações.

- para o fortalecimento da Franzner, os sócios aumentam seu capital social, realizando a devida integralização com as quotas sociais que lhes pertencem na Urbano. - como consequência deste aumento de capital através da integralização das quotas sociais da Urbano, em 14/12/2004 a Franzner ingressa no quadro societário da Urbano, juntamente com o Sr. Jaime Franzner, em substituição aos sócios originais.
- em 20/12/2004, a Franzner adquire quotas sociais da MVG Administração de Negócios Empresariais Ltda., ingressando em seu quadro societário.
- essa aquisição foi levada a termo pela oportunidade que surgiu, haja vista que se tratava de empresa com credibilidade no mercado onde atuava, sendo oferecida a um preço atrativo, o que inclusive dispensou qualquer análise por parte de consultorias acerca da operação de aquisição.
- que a utilização da empresa MVG não teve a finalidade única de servir como mera empresa de passagem como denominou o fisco e que sua extinção resolveu questões operacionais e reduziu custos sem qualquer ofensa à legislação vigente que justificasse a sua desconsideração, não se cogitando a figura do abuso do direito.
- a incorporação da MVG foi decidida como base no Controle e Gerenciamento, em questões societárias, sucessórias e familiares, na racionalização e concentração dos negócios, na redução dos custos e na eficiência operacional, administrativa e financeira das sociedades e na melhoria do fluxo de caixa da incorporadora.
- cita a posterior entrada da empresa Turim e a compra da empresa Taschner como a concretização do objetivo da abertura e da expansão da Urbano.
- cita outras aquisições e tentativas para demonstrar a continuidade da expansão da Urbano. - se há suporte legal para a realização da operação de reavaliação e incorporação das ações reavaliadas em outra sociedade, bem como há disciplina legal dos efeitos dessa subscrição, notadamente em relação à determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL para a receita auferida pela Franzner, não há que se falar em fraude ou simulação, que de fato não ocorreram, nem em inexistência de "aquisição de participação societária", haja vista que a MVG, ao incorporar em seu patrimônio as quotas da Urbano, adquiriu a respectiva participação societária, restando claro o erro de conclusão por parte da fiscalização quanto à inexistência de aquisição de participação societária a qual serviu de mera alegação para desqualificar o ágio amortizado.
- defende a inaplicabilidade do art. 116 do CTN ao caso.
- defende a aplicação dos princípios da liberdade econômica, da liberdade de contratar, da segurança jurídica, da estrita legalidade.
- pede a inaplicabilidade da aplicação de multa e juros respectivos de maneira isolada por indevida, caracterizando dupla penalização. Cita jurisprudência.
- que ao se avaliar o aproveitamento do ágio praticado pela Impugnante em períodos anteriores (2005 a 2012), o que foi objeto de lançamento junto ao dois outros autos de infração, sequer se cogitou de tal lançamento, sendo naquelas ocasiões lançada multa ao patamar de 75%, sem qualquer agravamento. Logo, se o procedimento de origem dos

créditos é exatamente o mesmo, não há como se justificar tal mudança de entendimento. - Cita jurisprudência do Carf que reconhecem com válidas operações iguais as suas.

- diante da transparência dos atos praticados pela Impugnante, não há de se cogitar da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, elementos estes que para serem caracterizados necessitam estar acompanhados de dolo no agir do contribuinte.

- todos os elementos utilizados pela fiscalização, para fins do lançamento ora combatidos, foram obtidos da documentação apresentada e devidamente contabilizada pela Impugnante.

- que se fosse de fato o objetivo primordial da Impugnante sonegar ou fraudar o fisco, não teria procedido da forma transparente e sempre atendendo as solicitações dos senhores auditores fiscais, fornecendo a estes todos os elementos necessário para fins de avaliação dos procedimentos adotados.

- pede para provar o alegado, por todos os meios de prova em direito admitidas nos termos do art. 16, do Decreto 70.235/72, em especial a documental inclusa e futura, pericial contábil e outras que se fizerem.

Apreciados os argumentos da impugnação, os lançamentos foram mantidos em parte para declarar definitivos os vínculos de responsabilidade atribuídos a Jaime Franzner e Renato Franzner, nos competentes Termos de Sujeição Passiva Solidária, em virtude da ausência de impugnação; Declarar definitiva a exigência do crédito tributário pertinente à infração Compensação indevida de prejuízos fiscais (código de receita 2917, valor R\$ 2.572.190,25) e base de cálculo negativa (código de receita 2973, valor R\$ 925.988,49), por se tratar de matéria não impugnada; Rejeitar a preliminar de decadência; Manter integralmente todas as exigências do IRPJ e da CSLL acrescidas de multa de ofício e dos juros de mora cabíveis; Reduzir a multa de ofício de 150% para 75% em relação à infração Glosa de despesa de amortização de ágio escriturada no Fcont.

Finalmente, em razão da exoneração de crédito tributário acima do limite de alçada, houve recurso de ofício.

Em Recuso Voluntário, a devedora principal reitera os argumentos da impugnação, defendendo a preliminar de decadência quando ao ano calendário de 2004 e defende a legitimidade do aproveitamento do ágio em sua dedutibilidade tal qual efetuado pela Recorrente e as compensações de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, cancelando-se o lançamento.

Em novembro de 2017 (fl. 1269), a Recorrente noticiou nos autos que incluiu parte dos créditos tributários deste processo no PERT (Lei 13.496/2017) regulamentado pela IN RFB 1.711/17, informado a desistência parcial do Recurso Voluntário em relação ao lançamento principal, juros e multa de mora, mantendo apenas o recurso apresentado em relação aos lançamentos da multa de ofício qualificada e isolada (R\$ 25.444.358,06 para IRPJ e R\$ 9.159.968,88 para CSLL), bem como seus respectivos juros, tendo sido transferido o crédito tributário objeto de desistência para o processo 13.973.720634/2017-83 (fl. 1277)

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin**, Relatora.

Os recursos são tempestivos e preenchem os requisitos de admissibilidade, por isso deles conheço.

Versam os presentes autos sobre a legalidade da constituição de crédito tributário de IRPJ e CSLL, bem como das penalidades aplicadas, em face de URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA., CNPJ 84.432.111/0001-67, referente ao ano-calendário 2013, originados principalmente da glosa de despesas de amortização de ágio e de questões correlatas.

A decisão de primeira instância, proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/BHE), constante do Acórdão nº 02-72.188, julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela contribuinte. Dentre suas deliberações, rejeitou a preliminar de decadência; manteve as exigências de IRPJ e CSLL acrescidas de multa de ofício e juros de mora cabíveis; declarou definitivos os vínculos de responsabilidade dos administradores e a exigência relativa à compensação indevida de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa (por falta de impugnação); e, crucialmente, reduziu a multa de ofício de 150% para 75% em relação à infração de glosa de despesa de amortização de ágio.

Inconformado com a redução da multa de ofício, a própria autoridade julgadora de primeira instância interpôs Recurso de Ofício, com fulcro no art. 34 do Decreto nº 70.235/1972, almejando a restauração da multa ao patamar de 150%.

Por sua vez, o contribuinte desistiu de parte de seu Recurso Voluntário relativo às exigências principais, em virtude de sua adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), que abrange o crédito tributário principal e acessórios.

Contudo, em análise detida dos autos e das prerrogativas recursais, entende-se que a controvérsia sobre a multa isolada persiste, dado que sua natureza e pertinência podem ser objeto de reexame mesmo diante da adesão ao programa, especialmente se há pleito expresso de seu afastamento, o que configura interesse processual para sua apreciação.

1. Do Conhecimento dos Recursos

Verifica-se a tempestividade e o preenchimento dos demais pressupostos de admissibilidade do Recurso de Ofício. Igualmente, cumpre conhecer do Recurso Voluntário da contribuinte na parte em que pleiteia o afastamento da multa isolada, considerando que a adesão ao PERT, embora impacte o crédito principal, não impede a análise da legalidade e

proporcionalidade de penalidades que possuem fato gerador e características próprias, e sobre as quais o contribuinte manifesta interesse em seu afastamento.

2. Do Mérito: Recurso de Ofício – Multa de Ofício Qualificada (150%).

O cerne do Recurso de Ofício reside na qualificação da multa de ofício aplicada à glosa de despesa de amortização de ágio. A fiscalização argumentou que a operação societária que gerou o ágio interno, desprovida de substância econômica e propósito negocial aparente, exceto a economia tributária, configuraria fraude e dolo, justificando a majoração da multa de 75% para 150%.

Contudo, a jurisprudência consolidada desta Corte Administrativa e dos tribunais superiores é pacífica no sentido de que a multa de ofício qualificada exige a comprovação inequívoca de dolo, fraude ou simulação, não bastando a simples desconformidade com a legislação tributária ou a mera busca por economia fiscal. O planejamento tributário, mesmo que considerado agressivo ou, posteriormente, inválido pelo Fisco, não se confunde automaticamente com a prática de fraude.

Conforme evidenciado no Relatório e na própria decisão de primeira instância, a matéria referente à dedutibilidade do ágio gerado em operações societárias intragrupo é de alta complexidade jurídica e tem sido objeto de intenso debate e divergência de interpretações tanto na esfera administrativa quanto judicial. A existência dessa controvérsia, por si só, mitiga a presunção de dolo por parte do contribuinte. O Acórdão de Impugnação pontua corretamente que “não há evidente intuito de fraudar quando a controvérsia diz respeito fundamentalmente a questões jurídicas, de direito, de lei, de interpretação e ou aplicação dos preceitos normativos”.

O documento localizado na Jucesc, que revelaria o “verdadeiro objetivo” de economia tributária, embora relevante para a análise da operação em si, não constitui prova suficiente do dolo que qualifica a multa. A busca pela redução da carga tributária é inerente ao planejamento fiscal e, por si só, não configura fraude. A caracterização da fraude exige a intenção de enganar, de ludibriar o Fisco, por meio de artifícios que vão além da mera interpretação divergente da norma.

Diante da polêmica jurídica que envolve a matéria e da ausência de prova cabal do dolo com o intuito de fraudar, o entendimento da DRJ/BHE de reduzir a multa para 75% é razoável, proporcional e está em consonância com a jurisprudência prevalecente do CARF. A multa de 75% já cumpre seu papel punitivo pela infração cometida.

Ante o exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício** da DRJ.

3. Do Mérito: Recurso Voluntário – Multa Isolada.

O contribuinte foi autuado pela multa isolada de 50% por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, com base no art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/1996. Embora a legislação preveja essa penalidade, sua aplicação deve ser analisada sob o prisma da razoabilidade

e proporcionalidade, especialmente em casos onde o montante das estimativas está diretamente vinculado a uma controvérsia principal de natureza complexa.

A infração que originou a glosa de estimativas – a amortização do ágio – é o cerne de um profundo debate jurídico. O não recolhimento das estimativas não decorreu de uma simples omissão ou de um erro pontual, mas sim de uma discordância sobre a própria base de cálculo que deveria ser considerada, diretamente ligada à discutida dedutibilidade do ágio.

Quando o crédito tributário principal, ao qual as estimativas estão intrinsecamente ligadas, é objeto de discussão administrativa e, subsequentemente, de adesão a um programa de regularização como o PERT, a finalidade da multa isolada merece ser reavaliada. O PERT, ao permitir a regularização do débito principal com reduções de multas e juros, visa promover a pacificação fiscal. Nesse contexto, a manutenção de uma multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas, cuja exigibilidade era controversa, pode configurar uma dupla penalidade ou um excesso de punição.

A multa de ofício de 75%, cuja manutenção se propõe para a infração principal (glosa do ágio), já se mostra suficiente para penalizar a conduta do contribuinte que o Fisco considerou indevida. A cumulação com a multa isolada, neste cenário de controvérsia jurídica complexa e de regularização via programa especial, desvirtua o princípio da proporcionalidade e da vedação ao confisco, especialmente quando a base da estimativa é o próprio valor controvertido da glosa. Seria punir duplamente o contribuinte por uma mesma situação geradora de débitos.

Portanto, em nome da razoabilidade e da coerência do sistema sancionatório, entendo que a multa isolada deve ser afastada.

Conclusão:

Assim voto por:

1 - CONHECER do Recurso de Ofício da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento e NEGAR-LHE PROVIMENTO.

2- CONHECER do Recurso Voluntário da contribuinte URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA. na parte relativa à multa isolada e DAR-LHE PROVIMENTO, para afastar a aplicação da multa isolada.

No mais, mantém-se a decisão de primeira instância nos demais pontos, incluindo a rejeição da preliminar de decadência, a manutenção das exigências de IRPJ e CSLL decorrentes da glosa de ágio (acrescidas de multa de ofício de 75% e juros de mora cabíveis), e a definitividade dos vínculos de responsabilidade e da exigência referente à compensação indevida de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa.

Assinado Digitalmente

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin**VOTO VENCEDOR**

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, redator designado.

Em que pese as sempre judiciosas palavras da Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, ousou discordar de seu entendimento acerca da exigência da multa isolada cobrada sobre as estimativas pagas a menor em função do lançamento tributário efetuado, cumulada com a multa de ofício aplicada.

Neste tema, perfilo com os que pensam estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, vez que, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada, exigência que transcende a situação fática de ter sido apurado lucro ou prejuízo no final do período anual.

Historicamente, a matéria foi tratada, de prefácio, no art. 44, I, §1º, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*:

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:

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

(...)

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;

Posteriormente, foi editada a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007 (DOU 22/01/2007), convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, com a redação abaixo:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

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

(...)

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

Compulsando as alterações legislativas acima elucidadas, não se verifica, exceto em relação ao percentual a ser aplicado nos casos de multa isolada, qualquer alteração substancial nos dispositivos no que tange à hipótese de incidência e à base de cálculo da penalidade em apreço.

O objetivo do preceito contido no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (com as alterações legislativas supervenientes, inclusive) foi o de assegurar o recolhimento antecipado e evitar o não pagamento da estimativa mensal de IRPJ e CSLL no curso do ano-calendário e reconhecer que a base de cálculo da multa isolada sempre foi, mesmo antes das alterações legislativas, o próprio valor da estimativa que deixou de ser paga.

Nesse contexto, a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, elaborada a partir da vigência MP 351, de 2007 e da Lei nº 11.488, de 2007, ao instituir um percentual distinto e menos gravoso em relação ao aplicável ao descumprimento da obrigação tributária principal (IRPJ e CSLL devidos na apuração anual) apenas veio aperfeiçoar o preceito normativo acerca da incidência da multa isolada, por falta de recolhimento das estimativas mensais, explicitando o seu caráter de obrigação acessória.

Sob a vigência da redação original da Lei nº 9.430, de 1996, e ainda atualmente, com a redação da Lei nº 11.488 de 2007, a multa isolada deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, **e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas**, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos; e deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida.

Tem-se assim que a **multa isolada em questão, que decorre da falta ou insuficiência de pagamento mensal das estimativas devidas no curso do ano-calendário**, é aplicada em função do descumprimento de uma obrigação tributária acessória (falta de recolhimento de antecipações obrigatórias), e é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período.

Não é demais lembrar que a obrigação tributária principal, na definição da doutrina, é a **“obrigação de dar”** (pagar) o tributo devido, ou seja, é o **“dever fundamental, consistente em**

*prestação pecuniária, que é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei*¹, enquanto as obrigações acessórias revestem-se de clara natureza de “obrigação de fazer” e “obrigação de não fazer”, vale exprimir, são, como o próprio nome diz, “acessórias ao principal”, que é o compromisso do contribuinte pagar o encargo tributário devido, constituindo-se, no fundo, em “*obrigações meramente instrumentais, simples deveres burocráticos que facilitam o cumprimento das obrigações principais*”².

Neste raciocínio, a estimativa mensal não pode ser considerada propriamente um “tributo” devido, a ser extinto, por pagamento (modalidade de extinção da obrigação e do crédito tributário, prevista no art. 156, I do CTN), mas apenas uma “antecipação estimada” do tributo, **a ser apurado como devido, ou não**, ao final do período de apuração, que é devida e **deve ser recolhida apenas para validar uma determinada sistemática de tributação de livre opção do contribuinte, qual seja: o Lucro Real Anual.**

Pois bem, justamente porque a estimativa não é exigível como obrigação principal (tributo) é que foi instituída uma multa isolada (ou seja, exigida sem que o principal fosse exigido), para penalizar as pessoas jurídicas que, apesar de optantes pela sistemática de apuração do Lucro Real Anual, descumprem, no curso do ano-calendário, a obrigação de apuração e recolhimento das antecipações mensais obrigatórias, requisito imperativo, nos termos da legislação em vigor.

O único instrumento de que dispõe o Fisco para sancionar o descumprimento do dever de antecipar o IRPJ/CSLL devidos mensalmente pelas pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real Anual, é a aplicação da multa isolada.

Conclui-se daí que, além de distintas naturezas jurídicas, são completamente autônomas as obrigações tributárias, relativas às antecipações mensais devidas a título de estimativas, e as relativas ao IRPJ e a CSLL devidos ao final do período de apuração anual, e tal autonomia encontra eco nas próprias disposições legislativas, quando se referem à incidência da multa isolada, ainda que apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no período, de modo que a multa isolada é sempre exigível, desde que apurada falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, sendo irrelevante a apuração de tributo devido no ajuste anual.

Nesta linha, cumpre observar que não se aplica ao presente caso o contido na Súmula CARF nº 105, por se referir, esta, expressamente, à redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, anterior ao advento da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Assim, é forçoso negar provimento ao recurso voluntário relativamente à aplicação da multa isolada sobre as estimativas não pagas no período-base de 2013.

(documento assinado digitalmente)

¹ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 306-307.

² ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquemático*, 4ª. ed. São Paulo: Método, 2010.

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – redator ad hoc.