



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 15504.726513/2011-10
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9101-006.953 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 8 de maio de 2024
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
MAGNESITA REFRAATÓRIOS S. A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009

CONHECIMENTO - MATÉRIA SUMULADA

Nos termos do art. 118, §3º, do RICARF, “não cabe recurso especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso”.

MULTA QUALIFICADA. CONTEXTOS FÁTICOS E JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático e legislativo distinto, concernente à ausência de enquadramento da simulação apontada nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, ao passo que o recorrido associa a simulação constatada à hipótese do art. 72 da mesma Lei.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, votando pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa; e, quanto ao Recurso Especial do Contribuinte, em: (i) por unanimidade de votos, não conhecer em relação à matéria *juros sobre a multa*; (ii) por maioria de votos, não conhecer em relação à matéria *multa qualificada*, vencido o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes (relator) que conhecia; (iii) por maioria de votos, não conhecer do recurso em relação à

matéria *multa isolada após o encerramento do exercício*, vencida a conselheira Edeli Pereira Bessa que conhecia; e (iv) por unanimidade de votos, conhecer do recurso em relação à matéria *multa isolada concomitante com a multa de ofício*. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado, que negavam provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa, que também manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente em exercício). Ausentes os conselheiros Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de **dois recursos especiais** em face de decisão proferida pela Segunda Turma Ordinária, Terceira Câmara, da Primeira Seção de Julgamento, por meio do Acórdão n.º 1302-001.465 (fls. 5.210-5.317), integrado pelo Acórdão em Embargos n.º 1302-002.094 (fls. 5.696-5.708), cuja ementa assim se transcreve:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

ÁGIO. AQUISIÇÃO DE AÇÕES DA PARTIMAG E DA MAGNESITA .

A legislação fiscal não impõe forma ao demonstrativo de que trata o § 3º do art. 20 do DL 1598/77, logo, se os autuantes não questionaram a substância econômica do demonstrativo apresentado pelo fiscalizado, há que aceitá-lo para a fundamentação e fixação do ágio pago nas aquisições das ações.

ÁGIO. AQUISIÇÃO DE AÇÕES EM OFERTA PÚBLICA DE AÇÕES.

À época, o ágio por expectativa de rentabilidade futura não era residual, de forma que, se, por um lado, a incorporada podia ser avaliada a valor contábil ou de mercado, por outro, a legislação exigia a demonstração da rentabilidade futura. O simples fato de ter sido pago valor superior ao valor patrimonial da ação não podia ser tomado como ágio por expectativa de rentabilidade futura, mas tão-somente o valor suportado por laudo que demonstrasse o fundamento.

ÁGIO. AQUISIÇÕES DE AÇÕES GRAVADAS COM CLÁUSULA DE INALIENABILIDADE. FINOR. CONDIÇÃO SUSPENSIVA.

Subordinando-se a eficácia do negócio jurídico à condição suspensiva, enquanto esta não se verificar, não se terá adquirido o direito, a que ela visa.

ÁGIO. AQUISIÇÃO DA REARDEN. OPERAÇÃO CASA-SEPARA. SIMULAÇÃO.

A descrição das condutas praticadas pela recorrente e a dinâmica dos fatos deixam clara a simulação de atos para gerar ágio e dissimular tanto o ganho de capital como o verdadeiro custo da operação.

MULTA QUALIFICADA. OPERAÇÃO CASA-SEPARA. SIMULAÇÃO FRAUDULENTA.

A simulação fraudulenta praticada pela recorrente leva à qualificação da multa por força do disposto no art. 72 da Lei 4502/64.

CONCOMITÂNCIA. MULTA ISOLADA.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A melhor exegese do caput do art. 30 da Lei n.º 10.522/02 leva à conclusão de que tal dispositivo é aplicável aos débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada quanto ao lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, ao lançamento da CSLL.

Recurso da Fazenda Nacional

O primeiro recurso especial é da Fazenda Nacional (fls. 5.319-5.338), interposto tempestivamente, em que a D. Procuradoria aponta divergência interpretativa com outros julgados em face do tema “**requisitos formais atinentes ao documento comprobatório do fundamento econômico do ágio**”.

Foi oferecido o acórdão paradigma n.º 1301-001.309, cuja ementa se transcreve na parte pertinente:

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. CONDIÇÃO. INOBSERVÂNCIA.

A amortização de ágio, nos termos da autorização trazida pelo inciso III do art. 7º da Lei n.º 9.532, de 1997, impõe que a pessoa jurídica beneficiária observe as condições previstas na legislação de regência. No caso vertente, ainda que se abstraia fatos relacionados às operações que deram causa ao sobrepreço, especialmente no que tange às pessoas jurídicas envolvidas, resta fora de dúvida de que a ausência da demonstração a que alude o parágrafo 3º do art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598/77, na data em que a aquisição da participação societária foi efetuada, revela evidente violação à condição explicitada na norma referenciada, tornando inidutível a despesa apropriada no resultado, vez que inexistente a comprovação do seu fundamento econômico.

Por meio do despacho de fls. 5.340-5.344, o Presidente da Segunda Câmara da Primeira Seção do CARF deu seguimento ao recurso, **mas de forma restrita**, conforme podemos aferir do trecho abaixo:

Com relação a alegação da recorrente de que o acórdão paradigma serve também como parâmetro de divergência ao quanto decidido pelo acórdão da DRJ (que aceitou como fundamento do ágio o laudo da empresa Deloitte, emitido em data posterior à operação de compra das ações da empresa Magnesita), uma vez que o acórdão recorrido entendeu prejudicada a análise do recurso de ofício pela aceitação do primeiro laudo (do Banco

Real), entendo que não há como aferir divergência com relação ao acórdão recorrido. Não obstante, entendo que, se acolhido o recurso da Fazenda Nacional quanto ao ponto anteriormente examinado (em face do que foi decidido no recurso voluntário), haverá, por consequência, que ser devolvida a matéria atinente ao recurso de ofício para apreciação pelo colegiado a quo (recorrido)

O contribuinte apresentou contrarrazões tempestivas às fls. 5.508-5.531, por meio dos quais questionou o conhecimento do recurso e o seu mérito.

Quanto ao conhecimento, assevera que:

Deve-se ressaltar, desde logo, que com relação às **aquisições das ações da Magnesita pela Rpar Holding via OPA**, este E. CARF entendeu por negar provimento aos Recursos Voluntário e de Ofício, acolhendo o **Laudo da Deloitte** como demonstrativo do fundamento econômico do ágio gerado nestas operações. No entanto, esta controvérsia não foi objeto de Recurso Especial da PGFN, de forma que o não provimento do Recurso de Ofício neste ponto é definitivo

Aduz ainda que a razão para o acórdão paradigma negar provimento ao recurso oferecido pelo contribuinte foi a “**posterioridade do demonstrativo do ágio à realização da operação de aquisição** (e não a análise de aspectos formais do demonstrativo)”.

No mérito, defende a validade do laudo de avaliação produzido pelo Banco Real.

Recurso do Contribuinte

O segundo recurso especial é do contribuinte (fls. 5.751-5.831), interposto tempestivamente, aponta diversas divergências, das quais se deu seguimento, por meio do despacho de admissibilidade de fls. 6.765-6.816 e do despacho em agravo de fls. 6.923-6.964, às seguintes: (iii.12) - Impossibilidade de Aplicação da Multa Agravada - Inexistência de Fraude, Dolo ou Conluio; (iii.13) - Impossibilidade da Exigência de Multa Isolada Após o Encerramento do Ano-base; (iii.14) - Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício; (iii.15) Necessidade de se Observar o Princípio da Consunção; e (iii.16) - Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa.

Foram ofertados os seguintes paradigmas, conforme despacho de admissibilidade:

III.12) Impossibilidade de Aplicação da Multa Agravada - Inexistência de Fraude, Dolo ou Conluio - Legislação interpretada de forma divergente: Artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96. Indica como paradigmas o Acórdão nº 1401-001.697 e o Acórdão nº 1402-001.460;

III.13) Impossibilidade da Exigência de Multa Isolada Após o Encerramento do Ano-base - Legislação interpretada de forma divergente: Artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96. Indica como paradigmas o Acórdão nº 1301-001.492 e o Acórdão nº 1402-001.669;

III.14) Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício - Legislação interpretada de forma divergente: Artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96. Indica como paradigmas o Acórdão nº 1202-001.228 e o Acórdão nº 1402-001.825;

III.15) Necessidade de se Observar o Princípio da Consunção - Legislação interpretada de forma divergente: Artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96. Indica como paradigmas o Acórdão nº 1103-001.153 e o Acórdão nº 9101-001.809;

III.16) Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa - Legislação interpretada de forma divergente: Artigo 161 da Lei nº 5.172/66. Indica como paradigmas o Acórdão nº 9101-00.722 e o Acórdão nº 1202-001.118.

Por seu turno, a Fazenda Nacional ofereceu contrarrazões tempestivas às fls. 7.037-7.050, por meio dos quais questionou apenas o mérito do recurso nas três temáticas principais: (i) qualificação da multa, (ii) possibilidade de aplicação da multa isolada com a multa de ofício e (iii) juros sobre a multa.

É o relatório do essencial.

Voto Vencido

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Relator.

CONHECIMENTO

Do recurso especial da Fazenda

O despacho de admissibilidade deu seguimento ao recurso nos termos abaixo reproduzidos:

Para análise do recurso, transcrevo a ementa do acórdão paradigma, na parte que interessa ao presente exame:

Acórdão n.º 1301-001.309

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. CONDIÇÃO. INOBSERVÂNCIA.

A amortização de ágio, nos termos da autorização trazida pelo inciso III do art. 7º da Lei n.º 9.532, de 1997, impõe que a pessoa jurídica beneficiária observe as condições previstas na legislação de regência. No caso vertente, ainda que se abstraia fatos relacionados às operações que deram causa ao sobrepreço, especialmente no que tange às pessoas jurídicas envolvidas, resta fora de dúvida de que a ausência da demonstração a que alude o parágrafo 3º do art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598/77, na data em que a aquisição da participação societária foi efetuada, revela evidente violação à condição explicitada na norma referenciada, tornando indedutível a despesa apropriada no resultado, vez que inexistente a comprovação do seu fundamento econômico.

A recorrente transcreve trechos do acórdão paradigma visando a demonstrar a identidade fática da matéria objeto de divergência, *verbis*:

“Para corroborar tal alegação, anexa o documento de fls. 1.279/1.287, que, além de estar redigido em língua inglesa, **não está assinado e não contém referência à data em que foi elaborado e ao período a que se refere. À evidência, referido documento não é hábil para comprovar o argumento da Recorrente. Adite-se, ainda, que referido documento só foi apresentado por ocasião da interposição do recurso voluntário.**” (grifos da recorrente)

De outra parte, está consignado, sobre a matéria, na ementa do acórdão recorrido, *verbis*:

ÁGIO. AQUISIÇÃO DE AÇÕES DA PARTIMAG E DA MAGNESITA.

A legislação fiscal não impõe forma ao demonstrativo de que trata o § 3º do art. 20 do DL 1598/77, logo, se os autuantes não questionaram a substância econômica do demonstrativo apresentado pelo fiscalizado, há que aceitá-lo para a fundamentação e fixação do ágio pago nas aquisições das ações.

Transcreve a recorrente o trecho do acórdão recorrido na qual fica clara a identidade fática entre as decisões cotejadas, *verbis*:

“Intimada, a empresa respondeu que o ágio ‘... está fundamentado na expectativa de rentabilidade futura das sociedades adquiridas’ e apresentou um documento denominado “Relatório de Avaliação” da Magnesita S/A que contém logomarca do Banco ABN AMRO Real S/A, **porém sem assinatura, sem o nome das**

pessoas responsáveis por sua elaboração e ainda sem uma data específica, limitando-se a informar ‘Agosto 2007’, na primeira folha do referido Relatório.” (trechos destacados pela recorrente)

Trata-se da mesma matéria analisada no acórdão paradigma e no acórdão recorrido, com conclusões distintas.

A conclusão dos acórdãos paradigma é a de que não obstante a lei não preveja forma específica para a demonstração do ágio fundamentado em rentabilidade futura, a ausência de requisitos formais, como data, assinatura e período de referência, inviabiliza a sua aceitação como documento comprobatório do fundamento do ágio pago. O acórdão recorrido, por seu turno, traz entendimento de que, como a lei não prescreve forma à demonstração do fundamento do ágio, e não havendo questionamento aos fundamentos constantes do documento, a ausência de elementos como assinatura, nome dos responsáveis e data não invalidam o documento para fins de demonstração do fundamento e dedução do ágio.

Assim, entendo estar presente a divergência jurisprudencial apontada pela recorrente.

Com relação a alegação da recorrente de que o acórdão paradigma serve também como parâmetro de divergência ao quanto decidido pelo acórdão da DRJ (que aceitou como fundamento do ágio o laudo da empresa Deloitte, emitido em data posterior à operação de compra das ações da empresa Magnesita), uma vez que o acórdão recorrido entendeu prejudicada a análise do recurso de ofício pela aceitação do primeiro laudo (do Banco Real), entendo que não há como aferir divergência com relação ao acórdão recorrido. Não obstante, entendo que, se acolhido o recurso da Fazenda Nacional quanto ao ponto anteriormente examinado (em face do que foi decidido no recurso voluntário), haverá, por consequência, que ser devolvida a matéria atinente ao recurso de ofício para apreciação pelo colegiado a quo (recorrido).

Ante ao exposto, e tendo em vista que a uniformização da jurisprudência administrativa é o escopo do recurso especial, opino no sentido de que se **DÊ SEGUIMENTO** ao presente recurso especial.

Em contrarrazões, o contribuinte alega que:

Efetivamente, quer pela leitura da ementa, quer pela leitura do voto constantes do acórdão paradigma, nota-se que a razão de decidir naquele caso teve por fundamento, exclusivamente, **a questão de temporalidade do laudo apresentado**.

(nosso destaque)

Em nota explicativa, aduz ainda:

As questões formais mencionadas no acórdão paradigma, conforme será demonstrado adiante, dizem respeito ao estudo interno apresentado naquele caso e não ao laudo de avaliação.

Já quanto ao recorrido afirma:

Por outro lado, no presente caso concreto, o **acórdão recorrido**, ao analisar o parágrafo 3º, do art. 20, do Decreto-Lei nº 1.598/77, se debruçou somente sobre a **desnecessidade de atendimento a requisitos formais** quando da elaboração do demonstrativo do fundamento econômico do ágio.

Com efeito, como se vê, enquanto o **acórdão recorrido** se manifestou pela desnecessidade de observância de **requisitos formais** no laudo de avaliação do fundamento econômico do ágio (assinatura, data, etc.), pela ausência de determinações legais neste sentido; por outro lado, o **acórdão paradigma** entendeu que o laudo **não pode ser posterior** à aquisição. Trata-se, evidentemente, de apreciações da legislação sob aspectos **totalmente diversos e independentes**.

Pois bem, entendo que assiste razão ao contribuinte.

O voto condutor do paradigma acata integralmente os fundamentos da decisão de primeiro grau e, ao fazê-lo, destaca a questão da tempestividade. Na verdade, o recorrido assevera que a acusação fiscal se restringiu à intempestividade do laudo/demonstração e que tal fundamento é suficiente para a manutenção do lançamento, independentemente de razões adicionais da decisão de primeiro grau, tais como questionamentos acerca da validade documental.

Abaixo, transcrevo trecho representativo:

Não obstante, como já foi dito, os argumentos adicionais trazidos pela decisão recorrida só seriam relevantes no contexto em que a ausência deles tornasse insubsistentes os lançamentos tributários efetivados, o que, a meu ver, não é o caso.

Os fundamentos esposados no voto condutor da decisão exarada em primeira instância, e que supostamente não foram suscitados nas peças acusatórias, prestam-se, apenas, como elementos de reforço à imputação feita pela autoridade fiscal.

(...)

O que resta comprovado, portanto, é o que a Fiscalização afirmou e a decisão recorrida ratificou, isto é, a “demonstração” do fundamento econômico do ágio foi elaborada em data posterior à realização da operação, não tendo sido atendido, assim, o disposto no parágrafo 3º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77.

No que diz respeito ao aproveitamento da despesa de ágio promovido pela contribuinte, reproduzo fragmentos do voto condutor da decisão combatida que, além de não merecer censura de qualquer natureza, refuta com propriedade argumentos repisados na peça recursal e **demonstra, com clareza, a imprescindibilidade da tempestividade da demonstração a que alude o parágrafo 3º do art.20 do Decreto-Lei nº1 .598/77.**

(nossos destaques)

Já, da parte transcrita pelo acórdão paradigma acerca da decisão de primeiro grau, merece destaque a seguinte passagem:

Depois de intimada pela fiscalização, a Lhoist, com o fito de demonstrar ter cumprido o requisito formal mencionado no parágrafo precedente, apresentou o documento juntado a folhas 293 a 327, que é datado de 12.11.2004 e traz o título: Relatório de Avaliação Econômico-financeira Mineração Belocal Ltda. Esse mesmo documento, de autoria da firma de auditoria contábil independente KPMG, foi reapresentado pela impugnante e se acha juntado a folhas 633 a 667.

O autuante nega validade ao documento em causa, sob o fundamento de que foi elaborado mais de dois meses depois de a Lhoist ter adquirido a participação na Belocal. Além disso, o próprio registro contábil da operação foi feito com atraso, presumivelmente em razão da espera de que ficasse pronto o relatório de avaliação. A impugnante sustenta a aptidão do documento, argumentando que estudos elaborados prévia e internamente pelo grupo Lhoist já haviam calculados o valor da Belocal com base na rentabilidade futura, que não há exigências formais rigorosas que devam ser cumpridas por esse documento e que, de qualquer forma, ele foi elaborado antes da incorporação da Cananga pela Belocal, evento que permitiu a essa começar a amortizar o ágio pago na sua própria aquisição. Invoca, ainda, o parecer técnico juntado aos autos, de autoria de Eliseu Martins.

Contudo, mais uma vez, a impugnante não está com a razão.

A mera afirmação de que havia estudos prévios não é o bastante para conferir o direito à dedução das amortizações. O § 3º do artigo 20 é categórico ao afirmar que a demonstração deverá ser mantida arquivada como comprovante da escrituração. É verdade que o senso comum leva a concluir que, em operações de semelhante porte, os bens negociados não são avaliados de improviso, mas sim depois de cuidadosas

ponderações. No entanto, diversas podem ser as motivações pelas quais o adquirente decide pagar mais do que o valor patrimonial de uma participação, mas a lei concede tratamento fiscal privilegiado apenas a um dos possíveis fundamentos do ágio: o valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, cujas subseqüentes amortizações são dedutíveis no caso de incorporação, cisão ou fusão. Já quanto ao ágio pago em razão da valor de mercado de bens pertencentes à investida, no caso dos mesmos eventos societários, permite-se apenas que sejam incorporados ao custo dos bens para efeito de cálculo de ganho ou perda de capital na hipótese de baixa, ou das despesas regulares em virtude de depreciação, exaustão ou amortização. Por fim, se o fundamento do ágio for a existência de comércio, intangíveis e outras razões econômicas, não se permite a dedução de nenhum valor sob nenhum título. Tal disparidade de tratamento, torna indispensável que a escrituração do ágio seja amparada por documento hábil, do contrário, deve-se presumir que o ágio foi pago em virtude de outras razões econômicas e não permitir a dedução de nenhum valor a título de amortização, nem muito menos a título de despesas decorrentes do uso ou da obsolescência.

Portanto, não se pode acatar a alegação de que o documento apresentado foi antecedido por estudos realizados antes da realização do negócio, **sobretudo porque nenhuma prova material da existência de tais estudos foi trazida aos autos.**

Em suma, enquanto o recorrido não acata o laudo de avaliação elaborado por terceiros (Banco Real) em razão de questões formais atinentes a esse documento, o paradigma trata de situação em que o laudo de avaliação foi apresentado posteriormente à data do evento e esta é a razão determinante para o julgado, que afasta a alegação de que essa intempestividade poderia ser sanada em razão da elaboração de estudos internos da empresa, os quais foram considerados inexistentes.

As situações são dessemelhantes e dão azo a razões de decidir diversas entre si, o que não permite a comparabilidade entre os dois julgados.

Desse modo, o recurso da Fazenda não deve ser conhecido.

Do recurso especial do contribuinte

O despacho de admissibilidade deu seguimento ao recurso nos termos abaixo reproduzidos:

Quanto ao item (iii.12) - Impossibilidade de Aplicação da Multa Agravada - Inexistência de Fraude, Dolo ou Conluio, o despacho de admissibilidade assim se posicionou:

Neste ponto a Recorrente afirma que a Turma Julgadora restabeleceu a multa qualificada sob o genérico argumento de que teria sido praticada simulação fraudulenta e que, ao assim decidir, teria divergido de outras decisões do CARF, que apresenta como paradigmas.

De fato, o acórdão recorrido manteve a qualificação da multa de ofício apenas sobre o crédito tributário constituído em razão da glosa dos ágios gerados nas negociações para aquisição da Readen pela Magnesita. O assunto foi deduzido em ementa da seguinte forma:

MULTA QUALIFICADA. OPERAÇÃO CASA-SEPARA. SIMULAÇÃO FRAUDULENTA.

A simulação fraudulenta praticada pela recorrente leva à qualificação da multa por força do disposto no art. 72 da Lei 4502/64.

Deduziu, o colegiado, que a seqüência de operações que culminaram na compra da Readen pela Magnesita tiveram por objetivo simular ágios por rentabilidade futura, e dissimular ganho de capital na Alemanha.

É o que se extrai dos seguintes trechos da decisão:

Ora, a primeira questão que se coloca é porque foram realizadas tantas operações, se o que se queria efetivamente era apenas uma compra e venda do controle da Rearden (alemã) pela Magnesita (brasileira), ou seja, porque tudo não se resumiu em a Magnesita pagar e os sócios da Rearden transferirem o controle. Ocorre que estamos diante de um tipo de operação conhecido como “casa-separa”, mas com algumas particularidades, se não vejamos. Em regra, as operações casa-separa são realizadas para o contribuinte alienante do ativo dissimular seu ganho de capital, sendo que, no presente caso, se esse fosse o único efeito dos atos praticados, não haveria matéria tributável no Brasil, já que o ganho de capital teria se realizado na Alemanha. No entanto, a seguir demonstraremos que essa operação casa-separa teve também, por objetivo, não somente dissimular o ganho de capital, mas simular ágios por rentabilidade futura.

[...]

Ou seja, as operações simuladas com empresas de prateleira, geraram um ágio amortizável no montante de R\$ 571.377.807,00, o que significa que a maior parte dos R\$ 639.856.535,00 do custo incorrido pela Magnesita para adquirir a Rearden será devolvido pelo Erário Público à Magnesita, na forma de despesa dedutível do IRPJ e da CSLL. Em outras palavras, a Magnesita desembolsou apenas R\$ 68.478.728,00 para adquirir a Rearden, já que os R\$ 571.377.807,00 ficaram por conta do Erário Público (brasileiro), aliado ao fato de que, certamente (embora irrelevante para essa jurisdição) dissimulou o ganho de capital na Alemanha.

[...]

Expressões como “empresa veículo” ou “falta de propósito negocial” não são relevantes para qualificações dos atos praticados, salvo se descreverem condutas enquadráveis em vícios jurídicos à luz do ordenamento jurídico pátrio. Ora, a descrição das condutas praticadas pela Magnesita e pelo Grupo Rhône na constituição de empresas denominadas “veículo” e sem propósito negocial, bem como toda a dinâmica dos fatos narrados no TVF demonstram claramente a simulação de atos para gerar ágio e dissimular tanto o ganho de capital como o verdadeiro custo da operação efetivamente desejada (aquisição da Rearden). Assim, nego provimento ao recurso voluntário neste ponto, para manter a base tributável no montante de R\$ 609.580.259,00.

Da mesma forma, mantenho a multa de ofício qualificada sobre o IRPJ e a CSLL lançados sobre tal base, já que a simulação fraudulenta praticada pela recorrente leva à qualificação da multa por força do disposto no art. 72 da Lei 4502/64.

Foi com base nessas constatações que decidiu-se pela manutenção da penalidade qualificada.

O primeiro paradigma ofertado para este tema recebeu a seguinte ementa;

Acórdão nº 1401-001.697

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO. INCONSISTÊNCIA. OPERAÇÃO COM ÁGIO

Ainda que o sujeito passivo, bem como o grupo econômico, não tenham atuado no âmbito da ilicitude legalmente tipificada, a evidência de incompatibilidade entre as operações realizadas e aquelas capazes de credenciar juridicamente a existência de um ágio, com efetivo acréscimo de valor, representativo de investimento com expectativa de rentabilidade futura legitima uma reinterpretação dos fatos e a glosa dos valores amortizados.

MULTA QUALIFICADA. REINTERPRETAÇÃO DOS FATOS. SIMULAÇÃO SEM FRAUDE

A reinterpretação do negócio jurídico realizado pelo sujeito passivo, por parte do fisco, o constitui como “simulado”, mas não fraudulento, no sentido de ato ilícito

doloso. Por isso, importante a separação dos conceitos de “simulação com fraude” e “simulação sem fraude”. Ambas permitem a desconsideração dos atos praticados pelo sujeito passivo para efeitos tributários, mas somente na primeira incide a qualificação da multa.

No voto condutor a relatora, primeiramente, deduz estudo sobre a temática do ágio, seus requisitos legais para amortização, para concluir que são três os pressupostos:

i) a aquisição de participação societária em coligada ou controlada; ii) ágio avaliado pelo valor de patrimônio líquido fundamentado em rentabilidade futura da sociedade investida; iii) absorção patrimonial da investida em virtude de incorporação, fusão ou cisão.

Passa, então, analisar o caso concreto, e conclui que, no caso, ocorreu simulação:

Assim, vislumbro no caso concreto a prática de operações em típico caso de simulação (absoluta), o que gerou uma dissimulação (simulação relativa) em relação a natureza de alguns elementos constitutivos do fato jurídico e da obrigação tributária.

Toda estruturação negocial, que envolve a constituição e amortização do ágio apresentadas e operacionalizadas juridicamente pela Recorrente, camuflam uma reavaliação econômica do grupo empresarial, por meio da integralização de capital, subscrição de quotas e incorporação.

O ato que gera, em essência, o ágio amortizado o investimento em sociedade empresarial – não ocorreu, em verdade. Ao contrário, as operações realizadas tinham como finalidade reduzir as proporções do grupo no país, diminuindo custos e porte das operações. Sequer havia a intenção de investir ou de aportar capital a qualquer título. No entanto, foram constituídas sob uma roupagem (inconsistente) diferente com vistas a aproveitar o benefício fiscal, o que caracteriza a simulação.

O caso dos autos é, pois, justamente de simulação, na medida em que, todos os atos constituídos juridicamente pelo grupo espelham uma operação, mas a interpretação dos fatos levam a outra inexistente. Se pretendeu afirmar haver uma sucessão de atos visando à realização de investimentos em sociedades do grupo, mas o que se fez, foi uma reavaliação econômica do grupo, com a redução de suas proporções, extinguindo de imediato a suposta beneficiária do investimento. Utilizou-se, no entanto, da “forma” jurídica “investimento com rentabilidade futura”, em razão da possibilidade de amortização do ágio.

Nesta reinterpretação dos fatos, a forma utilizada pelo sujeito passivo não condiz com as possibilidades juridicamente delimitadas no ordenamento jurídico vigente para uso desta forma.

Não houve, portanto, investimento de capital intragrupo a justificar a geração de ágio e, ainda mais, sua dedutibilidade para fins de apuração do IRPJ e da CSLL. Sem que tenha havido, de fato, investimento em sociedade empresária, não há causa para a geração do ágio e, por consequência, conclui-se que sua apuração no caso concreto foi artificial, simulada.

Desta forma, retomando ponto tratado no item anterior deste voto, resta evidente, pelas provas dos autos e pelas próprias razões recursais, que falta ao caso concreto um dos dois elementos essenciais à aquisição do direito à amortização do ágio: a existência efetiva de investimento em sociedade empresária.

Pelos motivos expostos, nego provimento ao Recurso Voluntário neste ponto, para manter integralmente a autuação relativa à glosa das despesas de amortização de ágio incorridas pela Recorrente nos exercícios de 2008 a 2011.

No entanto, em que pese considerar que houve simulação no caso analisado, a relatora do voto condutor entendeu que a auditoria fiscal não logrou subsumir a conduta do sujeito passivo a nenhum dos tipos previstos nos arts 71, 72 e 73 da Lei nº 4.729/65 e, assim, concluiu:

Com relação ao caso concreto, conforme se pode verificar do TVF (fls. 785/878), a Fiscalização se limitou a afirmar a ocorrência de simulação, concluindo, sem maiores justificativas, pela aplicabilidade da multa prevista para as hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64. Sequer foi feito, em verdade, o enquadramento dos fatos a uma destas três diferentes hipóteses, como se fosse possível equiparar de forma direta o conceito de simulação com os de fraude, sonegação e conluio.

Assim, por não verificar a ocorrência de nenhuma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 acima transcritos, nem nas hipóteses que demarcam a ilicitude das operações, delimitadas pelos artigos 1º da Lei 4.729/65 e da Lei 8.137/90 e, também, por não ter esse enquadramento sido feito de forma adequada pela Fiscalização, voto pelo provimento do recurso voluntário neste ponto, de modo a reduzir a multa aplicada para o percentual de 75%.

Com efeito, as situações fáticas analisadas por este paradigma e pelo acórdão recorrido são semelhantes. Em ambos os casos deduziu-se entendimento no sentido de que a conduta adotada pelos sujeitos passivos foi com o intuito de simular, por meio de operações de reorganização societária, o surgimento de ágio passível de amortização, apenas com o desejo de se aproveitar do benefício fiscal de redução de tributos. Mas esta conduta simulada, para o colegiado a quo, foi suficiente a caracterizar a fraude prevista no art. 72, da Lei 4.729/65 e, assim, justificar a penalidade qualificada. Por outro lado, para o colegiado que julgou o paradigma, a simulação não ensejou qualquer das condutas previstas nos arts. 71, 72 e 73 do mesmo diploma legal e, assim, não justificaria a penalidade qualificada.

Assim, na comparação entre este paradigma e o acórdão recorrido, fica caracterizada a divergência jurisprudencial.

O segundo paradigma indicado encontra-se assim ementado, na parte que importa a presente análise:

Acórdão n.º 1402-001.460:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE.

Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos e não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para o percentual de 150% depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não houve dolo por parte do contribuinte, logo incabível a aplicação da multa qualificada.

Neste caso, o colegiado entendeu pela licitude do ágio e, assim, pela correção de sua amortização pelo sujeito passivo. Em conta disso considerou ausente o intuito doloso e fraudulento de lesar o Fisco. Situação totalmente diversa daquela analisada pelo recorrido em que, como dito, pelas características da operação - série de operações em sequência, com utilização de empresas "de prateleira" sediadas em paraísos fiscais, ausência de propósito negocial, ágio gerado artificialmente - concluiu-se que o ágio foi doloso e artificialmente criado apenas para obtenção de um benefício fiscal.

A divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova mas sim na interpretação da legislação tributária. No caso, tratou-se de valorar as provas produzidas em cada uma das situações comparadas e não de dar interpretação divergente à legislação tributária.

Na comparação entre o acórdão recorrido e este paradigma não se estabelece a divergência jurisprudencial.

Mas, como já restou caracterizado o dissenso em relação ao paradigma anterior, **nesta matéria, deve ser dado seguimento ao Recurso Especial.**

Estou de acordo com o despacho. As situações são bem similares. Além da geração de ágio intragrupo, até a questão da dissimulação do eventual ganho de capital na outra ponta das operações foram consideradas em ambos os julgados.

Cite-se, em relação ao ganho, o seguinte trecho do voto condutor do acórdão recorrido:

Expressões como “empresa veículo” ou “falta de propósito negocial” não são relevantes para qualificações dos atos praticados, salvo se descreverem condutas enquadráveis em vícios jurídicos à luz do ordenamento jurídico pátrio. Ora, a descrição das condutas praticadas pela Magnesita e pelo Grupo Rhône na constituição de empresas denominadas “veículo” e sem propósito negocial, bem como toda a dinâmica dos fatos narrados no TVF demonstram claramente a simulação de atos para gerar ágio e **dissimular tanto o ganho de capital** como o verdadeiro custo da operação efetivamente desejada (aquisição da Rearden). Assim, nego provimento ao recurso voluntário neste ponto, para manter a base tributável no montante de R\$ 609.580.259,00.

Da mesma forma, mantenho a multa de ofício qualificada sobre o IRPJ e a CSLL lançados sobre tal base, já que a simulação fraudulenta praticada pela recorrente leva à qualificação da multa por força do disposto no art. 72 da Lei 4502/64.

(nosso destaque)

Já o acórdão paradigma analisa a questão do ganho de capital e aduz ser fato irrelevante para a caracterização da fraude. Transcreve-se:

Se a reestruturação, em sua fase inicial, ainda no contexto internacional, eventualmente gerou ganho de capital tributável no Brasil, esta é uma outra questão. O fato de tal ganho ter ou não sido gerado e ter ou não sido tributado aqui em nada macula a operação ocorrida em etapa posterior, de reunião de negócios no Brasil, que deu origem ao ágio registrado por empresa brasileira. Fosse o caso de se questionar a tributação, no Brasil, das alienações ocorridas no exterior na etapa inicial da reestruturação em comento, isso deveria ser objeto de lançamento próprio, inclusive contra outros sujeitos passivos.

Isso posto, conheço do recurso especial quanto à divergência “Impossibilidade de Aplicação da Multa Agravada - Inexistência de Fraude, Dolo ou Conluio”.

Quanto ao item (III.13) Impossibilidade da Exigência de Multa Isolada Após o Encerramento do Ano-base - Legislação interpretada de forma divergente: Artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96, o despacho assim se posicionou:

Neste ponto a Recorrente aponta que o acórdão recorrido decidiu de forma divergente de outros julgados porque teria admitido que a multa isolada pode ser exigida após o encerramento do ano-calendário.

No caso apreciado pelo acórdão recorrido foi aplicada a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa de IRPJ e de CSLL, com fundamento no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14, da Lei nº 11.488/07.

O colegiado assentou, resumidamente, que ainda na vigência da redação original do art. 44, da Lei nº 9.430/96, o legislador definiu, dentre outros, que a multa isolada é devida ainda que exigida após o encerramento do ano-calendário, já que pode ser lançada

mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa e que deixar de aplicá-la, seria negar vigência a dispositivo legal:

Da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96

Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1o do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que:

a) primeiro, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculado sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; e

b) segundo, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e

c) terceiro, que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário, já que pode ser lançada mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa.

Da negativa de vigência de lei federal

Peço vênha aos meus pares, para expressar minha profunda discordância com as referidas posições adotadas por este Colegiado: Entendo que tais posicionamentos têm, em verdade, por via oblíqua, negado vigência a uma lei federal, pois afrontam literalmente o disposto nos art. 2º e 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96 (vigente à época do lançamento) e no art. 35 da Lei 8.981/95. É demais imaginar que se coaduna com os mais comezinhos princípios do direito a permissão dada ao contribuinte, por tais decisões, para, em janeiro de um determinado ano calendário, decidir se obedece ou não o art. 2º e segs. da Lei nº 9.430/96. Em outras palavras, os referidos posicionamentos deste Colegiado desnaturam a norma tributária tornando-a uma norma facultativa, já que a sua não observância não traz, à luz de tais posicionamentos, qualquer consequência jurídica.

Assim, por todo o exposto, voto no sentido de manter a multa isolada.

No primeiro paradigma consignou-se o seguinte entendimento em ementa:

Acórdão nº 1301-001.492:

IRPJ/CSLL. MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sobre base estimada ao longo do ano. A jurisprudência da CSRF consolidou-se no sentido de que não cabe a aplicação da multa isolada após o encerramento do período. Ante esse entendimento, não se sustenta a decisão que mantém a exigência da multa sobre o valor das estimativas não recolhidas.

Este paradigma se pronunciou sobre a exigência da multa isolada fundamentada na atual redação da Lei nº 9.430/96 e, em voto vencedor, decidiu-se que, encerrado o ano-calendário, não mais existe o dever de antecipar e, assim, a multa pelo descumprimento de dever de pagar o tributo só incide sobre a diferença entre o tributo devido no período e o já pago, seja sob a forma de estimativas, ou sob a forma de ajuste.

Nessa linha, este paradigma deduziu interpretação divergente daquela dada pelo recorrido às novas disposições do art. 44 da Lei nº 9.430/96, a respeito da imposição de penalidade isolada. A decisão seguinte ofertada como paradigma encontra-se assim ementada:

Acórdão nº 1402-001.669:

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. VERIFICAÇÃO APÓS O ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.

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 estimativa ao longo do ano. O imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido efetivamente devido pelo contribuinte surge com o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano-calendário. É improcedente a aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou Contribuição Social sobre o Lucro Líquido apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.

Neste caso decidiu-se que a multa isolada, exigida com base na redação original da Lei nº 9.430/96, não poderia ser exigida após o encerramento do ano-calendário. O cerne da discussão foi assim descrito no voto:

Aqui a discussão se restringe aos casos em que a aplicação da multa exigida isoladamente foi realizada após o encerramento do exercício questionado.

E sobre essa questão assim se posicionou o colegiado:

Nessa linha de raciocínio entendo que a razão está com a decisão recorrida, isto porque depois de encerrado o ano-calendário objeto da penalidade - Multa Isolada, havendo ou não base tributável em 31/12, não há como subsistir tal exigência, já que os dispositivos legais previstos nos incisos III e IV, § 1º, do art. 44, da Lei 9.430, de 1996, em sua versão original, têm como objetivo obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, que poderá ser devido ao final do ano-calendário.

A partir desse ponto o relator passa a analisar a redação original do art. 44, da Lei nº 9.430/96 e a compará-la com a Lei nº 8.981/95 e conclui:

"... é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa, e sendo assim, a penalidade só poderá ser exigida durante o ano-calendário em curso, tendo em vista que, com a apuração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou Contribuição Social sobre o Lucro Líquido efetivamente devido ao final do ano-calendário (31/12), desaparece a base impositiva daquela penalidade (antecipações) pela ausência da necessária ofensa a um bem jurídico tutelado que a justifique."

Como se vê este paradigma tratou de analisar a imposição de penalidade isolada nos moldes estabelecidos pela redação original da Lei nº 9.430, de 1996, e sobre essa disposição original é que orientou o voto no sentido de que, após o encerramento do ano-calendário, a penalidade isolada não pode ser exigida.

O acórdão recorrido, apesar de tratar da incidência da multa isolada na nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, também se pronunciou sobre a redação original do referido dispositivo, dando interpretação divergente daquela dada por este paradigma.

Caracterizada a divergência, nesta matéria o Recurso Especial deve ter seguimento.

Entendo, porém, de outra forma. A matéria "impossibilidade da exigência de multa isolada após o encerramento do ano-base" está contemplada pela Súmula CARF nº 178, segundo a qual "A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996".

Assim, por força do art. 118, §3º do RICARF (*Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso*), deixo de conhecer do recurso **quanto à divergência “Impossibilidade da Exigência de Multa Isolada Após o Encerramento do Ano-base”**.

No tocante ao item (III.14) - Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício - Legislação interpretada de forma divergente, o despacho assim se posicionou:

Neste item a Recorrente invoca a divergência de interpretação dada pelo colegiado a quo quando decidiu que a penalidade isolada deve incidir ainda que em concomitância com a multa de ofício, "eis que não se trataria mais de cobrança em duplicidade".

Na decisão atacada o colegiado fez a distinção entre os tipos punidos com a multa isolada e a com a multa de ofício, de forma que o contribuinte que deixa de recolher a estimativa está descumprindo norma específica quanto ao regime de estimativa, prevendo a lei punição para tal ato, que é a multa isolada, enquanto aquele que deixa de pagar o tributo devido ao final do período de apuração também descumpra norma específica, o dever de recolher a obrigação principal:

[...] 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. [...]

E concluiu que as penalidades são distintas, porque as condutas punidas são distintas:

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, in casu, corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um bis in idem, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, todo o IRPJ sobre o lucro real, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

O primeiro paradigma indicado para este tema deduziu a seguinte tese em ementa:

Acórdão n.º 1202-001.228:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

Exercício: 2006, 2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO EM RELAÇÃO À ALTERAÇÃO DO ART. 44 DA LEI Nº 9.430/1996 PELA LEI Nº 11.488/2007. IMPOSSIBILIDADE DE PENALIDADE DE MULTA ISOLADA CONCOMITANTE COM MULTA DE OFÍCIO. EMBARGOS REJEITADOS.

Embora as alterações do texto do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 tenham de fato distinguido as bases de cálculo das penalidades de multa isolada e de ofício, não pretendeu cumulá-las. Por essa razão, é inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ainda que após a vigência das alterações da Lei nº 11.488/2007.

Nesta decisão formou-se a convicção de que a multa isolada sobre estimativas não recolhidas não pode ser exigida em concomitância com a multa de ofício ao final do período de apuração, ainda que após as alterações feitas na redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96 pela Lei nº 11.488/2007, por se entender que ambas as infrações seriam resultado de um fato comum que pode caracterizar, ainda que abstratamente, mais de uma infração e bases de cálculo distintas, o que não desconfiguraria o bis in idem.

A Recorrente logrou demonstrar que este paradigma deu interpretação diversa à exigência da multa isolada sobre estimativas não recolhidas, em concomitância com a multa de ofício, daquela dada pelo acórdão recorrido.

O segundo paradigma recebeu, na mesma matéria, a seguinte ementa:

Acórdão nº 1402-001.825:

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA.

É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ainda que após a vigência das alterações da Lei 11.488/2007.

Este paradigma deduziu entendimento idêntico ao do anterior, visto que proferido pelo mesmo relator.

Caracterizada a divergência, nesta matéria o Recurso Especial deve ter seguimento.

Aqui, só temos um reparo ao despacho. O paradigma nº 1202-001.228 diz respeito a anos-calendário anteriores a 2007 e, portanto, ainda sob a égide da legislação anterior àquela em vigor nos anos-calendário do acórdão recorrido.

Assim, conheço do recurso especial quanto à divergência “Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício”, mas apenas em relação ao paradigma nº 1402-001.825, que diz respeito aos anos-calendário de 2007 e 2008.

No tocante ao item (III.15) - Necessidade de se Observar o Princípio da Consunção, a admissibilidade foi dada pelo despacho em agravo, nos seguintes termos:

No tema "III.15) Necessidade de se Observar o Princípio da Consunção", a divergência alegada diz respeito à aptidão desse princípio, caso aplicado à situação das multas exigidas isoladamente, de afastar essa incidência. Nesse sentido, verifica-se a correção da afirmação da Agravante de que se trata de fundamentos autônomos e suficientes adotados pelo acórdão recorrido para decidir pela procedência dessa exigência e improcedência do recurso voluntário, como o fez. Merece o tema, pois, análise mais aprofundada.

O acórdão recorrido tratou dessa questão (princípio da consunção) da seguinte forma (e-fl. 5312):

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.

Por outro lado, o primeiro paradigma (acórdão n.º 1103-001.153, e-fls. 6665 e segs.) possui a seguinte ementa (grifos não constam do original):

MULTA ISOLADA E MULTA SOBRE IRPJ E CSLL EFETIVOS - CONCOMITÂNCIA Multa isolada para as estimativas descabida. Apenado o continente, incabível apenar o conteúdo. Penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos. **Princípio da consunção em matéria apenatória.** A aplicação da multa de ofício de 150% sobre IRPJ e CSLL exigidos exclui a aplicação da multa de ofício de 50% sobre IRPJ e CSLL por estimativa dos mesmos anos-calendário.

Na mesma linha, o segundo paradigma (acórdão n.º 9101-001.809, e-fls. 6718 e segs.) foi assim ementado (negritos não constam do original):

MULTA ISOLADA E MULTA SOBRE IRPJ E CSLL EFETIVOS - CONCOMITÂNCIA Multa isolada para as estimativas descabida. Apenado o continente, incabível apenar o conteúdo. Penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos. **Princípio da consunção em matéria apenatória.** A aplicação da multa de ofício de 150% sobre IRPJ e CSLL exigidos exclui a aplicação da multa de ofício de 50% sobre IRPJ e CSLL por estimativa dos mesmos anos-calendário.

O voto condutor do segundo paradigma esclarece o fundamento empregado (itálicos no original, negritos não constam do original):

Ora, com a aplicação da multa de ofício de 150% sobre o valor de IRPJ e de CSL efetivos e não pagos, juntamente com a exigência desses tributos, como se pretender aplicar, ao mesmo tempo, a multa de 50% sobre o IRPJ e a CSL por estimativa não pagas dos mesmos anos-calendário? Constitui, a meu ver, uma incoerência lógica, teleológica e axiológica a aplicação concomitante dessas multas, à vista do bem jurídico tutelado.

É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobráveis juntamente com esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário. Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do art. 44, I e II, da Lei 9.430/96.

Apenado o continente, desnecessário e incabível apenar o conteúdo. Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar também a parte do todo. **Noutros termos, é a aplicação do princípio da consunção em matéria penal.**

Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos – e mesmo finalísticos (teleológicos).

É a aplicação do princípio da consunção em matéria apenatória.

A divergência interpretativa se encontra demonstrada. Enquanto o acórdão recorrido decidiu pela inaplicabilidade do princípio da consunção, por se tratar de princípio do Direito Penal, com aplicação vedada na interpretação do Direito Tributário, os paradigmas decidiram pela aplicabilidade do mesmo princípio, inclusive com aptidão para afastar a exigência de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas quando aplicadas em concomitância com as multas proporcionais ao tributo (ditas multas de ofício).

Considerando-se não haver, no caso, cerceamento do direito de qualquer das partes à ampla defesa e ao contraditório, e, ainda, que a celeridade processual é do interesse de todos, não é o caso de se declarar a nulidade parcial do despacho agravado, como pediu a Agravante, mas sim de reformá-lo em parte para dar seguimento ao recurso voluntário do sujeito passivo também quanto este ponto "**III.15) Necessidade de se Observar o Princípio da Consunção**".

Aqui, também deve ser apontado que o Acórdão n.º 9101-001.809 diz respeito a anos-calendário anteriores a 2007, o que implica dizer que a multa isolada foi aplicada com base em texto legal diverso.

Assim, conheço do recurso especial quanto à divergência “Necessidade de se Observar o Princípio da Consunção”, mas apenas em relação ao paradigma n.º 1103-001.153.

Por fim, **não conheço da divergência relativa ao item III.16) “Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa”**, em razão do que dispõe o Regulamento Interno do CARF, no §3º, art. 118:

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

Afinal, assim reza a Súmula CARF n.º 108:

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

Em resumo, conheço parcialmente do recurso especial do contribuinte relativamente às seguintes matérias com base nos paradigmas citados:

III.12) Impossibilidade de Aplicação da Multa Agravada - Inexistência de Fraude, Dolo ou Conluio - Legislação interpretada de forma divergente: Artigo 44, § 1º da Lei n.º 9.430/96. Paradigmas: Acórdão n.º 1402-001.460;

III.14) Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício - Legislação interpretada de forma divergente: Artigo 44, § 1º da Lei n.º 9.430/96. Paradigma: Acórdão n.º 1402-001.825;

III.15) Necessidade de se Observar o Princípio da Consunção - Legislação interpretada de forma divergente: Artigo 44, § 1º da Lei n.º 9.430/96. Paradigma: Acórdão n.º 1103-001.153.

MÉRITO

Multa de isolada com a de ofício

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 n.º 8.981/95, art. 35 c/c art. 2º Lei n.º 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 n.º 9.430/96 § 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 entre das multas de mora 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 n.º 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 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, dou provimento ao recurso do contribuinte, independentemente da quantificação concreta das sanções.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por não conhecer do recurso da Fazenda Nacional e por conhecer, parcialmente, do recurso do contribuinte quanto às matérias atinentes à qualificação da multa de ofício e a “*impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício*” para, no mérito, dar provimento para afastar as multas isoladas, uma vez que a outra matéria não foi conhecida pelo Colegiado.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável ao conhecimento do recurso especial da Contribuinte na matéria *multa qualificada*. A maioria do Colegiado compreendeu que a divergência jurisprudencial não restou demonstrada.

Como bem esclarecido no voto do I. Relator, a matéria *III.12 - Impossibilidade de Aplicação da Multa Agravada - Inexistência de Fraude, Dolo ou Conluio* teve seguimento apenas com base no Acórdão n.º 1401-001.697.

A qualificação da penalidade foi aplicada em relação às glosas de amortização de ágio formado na aquisição de *Rearden (LWB)* afirmando-se evidente o intuito de fraude e a configuração dos casos previstos nos arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502/64, na conduta de a Contribuinte montar *uma estrutura complexa de desorganização societária seguida de reorganização societária, tudo em um período de apenas 2 meses, inclusive com a utilização de diversas empresas veículo no Brasil (Purus Participações Ltda, Mukden Participação Ltda e EDRJ91 Participações Ltda) e em paraíso fiscal (Caribbean Refractories Holding Ltda (CRH) com sede nas Ilhas Virgens Britânicas), única e exclusivamente para fazer surgir um ágio que posteriormente acabaria na própria fiscalizada e cujo resultado de sua utilização acabou por reduzir a base de cálculo e, como decorrência, o montante dos tributos devidos pela fiscalizada*. Tratar-se-ia de uma compra e venda simples, a evidenciar *falta de propósito em primeiro desorganizar-se para em seguida reorganizar-se, apenas e tão somente para fazer surgir na fiscalizada um ágio de R\$ 609.580.259,00 do qual a mesma se aproveitaria*.

Anote-se que, ao final, não houve exigência de crédito tributário com acréscimo de multa qualificada, vez que na recomposição de prejuízo fiscal e base negativa originalmente apurados, foi liquidada primeiramente a infração submetida a multa qualificada (e-fls. 14 e 36).

De toda a sorte, a Contribuinte questionou a motivação fiscal para tal qualificação e seus argumentos foram apreciados e, inclusive, acolhidos em 1ª instância de julgamento.

O Colegiado *a quo*, por voto de qualidade, decidiu *negar provimento ao recurso voluntário nos pontos relativos às multas qualificadas e isoladas*. Em face de embargos opostos pela Contribuinte, foi proferido o Acórdão n.º 1302-002.094 que corrigiu este dispositivo para, por voto de qualidade, *negar provimento ao recurso voluntário no ponto relativo à multa isolada; e dar provimento ao recurso de ofício para restabelecer a multa qualificada*. O relator, ex-Conselheiro Guilherme Pollastri Gomes da Silva, restou vencido e o voto vencedor do ex-Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior expressa que:

Neste ponto estamos tratando dos seguintes ágios:

- a) ágio que compõe o custo do investimento da Magnesita na EDRJ91, que fora amortizado após a incorporação desta por aquela;
- b) ágio que compõe o custo do investimento da Mukden na Magnesita, que fora amortizado após a incorporação daquela por esta (incorporação reversa).

Primeiramente, alerto que, diferentemente do que as letras “a” e “b” acima podem levar a crer, não estamos tratando de apenas duas incorporações, mas de uma série de negociações que tinha como único objetivo a aquisição do controle da empresa alemã Rearden pela empresa brasileira Magnesita (ora recorrente). Aliás, é a própria recorrente que alega isso em sua peça recursal, se não vejamos o seguinte excerto (doc. a fls. 4887):

[...]

Ora, a primeira questão que se coloca é porque foram realizadas tantas operações, se o que se queria efetivamente era apenas uma compra e venda do controle da Rearden (alemã) pela Magnesita (brasileira), ou seja, porque tudo não se resumiu em a Magnesita pagar e os sócios da Rearden transferirem o controle. Ocorre que estamos diante de um tipo de operação conhecido como “casa-separa”, mas com algumas particularidades, se não vejamos. Em regra, as operações casa-separa são realizadas para o contribuinte alienante do ativo dissimular seu ganho de capital, sendo que, no presente caso, se esse fosse o único efeito dos atos praticados, não haveria matéria tributável no Brasil, já que o ganho de capital teria se realizado na Alemanha. No entanto, a seguir demonstraremos que essa operação casa-separa teve também, por objetivo, não somente dissimular o ganho de capital, mas simular ágios por rentabilidade futura.

[...]

Ou seja, as operações simuladas com empresas de prateleira, geraram um ágio amortizável no montante de R\$ 571.377.807,00, o que significa que a maior parte dos R\$ 639.856.535,00 do custo incorrido pela Magnesita para adquirir a Rearden será devolvido pelo Erário Público à Magnesita, na forma de despesa dedutível do IRPJ e da CSLL. Em outras palavras, a Magnesita desembolsou apenas R\$ 68.478.728,00 para adquirir a Rearden, já que os R\$ 571.377.807,00 ficaram por conta do Erário Público (brasileiro), aliado ao fato de que, certamente (embora irrelevante para essa jurisdição) dissimulou o ganho de capital na Alemanha.

[...]

Ainda ressalto, para aqueles que se impressionam com o fato de ter havido pagamento (em dinheiro) de ágio no valor R\$ 143 milhões na aquisição de 45,59% da CRH, que tal valor não significa necessariamente que houve ágio na aquisição da Rearden, pois como demonstrado acima, se ágio houve, ele ficou muito abaixo disso. Ademais, se resta demonstrado que todos os atos intermediários foram simulados, a apuração do ágio efetivo da operação deveria considerar apenas o ato dissimulado (compra direta da Rearden pela Magnesita)

De qualquer modo, nem mesmo a diferença entre R\$ 639.856.535,00 (custo de aquisição) e R\$ 589.329.167,00 (suposto PL da Rearden – valor mais favorável à

recorrente) pode ser tomada como ágio por expectativa de rentabilidade futura, já que, como já dito anteriormente, para isso, seria necessário que a recorrente apresentasse o demonstrativo de fundamentação desse ágio, algo que não consta dos autos, já que todas as demonstrações produzidas foram para suportar os atos simulados praticados pela recorrente em conluio com o Grupo Rhône.

Por último, saliento que, embora o TVF não qualifique expressamente as operações como casa-separa, coloca com clareza a simulação, ainda que sob uma linguagem própria, se não vejamos alguns trechos pinçados:

[...]

Expressões como “empresa veículo” ou “falta de propósito negocial” não são relevantes para qualificações dos atos praticados, salvo se descreverem condutas enquadráveis em vícios jurídicos à luz do ordenamento jurídico pátrio. Ora, a descrição das condutas praticadas pela Magnesita e pelo Grupo Rhône na constituição de empresas denominadas “veículo” e s”em propósito negocial, bem como toda a dinâmica dos fatos narrados no TVF demonstram claramente a simulação de atos para gerar ágio e dissimular tanto o ganho de capital como o verdadeiro custo da operação efetivamente desejada (aquisição da Rearden). Assim, nego provimento ao recurso voluntário neste ponto, para manter a base tributável no montante de R\$ 609.580.259,00.

Da mesma forma, mantenho a multa de ofício qualificada sobre o IRPJ e a CSLL lançados sobre tal base, já que a simulação fraudulenta praticada pela recorrente leva à qualificação da multa por força do disposto no art. 72 da Lei 4502/64.

Anote-se que a Contribuinte arguiu, em embargos, *Omissão, Contradição e Obscuridade quanto à afirmação do Acórdão Embargado de que teria ocorrido um “Casa-Separa” – Inovação deste E. CARF*, bem como *Omissão e Obscuridade quanto às alegações relacionadas à qualificação da multa de ofício*, mas seguiu-se sua rejeição em despacho do Presidente do Colegiado, sob o entendimento de que no primeiro ponto houve apenas pretensão de se rediscutir o mérito, e que no segundo ponto não haveria obrigação de apreciação de todas as alegações se encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, acrescentando-se que:

Ademais, a decisão embargada atentou para os argumentos da então recorrente, mas como ficou claro no trecho transcrito no item anterior, concluiu que as conclusões da Fiscalização acerca da simulação estavam corretas e, conseqüentemente, deveria ser mantida a multa qualificada.

Por último, mais ainda neste ponto, o embargante traz argumento novo, o qual sequer foi objeto do recurso, qual seja, de que *Pleno do Supremo Tribunal Federal (“STF”), em sede de Repercussão Geral, decidiu que é constitucional a cobrança da multa moratória de 20%, por ser fixada em valor menor que o tributo devido, nos autos do Recurso Extraordinário nº 582.461. Sendo assim, caso não sejam integralmente cancelados os autos de infração e a multa agravada, o que se alega a título argumentativo, o fato é que, nos termos do artigo 62, § 2º, do RICARF, o entendimento do STF no sentido de que as multas que superam o percentual de 100% do valor do tributo são inconstitucionais deve ser aplicado por este E. Conselho.”*.

Ao demonstrar a divergência no tema em questão, a Contribuinte refere a acusação fiscal, observa que a autoridade julgadora de 1ª instância *entendeu, acertadamente, que a operação foi provida de propósito negocial e que não teria ocorrido qualquer abuso de direito que justificasse o agravamento da multa de ofício*, e, sob a ótica de que o Colegiado *a quo* concluir que teriam sido realizados *atos simulados com o único objetivo de permitir a amortização fiscal dos ágios decorrentes da aquisição das sociedades estrangeiras*, invocou como paradigma o Acórdão nº 1401-001.697 no qual *entendeu o colegiado que mesmo nas hipóteses em que o contribuinte realiza negócios jurídicos simulados, com o intuito de reduzir a tributação - o que, de acordo com a decisão recorrida, apesar da Recorrente discordar, teria ocorrido no caso concreto - não é possível a exigência da multa qualificada se não restar comprovada a*

efetiva existência do dolo, mediante a prática de ato ilícito. Destacou os seguintes excertos desta decisão:

Se não ficar devidamente comprovada a existência de conduta dolosa, realizada mediante a prática de ato ilícito, com o intuito de evitar ou reduzir o pagamento de tributos ou a ocultar a ocorrência de fato jurídico tributário, não é possível a majoração da multa para o percentual de 150%.

(...)

A legislação tributária é extremamente complexa, há divergências interpretativas em todos os âmbitos, e ao fisco, nos casos em que o crédito tributário é constituído pelo sujeito passivo, cabe o direito de rever e reinterpretar os fatos que ensejam a constituição do crédito tributário. A elaboração de uma roupagem jurídica à operação pelo sujeito passivo que, segundo sua interpretação, lhe é permitida por lei, sem utilização de meios ilícitos, nem com vontade dirigida de realizar atos enganosos, que é reinterpretada pelo fisco para fins de ensejar-lhe diferentes efeitos tributários, não pode ser apenada com a qualificadora em razão deste fato não preencher os critérios da norma.

Diferente situação ocorre, no entanto, quando a operação é enganosa, realizada com dolo, com a utilização de meios ilícitos. Nestes casos, há suporte fático para aplicação da multa qualificada.

No exame de admissibilidade concluiu-se que, como o voto condutor do paradigma afirma que houve simulação no caso lá sob exame, também correspondente a ágio formado em operações societárias, mas afastou a qualificação da penalidade sob o entendimento de que *a auditoria fiscal não logrou subsumir a conduta do sujeito passivo a nenhum dos tipos previstos nos arts 71, 72 e 73 da Lei nº 4.729/65*, estaria caracterizada a divergência jurisprudencial porque:

Com efeito, as situações fáticas analisadas por este paradigma e pelo acórdão recorrido são semelhantes. Em ambos os casos deduziu-se entendimento no sentido de que a conduta adotada pelos sujeitos passivos foi com o intuito de simular, por meio de operações de reorganização societária, o surgimento de ágio passível de amortização, apenas com o desejo de se aproveitar do benefício fiscal de redução de tributos. Mas esta conduta simulada, para o colegiado *a quo*, foi suficiente a caracterizar a fraude prevista no art. 72, da Lei 4.729/65 e, assim, justificar a penalidade qualificada. Por outro lado, para o colegiado que julgou o paradigma, a simulação não ensejou qualquer das condutas previstas nos arts. 71, 72 e 73 do mesmo diploma legal e, assim, não justificaria a penalidade qualificada.

Note-se, porém, que a simulação apontada no paradigma dizia respeito a *reavaliação econômica do grupo empresarial sob a forma de constituição e amortização do ágio*:

O caso dos autos é, pois, justamente de simulação, na medida em que, todos os atos constituídos juridicamente pelo grupo espelham uma operação, mas a interpretação dos fatos levam a outra inexistente. Se pretendeu afirmar haver uma sucessão de atos visando à realização de investimentos em sociedades do grupo, mas o que se fez, foi uma reavaliação econômica do grupo, com a redução de suas proporções, extinguindo de imediato a suposta beneficiária do investimento. Utilizou-se, no entanto, da “forma” jurídica “investimento com rentabilidade futura”, em razão da possibilidade de amortização do ágio.

E para fins de qualificação da penalidade, foi apontado um vício específico na acusação fiscal:

Com relação ao caso concreto, conforme se pode verificar do TVF (fls. 785/878), a Fiscalização se limitou a afirmar a ocorrência de simulação, **concluindo, sem maiores**

justificativas, pela aplicabilidade da multa prevista para as hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64. Sequer foi feito, em verdade, o enquadramento dos fatos a uma destas três diferentes hipóteses, como se fosse possível equiparar de forma direta o conceito de simulação com os de fraude, sonegação e conluio.

Assim, por não verificar a ocorrência de nenhuma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 acima transcritos, nem nas hipóteses que demarcam a ilicitude das operações, delimitadas pelos artigos 1º da Lei 4.729/65 e da Lei 8.137/90 e, também, por não ter esse enquadramento sido feito de forma adequada pela Fiscalização, voto pelo provimento do recurso voluntário neste ponto, de modo a reduzir a multa aplicada para o percentual de 75%. (*destacou-se*)

Aqui, como inicialmente demonstrado, a acusação fiscal enquadra a conduta da Contribuinte especificamente nos arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502/64, e o voto condutor do acórdão recorrido concorda que *a simulação fraudulenta praticada pela recorrente leva à qualificação da multa por força do disposto no art. 72 da Lei 4502/64*. Adicione-se que para afirmar a ocorrência de *simulação fraudulenta*, o voto condutor do acórdão recorrido associa à operação de aquisição de participação societária as evidências de estruturas para efetivação de um “casa-separa”, e alerta que *à medida que se simulou atos para dissimular as condições efetivas do verdadeiro negócio desejado, deixou-se de juntar, aos autos, elementos necessários para a apuração do ágio pago na aquisição da Rearden*.

O paradigma, para além de não enquadrar a conduta do sujeito passivo em uma das três hipóteses da Lei n.º 4.502/94, tem em conta operações para converter reavaliação interna em ágio amortizável, e conclui ter havido simulação porque não houve *investimento em sociedade empresária*, inexistindo *causa para geração do ágio*.

Constata-se, assim, que os casos comparados decidiram acerca do cabimento da qualificação da penalidade sob contextos fáticos e acusatórios distintos. Nem mesmo sob a ótica de que o paradigma afastou a qualificação da penalidade diante da existência de simulação, é possível reconhecer a existência de dissídio jurisprudencial, porque no paradigma houve, também, a constatação de vício no enquadramento legal da conduta do sujeito passivo em uma das hipóteses da Lei n.º 4.502/64.

Esclareça-se que esta Conselheira redigiu o voto vencedor¹ para conhecimento de recurso especial da PGFN interposto contra este paradigma, mas assim o fez em face do paradigma n.º 101-96.724, que considerou simuladas operações para constituição de ágio interno, e validou a qualificação da penalidade sem qualquer consideração acerca dos contornos da acusação fiscal. Vale o destaque das seguintes ponderações do voto proferido no Acórdão n.º 9101-006.153:

Veja-se: para o caso presente está afirmado, no acórdão recorrido, a caracterização do ágio como interno, com a utilização de empresas de passagem e constituição da despesa amortizada sem qualquer pagamento, correspondente a mera reavaliação:

[...]

Contudo, apesar de concluir pela existência de simulação, o Colegiado *a quo* decidiu pela inaplicabilidade da multa em sua forma qualificada *por não verificar a ocorrência de nenhuma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 acima transcritos, nem nas hipóteses*

¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Luis Henrique Marotti Toselli, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Alexandre Evaristo Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente) e divergiram os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator), Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Gustavo Guimarães da Fonseca e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

que demarcam a ilicitude das operações, delimitadas pelos artigos 1.º da Lei 4.729/65 e da Lei 8.137/90 e, também, por não ter esse enquadramento sido feito de forma adequada pela Fiscalização, voto pelo provimento do recurso voluntário neste ponto, de modo a reduzir a multa aplicada para o percentual de 75%.

Já no paradigma n.º 101-96.724, analisando operação semelhante que resultou na formação de ágio interno amortizado – inclusive com referência à utilização de uma empresa de passagem que, embora de existência efêmera, teve a mesma utilidade de HALLIBURTON CIMENTAÇÃO LTDA que, como bem observado no acórdão recorrido, embora *se trate de empresa antiga, com muitos anos de atuação no mercado, era, à época das operações, comercialmente inativa, não tendo auferido receita alguma no exercício de 2002* – outro Colegiado do Primeiro Conselho de Contribuintes também concluiu pela inadmissibilidade da dedução das despesas de amortização por razões estruturadas de forma semelhante às afirmadas no acórdão recorrido:

[...]

Contudo, apesar de concluir pela existência de simulação, o Colegiado que proferiu o paradigma negou provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo, apesar da alegação de que inexistiria, *no caso concreto, em decorrência do exposto nos itens anteriores, qualquer evidência do intuito de fraude que permitia a qualificação da multa*. Como antes já dito, o relato das razões de recurso voluntário, que assim se encerra, principia nos seguintes termos:

Quanto à glosa da amortização do ágio, ao longo de 42 páginas desenvolve arazoado com o escopo de comprovar não ter ocorrido quer simulação, de ser inaplicável a multa de 150%, e da impossibilidade da lavratura de auto de infração em relação a fatos já fiscalizados e expressamente considerados válidos pela Secretaria da Receita Federal.

Daí porque não há outro conteúdo a ser extraído do referido paradigma: a constituição de ágio interno destinado à apropriação de amortizações para redução do lucro tributável caracteriza simulação e, como expresso em sua ementa, *a simulação justifica a aplicação da multa qualificada*. Frise-se: o outro Colegiado do CARF também foi provocado, em recurso voluntário, a dizer se haveria simulação na operação que se destinou à constituição do ágio interno e se esta simulação ensejaria a qualificação da penalidade. E, neste mister, diversamente da conclusão do Colegiado *a quo*, negou provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo, mantendo a penalidade em sua forma qualificada. Ainda que não haja fundamentos detalhados no paradigma para manutenção da qualificação, **não há dúvida que nele está afirmado que a existência de simulação basta à aplicação de tal gravame**. E a conexão direta assim estabelecida no paradigma entre simulação e qualificação da penalidade constitui decisão divergente de qualquer outra construção argumentativa que conclua, de forma distinta, pelo não cabimento da penalidade em sua forma qualificada, razão pela qual se discorda da cogitação de que o acórdão recorrido contaria com fundamento inatado. Se para o Colegiado que proferiu o paradigma bastou a constatação de que a simulação justificaria a qualificação da penalidade, qualquer argumento desenvolvido para afirmação de que tal gravame não caberia caracteriza decisão divergente daquele paradigma, passível de ser desafiada em sede de recurso especial. (*destacou-se*)

E, sob estes contornos do dissídio jurisprudencial demonstrado, a maioria² deste Colegiado reafirmou a conclusão do paradigma n.º 1401-001.697, embora reformando o entendimento de que teria havido simulação no caso, por confirmar que *não houve um*

² Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Luis Henrique Marotti Toselli, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Alexandre Evaristo Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Andréa Duek Simantob e Luiz Tadeu Matosinho Machado, que votaram por dar-lhe provimento, e votando pelas conclusões do voto vencedor o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

enquadramento da referida simulação nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64 Neste sentido o voto do ex-Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto no Acórdão n.º 9101-006.153:

Em primeiro lugar, é importante situar os limites da presente decisão de mérito.

Por mais que o acórdão recorrido tenha sido decidido de forma unânime no sentido de que a operação autuada se enquadraria como uma “simulação sem fraude”, constatou-se que não houve um enquadramento da referida simulação nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64.

Mas afinal o que viria a ser uma “simulação sem fraude”.

[...]

Diante da ausência de previsão normativa proibitiva do ágio interno à época dos fatos geradores, assim como frente à publicidade de todos os atos que ensejaram a amortização do ágio, não há hipótese alguma de fraude, sonegação ou conluio.

Além disso, vale notar que a fiscalização não imputou objetivamente se tratar-se-ia de alguma das situações específicas dos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, o que demonstra a dificuldade em tal caracterização e da não consequente imputação da multa qualificada.

Por todo o exposto, evidenciada a dessemelhança entre os litígios apreciados nos casos comparados, deve ser **NEGADO CONHECIMENTO** ao recurso especial da Contribuinte na matéria *III.12 - Impossibilidade de Aplicação da Multa Agravada - Inexistência de Fraude, Dolo ou Conluio*.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

A acusação fiscal veiculada nestes autos refere objeções semelhantes às deduzidas no processo administrativo n.º 10600.720092/2016-16, também sob análise deste Colegiado, acerca do documento apresentado pela Contribuinte para atribuir fundamento em rentabilidade futura ao ágio pago na aquisição de participação societária na Contribuinte e em Partimag S/A.

A PGFN contesta o afastamento de tais objeções argumentando que, nestes autos:

Irresignado com a autuação fiscal, o contribuinte apresentou impugnação defendendo que o fundamento econômico dos ágios decorrentes da aquisição da Magnesita S/A pela RPAR Holding S/A fora devidamente comprovado.

A DRJ, por sua vez, não concordou com a glosa do valor total dos ágios, adotando o valor de rentabilidade futura apurado pelo laudo de autoria da Consultoria Deloitte, produzido em data posterior às alterações, reduzindo o montante da referida glosa e julgando procedente em parte a impugnação apresentada.

Dessa decisão, a DRJ recorreu de ofício. O contribuinte, por sua vez, apresentou recurso voluntário com a finalidade de fazer valer o Relatório de Avaliação confeccionado pelo Banco Real, que lhe era mais favorável. A Egrégia Turma deu parcial provimento ao recurso voluntário para julgar válido o Relatório de Avaliação do Banco Real, julgando prejudicado, em parte, o recurso de ofício; quanto à matéria remanescente, negou-lhe provimento.

O Colegiado *a quo* assim decidiu no Acórdão n.º 1302-001.465:

Acordam os membros do colegiado, : a) por maioria, **dar provimento ao recurso voluntário no ponto relativo ao ágio nas aquisições das ações da Partimag e da Magnesita (pertencentes a pessoas físicas), restando prejudicado o recurso de ofício neste ponto. Vencido o Conselheiro Eduardo Andrade, que negava provimento ao recurso voluntário;** b) por maioria, negar provimento aos recursos de ofício e voluntário no ponto relativo ao ágio nas aquisições das ações em oferta pública de ações, vencidos os Conselheiro Relator, Guilherme Pollastri, e Hélio Araújo; c) por maioria, negar provimento ao recurso voluntário no ponto relativo ao ágio nas aquisições das ações gravadas com cláusulas de inalienabilidade (FINOR), vencido o Conselheiro Relator; d) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário no ponto relativo aos ágios aproveitados após a incorporação da EDRJ91 Participações Ltda, vencidos os Conselheiros Relator Guilherme Pollastri, Márcio Frizzo e Hélio Araújo; e) por maioria, negar provimento ao recurso voluntário no ponto relativo ao aproveitamento do ágio após a incorporação da Mukden Participações Ltda., vencidos os Conselheiros Guilherme Pollastri e Hélio Araújo; f) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário nos pontos relativos às multas qualificadas e isoladas e aos juros sobre multa, vencidos os Conselheiros Relator Guilherme Pollastri, Márcio Frizzo e Hélio Araújo. Nos pontos em que o Conselheiro Relator ficou vencido, foi designado redator do voto vencedor o Conselheiro Alberto Pinto. (*negrejou-se*)

O voto condutor do acórdão recorrido, por sua vez, afirma inadmissível a inovação promovida pela autoridade julgadora de 1ª instância, que limitou a amortização do ágio ao valor posteriormente reconhecido no *laudo da Deloitte*, e considera válido o demonstrativo elaborado pelo Banco Real com base nos seguintes fundamentos:

Como já dito, a Recorrente contabilizou, em dezembro de 2007, os ágio pagos nas aquisições de 100% das ações da Partimag S/A (que detinha 30,24% das ações ordinárias da Magnesita S/A – 12.867.319.454 ações ON) e das ações da Magnesita S/A (2.889.828.054 ações ON e 603.154.462 ações PN, total de 3.492.982.516) adquiridas diretamente das pessoas físicas (seus antigos controladores), respectivamente, nos valores de R\$747.396.355,00 e R\$172.539.606,00, sob o fundamento econômico da rentabilidade da Magnesita S/A, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, lastreado no “Relatório do Banco Real”, passando a amortiza-los fiscalmente após o evento incorporação dessas empresas.

Neste item a DRJ inovou ao aceitar o relatório da Deloitte, em detrimento do do Banco Real, recompondo o valor tributável, quando sustentou basicamente o seguinte:

“Como se percebe das alegações e explicações postas pela defesa, o “Relatório do Banco Real” sintetizou ou mesmo corroborou e justificou para os investidores os seus estudos internos no sentido que o investimento na Magnesita S/A, refletido no preço pago, iria gerar retorno financeiro para acionistas e investidores. Nesse sentido, ressaltou-se expressamente: “**A expectativa de rentabilidade futura prevista pela GP Investments foi determinada com base nas variáveis econômicas específicas (refletidas nos estudos internos) aplicáveis na aquisição do controle de uma companhia**”. O que segundo os demonstrativos apresentados no que toca ao crescimento da EBITDA (*lucros referentes apenas aos negócios, antes de juros, impostos, depreciações, amortizações, etc.*) da Companhia se confirmou.

Evidentemente, disso decorrem as diferenças ou comparações mostradas na defesa em relação ao “Relatório do Banco Real” e aos Laudos feitos pela Deloitte e pela Apsis. **O Laudo da Deloitte foi elaborado como exigência da CVM, por ocasião da OPA obrigatória, seguindo rigorosamente as prescrições das Instruções CVM n.º 361/02 e 436/06.** Já o Laudo da Apsis foi feito para as avaliações dos ativos da Magnesita a valor de mercado para fins de incorporação pela RPAR.

(...)

Entretanto, ainda que se aceitem os argumentos colocados pela defesa, pelos motivos já expostos nesse voto, o “Relatório do Banco Real” não se presta para a finalidade sustentar qualquer registro contábil de ágio (*ainda que efetivamente pago com base em estudos internos dos investidores que indicavam para o retorno financeiro do investimento, posteriormente confirmado*), porque não se constitui em documento hábil e idôneo, não atendendo, assim, ao disposto no art. 385, §3º, c/c o 251 e 923, todos do RIR/1999, nem está consoante a legislação comercial que rege as sociedades anônimas (Lei nº 6.404, de 1976).

Outrossim, vale dizer que os argumentos da defesa, no que toca à forma como foi elaborado o Relatório do Banco Real, com base em estudos internos dos adquirentes da Magnesita S/A, circunscrevem-se ao âmago negocial da questão. Evidentemente, tratam-se de negócios realizados entre grupos privados que essencialmente, ao investir, buscam o máximo de retorno possível. **Não se põem dúvidas ao fato que os investidores pagaram o preço que entenderam justo, diante dos seus estudos internos de viabilidade econômica para o retorno almejado. Todavia, isso não pode ser estendido ou confundido com os efeitos tributários do ágio pago e escriturado, sob o fundamento econômico da rentabilidade futura da investida, cujo registro contábil requer documentação hábil e idônea que o corrobore ou confirme. Nesse sentido, o Relatório do Banco Real serve para os investidores, mas não como documento para subsidiar registro contábil de ágio.**

Contudo, muito embora o ágio tenha sido contabilizado sem atender aos preceitos da legislação comercial ou fiscal, na medida em que se baseou em demonstrativo que não se qualifica como hábil e idôneo para tanto, a glosa indiscriminada das respectivas amortizações sem efetivamente adotar ou considerar o Laudo de Avaliação elaborado pela Deloitte como um documento hábil e idôneo, nos termos do art. 385, §3º, do RIR/1999, não foi justa. Isso porque (1) para o ágio pago e constituído sob o fundamento econômico da rentabilidade futura da coligada ou controlada a lei fiscal permite expressamente que após o evento incorporação esse seja amortizado; (2) um dos critérios de avaliação da Magnesita adotado pela Deloitte na elaboração do laudo foi o do “valor econômico da ação, estimado pela metodologia do fluxo de caixa descontado; e (3) não houve abuso de direito, na medida em que se observa nas negociações e aquisições efetuadas: o propósito negocial, não se trata de ágio interno, as partes não são relacionadas entre si, houve efetivo pagamento e tudo foi feito dentro de um verdadeiro ambiente concorrencial, inclusive com aquisições de ações da Magnesita S/A via OPA’s na Bovespa.

Ocorre que não restam dúvidas que o Laudo de Avaliação elaborado pela Deloitte, por ocasião da OPA obrigatória, atende ao disposto no 385, §3º, do RIR/1999, sendo demonstrativo hábil e idôneo para fundamentar o registro contábil do ágio feito com base na rentabilidade futura da Magnesita S/A, porque se trata de empresa de consultoria especializada, apta, pois, para realizar serviços de auditoria contábil e elaborar laudo de avaliação consoante as prescrições da legislação fiscal, notadamente, da Lei nº 6.404, de 1976. Mais ainda, tal Laudo observou as prescrições das Instruções CVM nº 361/02 e 436/06, **como o próprio Fisco anotou no TVF.**

(...)

Desse modo, considerando os pontos colocados pela defesa, afasta-se do caso concreto a aplicação da teoria posta pela Fiscalização no TVF, titulada como: “*degraus do ágio a serem alcançados*”.

Assim, partindo-se das premissas colocadas no TVF pelo Fisco, notadamente que o Laudo Deloitte atesta, pela metodologia do fluxo de caixa descontado, que o valor econômico máximo da Magnesita S/A seria R\$41,83 por lote de mil ações, adota-se este valor (salvo para as 603.154.462 ações PN, cujo preço pago foi R\$34 por lote de mil ações PN) para o cálculo do seu valor econômico apto para

amparar a importância do ágio fundamentado na sua perspectiva de rentabilidade futura, passível de amortização nos termos do art. 386, III, do RIR/1999, conforme discriminado no demonstrativo abaixo:

(...)

Feitas essas considerações, nessa parte da infração, os demonstrativos fiscais de apuração das bases de cálculo devem ser alterados, admitindo-se como corretas as amortizações dos ágios nos valores indicados em negrito na tabela acima. O que reduz a glosa do ágio, (i) indicada na coluna “ÁGIO NA OPERAÇÃO” – “AQUISIÇÃO DE AÇÕES DA PARTIMAG S/A POR RPAR” do demonstrativo fiscal, de R\$747.396.355,28 para R\$453.320.754,02, o que gera uma amortização mensal glosada de R\$7.555.345,90; e (ii) para a coluna “ÁGIO NA OPERAÇÃO” – “AQUISIÇÃO DE AÇÕES DA MAGNESITA S/A POR RPAR”, de R\$172.539.605,79 para R\$101.825.870,43, o que gera uma amortização mensal glosada de R\$1.697.097,84.

Como visto a DRJ inovou e pretendeu realizar novo lançamento ao “ajustar” a base tributária baseada no laudo da Deloitte, o que a meu ver é inviável.

Além do mais como já dito anteriormente, o laudo do Real a meu ver é mais que suficiente para embasar o ágio apurado como defendido anteriormente.

Especificamente no que tange ao fundamento econômico para lançamento do ágio (§2º do art. 20 do DL 1.598/77), determina ser obrigatória a indicação em conformidade com os seguintes critérios: (i) valor de mercado de ativos; (ii) expectativa de rentabilidade futura; ou (iii) fundo de comércio, intangíveis ou outras razões.

Para os dois primeiros fundamentos, determina o §3º do art. 20 do DL 1.598/77 que o contribuinte deverá arquivar um demonstrativo do comprovante da escrituração, sem definir todavia a forma pela qual este demonstrativo deveria ser elaborado sem exigir a existência de um laudo com tais e quais requisitos e também foi omissa com relação ao momento em que o demonstrativo deveria ser formalizado.

Portanto, basta que a aquisição seja realizada com fundamento na expectativa de rentabilidade futura (ou valor de mercado de bem do ativo) e que exista um demonstrativo desse fundamento arquivado na contabilidade.

Assim o fundamento econômico para a aquisição está necessariamente vinculado ao subjetivismo do adquirente, e somente ele pode definir o conjunto de variáveis que lhe garantirá a expectativa da rentabilidade futura.

Portanto, a meu ver, os requisitos para aproveitamento deste ágio foi plenamente preenchido e devidamente comprovado, já que durante o processo de aquisição da Magnesita a GP Investments preparou diversos estudos internos acerca da viabilidade do negócio e ainda se baseou no estudo do Banco Real que confirmou o resultado obtido internamente pelo GP.

Além disso, conforme se verifica dos resultados efetivamente ocorridos, a EBITDA realizada foi 15% maior que o projetado pelo Real e 65% maior que o projetado pela Deloitte, restando claro que a rentabilidade alcançada pelos adquirentes da Magnesita foi maior do que a expectativa esperada. (*destaques do original*)

A PGFN, sob a premissa de que o Colegiado *a quo* considerou idôneo o Laudo de Avaliação elaborado pelo Banco Real, apontou dissídio jurisprudencial em face do paradigma nº 1301-001.309, confrontando os vícios relatados no acórdão recorrido acerca do Laudo de Avaliação do Banco Real - *sem assinatura, sem o nome das pessoas responsáveis por sua elaboração e ainda sem uma data específica, limitando-se a informar ‘Agosto 2007’, na primeira folha do referido Relatório – com os vícios referidos no paradigma para rechaçar o documento lá apresentado - não está assinado e não contém referência à data em que foi elaborado e ao período a que se refere.*

Adiciona, ainda, que haveria divergência em face da negativa de provimento ao recurso de ofício, porque a autoridade julgadora de 1ª instância, ao aceitar *o laudo da Deloitte, confeccionado posteriormente às operações societárias*, divergiria de outro ponto do paradigma, que rejeitou documento elaborado *em data posterior à realização da operação, não tendo sido atendido, assim, o disposto no parágrafo 3º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77*.

A ementa do paradigma indica que a objeção do outro Colegiado do CARF à amortização do ágio lá sob análise foi firmada em face da intempestividade do laudo.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. CONDIÇÃO. INOBSERVÂNCIA.

A amortização de ágio, nos termos da autorização trazida pelo inciso III do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, impõe que a pessoa jurídica beneficiária observe as condições previstas na legislação de regência. No caso vertente, ainda que se abstraia fatos relacionados às operações que deram causa ao sobrepreço, especialmente no que tange às pessoas jurídicas envolvidas, resta fora de dúvida de que **a ausência da demonstração a que alude o parágrafo 3º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, na data em que a aquisição da participação societária foi efetuada**, revela evidente violação à condição explicitada na norma referenciada, tornando indedutível a despesa apropriada no resultado, vez que inexistente a comprovação do seu fundamento econômico. (*destacou-se*)

Contudo, tanto a PGFN, como o exame de admissibilidade, indicam que outros vícios também justificaram a rejeição de documento apresentado naqueles autos para fundamentação do ágio em rentabilidade futura.

O relatório do paradigma descreve apenas objeção temporal ao documento apresentado à autoridade lançadora:

- Em 30.09.2004, em pagamento do resgate das cem ações da Call que havia adquirido trinta dias antes, a Lhoist recebe todas as quotas da Mineração Belocal, tornando-se sua controladora direta. No entanto, a empresa somente registra na contabilidade esse investimento (e também o ágio) em 01.11.2004.
- Em 13.08.2010 a Lhoist foi intimada a apresentar toda a documentação que confirmasse os fatos, valores e fundamentos econômicos que deram origem ao lançamento contábil do ágio de R\$332.698.559,00 resultante do investimento na Call em 31.08.2004. Em resposta, apresentou o relatório a fls 293 a 327, o qual calcula o valor de rentabilidade da Belocal, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros. Esse documento é datado de 12.11.2004.
- O documento que, de acordo com o § 3º do artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, devia servir de base para o lançamento do ágio, foi elaborado mais de dois meses depois da data de celebração do contrato apresentado pela Lhoist. Portanto, esse documento não pode servir para o propósito desejado.
- Talvez por esse motivo a Lhoist fez o lançamento contábil da aquisição do investimento somente em novembro. Tal tentativa de se adequar ao artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, mostra-se infrutífera, pois fere o princípio contábil da oportunidade, previsto no art. 6º da Resolução CFC nº 750, de 1993.
- Desrespeita também o disposto no mesmo artigo 20 do Decreto-lei 1.578 (1.598), de 1977, que prevê que o desdobramento do custo de aquisição em valor de patrimônio líquido e ágio na aquisição deverá ser feito no momento de aquisição da participação.
- Da combinação do disposto no caput do artigo 20 (obrigatoriedade de, na ocasião da aquisição do investimento, desdobrar custo de aquisição em valor de patrimônio líquido e ágio), com o seu § 3º (necessidade de que o lançamento do ágio cujo fundamento seja a rentabilidade futura seja baseado em documento que o comprove), conclui-se que, tanto na data da celebração do contrato de investimento (31.08.2004), quanto na data da

celebração do contrato de desinvestimento (30.09.2004), não havia a comprovação do fundamento econômico do ágio pago.

- O Relatório de Avaliação Econômico-Financeira Mineração Belocal Ltda. foi elaborado com o único objetivo de adequar, extemporaneamente, o pagamento do ágio na aquisição do investimento, já ocorrido, à legislação tributária. Isto é expressamente afirmado nos seus itens 1.4, 1.5 e 1.6.
- Conclui-se que o pagamento do ágio, ocorrido em 31.08.2004, não foi baseado em nenhum documento que comprovasse, no momento de sua ocorrência, sua fundamentação econômica. Portanto, por não se enquadrar nas disposições do artigo 7º da Lei nº 9.532, de 1997, ele não é amortizável.

O voto do relator, ex-Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, por sua vez, reafirma que a autoridade fiscal somente apontou que *o documento que deveria servir de base para o registro do ágio foi elaborado mais de dois meses após a data da celebração do contrato e de seu efetivo pagamento, o que, inclusive, poderia justificar o fato de a LDB, apesar de ter adquirido a totalidade da atuada em 31 de agosto de 2004, só ter feito o registro contábil de tal operação em novembro de 2004*. Mas em seu voto, preliminarmente, é enfrentada arguição de nulidade da decisão de 1ª instância por inovação, nulidade esta afastada sob o entendimento de ela só se justificaria se um dos argumentos inovados fosse o único que restasse a sustentar a exigência. Naquele ponto, foram descritas as seguintes inovações alegadas:

Sustenta a Recorrente que a decisão de primeira instância incorre em nulidade, visto que trouxe fatos novos que nunca foram objeto de questionamento pela Fiscalização, quais sejam: i) inexistência de laudo detido pela CANANGA; ii) erro quanto ao prazo de amortização fiscal do ágio; iii) laudo falho da KPMG, pois teve como objeto a avaliação da BELOCAL; iv) não comprovação do custo de aquisição da LDB e da CANANGA em relação ao investimento nela (na Recorrente); v) inexistência de propósito negocial na reorganização societária realizada pelo grupo Lhoist, bem como quanto à finalidade normativa do art. 7º da Lei 9.532/97.

Ao apreciar especificamente a questão da fundamentação do ágio lá sob análise, o relator do paradigma consigna que:

Ao tratar do “laudo de avaliação” relativo à fundamentação do ágio, a Recorrente afirma que as autoridades julgadoras buscaram desqualificar a fundamentação econômica do ágio pago pela Lhoist (LDB) com base nos seguintes argumentos: i) o laudo de avaliação e a contabilização da operação na Lhoist ocorreram em data posterior à da ocorrência dos fatos; ii) o fundamento econômico do ágio tem que estar determinado no momento em que a participação societária é adquirida; iii) valendo-se do princípio contábil da “oportunidade”, o registro do patrimônio e de suas manifestações deve ser feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que a originaram; iv) o relatório de avaliação elaborado pela KPMG seria falho, pois suporta a fundamentação econômica do ágio pago pela LDB pela BELOCAL, operação essa que nunca ocorreu, pois a LDB adquiriu a CALL e não a Recorrente; v) inexistência de laudo de avaliação detido pela CANANGA que justificasse a fundamentação econômica do ágio relativo ao seu investimento na BELOCAL; e vi) o termo de sete anos para a amortização fiscal do ágio pela Recorrente seria irregular, na medida em que o laudo de avaliação da KPMG refletiria um período de amortização equivalente a nove anos e quatro meses. Sustenta que as alegações de “iii” a “vi”, antes referenciadas, nunca foram objeto de questionamentos pela Fiscalização, motivo pelo qual seriam nulas, devendo ser desconsideradas por este Colegiado.

A argumentação é digna de reparo, vez que o fundamento descrito no item “iii” acima foi também utilizado pela autoridade atuante, conforme fragmento do Relatório de Auditoria Fiscal abaixo reproduzido.

[...]

Constata-se que o documento que, de acordo com o § 3º do art. 20 do Decreto-Lei 1.598/77, deveria servir de base para o lançamento do ágio (o qual teria como fundamento econômico, conforme indicado, o valor de rentabilidade da Belocal, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros), foi elaborado mais de dois meses após a data da celebração do contrato e de seu efetivo pagamento. Portanto, não pode o documento apresentado pela empresa Lhoist basear o lançamento dos valores pagos a título de ágio, como exige o § 3º do art. 20 do Decreto-Lei 1.598/77, posto que na data da aquisição não havia ainda sido elaborado.

Talvez seja por este motivo que a Lhoist, apesar de haver adquirido a totalidade da Mineração Belocal Ltda em 31/08/2004, faz o lançamento contábil da aquisição deste investimento e do ágio correspondente somente em novembro de 2004. Tal tentativa de se adequar aos ditames do art. 20 do Decreto-Lei 1.598/77, através da postergação do registro do lançamento contábil do ágio pago, porém, mostra-se infrutífera. Este procedimento fere frontalmente o princípio contábil da Oportunidade, previsto no art. 6º da Resolução CFC 750/93, cujo *caput* está abaixo transcrito:

Art 6º - O Princípio da Oportunidade refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram (grifos meus).

Não obstante, como já foi dito, os argumentos adicionais trazidos pela decisão recorrida só seriam relevantes no contexto em que a ausência deles tornasse insubsistentes os lançamentos tributários efetivados, o que, a meu ver, não é o caso.

Os fundamentos esposados no voto condutor da decisão exarada em primeira instância, e que supostamente não foram suscitados nas peças acusatórias, prestam-se, apenas, como elementos de reforço à imputação feita pela autoridade fiscal.

Alega a Recorrente que, embora o relatório de avaliação da KPMG tenha sido elaborado em data posterior à operação, a Lhoist já possuía, por ocasião da aquisição indireta da suas quotas, estudos internos que atestavam o valor da expectativa de rentabilidade futura em aproximadamente R\$ 462 milhões.

Para corroborar tal alegação, anexa o documento de fls. 1.279/1.287, que, além de estar redigido em língua inglesa, não está assinado e não contém referência à data em que foi elaborado e ao período a que se refere. À evidência, referido documento não é hábil para comprovar o argumento da Recorrente. Adite-se, ainda, que referido documento só foi apresentado por ocasião da interposição do recurso voluntário.

O que resta comprovado, portanto, é o que a Fiscalização afirmou e a decisão recorrida ratificou, isto é, a “demonstração” do fundamento econômico do ágio foi elaborada em data posterior à realização da operação, não tendo sido atendido, assim, o disposto no parágrafo 3º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77.

No que diz respeito ao aproveitamento da despesa de ágio promovido pela contribuinte, reproduzo fragmentos do voto condutor da decisão combatida que, além de não merecer censura de qualquer natureza, refuta com propriedade argumentos repisados na peça recursal e demonstra, com clareza, a imprescindibilidade da tempestividade da demonstração a que alude o parágrafo 3º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77.

[...]

O autuante sustenta que não havia ágio amortizável, uma vez que a Lhoist adquirira a Belocal mediante a permuta feita de sua participação no capital da Call por 100% das quotas de capital da Belocal. Considerando que permuta equivale a uma alienação, deveria ser aplicado o disposto no artigo 426 do RIR 1999. Em consequência, o ágio que surgiu com a aquisição das quotas da Call devia ter sido registrado como perda de capital para a Lhoist e o valor da quota da Belocal devia ter sido registrado sem ágio.

[...]

Depois de intimada pela fiscalização, a Lhoist, com o fito de demonstrar ter cumprido o requisito formal mencionado no parágrafo precedente, apresentou o documento juntado a folhas 293 a 327, que é datado de 12.11.2004 e traz o título: Relatório de Avaliação Econômico-financeira Mineração Belocal Ltda. Esse mesmo documento, de autoria da firma de auditoria contábil independente KPMG, foi reapresentado pela impugnante e se acha juntado a folhas 633 a 667.

O autuante nega validade ao documento em causa, sob o fundamento de que foi elaborado mais de dois meses depois de a Lhoist ter adquirido a participação na Belocal. Além disso, o próprio registro contábil da operação foi feito com atraso, presumivelmente em razão da espera de que ficasse pronto o relatório de avaliação. A impugnante sustenta a aptidão do documento, argumentando que estudos elaborados prévia e internamente pelo grupo Lhoist já haviam calculados o valor da Belocal com base na rentabilidade futura, que não há exigências formais rigorosas que devam ser cumpridas por esse documento e que, de qualquer forma, ele foi elaborado antes da incorporação da Cananga pela Belocal, evento que permitiu a essa começar a amortizar o ágio pago na sua própria aquisição. Invoca, ainda, o parecer técnico juntado aos autos, de autoria de Eliseu Martins.

Contudo, mais uma vez, a impugnante não está com a razão.

A mera afirmação de que havia estudos prévios não é o bastante para conferir o direito à dedução das amortizações. O § 3º do artigo 20 é categórico ao afirmar que a demonstração deverá ser mantida arquivada como comprovante da escrituração. É verdade que o senso comum leva a concluir que, em operações de semelhante porte, os bens negociados não são avaliados de improviso, mas sim depois de cuidadosas ponderações. No entanto, diversas podem ser as motivações pelas quais o adquirente decide pagar mais do que o valor patrimonial de uma participação, mas a lei concede tratamento fiscal privilegiado apenas a um dos possíveis fundamentos do ágio: o valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, cujas subsequentes amortizações são dedutíveis no caso de incorporação, cisão ou fusão. Já quanto ao ágio pago em razão da valor de mercado de bens pertencentes à investida, no caso dos mesmos eventos societários, permite-se apenas que sejam incorporados ao custo dos bens para efeito de cálculo de ganho ou perda de capital na hipótese de baixa, ou das despesas regulares em virtude de depreciação, exaustão ou amortização. Por fim, se o fundamento do ágio for a existência de comércio, intangíveis e outras razões econômicas, não se permite a dedução de nenhum valor sob nenhum título. Tal disparidade de tratamento, torna indispensável que a escrituração do ágio seja amparada por documento hábil, do contrário, deve-se presumir que o ágio foi pago em virtude de outras razões econômicas e não permitir a dedução de nenhum valor a título de amortização, nem muito menos a título de despesas decorrentes do uso ou da obsolescência.

Portanto, não se pode acatar a alegação de que o documento apresentado foi antecedido por estudos realizados antes da realização do negócio, **sobretudo porque nenhuma prova material da existência de tais estudos foi trazida aos autos.** (O GRIFO NÃO É DO ORIGINAL)

A impugnante, tanto diretamente, quanto por meio do parecer técnico anexado à impugnação, sustenta que a elaboração do relatório e a contabilização da operação na escrituração da Lhoist em data bem posterior à da ocorrência dos fatos a que se referem não prejudicam a validade dos seus atos nem o direito à amortização do ágio em causa, entre outras razões porque a Lhoist é uma sociedade limitada e porque o atraso não teria gerado nenhuma consequência. Contudo, cumpre divergir de tal opinião.

[...]

O pronunciamento da Turma Julgadora de primeiro grau, além de representar peça robusta de confirmação da procedência da glosa perpetrada pela Fiscalização, permite, também, afastar, em sua totalidade, a alegação da Recorrente de que houve inovação de fundamentos em relação aos que foram originalmente declinados nas peças acusatórias.

Para relembrar, a Recorrente enumerou fundamentos que, segundo ela, foram utilizados pela autoridade julgadora de primeira instância para considerar procedentes os lançamentos tributários. Entre tais fundamentos, citou: iii) valendo-se do princípio contábil da “oportunidade”, o registro do patrimônio e de suas manifestações deve ser feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que a originaram; iv) o relatório de avaliação elaborado pela KPMG seria falho, pois suporta a fundamentação econômica do ágio pago pela LDB pela BELOCAL, operação essa que nunca ocorreu, pois a LDB adquiriu a CALL e não a Recorrente; v) inexistência de laudo de avaliação detido pela CANANGA que justificasse a fundamentação econômica do ágio relativo ao seu investimento na BELOCAL; e vi) o termo de sete anos para a amortização fiscal do ágio pela Recorrente seria irregular, na medida em que o laudo de avaliação da KPMG refletiria um período de amortização equivalente a nove anos e quatro meses. Sustenta que as alegações de “iii” a “vi”, antes referenciadas, nunca foram objeto de questionamentos pela Fiscalização, motivo pelo qual seriam nulas, devendo ser desconsideradas por este Colegiado.

Relativamente ao item “iii” acima, já restou demonstrado que a peça acusação tratou da questão descrita.

[...]

Quanto aos argumentos, em si, trazidos pela Recorrente, destaco que, apesar de falar em ausência de respaldo no laudo de avaliação e despreparo das Autoridades Julgadoras, ela não traz um único elemento para contraditar a conclusão extraída das fls. 653 do processo, bem como acerca dos fundamentos normativos e doutrinários esposados na decisão. Na linha do suscitado no ato recorrido, nem mesmo a explicação acerca da utilização do prazo de amortização de sete anos restou explicado nas peças de defesa apresentadas.

Afirma a Recorrente: *“valendo-se de uma interpretação tendenciosa do art. 7º da Lei 9.532/97 e de trechos isolados da doutrina, estes somente em relação às partes que supostamente seriam favoráveis para corroborar a sua argüição, as D.D. Autoridades Julgadoras alegam que a dedução da amortização fiscal do ágio está condicionada à união em uma mesma entidade do patrimônio que pagou pelo ágio e o patrimônio que presumivelmente vai gerar os lucros justificadores, condição essa que não teria sido atendida no caso concreto.”*

Aqui, transparece mais uma vez a linha de argumentação escolhida pela Recorrente no sentido de criticar (algumas vezes de forma inadequada) o pronunciamento feito em primeira instância, sem, contudo, reunir elementos ou alegações capazes de contraditá-lo.

Com efeito, o excerto acima reproduzido fala em “interpretação tendenciosa”, “trechos isolados da doutrina”, “partes que supostamente seriam favoráveis para corroborar a sua argüição”, porém, não cuida de apontar, na decisão recorrida, cada uma dessas situações, bem como de declinar argumentos no sentido de demonstrar a improcedência do entendimento esposado no ato decisório guerreado.

Nesse contexto, a argumentação revela-se, com o devido respeito, vazia, desprovida de substância, constituindo, assim, mera retórica.

Adiante, sustentando que *“não há que falar em utilização de empresa veículo no caso concreto, tampouco em ausência de finalidade negocial ou substância econômica na operação de reorganização societária levada a cabo pelo grupo Lhoist no Brasil, envolvendo a LDB, BELOCAL e CANANGA*, a Recorrente escuda-se, mais uma vez, no posicionamento adotado por esta Turma Julgadora no denominado “caso TELEMAR” (acórdão n.º 1301-000.711), que, como já dito, em virtude de suas especificidades, não pode ser aplicado à presente situação.

Tenho, pois, com base nos argumentos expendidos, inclusive os extraídos do voto condutor da decisão exarada em primeiro grau, pela procedência da glosa promovida pela Fiscalização. (*destaques do original*)

É certo que o Colegiado que editou o paradigma negou o aproveitamento fiscal do ágio em razão da intempestividade do laudo apresentado à autoridade lançadora. Contudo, também estão expressas objeções a documento trazido em recurso voluntário, afirmado anterior à aquisição, para superar a intempestividade do laudo apresentado à Fiscalização.

Tratou-se, nesta apreciação intermediária, de documento que, *além de estar redigido em língua inglesa, não está assinado e não contém referência à data em que foi elaborado e ao período a que se refere*. E sua rejeição foi, por duas vezes, afirmada em razão de sua apresentação por ocasião da interposição do recurso voluntário, a segunda delas no destaque feito na decisão de 1ª instância que declarou sem valia a alegação da existência de estudos realizados antes da realização do negócio, *sobretudo porque nenhuma prova material da existência de tais estudos foi trazida aos autos*.

De toda a sorte, ainda que se isole a objeção expressa no voto condutor do paradigma como fundamento da decisão ali adotada, a dessemelhança daquele documento com o apreciado nestes autos é patente: i) aqui o documento foi apresentado durante o procedimento fiscal e estava redigido na língua pátria; ii) o documento destes autos refere a sua elaboração em agosto/2007, período contemporâneo à aquisição da participação societária avaliada; iii) o documento destes autos não tem assinatura, mas o voto condutor do acórdão recorrido não o desqualificou por isso, e a PGFN não embargou a decisão para que houvesse manifestação a este respeito; e iv) são referidos estudos internos anteriores por GP Investments *durante o processo de aquisição da Magnesita* que confirmariam o *estudo do Banco Real*, e o voto condutor do acórdão recorrido indica ser compreensível o conteúdo deste.

E, com respeito à arguição subsidiária da PGFN, acerca da intempestividade do *laudo da Deloitte*, na medida em que a divergência anterior não resta demonstrada, prevalece o entendimento do Colegiado *a quo* que reformou a decisão de 1ª instância quanto a este aspecto, por considerar que o *estudo do Banco Real* era suficiente para atribuir ao ágio pago fundamento em rentabilidade futura.

Estas as razões para concordar com a conclusão do I. Relator e NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Com respeito à matéria *III.13 - Impossibilidade da Exigência de Multa Isolada Após o Encerramento do Ano-base*, o voto vencedor do acórdão recorrido invoca a expressão legal de que *é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano*, para concluir que ela é devida mesmo que lançada após o encerramento do ano-calendário. Esta Conselheira, por sua vez, admitiu o paradigma n.º 1301-001.492 em divergência semelhante apreciada no Acórdão n.º 9101-006.358, bem como o paradigma n.º 1402-001.669 no voto, neste ponto vencido, no Acórdão n.º 9101-006.852, ponderando que não vislumbra óbice ao conhecimento da matéria *“multa isolada por falta de recolhimento de estimativas – lançamento após o final do exercício”* na Súmula CARF n.º 178. Embora seus precedentes afirmem a possibilidade de lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas depois do encerramento do ano-calendário, o seu enunciado consolidou o entendimento nos seguintes termos: *a inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996*. E,

no presente caso, houve tributo apurado em todos os anos-calendário fiscalizados (2008 e 2009), exigidos com acréscimo de multa proporcional.

Em tais circunstâncias, porque não evidenciada a “inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário”, esta Conselheira entende inaplicável a Súmula CARF n.º 178, conforme voto declarado em posição isolada no Acórdão n.º 9101-006.057³:

Os fundamentos para a limitação assim vislumbrada no referido enunciado foram apresentados na declaração de voto encartada ao Acórdão n.º 9101-005.818. Naquele caso, o recurso especial da Contribuinte fora conhecido por ordem judicial, mas a discussão em referência foi suscitada pela cogitação de que os Conselheiros estariam vinculados à referida súmula na decisão de mérito da matéria. Veja-se:

Esta Conselheira acompanhou a I. Relatora em seu entendimento de negar provimento ao recurso especial da Contribuinte acerca da exigência de multa isolada, concordando com a inaplicabilidade da Súmula CARF n.º 93, vez que a falta de recolhimento de estimativas não foi fundamentada exclusivamente na ausência de transcrição de balancetes de suspensão ou redução, e também porque a legislação de regência sempre permitiu a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que encerrado o ano-calendário.

Contudo, em razão dos debates havidos por ocasião da sessão de julgamento, cabem esclarecimentos quanto à concordância desta Conselheira com a inaplicabilidade, ao presente caso, da Súmula CARF n.º 178, segundo a qual *a **inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário** não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.*

Os precedentes que motivaram a edição deste enunciado se distinguem substancialmente daqueles que ensejam debates acerca da aplicabilidade da Súmula CARF n.º 105, segundo a qual *a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 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.* Trata-se, nestes, de exigências decorrentes da constatação de falta de recolhimento de estimativas e de falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, restando sumulada a incompatibilidade da exigência concomitante das duas penalidades antes das alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 2007, ou seja, na vigência da redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996.

Esta referência é importante porque a questão acerca da aplicação concomitante das penalidades a partir das alterações da Medida Provisória n.º 351, de 2007, não foi pacificada, e a **existência de tributo apurado ao final do ano-calendário** passa a ser uma circunstância em razão da qual haja formalização de lançamento deste tributo com acréscimo da multa proporcional, eventualmente concomitante com a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

Já na hipótese de falta de recolhimento de estimativas **dissociada** da falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, diferentes argumentos foram desenvolvidos para o pleito de afastamento da multa isolada aplicada depois do encerramento do ano-calendário, dentre os quais pode-se citar: i) a apuração definitiva do tributo retira do Fisco a possibilidade de questionamento acerca das antecipações mensais; ii) a apuração final constitui limite de débito para aplicação das multas isoladas às estimativas não recolhidas, hipótese na qual a inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário infirmaria materialmente qualquer infração de falta de recolhimento de estimativas e

³ 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).

impediria a aplicação de multa isolada; e iii) a legislação, em especial na forma anterior às alterações da Medida Provisória n.º 351, de 2007, somente permite o lançamento da multa isolada sobre a estimativa não recolhida e cuja exigência seja confirmada na apuração do ajuste anual. Destaca-se, nestas construções, o fato de a inexistência de débito na apuração final converter as antecipações em saldo negativo passível de restituição ou compensação, a evidenciar o descabimento das antecipações e a consequente inaplicabilidade da multa isolada, bem como ressalva-se, na segunda e na terceira objeções, os efeitos da alteração legislativa na base impositiva da penalidade isolada, promovida com a Medida Provisória n.º 351, de 2007.

Em oposição a estes argumentos têm-se, mais fortemente, o destaque de que a legislação de regência sempre trouxe a ressalva de cabimento da multa isolada *ainda que o sujeito passivo tenha **apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente***, ou seja, ainda que não haja base de cálculo positiva e, por consequência, inexistam **IRPJ ou CSLL apurados** no ajuste anual.

Conjugando todo o cenário acerca desta punição específica, a primeira tese conduziria à conclusão de que a multa isolada nunca seria cobrada depois do encerramento do ano-calendário, dada a prevalência da apuração final, permitindo a cogitação, apenas, da exigência de penalidade isolada na hipótese falta de recolhimento de estimativas constatada ao longo do ano-calendário. Sob a segunda e a terceira ótica, a penalidade isolada prevista na lei teria um espectro maior de aplicação depois do encerramento do ano-calendário, nos casos em que houvesse tributo devido no ajuste anual, excluídos, assim, os casos de aplicação concomitante com a multa proporcional e prevalência desta em relação à multa isolada. Nesta última visão restaria, portanto, a possibilidade de aplicação da penalidade depois do encerramento do ano-calendário não concomitante com a multa proporcional sobre o ajuste anual, e sobre o valor das estimativas limitado ao tributo apurado ao final do ano-calendário, ou seja, na hipótese de apuração de tributo devido no ajuste anual e quando este não fosse objeto de lançamento, sendo que na terceira ótica a exigência só subsistiria se desde o início a autoridade fiscal formalizasse a exigência sob estes parâmetros.

O acórdão n.º 9101-005.690, editado antes da publicação da Súmula CARF n.º 178, bem espelha estes posicionamentos:

- O voto do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, integrante da minoria vencida, registra que:

Em resumo, extrai-se do entendimento lá adotado, para aplicar também, agora, ao presente caso, que a correta interpretação da prescrição sancionatória do inciso IV do §1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, sob o devido confronto com o teor do seu próprio caput, no que tange a fatos ocorridos até janeiro de 2007, é a de que a multa isolada prevista deve ser calculada com base na totalidade ou diferença de tributo ou contribuição efetivamente devidos pelo contribuinte, apurados ao final do período.

À luz de tal entendimento, no presente caso, considerando os fatos e as provas incontroversas, resta evidente que tomou-se base equivocadas na aplicação da penalidade, adotando o cálculo da Fiscalização referentes às estimativas mensais, sem considerar, no lançamento de ofício, os valores de CSLL devidos por cada ano-calendário, previamente informados nas Declarações transmitidas.

A Fazenda Nacional, tradicionalmente, defende uma interpretação dessa mesma redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 (anterior a 2007), em que não se considera o teor do seu caput,

mas, isoladamente, o teor do inciso IV do §1º para se extrair a base da sanção.

Ora, havendo eventual *antinomia* ou conflito prescritivo entre *caput* e incisos de um determinado parágrafo, é absolutamente pacífico, inclusive em atenção ao artigo 11, inciso III, alínea “c”, da Lei Complementar nº 95/98, que deve prevalecer hermenêutica que privilegia aquilo veiculado no *caput* – não podendo, de forma alguma, simplesmente ignorar a redação da partícula primordial do dispositivo, a que os parágrafos, incisos e alíneas se submetem.

[...]

- O voto vencido do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, além de referir o entendimento acima, traz consignado que:

Feitas essas considerações, a meu ver a interpretação sistemática dos dois enunciados prescritivos em comento (*caput* e § 1º, inciso IV, do art. 44, antes de alterado pela MP 351/2007) conduz ao entendimento de que a multa isolada lá prevista:

(i) pode ser exigida sobre eventuais estimativas apenas no curso do ano-calendário; e

(ii) findo o período de apuração, pode ser exigida, mas limitada ao montante de IRPJ/CSLL efetivamente devidos, tomando ainda como data-base o próprio fato gerador, ou seja, 31/12.

Ressalte-se, por fim, que somente a partir de fevereiro de 2007, em razão da alteração da legislação em questão pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, é que a interpretação que se valeu a fiscalização passou a ter base na lei. Basta comparar a previsão legal da multa isolada antes e depois dessa mudança legislativa, o que pode ser feito pela análise do seguinte quadro:

[...]

Ora, do confronto da redação dos textos legais em questão, é notório que o Legislador alterou significativamente o regime jurídico da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, uma vez que (i) reduziu o percentual (de 75% para 50%); e (ii) passou a prever a incidência da multa isolada diretamente sobre as estimativas não recolhidas, excluindo as limitações temporal e quantitativa até então previstas no *caput*, incidência esta que somente passou a valer para o futuro, ou seja, a partir de fevereiro de 2007.

[...]

- O voto da Conselheira Lúvia De Carli Germano, integrante da maioria vencedora, traz oposição à limitação em razão do tributo apurado ao final do ano-calendário nos seguintes termos:

Em síntese, respeitosamente, não compartilho do entendimento de que as multas isoladas “deveriam ser calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo, grandeza esta que não se confunde com as estimativas apuradas ao longo do ano, de natureza antecipatória.”

Não discordo de que a atitude de limitar a base de cálculo da multa isolada à diferença entre o imposto de renda sobre o lucro real anual e as estimativas recolhidas a menor seria, sim, medida razoável em termos de técnica legislativa (isto é, de lege

ferenda), por limitar o valor da pena pela ausência de cumprimento de um dever preparatório (recolher a estimativa) ao valor do tributo efetivamente devido no ajuste anual. Acontece que, se admitirmos que o valor da multa isolada está limitado a um percentual do valor do ajuste anual devido, voltamos à situação de impossibilidade de cobrança da multa isolada quando o tributo devido no ajuste anual seja zero. É dizer, para seguir esta linha interpretativa, seria necessário aceitar que o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44 não tem nenhum sentido e deve ser simplesmente ignorado – afinal, como considerar que a multa isolada será exigida “ainda que que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente” se, neste caso, ela será zero?

Com o devido respeito aos entendimentos em contrário, compreendo que tal resultado de interpretação vai de encontro ao princípio basilar de hermenêutica segundo o qual a lei não contém palavras inúteis (verba cum effectu sunt accipienda -- as palavras devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia), e leva a que, em nome de uma suposta “razoabilidade” ou da preservação a todo custo de um sentido da “norma principal” constante do caput do dispositivo legal, se deva considerar como não escrita a integralidade do trecho final de um dos seus incisos (no caso, o inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44 da Lei 9.430/1996).

Assim, a princípio, não vejo possibilidade de se utilizar o valor de ajuste anual devido como limite genérico para o valor da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas.

Não obstante, esclareço que filio-me ao entendimento de que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual. E a razão é bem simples.

Não se nega que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida versus valor do ajuste anual devido), assim como não se nega que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual). Fl. 23 do Acórdão n.º 9101-005.690 - CSRF/1ª Turma Processo nº 18471.003240/2008-41

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

[...]

- O voto vencedor desta Conselheira assim refuta mais genericamente estas teses:

Contudo, nas discussões mais recentes desta Turma foi suscitada a tese condutora do Acórdão CSRF nº 01-05.552, que merece algumas considerações.

Referido julgado pauta-se em construção argumentativa que, partindo de diversas premissas, dentre elas a de *que a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas normas*

sancionadoras faz pressupor a identidade do critério material dessas normas, e de que a base de cálculo predita no artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 refere-se à multa pela falta de pagamento de tributo, promove uma correlação entre a apuração do tributo devido ao final do exercício e da estimativa, para afirmar que não será devida estimativa caso inexista tributo devido no encerramento do exercício e assim concluir que após o final do exercício, o balanço de encerramento e o tributo apurado devem ser considerados para fins de cálculo da multa isolada.

Na verdade, porém, apenas o *caput* do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, conjugado com seus incisos I e II e combinado com seu §2º, em suas redações originais, definiam as multas pela falta de pagamento de tributo, constatação reforçada pelo §1º do mesmo dispositivo que, em seu inciso I, afirmava que a exigência da penalidade se daria *juntamente com o tributo ou a contribuição* não pagos. Já a multa por falta de recolhimento de estimativas, aqui em debate, tinha sua materialidade integralmente prevista na redação original do §1º, inciso IV, do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, expressa no sentido de não depender da existência de tributo ou contribuição não recolhido, não só pela previsão de que deveria ser exigida isoladamente, mas também pela ressalva de que seria devida pelo sujeito passivo *ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*. A única vinculação entre as duas penalidades se dava pela expressão “as multas de que trata este artigo”, que principiava o §1º do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, em sua redação original, mas que, somente se interpretada de forma estanque, desconsiderando a formatação isolada da penalidade definida no inciso IV do mesmo §1º, autoriza a conclusão de que ambas tratariam de multa por falta de pagamento de tributo. A interpretação integrada destas disposições, porém, permite validamente concluir que a expressão “as multas de que trata este artigo” referia, apenas, os percentuais ali fixados, e não se prestava a condicionar a exigência das multas isoladas à existência de imposto ou contribuição devido ao final do ano-calendário.

[...]

Em tais circunstâncias e tendo em conta os fundamentos acima expostos, inexistente óbice ao lançamento das penalidades, como aduz a Contribuinte, *uma vez findo o ano-calendário, e a ora Recorrida tendo entregue declaração de ajuste anual acompanhada da demonstração de quitação do tributo*. As estimativas devem ser recolhidas em razão da opção pela apuração anual e o descumprimento desta obrigação acessória sujeita-se a penalidade ainda que encerrado o ano-calendário e ainda que não seja apurado tributo devido neste último momento. Deve ser reformado, assim, o acórdão recorrido na parte em que invalidou as exigências do ano-calendário 2006 porque quitado todo o tributo devido ao final do ano-calendário. que validou a exigência formulada.

[...]

A Súmula CARF n.º 178, por sua vez, afirma a possibilidade de exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas depois de encerrado o ano-calendário. E, como visto, esta possibilidade é negada nas argumentações que afirmam a prevalência da apuração final como óbice a qualquer

questionamento acerca das estimativas devidas. Assim, o entendimento sumulado poderia, em princípio, vedar a adoção daquela argumentação por Conselheiros do CARF.

Contudo, o entendimento sumulado restou circunscrito à hipótese na qual se verifica a *inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário*. Ainda que os precedentes da súmula tenham sido editados em face de circunstâncias fáticas que não se referem, propriamente, a apuração que não resulte em tributo devido ao final do ano-calendário, fato é que este aspecto foi consignado no enunciado aprovado pela maioria desta 1ª Turma. Daí porque se entende pela vinculação ao enunciado apenas na hipótese em que a multa isolada é aplicada depois do encerramento do ano-calendário e inexistente tributo apurado ao final do ano-calendário.

É certo que sob determinado viés interpretativo é possível argumentar que, se a punição por falta de recolhimento de estimativa tem cabimento ainda que não apurado tributo ao final do ano-calendário, com mais razão esta penalidade teria lugar quando há apuração de tributo no ajuste anual, confirmando a pertinência das antecipações exigidas. Porém, para ter este alcance, o enunciado da súmula deveria referir a ideia de que o resultado da apuração ao final do ano-calendário não limita a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. E, nesta formatação, o enunciado poderia não alcançar aprovação, visto que somente a *inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário* assegura que não haverá exigência correlata com aplicação de multa de ofício proporcional concomitante.

No presente caso, o litígio submetido a este Colegiado, como bem circunscrito pela I. Relatora, diz respeito a divergências jurisprudenciais *relacionadas à única exigência fiscal que restou mantida nos presentes autos, qual seja, a multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas*. Na origem, houve lançamento de IRPJ e de CSLL apurados no ano-calendário 2003, para além das multas isoladas aplicadas sobre as estimativas de IRPJ e CSLL tidas por não recolhidas entre janeiro/2000 a novembro/2003. Contudo, a Contribuinte não impugnou a exigência dos tributos lançados no ajuste anual de 2003, promovendo seu parcelamento. A autoridade julgadora de 1ª instância, para além de reduzir a penalidade isolada ao percentual de 50% em razão de retroatividade benigna de nova legislação: i) retificou os cálculos das estimativas não recolhidas nos anos-calendário 2000 a 2003 para reduzir o coeficiente de presunção do lucro de 32% para 8%; e ii) excluiu a penalidade sobre as estimativas declaradas em DCTF ou compensadas nos anos-calendário 2001, 2002 e 2003. O Colegiado *a quo* deu provimento ao recurso de ofício para restabelecer a aplicação do coeficiente de 32%, bem como deu provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a decadência das multas aplicadas de janeiro a abril/2000 e afastar as multas isoladas no ano-calendário 2003 em razão da concomitância com a exigência da multa proporcional sobre o ajuste anual.

A exoneração das multas isoladas pertinentes ao ano-calendário 2003 subsistiu, na medida em que o recurso especial da PGFN não foi conhecido neste ponto, em razão da conformidade do acórdão recorrido com a Súmula CARF nº 105. Já a decadência do lançamento pertinente às multas isoladas aplicadas de janeiro a abril/2000 foi revertida por força da Súmula CARF nº 104. Assim, a discussão acerca da exigência das multas isoladas depois do encerramento do ano-calendário tem em conta os valores lançados entre os períodos de janeiro/2000 a dezembro/2002.

Constata-se nos autos que a Contribuinte apurou IRPJ e CSLL devidos nos anos-calendário 2000 a 2002, mas em valor inferior à soma das estimativas devidas nos meses correspondentes. Como não houve exigência de tributo devido no ajuste anual para estes períodos, infere-se que as estimativas confirmadas,

eventualmente somadas as retenções na fonte referidas nos autos, prestaram-se a liquidar os valores apurados ao final do ano-calendário.

Em consequência, confirma-se que não se está, aqui, diante da hipótese de *inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário e aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996*. A aplicação da multa isolada se deu na presença de tributo apurado ao final do ano-calendário, mas não exigido em lançamento de ofício com aplicação de multa proporcional. Ausente concomitância, restariam as argumentações de que a apuração definitiva do tributo retiraria do Fisco a possibilidade de questionamento acerca das antecipações mensais e de que a exigência deveria ser ou estar limitada ao tributo devido no ajuste anual. E, ainda que estas teses possam ser refutadas com o mesmo contra-argumento que ampara a Súmula CARF nº 178 – o fato de a lei afirmar o cabimento da penalidade “ainda que tenha apurado prejuízo fiscal” (na redação original), ou “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal” (na redação dada pela Lei nº 11.488/2007), a evidenciar que a infração de falta de recolhimento de estimativas subsiste mesmo se não houver tributo na apuração definitiva – não se pode olvidar que a maioria desta 1ª Turma aprovou o enunciado com a limitação nele expressa: na hipótese de *inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário*.

Com estes esclarecimentos, e alinhada ao entendimento expresso pela I. Relatora, que refuta o argumento subsistente, ainda que não alcançado pela Súmula CARF nº 178, esta Conselheira também conclui por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte relativamente ao cabimento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa que restarem devidas nos anos-calendário 2000 a 2002. (*destaques do original*)

Assim, esta Conselheira entende que o art. 67, §3º do Anexo II do RICARF/2015 não impede o conhecimento da matéria em referência.

Os mesmos fundamentos são aqui adotados para, considerando que os paradigmas admitidos se prestam à caracterização do dissídio jurisprudencial, divergir do I. Relator para CONHECER do recurso especial da Contribuinte neste ponto.

Nas matérias *III.14 - Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício* e *III.15) Necessidade de se Observar o Princípio da Consunção*, esta Conselheira concorda com o I. Relator para CONHECER do recurso especial da Contribuinte e, com respeito à matéria *III.16 - Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa*, para NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial.

Registre-se, por oportuno, que em 18/05/2020, a Contribuinte apresentou petição, requerendo:

Diante de todo o exposto, requer-se a aplicação imediata do artigo 19-E da Lei nº 10.522/2002 ao presente caso, incluído pela Lei nº 13.988/2020, com o reconhecimento da extinção da parcela do crédito tributário mantida pelo voto de qualidade, no que diz respeito à Operação 02 e demais matérias.

Caso assim não se entenda, o que se alega a título de argumento, a Requerente requer a aplicação retroativa do artigo 19-E da Lei nº 10.522/2002, seja pela aplicação do Princípio da Isonomia, seja pelo disposto nos artigos 106 e 112 do CTN, para que se cancele a mencionada parte do crédito tributário que foi decidida pelo voto de qualidade pelo E. CARF.

Subsidiariamente, cabe a esta C. CSRF determinar, ao menos, o cancelamento (i) da multa de ofício agravada, sobre a parcela do crédito tributário associado aos ágios registrados quando da aquisição de empresas estrangeiras do Grupo Rhône (Operação 02) e (ii) da multa isolada, mantidas por meio do voto de qualidade, em razão do já comentado artigo 112 do CTN.

Contudo, a Presidência do CARF negou conhecimento ao pedido conforme despacho de e-fls. 7075/7077 e determinou o encaminhamento dos autos para apreciação dos recursos especiais.

No mérito, com respeito às multas isoladas exigidas concomitante com a multa proporcional, e à pretensão de observância do princípio da consunção, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte, mantendo-se a exigência como claramente exposto no voto condutor do Acórdão n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 9.430, de 1996, pela Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei n.º 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base impositiva ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória n.º 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que a alteração do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora. E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do

dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importaria o afastamento da penalidade menos gravosa.

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

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

Na redação original do art. 44 da Lei n.º 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 n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei n.º 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 n.º 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 n.º 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei n.º 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 n.ºs 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, n.º 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, n.º 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, n.º 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, n.º 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e n.º 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, excetuou 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 inexacta;

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, ineludivelmente, 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 subsequente⁴.

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

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

Explico.

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

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009⁵

[...]

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 2012⁶

⁴ Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

⁵ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

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

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:

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 n.º 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 n.º:

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 n.º 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 2013⁷

[...]

ANEXO I

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA Até a vigência da Medida Provisória n.º 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 2014⁸

[...]

ANEXO I

⁶ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

⁷ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

⁸ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

[...]

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; 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 sumulares⁹ à parcela do litígio já pacificada.

⁹ Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e alterado pela Portaria MF nº 586, de 2010:

[...]

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

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

Acórdão nº 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

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

Acórdão nº 9101-001.203:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

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

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.

[...]

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

Acórdão n.º 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 OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Acórdão n.º 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO — 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 351, de 2007, não são eles, propriamente, que vinculam o julgador administrativo, mas sim o enunciado da súmula, no qual está sintetizada a questão pacificada.

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

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

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do acórdão n.º 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 n.º 9.430/96, verbis:

[...]

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSSL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei n.º 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 devidos¹⁰ 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.

¹⁰ 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 Vitta¹¹:

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, discricionariiedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material.

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

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

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

[...]

¹¹ http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644

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, ineludivelmente, 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 menor¹². Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

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

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das **alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula 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

¹² Lei nº 9.430, de 1996, art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

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

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

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

aplicação da Súmula CARF n.º 105 de seguinte teor: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 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 n.º 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida em dezembro/2002. Importa, assim, avaliar se o entendimento sumulado determinaria a exoneração de toda a multa isolada aqui aplicada.

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

Os precedentes que orientaram a edição da Súmula CARF n.º 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:

[...]

Observa-se nas ementas dos Acórdãos n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 9101-006.056¹³:

A alteração da redação do art. 44 da Lei n.º 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 n.º 9.430/96 ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...*"), e divisava *bis in idem*, entendendo que a "mesma" multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520).

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

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

[...]

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

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

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

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

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitativa, 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.

¹³ 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.

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.¹⁴

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

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

¹⁴ 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.

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*.¹⁵ (destaques acrescidos).

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

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

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

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

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei n.º 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 n.º 351, de 2007, convertida na Lei n.º 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 n.º 93, de 1997, replicado atualmente na Instrução Normativa RFB n.º 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:

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

¹⁵ Idem, Idem

multa de que trata o caput sobre o valor apurado com base nas regras previstas nos arts. 32 a 41, ressalvado o disposto no § 2º do art. 51.

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

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

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

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

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

Observe-se, também, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema haviam sido editadas, apenas, no âmbito da 2ª Turma, sendo o acórdão mais recente o exarado nos autos do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.603.525/RJ, proferido em 23/11/2020¹⁶ e assim ementado:

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

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

II - Após sentença que julgou parcialmente procedente o pleito elaborado na exordial, foram interpostas apelações pelo contribuinte e pela Fazenda Nacional, recursos que 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/RJ¹⁷, de 05/12/2023, e no REsp nº 1.708.819/RS¹⁸, de 07/11/2023.

¹⁶ Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator Francisco Falcão.

¹⁷ A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Afrânio Vilela, Francisco Falcão e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator Mauro Campbell Marques.

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 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

¹⁸ 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.

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.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa