



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15586.720168/2018-14
ACÓRDÃO	9101-007.086 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	7 de agosto de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	EDP ESPIRITO SANTO DISTRIBUICAO DE ENERGIA S/A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2014, 2015

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO

A ausência de similitude fático-jurídica entre a decisão recorrida e o alegado paradigma impede a caracterização do necessário dissídio jurisprudencial, ensejando, assim, o não conhecimento recursal.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL. COBRANÇA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA SOBRE OS TRIBUTOS APURADOS NO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

A multa isolada é cabível na hipótese de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não há base legal que permita sua cobrança de forma cumulativa com a multa de ofício incidente sobre o IRPJ e CSLL apurados no final do período de apuração.

Deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “*multas isoladas concomitantes*”. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao recurso para cancelar as exigências de multas isoladas, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por negar provimento. Votou pelas conclusões, quanto ao conhecimento, o Conselheiro Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

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

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial (fls. 2.091/3.031) interposto pelo sujeito passivo em face do Acórdão nº **1402-004.314**, o qual deu parcial provimento ao recurso voluntário com base na seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2014, 2015

DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PERDAS TÉCNICAS. PERDAS INERENTES AO PROCESSO DE TRANSPORTE. INCLUSÃO NO CUSTO DO SERVIÇO PRESTADO. PERDAS NÃO TÉCNICAS. DESPESA DEDUTÍVEL EM CASOS ESPECÍFICOS.

A energia elétrica correspondente às perdas não técnicas, assim entendidas as perdas de energia elétrica que não sejam intrínsecas às atividades desenvolvidas pelas distribuidoras de energia elétrica, decorrentes de eventos como furtos de energia e erros de medição, não poderá integrar o custo dos serviços prestados.

As perdas não técnicas somente poderão ser consideradas como despesa dedutível para fins de apuração do lucro tributável, se decorrentes de desfalque, apropriação indébita ou furto, ocasionados por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista, ou quando ajuizada queixa ou dirigida representação criminal à autoridade policial.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO INCIDENTE SOBRE O TRIBUTO APURADO COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL. COMPATIBILIDADE.

Tratando-se de infrações distintas, é perfeitamente possível a exigência concomitante da multa de ofício isolada sobre estimativa obrigatória não

recolhida ou recolhida a menor com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado, ao final do ano-calendário, com base no lucro real anual.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Exercício: 2014, 2015

DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. REGIME NÃO CUMULATIVO. PERDAS NÃO TÉCNICAS DE ENERGIA. ESTORNO DO CRÉDITO. SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT 60/2019. APLICAÇÃO.

Sobressaindo solução de consulta 60/2019, da qual o contribuinte integra as consulentes, somente a partir de 03 de agosto de 2016 deve prevalecer o entendimento de estornar os créditos de Cofins relativos às perdas de mercadorias/bens adquiridos para revenda e perdas não técnicas de energia elétrica, a autuação anterior em período anterior deve ser cancelada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2014, 2015

DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. REGIME NÃO CUMULATIVO. PERDAS NÃO TÉCNICAS DE ENERGIA. ESTORNO DO CRÉDITO. SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT 60/2019. APLICAÇÃO.

Sobressaindo solução de consulta 60/2019, da qual o contribuinte integra as consulentes, somente a partir de 03 de agosto de 2016 deve prevalecer o entendimento de estornar os créditos de PIS relativos às perdas de mercadorias/bens adquiridos para revenda e perdas não técnicas de energia elétrica, a autuação anterior em período anterior deve ser cancelada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar os lançamentos de PIS e de COFINS; ii) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário em relação aos lançamentos de IRPJ, CSLL e Multas Isoladas, vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Paula Santos de Abreu, que davam provimento.

Notificada dessa decisão, a empresa opôs embargos de declaração (fls. 2.886/2.896), os quais foram rejeitados (fls. 2.899/2.906).

Em seguida apresentou o Apelo, tendo sido este assim admitido (fls. 3.062/3.070):

3 Análise da Divergência

Tema 1) Lançamentos de IRRPJ e de CSLL, por supostas infrações à legislação tributária: quebras e perdas.

O extenso arrazoado deduzido no recurso especial em relação a esta primeira matéria pode ser assim sintetizado.

Diz a recorrente que as perdas não técnicas, juntamente com as perdas técnicas, compõem efetivamente o custo da energia comercializada pela Empresa Recorrente, de modo que seria aplicável, ao caso, o disposto no artigo 46, inciso V, da Lei nº 4.506/1964, já que se trataria de custo da mercadoria vendida, não se aplicando, portanto, o art. 47, que trata de perdas que não compõe o custo, que em seu § 3º, exige a queixa perante autoridade policial para que o prejuízo decorrente de furto seja dedutível para fins de IRPJ e CSLL.

Afirma que nessa linha de entendimento está o posicionamento do primeiro paradigma que, ao analisar caso semelhante, em que se aplicou o art. 47 e seu §3º de forma indevida, exigindo a apresentação de inquérito policial, decidiu nos exatos termos da fundamentação lançada em seu recurso voluntário, concluindo que as perdas verificadas em função da natureza das mercadorias comercializadas, em decorrência da exposição, transporte e manuseio, são dedutíveis da apuração do lucro tributável, não sendo razoável exigir do contribuinte a apresentação de laudo ou certificado de autoridade, quando essas perdas são historicamente constantes e não cobertas por seguro.

Nesse mesmo sentido oferece as razões expostas no paradigma seguinte, que também teria aplicado o entendimento de que são admitidas como custo, independentemente de laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, as quebras e as perdas ocorridas, de acordo com a natureza do bem e da atividade da empresa, quando razoáveis e não cobertas por seguro, conforme é o seu caso.

Quanto ao tema, o acórdão recorrido considera que as perdas não técnicas não são inerentes às atividades das distribuidoras de energia elétrica, pois teriam relação com o tipo de gestão dessas empresas, apoiando esse entendimento na SCI Costi nº 3, de 2017. Em razão disso, não se constituiriam em custo do serviço prestado e só seriam dedutíveis desde que cumpridos os requisitos do §3º do art. 364, do RIR/99, que exige, dentre outros, a instauração de inquérito policial para apuração de furtos, roubos, fraudes ou questões dessa natureza que, segundo a defesa, originariam as referidas perdas. Como a Recorrente não teria providenciado a lavratura de Boletim de Ocorrência e, conseqüentemente, ausentes inquéritos policiais, as perdas não técnicas não poderiam ser deduzidas como custo ou despesa, no presente caso.

O primeiro paradigma apresentado pela Recorrente tem a seguinte ementa, na parte que importa à análise:

Acórdão nº 107-06.484

[...]

IRPJ/CSLL — PERDAS DE MERCADORIAS - As perdas normalmente verificadas em função da natureza das mercadorias comercializadas (hortigranjeiros), em decorrência da exposição transporte e manuseio, são dedutíveis na apuração do lucro tributável. Não é razoável exigir do contribuinte a apresentação de laudo ou certificado de autoridade, quando essas perdas são historicamente constantes e não cobertas por seguro.

[...]

De acordo com o que se extrai do julgado, este paradigma apreciou autos de infração de IRPJ e tributos reflexos, sendo que uma das infrações imputadas ao sujeito passivo foi a glosa das despesas com perecimento de mercadorias, referentes ao ano-calendário de 1997, consideradas sem comprovação legal. Na impugnação o interessado argumentou que estas eram lançadas mensalmente, através de "Anotação de Apuração de Perdas", sem emissão de Nota Fiscal de saída. Aduziu que o total deduzido como perda de mercadoria (hortigranjeiros) durante todo o ano-calendário de 1997 representou apenas 0,25% do se faturamento bruto.

No recurso voluntário alegou que a exigência de "Laudos" e/ou "Certificados" de autoridade competente, bem como a contratação de seguro, como necessários à comprovação das perdas, seria uma aberração, uma vez que a perda por deteriorização em produtos hortifrutigranjeiros é acontecimento sistemático e não ocasional, e não se trataria de caso acidental ou fortuito, e sim uma normalidade decorrente da própria inerência desses produtos, que em circunstância algum são cobertos por seguros.

No voto proferido pelo Conselho de Contribuintes registrou o relator, no tocante à glosa total do saldo da conta "Perda de Mercadorias por Perecimento" que *a base legal citada pelo autuante nada tem a ver com a fundamentação adotada pelo julgador a quo. Ainda que tivesse, não seria razoável exigir do contribuinte o atendimento ao comando do item II do art. 291 do Regulamento do Imposto de Renda, mormente por se tratar de atividade em que a ocorrência de perda diária é inegável e histórica.*

Para a atividade do recorrente, melhor se ajusta o inciso I do referido dispositivo regulamentar que admite quebras e perdas razoáveis, ocorridas no transporte e manuseio dos produtos, em função da atividade exercida. A justificativa do fisco para a glosa do total da conta é insuficiente para se avaliar o não atendimento desses requisitos, não basta escudar-se no fato de a contabilização ter-se efetuado a destempo.

Este paradigma apreciou situação fática similar àquela analisada pelo recorrido, conferindo-lhe interpretação divergente acerca do mesmo comando legal interpretado pelo acórdão recorrido, o que caracteriza a divergência.

O paradigma seguinte encontra-se assim ementado, na parte em que interessa ao presente exame:

Acórdão nº 107-08.306

IRPJ/CSLL - PERDAS DE MERCADORIAS - São admitidas como custo, independentemente de laudo, as quebras e perdas ocorridas na produção, de acordo com a natureza do bem e da atividade da empresa, se a fiscalização não logra mostrar que não são razoáveis ou que estão cobertas por seguro.

Este caso tratou de lançamentos de IRPJ e reflexos pela falta de comprovação da perda com mortalidade de aves no mês de agosto de 1999, em quantidade e valores incompatíveis com os verificados em exercícios anteriores. Em sua defesa arguiu a Contribuinte que a anormal mortalidade de aves ocorrida em agosto de 1999 deveu-se a uma doença denominada "salmonella", que se alastrou entre as granjas da região. Alegou que a inércia, ainda que a curto prazo, poderia comprometer a Saúde Pública, de modo que procedeu ao imediato abate das aves infectadas. Afirmou que o artigo 291 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 ampara sua conduta.

O colegiado do Conselho de Contribuinte, cujo voto é do mesmo relator do paradigma anterior, considerou ser razoável a perda experimentada pela contribuinte e aplicável o inciso I do art. 291, do RIR/99.

Entendo que este paradigma também é apto a caracterizar a divergência. Muito embora a atividade exercida pelo sujeito passivo neste caso, seja distinta daquela prestada pela Contribuinte, o tema litigioso nele discutido foi o mesmo: o que se considera razoável em termos de perdas técnicas e não técnicas, diante das circunstâncias operacionais de cada empresa.

Assim, uma vez caracterizada a divergência, nesta matéria deve ser dado seguimento ao recurso especial.

Tema 2) Impossibilidade de aplicação concomitante de multa de ofício e multa isolada para o mesmo fato comum.

(...)

Entendo que este paradigma não é apto a caracterizar a divergência.

O paradigma seguinte registrou esta ementa em relação à mesma matéria:

Acórdão nº 1301-004.304

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

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017

[...]

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

Este aresto apreciou lançamento em que se exigiu, além dos tributos, a multa de ofício de 75% sobre o valor do IRPJ e da CSLL que deixaram de ser pagos ao final dos anos de 2014 a 2017, em decorrência de ajustes atribuídos à Conta de

Compensação de Variação de Valores, e também exigiu a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas, aqui lançada com fundamento no mesmo dispositivo adotado pela auditoria fiscal no presente processo, ou seja, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07 ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Em muito apertada síntese, deduziu, o colegiado, que a multa isolada pela falta de antecipação sob a forma estimada e a multa de ofício, na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício, não podem ser exigidas concomitantemente, devendo ser cobrada, unicamente, a multa de ofício.

Por outro lado, como visto, o acórdão recorrido considerou possível a exigência concomitante dessas penalidades, por considerar que tratam-se de infrações distintas, com base em pressupostos jurídicos distintos.

Assim, este paradigma é apto a caracterizar a divergência, de forma que, nesta matéria, deve ser dado seguimento ao recurso especial.

Diante do exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho seja **DADO SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, para que sejam rediscutidas as seguintes matérias: **(i) lançamentos de IRPJ e de CSLL, por supostas infrações à legislação tributária: quebras e perdas, e (ii) impossibilidade de aplicação concomitante de multa de ofício e multa isolada para o mesmo fato comum.**

Chamada a se manifestar, a PGFN apresentou contrarrazões (fls. 3.073/3.092). Questiona o conhecimento recursal da *primeira matéria*, sob a premissa de dessemelhança fática entre os casos comparados e, no mérito, aduz que nenhum reparo cabe à decisão ora recorrida.

Tramitado o feito, o sujeito passivo requereu a juntada de Pareceres Técnicos (fls. 3.097/3.252) e de documentos que atestariam *as notitia criminis referente as ocorrências de perdas não técnicas de energia elétrica nos períodos de 2014 e 2015* (fls. 3.267/3.275).

Os autos foram encaminhados à 3ª Turma da CSRF que, por intermédio da Resolução nº 9303-000.152 (fls. 3.262/3.264), declinou competência a esta 1ª Turma de Julgamento.

Posteriormente, a contribuinte apresentou petição (fls. 3.279/3.288), por meio da qual **“propugna-se pela inclusão do Acórdão nº 1004-000.155, proferido nos autos do processo administrativo fiscal nº 16682.720895/2020-62, pela 1ª Seção de Julgamento da 4ª Turma Extraordinária, como paradigma de divergência arguida no Recurso Especial de Divergência ...”**

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Luis Henrique Marotti Toselli**, Relator

1 CONHECIMENTO

O recurso especial é tempestivo.

Passa-se a análise do cumprimento dos demais requisitos para o conhecimento recursal, notadamente a caracterização do necessário dissídio jurisprudencial, previsto no art. 67 do Anexo II do “antigo” RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015), bem como no art. 118 do atual Regimento Interno (RICARF/2023), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, *in verbis*:

RICARF/2015:

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

§ 1º - Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º - A divergência prevista no **caput** deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

(...)

RICARF/2023:

Art. 118 - Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 1º - O recurso deverá demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até duas decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de dois paradigmas, serão considerados apenas os dois primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º - A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente, com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

(...)

Como se nota, compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara ou turma do CARF objetivando, assim, implementar a almejada “segurança jurídica” na aplicação da lei tributária.

O termo “especial” no recurso submetido à CSRF não foi colocado “à toa”, afinal trata-se de uma espécie recursal específica, mais restrita do ponto de vista processual e dirigida a um Tribunal Superior que não deve ser confundido com uma “terceira instância” justamente porque possui função institucional de uniformizar a jurisprudência administrativa.

É exatamente em razão dessa finalidade típica que o principal pressuposto para conhecimento do recurso especial é a demonstração cabal, por parte da recorrente, da efetiva existência de *divergência de interpretação da legislação tributária entre o acórdão recorrido e o(s) paradigma(s)*.

Consolidou-se, nesse contexto, que a comprovação do dissídio jurisprudencial está condicionada à existência de **similitude fática** das questões enfrentadas pelos arestos indicados e a **dissonância nas soluções jurídicas** encontrada pelos acórdão enfrentados.

É imprescindível, assim, sob pena de não conhecimento do recurso especial, que sobre uma base fática equivalente (ou seja, que seja efetivamente comparável), julgadores que compõem Colegiados distintos do CARF tenham proferido decisões conflitantes sobre uma mesma matéria.

Como, aliás, já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal”.

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

Trazendo essas considerações para a prática, um bom exercício para se certificar da efetiva existência de *divergência jurisprudencial* consiste em aferir se, diante do confronto entre a decisão recorrida e o(s) paradigma(s), o Julgador consegue criar a convicção de que o racional empregado na decisão tomada como *paradigma* realmente teria o potencial de reformar o acórdão recorrido, caso a matéria fosse submetida àquele outro Colegiado.

Caso, todavia, se entenda que o alegado *paradigma* não seja apto a evidenciar uma solução jurídica distinta da que foi dada pela decisão recorrida, e isso ocorre, por exemplo, na hipótese da comparação das decisões sinalizar que as conclusões jurídicas são diversas em função de circunstâncias fáticas dessemelhantes, e não de posição hermenêutica antagônica propriamente dita, não há que se falar em dissídio a ser dirimido nessa Instância Especial.

Especificamente quanto aos *paradigmas*, verifica-se, à luz dos referidos §§ 6º e 7º do RICARF (anterior e atual), que estes devem ser invocados por ocasião do recurso especial, devendo ser considerados apenas os dois primeiros indicados, descartando-se os demais.

Tendo isso em vista, o pleito da contribuinte de fls. 3.279/3.288, para inclusão do Acórdão nº 1004-000.155 como paradigma da “matéria principal” - *glosa de perdas não técnicas de energia elétrica* – deve ser indeferido, afinal ele foi feito em momento posterior ao recurso especial, em hipótese na qual já haviam sido indicados outros dois *paradigmas*.

O recurso especial, portanto, deve ser apreciado em conformidade com o despacho de fls. 3.062/3.070.

Pois bem.

1ª matéria - lançamentos de IRPJ e de CSLL, por supostas infrações à legislação tributária: quebras e perdas.

De acordo com o voto condutor do acórdão recorrido:

[...]

As perdas não técnicas correspondem à diferença entre as perdas totais verificadas no sistema (simplificadamente, a diferença entre a energia injetada e a vendida e entregue), e as perdas técnicas.

A apuração das perdas técnicas são definidas em ato normativo da ANEEL, decorrente de seu poder regulatório, e consiste em parcela da energia que, inevitavelmente se perderá no transporte, se assemelhando às quebras inerentes aos processos produtivos.

Diferentemente das perdas técnicas, as não técnicas dependem da eficiência e da gestão das empresas no combate a tais eventos. Ou seja, as perdas não técnicas se inserem nos custos gerenciáveis e estão diretamente vinculadas à gestão comercial da empresa.

Contudo, não vislumbro as perdas não técnicas como inerentes às atividades desenvolvidas pelas distribuidoras de energia – tem relação direta com a sua gestão

Assim, valho-me do teor da Solução de Consulta Interna – SCI nº 3 – Cosit, de 23/03/2017, nos seus fundamentos, dos quais adoto, conforme segue:

31. O Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, disciplina que:

“Art. 291. Integrará também o custo o valor (Lei nº 4.506, de 1964, art. 46, incisos V e VI):

I - das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio;

II - das quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas:

a) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência;

b) por certificado de autoridade competente, nos casos de incêndios, inundações ou outros eventos semelhantes;

c) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.”

32. De acordo com a elucidação já feita nesta Solução de Consulta Interna, as perdas técnicas são inerentes aos processos de transporte e transformação de tensão de energia elétrica na rede, ou seja, é inevitável e inquestionável que essas perdas, quando ocasionadas dentro dos limites aceitáveis, são intrínsecas a própria atividade desenvolvida pelas distribuidoras de energia elétrica. Por conseguinte, conforme a legislação do Imposto de Renda, poderá integrar o custo de aquisição as perdas razoáveis, relacionadas com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e no manuseio da energia elétrica.

33. Aplicando-se entendimento análogo, o 1º Conselho de Contribuintes do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) decidiu no Acórdão nº 107-06.484/01, publicado no Diário Oficial da União no ano de 2002, que as perdas normalmente verificadas em função da natureza das mercadorias comercializadas, em decorrência da exposição, transporte e manuseio, são dedutíveis na apuração do lucro tributável.

34. Por outro lado, as perdas não técnicas não são inerentes às atividades desenvolvidas pelas distribuidoras de energia. Segundo a Aneel, essas perdas são decorrentes, por exemplo, de furtos de energia e erros de medição e estão diretamente relacionadas à gestão comercial da distribuidora, não se constituindo, portanto, em custo do serviço prestado. Acatando-se este entendimento, cabe analisar, agora, a possibilidade de enquadramento das perdas não técnicas como despesas dedutíveis para fins de apuração do lucro tributável.

35. A Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, assim preleciona:

“Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

§ 3º Somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita, furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial.”

36. O caput do art. 47 da supracitada Lei define que são consideradas como despesas operacionais aquelas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtos. Logo, a dedutibilidade prevista no § 3º de perda decorrente de desfalque, apropriação indébita ou furto é uma exceção à regra. O Parecer Normativo CST nº 50, de 09 de março de 1973, esclarece:

“1. Diz a lei que somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita ou furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial (Lei nº 4.506, de 30/11/64, art. 47, § 3º; Regulamento do Imposto de Renda, art. 182).

2. Essa regra legal vem sob a forma de parágrafo, o que dentro da boa técnica legislativa indica dever sua compreensão ser relacionada com o caput do artigo respectivo. No caput do artigo, define a lei como operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, art. 47; Regulamento do Imposto de Renda, art. 162). Mesmo prima facie já se pode ver que o § 3º representa uma exceção à regra enunciada na cabeça do artigo, pois o parágrafo admite como dedutível uma classe de despesas que não se acham compreendidas na definição do caput - não pode haver dúvida de que desfalque, apropriação indébita ou furto nem são necessários à atividade da empresa nem são necessários à manutenção da respectiva fonte produtora.

3. Firmada a conclusão de que o parágrafo acima referido constitui uma exceção à regra inserta no caput do mesmo artigo, podemos passar à análise de sua extensão contentutística. O fato de se constatar o caráter de exceção do referido parágrafo orienta o intérprete no sentido de obter o estrito alcance da norma, evitando estender-lhe a incidência para além de seus próprios limites: exceptiones strictissimae interpretationis sunt. Em consonância com essa diretriz, o § 3º do art. 47 da Lei nº 4.506 deve ser compreendido como permitindo a dedução, a título de despesas, nas hipóteses cuja configuração depende dos seguintes pressupostos:

1º) existência de prejuízos em decorrência de desfalque, apropriação indébita ou furto;

2º) imputabilidade da autoria a empregado ou terceiros;

3º) existência de inquérito nos termos da legislação trabalhista, ou de queixa perante a autoridade policial.

4. Quando não tiver ocorrido efetivo prejuízo - como, por exemplo, no caso de ter havido indenização ou estar o evento coberto por seguro, ou ter sido judicialmente reconhecido à empresa vítima, no mesmo exercício, o direito creditório contra aquele que tiver dado causa ao prejuízo - indevida será a dedução, por ausência de um dos pressupostos de seu cabimento.

(...)

5. Quando o autor do desfalque, apropriação indébita ou furto for sócio ou proprietário da empresa ofendida - ainda que, posteriormente ao delito, perca sua condição de proprietário ou sócio - não se terá configurado o direito à dedução. Isso porque, não sendo o agente empregado, nem podendo ser considerado terceiro perante a empresa, estará ausente o segundo dos pressupostos legais acima indicados.

(...)

9. O terceiro pressuposto referido no item 3 - existência de inquérito nos termos da legislação trabalhista, ou de queixa perante a autoridade policial - dispensa maiores comentários. Os documentos comprobatórios respectivos devem ser mantidos em boa guarda pelo contribuinte para apresentação ou exibição, quando solicitado à autoridade fiscal." 37. Por conseguinte, a dedutibilidade das perdas não técnicas, para fins de apuração do lucro tributável, apenas poderá ocorrer nos casos e nas condições estritamente previstas na lei.

[...]

Ou seja, as perdas não técnica não integram o conceito de perdas razoáveis para justificar a aplicação do art. 291 do RIR/99, estando diretamente associadas à gestão comercial da distribuidora, não se constituindo, em custo do serviço prestado. Só seriam dedutíveis desde que cumpridos os requisitos do §3º do art. 364, do RIR/99 (instauração de inquérito policial).

Neste tocante, a decisão a quo faz preciso e detalhada análise e pesquisa, nos seguintes termos:

[...]

Igualmente, como as despesas/custos (in)dedutíveis devem respeitar os requisitos da legislação tributária, não acompanho as alegações da recorrente de que tais perdas não técnicas comporiam a tarifa final de energia, o que seria compensado pela receita, sem ocorrer prejuízo ao erário, pois tal circunstância extrapolaria a questão de quais despesas são dedutíveis ou não.

Por conseguinte, NEGO PROVIMENTO quanto ao mérito do IRPJ e da CSLL.

Como se vê, o Colegiado *a quo* enquadrou as perdas objeto de glosa como não técnicas, na linha do que definido pela ANEEL, em um cenário em que outras perdas de distribuição de energia, as técnicas, foram deduzidas sem questionamento fiscal.

Partindo, então, da premissa de que tais perdas com fornecimento de energia não seriam passíveis de enquadramento no conceito de perdas razoáveis previstas no art. 291 do RIR/99, tendo sido sua causa desvinculada do *transporte* da mercadoria ou relacionada ao *processo produtivo*, concluiu a decisão recorrida que apenas se restasse comprovada a instauração de inquérito policial para os casos de furto de energia ou fraude é que poderiam tais dispêndios serem deduzidos, nos termos do §3º do art. 364, do RIR/99.

O *primeiro paradigma* (Acórdão nº **107-06.484**), por sua vez, afastou lançamento consubstanciado na glosa de perdas decorrentes de perecimento de frutas e verduras em decorrência da exposição de transporte e manuseio, recebendo a ementa do julgado a seguinte redação: *as perdas normalmente verificadas em função da natureza das mercadorias comercializadas (hortigranjeiros), em decorrência da exposição transporte e manuseio, são dedutíveis na apuração do lucro tributável. Não é razoável exigir do contribuinte a apresentação de laudo ou certificado de autoridade, quando essas perdas são historicamente constantes e não cobertas por seguro.*

Do voto condutor extrai-se que:

[...]

No tocante à glosa total do saldo da conta "Perda de Mercadorias por Perecimento" a base legal citada pelo autuante nada tem a ver com a fundamentação adotada pelo julgador *a quo*.

Ainda que tivesse, não seria razoável exigir do contribuinte o atendimento ao comando do item II do art. 291 do Regulamento do Imposto de Renda, mormente por se tratar de atividade em que a ocorrência de perda diária é inegável e histórica.

Para a atividade do recorrente, melhor se ajusta o inciso I do referido dispositivo regulamentar que admite quebras e perdas razoáveis, ocorridas no transporte e manuseio dos produtos, em função da atividade exercida. A justificativa do fisco para a glosa do total da conta é insuficiente para se avaliar o não atendimento desses requisitos, não basta escudar-se no fato de a contabilização ter-se efetuado a destempo.

Nota-se, assim, que esse julgado tratou do tratamento fiscal de perdas consideradas razoáveis ante as características do objeto transportado – alimentos –, admitindo-se a dedução justamente diante da especificidade da sua natureza e atividade, sem adentrar na distinção de perdas *técnicas* e *não técnicas*.

Trata-se, assim, de situação fática incomparável para a finalidade pretendida pela Recorrente, até mesmo porque esse julgado ora comparado inclusive foi invocado como exemplo de um *exemplo de perda dedutível* na Solução de Consulta citada como fundamento no acórdão recorrido, colocando-a em uma situação distinta da presente, o que bem evidencia a imprestabilidade do julgado para caracterizar o alegado dissídio.

Melhor sorte não se vê no *segundo paradigma* (Acórdão nº **107-08.306**), precedente este que tratou de *glosa de custos decorrentes de quebras por mortalidade de aves e suínos*, glosa esta que foi assim afastada pelo respectivo voto condutor:

A fiscalização não aceita os custos contabilizados a título de mortalidade de aves, sob a alegação de que os valores e quantidades são "*distoantes daqueles que vinham sendo observados*" em anos anteriores e em outros meses próprio ano-calendário de 1999 e por falta de comprovação por parte da autuada das perdas. São os seguintes os valores dos lançamentos glosados:

[...]

01/08/99 -647.245 cabeças de aves integradas - R\$ 970.047,52

31/08/99 -422.847 cabeças de aves integradas - R\$ 529.692,31

31/08/89 - 32.789- cabeças de hi-y-if - R\$ 439.591,78

Soma R\$ 1.939.331,61

A recorrente alega que esse descarte se justifica pela contaminação das aves por patologia peculiar à espécie e que se tratou de uma ação que teve que ser tomada de imediato, por questões de Saúde Pública.

Ora, a justificativa apresentada pela empresa é razoável. Também não vislumbro anormalidade no quantitativo de perdas, à vista do disposto no art. 291 do RIR/99 (art. 233 do RIR/94):

Art. 291. Integrará também o custo o valor (Lei n°4.506, de 1964, art. 46, incisos V e VI):

I - das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio;

(...)

Com efeito, no ano-calendário de 1999, sem considerar o descarte atípico contabilizado em 31.12.89 no valor de R\$ 19.976.768,64, que será objeto de análise em tópico que trata de outra infração, as perdas com aves totalizaram R\$ 49.794.131,90 (fls. 2.465). Ou seja, os descartes que a fiscalização não considera razoáveis no mês de agosto de 1999 representam menos de 4% do total de descartes no ano.

A justificativa do fisco para a glosa é insuficiente, por isso os valores tributáveis devem ser excluídos na formação das exigências de IRPJ (redução de prejuízos) e CSLL.

Como se vê, o Colegiado que julgou esse *segundo caso* na verdade considerou insuficiente o critério jurídico que foi lá empregado quando do lançamento, qual seja, a mera *incompatibilidade* das mortalidades ocorridas em um mês determinado do ano auditado, em um contexto no qual essa mesma espécie de perda já havia sido considerada razoável e dedutível para os demais meses. Daí a dessemelhança fática que impede o conhecimento recursal.

Dessa forma, não conheço da presente matéria.

2ª matéria - impossibilidade de aplicação concomitante de multa de ofício e multa isolada para o mesmo fato comum

Não havendo questionamento pela parte recorrida quanto ao seguimento, e por concordar com o juízo prévio de admissibilidade, conheço dessa *segunda matéria* com base nas razões expostas no despacho de fls. 3.062/3.070.

2 MÉRITO

A discussão sobre a legitimidade ou não da cobrança cumulativa de multa isolada e multa de ofício não é recente, mas é tema que ainda possui celeuma.

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

Na prática, a Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até dezembro/2006.

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial, na linha do que argumenta a Recorrente, que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007) ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela que conclui pela possibilidade jurídica da exigência de multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas, mesmo nos casos em que também houver sido formulada exigência de multa de ofício em razão da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no final do mesmo ano de apuração.

Por essa linha de pensamento, o Legislador teria prescrito sanções autônomas e inconfundíveis, autorizando ao fisco, na hipótese do contribuinte deixar de recolher estimativas mensais de IRPJ e CSLL, inclusive aquelas apuradas de ofício e, paralelamente, não recolher integralmente estes mesmos tributos no final do período de apuração, aplicar as duas sanções concomitantemente (multa de ofício sobre o IRPJ/CSLL devidos e não recolhidos + multa isolada sobre as estimativas “em aberto”).

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007):

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

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

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

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

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

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

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a *multa de ofício de 75%* prevista no inciso I é aplicável nos casos de falta de pagamento de imposto ou contribuição, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Já a *multa isolada de 50%*, prevista no inciso II, deve incidir sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que as estimativas são meras antecipações do tributo devido, não figurando, portanto, como tributos autônomos. A propósito, dispõe a Súmula CARF 82 que “*após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas*”.

Também não nega-se que o não recolhimento das estimativas e o não recolhimento do tributo efetivamente devido são infrações distintas, como foi reconhecido pela própria lei nos incisos I e II acima transcritos. Todavia, e este é o ponto central para a discussão, quando ambas as obrigações não foram cumpridas pelo contribuinte, o princípio da absorção ou consunção impõe que a infração pelo inadimplemento do tributo devido prevaleça, afinal o dever de antecipar o pagamento por meio de estimativas configura etapa preparatória para o dever de recolher o tributo efetivamente devido, este sim o bem jurídico tutelado pela norma.

Adotando, então, uma interpretação histórica e sistemática dos referidos dispositivos legais e Súmulas, verifico que a alteração legislativa mencionada não possui qualquer efeito na aplicação da Súmula CARF nº 105 para fatos geradores posteriores a 2007.

Isso porque a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não

recolhida. Admitir o contrário permitiria punir o contribuinte em duplicidade, em clara afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Nesse sentido já se manifestou o E. Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins³, da 2ª Turma desse E. Tribunal:

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

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações a pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

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

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

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

Esse posicionamento, diga-se, foi ratificado em outros julgados, conforme atesta, também de forma exemplificativa, a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. [...]. CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE.

[...]

2. Nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, seria cabível a multa de ofício ou no percentual de 75% (inciso I), ou aumentada de metade (parágrafo 2º), não se cogitando da sua cumulação.” (Resp 1.567.289-RS. Dje 27/05/2016).

³ Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015.

Mais recentemente, os Ministros da 2ª Turma do STJ, por unanimidade de votos, reiteraram esse posicionamento, conforme atesta a ementa do julgamento proferido no **Resp 1.708.819/RS**, de 16/11/2023. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

1. A multa de ofício tem cabimento nas hipóteses de ausência de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, sendo exigida no patamar de 75% (art. 44, I, da Lei n. 9.430/96).

2. A multa isolada é exigida em decorrência de infração administrativa, no montante de 50% (art. 44, II, da Lei n. 9.430/96).

3. A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção. Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.603.525/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 25/11/2020; AgRg no REsp 1.576.289/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 27/5/2016; AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp n. 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 24/3/2015.

4. Recurso especial provido.

A propósito, em Sessão de 1º de setembro de 2020, esta C. Turma, por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em julgamento do qual o presente Relator participou, afastou a concomitância das multas de ofício e isolada para fatos geradores posteriores a 2007.

Do voto vencedor do Acórdão n.º 9101-005.080, do I. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, e do qual acompanhei, extrai-se que:

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei n.º 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, apenas vindo para cambiar a *geografia* das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 e *deslocou* o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da *coexistência* de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela incoerência de sua própria antecipação e a outra imposta após a

verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

(...)

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (destacamos)

Como se observa, o *efetivo* cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Ao passo que as estimativas representam um simples *adiantamento* de tributo que tem seu *fato gerador* ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa *antecipação* mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra⁴.

Frise-se que, *per se*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva *cumulação*, em Autuações que sancionam tanto a falta de

⁴ Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

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

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

Digna de nota, também, é a declaração de voto constante desse mesmo Acórdão, da I. Conselheira Livia De Carli Germano, da qual transcrevo o seguinte trecho:

Isso porque, de novo, é essencial destacar que, nos presentes autos, não estamos tratando do principal de tributo, mas da **pena** prevista para a conduta consistente em agir em desconformidade com o que prevê a legislação fiscal (dever de adiantar estimativas mensais).

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

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

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

(...)

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

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

(...)

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

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

Não nego que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida *versus* valor do ajuste anual devido), assim como não nego que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual).

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

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

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

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

A matéria é pacífica na doutrina penal, sendo certo, por exemplo, que um indivíduo que falsifica identidade para praticar estelionato apenas responderá pelo crime de estelionato, e não pelo crime de falsificação de documento – tal entendimento está, inclusive, pacificado na Súmula 17 do Superior Tribunal de Justiça: “Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido”. E isso é assim não porque as condutas se confundam (já

que uma coisa é falsificar documento e outra é praticar estelionato), sendo certo também que as penas previstas são diversas e visam a proteger diferentes bens jurídicos, mas simplesmente porque, quando uma conduta for etapa preparatória para a outra, a sua punição é absorvida pela punição da conduta-fim.

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

Nesse sentido, entendo que as multas isoladas não têm cabimento, devendo ser exoneradas.

Conclusão

Pelo exposto, conheço parcialmente do recurso especial, apenas em relação à matéria “multas isoladas concomitantes” e, no mérito, dou-lhe provimento para cancelar as exigências de multas isoladas.

É como voto.

Assinado Digitalmente
Luis Henrique Marotti Toselli

Clique aqui para inserir o texto