



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

Processo nº 16327.721633/2011-73
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1401-001.615 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de maio de 2016
Matéria IRPJ. Compensação de prejuízos na incorporação. Multa isolada sobre estimativas.
Recorrentes BANCO VR S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. AFASTAMENTO DA “TRAVA” NA EXTINÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A compensação na pessoa jurídica extinta dos prejuízos e bases negativas da CSLL acumulados também é limitada pela “trava” dos trinta por cento do lucro líquido ajustado.

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.

RO Negado e RV Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao Recurso de Ofício e, quanto ao Recurso de Voluntário, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL para cancelar as multas isoladas do ano-calendário de 2007 apenas na parte que exceder a base da multa de ofício no ano-calendário. Contra essa tese, ficaram vencidos em primeira rodada os Conselheiros Ricardo Marozzi Gregório (Relator), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin e Aurora Tomazini de Carvalho que votaram pela tese de cancelar integralmente as multas isoladas, independente dos valores das bases de cálculo

absorvidas pela multa de ofício. Em segunda rodada, onde todos participaram, contra a tese ganhadora na primeira rodada ficaram vencidos os Conselheiros Fernando Luiz Gomes de Mattos e Antonio Bezerra Neto que votaram pela tese de negar provimento para manter todas as multas isoladas. Designado o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes para redigir o voto vencedor em relação às multas isoladas.

Documento assinado digitalmente.

Antônio Bezerra Neto - Presidente.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator.

Documento assinado digitalmente.

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Ricardo Marozzi Gregorio, Marcos de Aguiar Villas Boas, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Aurora Tomazini de Carvalho e Antonio Bezerra Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por BANCO VR S/A contra acórdão proferido pela DRJ/São Paulo I que concluiu pela procedência parcial da impugnação. No mesmo acórdão, recorreu-se de ofício em face da exoneração de crédito tributário que superou o limite previsto na Portaria MF nº 03/2008.

Os créditos tributários lançados, no âmbito da Deinf/SP, referentes ao IRPJ e à CSLL, devidos nos períodos de apuração correspondentes aos anos-calendário de 2006 e 2007, totalizaram o valor de R\$ 80.057.513,29. A autuação foi motivada pelas seguintes infrações: (i) glosa de amortização de ágio; (ii) glosa de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL acima do limite de 30% em operação de incorporação; (iii) glosa de despesas com segurança patrimonial; (iv) glosa de despesas com helicóptero; e (v) multas isoladas por recolhimento a menor de estimativas.

No referido acórdão, a DRJ cancelou a exigência correspondente ao item "ii" e manteve a autuação com relação às demais infrações. Em seu recurso, a empresa havia se insurgido contra aquela decisão na totalidade em que ela lhe foi desfavorável, contudo, considerando a reabertura, pela Lei nº 12.865/13, do prazo para adesão ao parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/09, apresentou requerimento (fls. 3675 a 3681) comunicando sua renúncia ao litígio no tocante às infrações mencionadas nos itens "i", "iii" e "iv" acima, quais

sejam, as glosas de amortização de ágio, de despesas com segurança patrimonial e de despesas com helicóptero. Restou, assim, o enfrentamento das discussões atinentes às infrações correspondentes aos itens "ii" e "v", quais sejam, a glosa de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL, em sede de recurso de ofício, e as multas isoladas por recolhimento a menor de estimativas.

Aproveita-se, então, o relatório da decisão recorrida nos trechos que permanecem relevantes para a descrição do caso:

2. No Termo de Verificação Fiscal (fls. 928 a 969), o auditor fiscal autuante, primeiramente, informa que o início da ação fiscal se deu em 10/02/2011, quando foram solicitados os elementos iniciais para as verificações necessárias quanto à apuração do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário de 2006 e 2007. Observou que *as verificações programadas para esta fiscalização, em especial a relativa à amortização de ágio, foram examinadas em procedimento fiscal relativo ao ano calendário 2005, que resultou em autuação, Processo Administrativo Fiscal de nº 16327.001723/2010-63* e, por questão de economia processual, vários elementos já coletados junto à contribuinte, obtidos a partir daqueles autos foram mencionados no Termo de Verificação pertinente ao presente processo.

(...)

2.3. Sob o tópico “BANCO VR S.A., SUCESSOR POR INCORPORAÇÃO DE SMART NET BRASIL LTDA. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL DE EXERCÍCIOS ANTERIORES NÃO OBSERVÂNCIA DO LIMITE DE 30%- INFRAÇÃO Nº 2”, a autoridade fiscal ao descrever os fatos expõe que, em conformidade com a ata da AGE realizada em 31/12/2006, o Banco VR incorporou a sociedade SMART NET BRASIL LTDA – CNPJ 01.335.267/000100, doravante SMART NET a valores contábeis. Na DIPJ apresentada pela SMART NET - ND 1380270 - situação especial em 31/12/2006 de Incorporação/Incorporada, forma de apuração pelo Lucro Real Anual, identifica-se o lançamento do valor de R\$ 14.174.819,12 na Linha 45 da Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real - a título de "Compensação de Prejuízos Fiscais de Períodos Anteriores". O mesmo valor foi lançado na Linha 37 da Ficha 17 - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - a título de "Base de Cálculo Negativa da CSLL de Períodos Anteriores".

2.3.1. Ressaltou, ainda a autoridade fiscal que este valor é exatamente igual à base de cálculo do IRPJ e da CSLL antes das compensações, ou seja, a SMART NET excluiu a totalidade do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL apurados no período em questão. Regularmente intimada, alegou, a contribuinte ter seguido uma interpretação teleológica das Leis 8.981/95 e 9.065/95, concluindo que “*A incorporação da SMARTNET realizada em 2006 provocou a antecipação do término do período base da SMARTNET, o que conforme a interpretação teleológica acima apontada afastou a aplicabilidade do limite de 30% estipulado pelo artigo 510 do RIR. Tal entendimento está em conformidade com a doutrina e decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.*” Registra ainda o autuante não ter a interessada apresentado qualquer doutrina ou decisões do CARF que dessem suporte à sua alegação.

2.3.2. Quanto ao Direito aplicado à matéria, o autuante consigna que as disposições contidas no art. 42 da Lei n.º 8.981, de 20/01/1985, e nos arts. 12, 15 e 16 da Lei n.º 9.065, de 20/06/1995, são no sentido de limitar a

compensação do lucro real, apurado a partir de 1º de janeiro de 1995, ao percentual de 30%, quando do aproveitamento de prejuízos fiscais de períodos anteriores, bem como a compensação do lucro líquido ajustado, base de cálculo da CSLL, também ao percentual de 30%, no aproveitamento de bases de cálculo negativas de períodos anteriores.

2.3.2.1. Registra a autoridade fiscal que a matéria encontra-se sumulada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“Súmula CARF Nº 3: Para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízo, como em razão da compensação da base de cálculo negativa.”) e observa que *a legislação que impôs a limitação de 30% do lucro real, não contemplou a possibilidade de compensação integral dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL, quando realizados os eventos de incorporação, fusão ou cisão.* Prossegue sua argumentação, alegando que:

- conforme afirma o Ilustre Relator Wilson Fernando Guimarães, no acórdão número 105-15908, do Primeiro Conselho de Contribuintes, no contexto do ordenamento jurídico-tributário, em homenagem ao princípio da legalidade, o silêncio da lei não pode ser preenchido pelo seu intérprete, principalmente em situação em que tal interpretação objetiva assegurar direito não contemplado, nem mesmo pela via da exceção, nos diplomas legais que disciplinam a matéria

- perscrutando-se a legislação tributária acerca da aplicação do limite de 30%, na compensação de prejuízos fiscais, tal limite não é aplicável aos prejuízos fiscais decorrentes da exploração da atividade rural, quando compensados com o lucro real da mesma atividade, bem como aos apurados pela empresa industrial de Programas Especiais de Exportação, aprovadas até 03 de junho de 1993 pela Befiex, nos termos do art. 95, da Lei n.º 8.981, de 1995, na redação dada pela Lei n.º 9.065, também de 1995

- para afastar tal limitação nos casos acima, houve a necessidade de expressa disposição legal

- prevenindo-se de eventuais alegações do contribuinte, de que, em virtude da incorporação e posterior extinção, a empresa sucedida encerra suas atividades, caracterizando a descontinuidade da pessoa jurídica, é importante esclarecer que, se fosse admitida a compensação integral dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL, por ocasião da apuração final do IRPJ e da CSLL, estar-se-ia admitindo, por via indireta, a compensação entre empresas sucessora e sucedida, isto é, entre pessoas jurídicas distintas, o que não encontra respaldo na legislação aplicável

- Resta acrescentar que nas sessões realizadas pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais nos dias 1º e 2 de outubro de 2009, aquela Câmara manifestou-se no sentido de confirmar o Acórdão recorrido, segundo o qual o limite de 30% para compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores também é aplicável nos ajustes ao lucro real do balanço de encerramento das atividades da empresa (ementa do acórdão recorrido nº 105-15908 e do acórdão nº 9101.00401, de 02/10/2009, à fl. 952).

2.3.2.2. Quanto à apuração da base de cálculo, registra a autoridade fiscal que a **inconsistência em comento também foi identificada pelos sistemas**

informatizados da RFB, no SAPLI – “Sistema de Acompanhamento de Prejuízo, Lucro Inflacionário e Base de Cálculo Negativa da CSLL” e evidenciou à fl. 953 o excesso de compensação de Prejuízo Fiscal (acima dos 30% permitidos) no valor de R\$ 9.922.373,38.

(...)

2.6. Sob o tópico “ANO-CALENDÁRIO 2007. IRPJ/CSLL. APURAÇÃO DA ESTIMATIVA MENSAL COM BASE EM BALANÇO OU BALANCETE DE SUSPENSÃO/REDUÇÃO. VALORES NÃO INCLUÍDOS NA BASE DE CÁLCULO DAQUELES TRIBUTOS. MULTA DE OFÍCIO DE QUE TRATA O ART. 44, II, "b" DA LEI 9.430/96 (MULTA ISOLADA) INFRAÇÃO Nº 5”, a autoridade fiscal acusa a dedução de valores conforme infrações relativas à amortização de ágio e dedução de despesas de vigilância/segurança e com helicóptero que resultou em diminuição indevida da estimativa mensal apurada pelo Banco VR, conforme sua opção com base em balanço ou balancete de suspensão/redução, vide DIPJ 2008 Ano Calendário 2007 - ND 1883107. Com base no art. 44, II " b " da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007 em seu art. 14, e a partir do Livro de Apuração do Lucro Real e planilhas de base de cálculo das estimativas de IRPJ e CSLL apresentadas pelo Banco VR procedeu-se aos ajustes consoante valores das infrações apuradas pela fiscalização e acima relatadas, conforme quadros demonstrativos às fls. 968.

3. Irresignada com o lançamento, a contribuinte, por intermédio de seus advogados e procuradores (docs. de fls. 1097 a 1101), apresentou, em 05/01/2012, a impugnação de fls. 1020 a 1094, acompanhada dos documentos de fls. 1097 a 3210. Na peça de defesa a impugnante trata separadamente cada uma das cinco infrações apontadas pela fiscalização.

(...)

3.2. Quanto à infração nº 02 (Compensação indevida de Prejuízos fiscais e Bases de Cálculo Negativas) a contribuinte, ao relatar os fatos, expõe que:

- a Impugnante incorporou a sociedade SMART.NET BRASIL LTDA. ("SMART.NET") - CNPJ nº 01.335.267/000100 em 31.12.2006 (fls. 507 a 536 dos autos);

- A SMART.NET tinha por objeto social a prestação de serviços envolvendo sistemas/programas de informática, incluindo a distribuição, desenvolvimento e principalmente o processamento de operações com cartões de benefícios de tarja magnética, notadamente aqueles administrados pela Impugnante, enquanto que a Impugnante dedicava-se à emissão e administração de cartões de benefícios (vale-refeição, vale-alimentação, vale-combustível), sendo que ambas desenvolviam as suas atividades operacionais com empregados e estrutura próprios;

- A incorporação teve por fim, pois, a simplificação da estrutura societária do grupo VR e o aumento das sinergias entre as sociedades, eis que grande parte da operação da SMART.NET estava voltada para o processamento das operações com cartões da Impugnante;

- Por ocasião do encerramento de suas atividades em 31.12.2006, data em que foi incorporada pela Impugnante, a SMART.NET apurou lucro real e base de cálculo da CSLL no valor de R\$ 14.174.819,12 (conforme DIPJ entregue por ocasião da incorporação, fls. 538 a 558 dos autos);

- Na data da incorporação, a SMART.NET possuía saldos de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL acumulados de períodos anteriores nos valores de R\$ 18.736.502,05 e R\$ 18.734.201,84, respectivamente, conforme consignado no LALUR (cópia anexa, doc. 18 fls. 2353/2373);

- O fato de sua incorporação, contudo, impediria a utilização do saldo acumulado de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, pois: (i) implicaria o encerramento definitivo de suas atividades e, por consequência, a inexistência de períodos de apuração subsequentes nos quais o referido saldo poderia ser utilizados; e (ii) existe expressa vedação legal ao aproveitamento destes saldos pela empresa incorporadora, i.e. a Impugnante;

- Tendo em vista a impossibilidade de utilização do saldo acumulado de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL em períodos subsequentes, a SMART.NET os utilizou para compensar integralmente o resultado apurado até a data da incorporação, apresentando à fl. 1061 tabelas demonstrando a apuração do IRPJ e da CSLL pela SMART.NET na data de sua incorporação pela impugnante;

- Não obstante a impossibilidade de a SMART.NET compensar o seu saldo acumulado de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL em períodos subsequentes, por conta do fato de ter sido extinta por incorporação, o I. Auditor Fiscal pretende impedir o aproveitamento deste saldo no último momento possível, i.e. na apuração do resultado em seu encerramento definitivo;

- o I. Auditor Fiscal discorda apenas da compensação acima do limite de 30% do lucro real/base de cálculo apurados no período, não opondo quaisquer óbices à existência e liquidez dos valores dos saldos registrados no LALUR da SMART.NET;

- a acusação fiscal não subsiste, pois: (i) o intuito da norma que estabelece o limite de 30% imposto pelo fiscal é garantir um mínimo de arrecadação aos cofres públicos da União Federal sem, contudo, que isso represente uma barreira definitiva ao aproveitamento dos prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL acumulados pelo contribuinte; (ii) a aplicabilidade de referida norma limitadora, consoante jurisprudência do CARF, tem como premissa básica, pois, a continuidade da empresa, pressuposto este que não se verifica no caso de pessoa jurídica extinta por incorporação; e (iii) qualquer vedação ao aproveitamento dos prejuízos por parte da empresa incorporada em sua última declaração representa tributação de patrimônio e não de renda;

- especificamente no que tange à apuração do IRPJ supostamente devido em relação ao ano-calendário de 2006 (fls. 906 e 907 dos autos), verifica-se que a D. Fiscalização deixou de considerar os valores de IRRF retido em nome da SMART.NET e os valores de IRPJ e CSLL mensais pagos por estimativa na conta do valor supostamente devido. Caso tivesse considerado referidas deduções, não haveria IRPJ e CSLL a recolher, mesmo se prevalecesse o suposto excesso de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL.

3.2.1. Ao defender a inaplicabilidade da limitação à compensação de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL nos casos de incorporação, a contribuinte anota que antes das Leis nº 8.981/95 e 9.065/95, a Lei 8.542/92, em seu art. 12, autorizava a compensação de prejuízos fiscais com lucro real de períodos

subsequentes sem qualquer limitação, mas havia um prazo de 4 anos para proceder à compensação de seus prejuízos fiscais. Argumentou, ainda que:

- Na exposição de motivos da Medida Provisória 998/95 (anexa, doc. 19 – fls. 2374/2381), que foi reeditada e posteriormente convertida na Lei 9.065/95, o Poder Executivo afirmou que o objetivo da fixação do limite de 30% era garantir uma arrecadação mínima de IRPJ e CSLL, sem contudo impedir o direito da sociedade de compensar seus prejuízos fiscais, mesmo o valor total de tais prejuízos fiscais, no mesmo período base, se tal compensação não ultrapassasse o valor de 30% de seus lucros.

- a interpretação teleológica das Leis 8.981/95 e Lei 9.065/95 leva à conclusão de que a aplicação do limite de 30% pressupõe a continuidade ao longo do tempo das atividades da sociedade de tal forma a permitir à sociedade a compensação de seus prejuízos fiscais, ou seja, a norma que determina a limitação de 30% teria o objetivo de prorrogar o tempo necessário para compensar prejuízos fiscais (garantindo assim uma arrecadação mínima de tributos), mas não o de impedir inteiramente a utilização de tais prejuízos;

- Considerando que (i) a operação de incorporação provoca a extinção da sociedade incorporada, e que (ii) a legislação estabelece que no caso de incorporação de uma sociedade com prejuízos fiscais compensáveis em períodos subsequentes, esses prejuízos fiscais não podem ser compensados pela sociedade incorporadora, a norma que estabelece o limite de 30% não pode ser considerada aplicável no período-base da incorporação e, assim, a sociedade incorporada pode compensar seus prejuízos fiscais sem estar sujeita ao limite de 30%;

- consoante se infere dos arts. 226, 227 e 229 da Lei das Sociedades Anônimas, a incorporação implica a antecipação do término do período fiscal base da sociedade incorporada, bem como na transferência ao sucessor de todos os direitos e obrigações da empresa sucedida, entretanto, o art. 514 do RIR proíbe a transferência de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL acumulados na incorporada e não compensados para a incorporadora;

- se os prejuízos fiscais não pudessem ser utilizados devido à aplicação do limite de 30% na apuração do IRPJ e CSLL no encerramento da empresa incorporada, estariam permanentemente perdidos em virtude da norma que proíbe a transferência do prejuízo fiscal à sucessora na incorporação. Nessa hipótese, estar-se-ia a contrariar a intenção do legislador exteriorizada na exposição de motivos da norma;

- caso a empresa incorporada não possa compensar integralmente o seu prejuízo fiscal em seu último período base de existência antes de sua extinção por incorporação, estar-se-ia tributando na empresa incorporadora um valor que não representa acréscimo patrimonial, mas patrimônio;

- Acréscimo patrimonial restará materializado apenas quando o lucro auferido em determinado período é superior ao mínimo necessário para recompor o patrimônio social ao status quo em que anteriormente se encontrava;

- A parcela do resultado que compensa os prejuízos de períodos anteriores não constitui acréscimo patrimonial, mas mera recomposição do patrimônio perdido nos períodos que lhe são anteriores, e, sendo esta parcela destinada à recomposição do patrimônio da sociedade, admitir-se a sua tributação pelo

IRPJ seria, na realidade, admitir a tributação de patrimônio e não renda, reportando-se jurisprudência do Conselho de Contribuintes que anexa a defesa (docs. 20 a 24 –fls. 2382/2426) e transcrevendo parte do voto condutor do acórdão 10806.682 e ementas do Acórdão proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) no Recurso 108.126597 (Acórdão CSRF/0104.258) e do Acórdão CSRF/0105.100;

- mais recentemente o entendimento (de não ser aplicável o limite de 30% do lucro líquido na compensação de prejuízo fiscal à empresa extinta por incorporação) foi referendado em julgamento acerca da aplicabilidade da corrente jurisprudencial ao caso de instituição financeira sujeita a liquidação extrajudicial. Em duas oportunidades, nas sessões de 09.03.2009 (acórdão CSRF/0100.035 ainda não publicado) e 25.08.2009 (acórdão 910100.301, íntegra anexa, doc. 25 –fls. 2427/2437) a E. 1ª Turma da C. Câmara Superior de Recursos Fiscais reiterou o entendimento no sentido de que se admite a compensação integral dos prejuízos fiscais em caso de encerramento das atividades da pessoa jurídica, muito embora não se vislumbre como necessário esse encerramento no caso de instituição financeira sujeita a liquidação extrajudicial, cuja ementa transcreveu à fl. 1068;

- Citando ainda doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira, a interessada registra não desconhecer o teor do precedente citado pela D. Fiscalização, que adota entendimento contrário ao já pacificado no âmbito da C. Câmara Superior. Contudo, vale ressaltar que referido acórdão foi proferido em sessão de julgamento na qual estavam ausentes muitos dos Ilmos. Conselheiros Titulares, tendo sido substituídos naquela sessão por D. Conselheiros Suplentes, que, *data máxima venia*, não representam o entendimento da composição titular daquela E. Turma. Diga-se ainda que em face deste precedente foram opostos embargos de declaração ainda pendentes de julgamento, de modo que não se pode dizer que esta é uma decisão definitiva;

- pode-se dizer que referido precedente não representa uma mudança na linha jurisprudencial há anos pacificada. Isto porque em 03.11.2009, em julgamento posterior ao precedente citado pela D. Fiscaliza, pois, a 2ª. Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, afastou a chamada "trava" de 30% para compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa em caso de empresa incorporada (acórdão 130200.098, sessão de 03.11.2009, íntegra anexa, doc. 26 –fls. 2438/2456 –ementa transcrita à fl. 1070).

3.2.1.1. Conclui assim pelo cancelamento da *exigência fiscal correspondente à acusação de compensação indevida dos prejuízos fiscais e bases de cálculo suposta não observância do limite de 30%*.

3.2.2. Também alega erro de cálculo do IRPJ e CSLL devidos em razão da suposta infração, pois *no período base de sua incorporação (encerrado em 31.12.2006) a SMART.NET contabilizava valores de IRRF retidos a título de antecipação do imposto devido na declaração e de IRPJ e CSLL pagos por estimativa que podiam ser deduzidos dos valores de IRPJ e CSLL a pagar (vide Fichas 12Ae 17 da DIPJ, fls. 548 e 553 dos autos)*. A partir da apuração dos valores das exigências de IRPJ e CSLL consignadas nas fls. 906/907 (IRPJ) e 919/920 (CSLL) a contribuinte anota que os referidos valores de IRRF e de estimativas mensais de CSLL e IRPJ não teriam sido considerados no cálculo do imposto e da CSLL devidos. Também acusa a impugnante que a fiscalização deveria ter apurados os valores supostamente devidos no contexto da própria *declaração entregue pela SMART.NET e não no contexto da apuração do IRPJ*

e da CSLL da incorporadora (interessada), demonstrando às fls. 1072/1073 que a apuração do IRPJ e da CSLL a partir da declaração entregue pela SMART.NET acusaria saldo negativo de IRPJ e de CSLL, isto é, não subsistiria quais quer valores devedores.

(...)

3.5. Quanto à infração nº 05 (Mula Isolada – Falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada), a impugnante contrapõe-se à aplicação concomitante de multas isoladas e de ofício. Nesse sentido, argumenta a impugnante que:

*- Além de impor multas de ofício no percentual de 75% sobre o IRPJ e a CSLL que supostamente deixaram de ser recolhidos ao final do ano-calendário de 2007 em razão das infrações relacionadas com a dedução das contraprestações da amortização do ágio, das despesas de segurança patrimonial e com a aeronave, a D. Fiscalização também impôs multas isoladas de 50% sobre suposta insuficiência de recolhimento das antecipações mensais IRPJ e CSLL por estimativa no decorrer de 2007, **justamente em razão de referidas deduções**, conforme consignado na página 39 do Termo de Verificação Fiscal (fl. 966 dos autos), que transcreve às fls. 1085;*

- A aplicação das multas isoladas de 50% sobre o valor da suposta insuficiência de pagamento das antecipações mensais durante 2007 está fundamentada no art. 44, inciso II, "b", da Lei 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei 11.488/2007 (que resultou da conversão em Lei da Medida Provisória 351/2007);

- Explica o I. Auditor Fiscal que deixou de impor multas isoladas em relação ao ano calendário de 2006 em homenagem à pacífica jurisprudência do E. CARF quanto à inaplicabilidade de tais multas em concomitância com multa de ofício calculada sobre a mesma base;

- De acordo com entendimento do I. Auditor Fiscal, referida jurisprudência afasta a aplicação concomitante das multas isoladas com a multa de ofício em razão de ambas as penalidades serem impostas sobre a mesma materialidade;

- Contudo, ainda na opinião do I. Auditor Fiscal, referido fundamento foi modificado com a entrada em vigor da Lei 11.488/2007;

- o texto anterior do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, a multa isolada remetia ao caput e incisos de referido artigo, que por sua vez continham a previsão de aplicação da multa de ofício. Por essa referência que o texto normativo que previa a aplicação da multa isolada fazia ao outro texto normativo que previa a multa de ofício é que a D. Fiscalização afirma que ambas tinham, antes da Lei 11.488/2007, a mesma materialidade

- Após a alteração da redação, a multa de ofício passou a estar prevista no texto normativo do inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96 enquanto que a previsão da multa isolada passou a constar no inciso II de referido artigo. Deixou de existir remessa textual do dispositivo da multa isolada para o dispositivo que prevê a penalidade de ofício;

- Em que pesem os argumentos da D. Fiscalização, contudo, a jurisprudência do E. CARF não deixa de ser aplicável ao caso após a vigência da Lei 11.488/2007. (i) seja porque não houve alteração na materialidade da

penalidade isolada; e (ii) seja porque, ainda que se admita que a Lei 11.488/2007 provocou alteração na materialidade da multa isolada, esta alteração não afasta a aplicação do princípio da consunção ou absorção, consagrados por referida corrente jurisprudencial.

3.5.1. Defende a impugnante a impossibilidade de aplicação concomitante das multas isoladas com a multa de ofício, mesmo depois da Lei nº 11.488/2007. Entende que não houve alteração na materialidade da penalidade isolada pela Lei 11.488/2007. A materialidade da multa isolada pela ausência ou insuficiência dos pagamentos de antecipações mensais de IRPJ e CSLL por estimativa sempre foi, obviamente, esta: a "ausência ou insuficiência dos pagamentos de antecipações mensais de IRPJ e CSLL por estimativa". Alega que a pacífica jurisprudência do E. CARF não vislumbra, ao menos em tese, uma única materialidade para as multas isoladas e de ofício na redação anterior do art. 44 da Lei 9.430/96 e transcreve excerto do voto condutor do Acórdão CSRF nº 910100.500 (íntegra doc. 36 – fls. 3174/3178). Anota que ambas as multas se refletem sobre o mesmo valor (o valor do lançamento do IRPJ e de CSLL) e por esse motivo, e não por terem, em tese, a mesma materialidade, é que a pacífica jurisprudência do CARF não admite a concomitância entre as duas multas. Segundo a impugnante, as alterações promovidas pela Lei nº 11.488, de 2007, em nada alteram as suas conclusões.

3.5.2. Ao considerando que “*A conduta de deixar de pagar a antecipação mensal é, pois, meio de execução da conduta de reduzir indevidamente o imposto ou contribuição devidos no fim do ano-calendário*” invoca o princípio da consunção (ou absorção) que prega que *penalidade aplicada sobre a conduta de menor lesividade que é mesmo meio de execução ou etapa preparatória anterior deve ser absorvida pela penalidade imposta à conduta que resulta de referidos meios de execução ou etapas preparatórias*. E citando acórdão CSRF/0108.875 (indicado no Termo de Verificação Fiscal) cujo excertos de ementa e voto transcreve às fls. 1090 e 1091, bem como excertos de ementas dos acórdãos 910100.500 (já acima mencionado), 120100.441 (doc. 37 – fls. 3179/3190) e 120100.235 (doc. 38 – fls. 3191/3209), conclui pela insubsistência das penalidades aplicadas isoladamente.

3.6. Por fim, a impugnante alega a inaplicabilidade de juros de mora sobre multa de ofício que, no seu entender estaria a violar a Constituição Federal (art. 146, inciso III) e o Código Tributário Nacional (arts. 3º, 113, 139, § 1º, e 161).

Ao apreciar a impugnação apresentada, a 8ª Turma da já mencionada DRJ/São Paulo I proferiu o Acórdão nº 16-46.157, de 29 de abril de 2013, por meio do qual decidiu pela procedência parcial da impugnação.

Assim figurou a ementa do referido julgado na parte que subsiste em litígio:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

(...)

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. IRPJ E CSLL. LIMITAÇÃO DE 30% DO LUCRO AJUSTADO. DECLARAÇÃO FINAL. EXTINÇÃO POR INCORPORAÇÃO.

O prejuízo fiscal de pessoa jurídica extinta, por incorporação, somente poderá ser compensado com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro. Inexiste, para a hipótese, previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima desse limite.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. IRPJ E CSLL. LIMITAÇÃO DE 30% DO LUCRO AJUSTADO. EMPRESA INCORPORADA. APURAÇÃO.

A apuração do imposto de renda e da CSLL a pagar decorrentes da inobservância do limite de compensação de 30% do lucro líquido ajustado deve ser feita a partir dos dados concernentes à declaração da empresa que efetuou a compensação de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa acima do limite legal estabelecido.

(...)

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS.

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007 a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O resultado do julgamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ espalha seus efeitos sobre a CSLL lançada em decorrência das mesmas infrações.

(...)

Cumpra esclarecer que a instância *a quo* cancelou a infração referente à glosa de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL tão-somente por verificar e concordar com a alegação de que a empresa incorporada havia recolhido IRPJ e CSLL por estimativa, bem como havia sofrido retenção do IR na fonte, em valores suficientes para zerar os valores desses tributos a pagar quando recompostas as apurações do ano-calendário de 2006 considerando o limite compensação determinado pela trava dos 30%.

Inconformada, a empresa apresentou recurso voluntário no qual, essencialmente, repete os argumentos deduzidos anteriormente no que diz respeito à inaplicabilidade das multas isoladas. Quanto ao recurso de ofício, pleiteia que seja ratificado o

cancelamento perpetrado pela decisão recorrida. Ainda, caso assim não se entenda, reinvidica para o caso a aplicação da jurisprudência que afasta a trava dos 30% quando ocorre o encerramento de empresa por incorporação (cita o Acórdão nº 1103-00.619).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento. Além disso, o valor do crédito tributário exonerado pela decisão de primeira instância supera aquele previsto no artigo 2º da Portaria MF nº 375/2001, com o valor alterado pela Portaria MF nº 03, de 03 de janeiro de 2008 (tributos e encargos de multa superior a R\$ 1.000.000,00), motivo pelo qual o recurso de ofício interposto também deve ser conhecido.

Quanto ao recurso de ofício, concordo com a decisão recorrida no entendimento de que a trava dos 30% também se aplica no caso de incorporação.

Para uma análise mais cuidadosa dessa questão, considero importante uma pequena digressão sobre o contexto histórico-legislativo da compensação dos prejuízos e bases negativas da CSLL acumulados.

Na vigência do Decreto-Lei nº 1.598/77, o prejuízo verificado num período-base podia ser compensado total ou parcialmente com os lucros contábeis apurados dentro dos quatro períodos-base subsequentes. Portanto, apesar de ser permitida sua compensação integral, o direito ao aproveitamento do prejuízo apurado num determinado período-base sujeitava-se a um prazo decadencial.

Não obstante ter sido prevista em sua redação original a possibilidade de que a sociedade resultante de fusão e a que incorporasse outra sucedessem as sociedades extintas no seu direito de compensar os prejuízos de períodos anteriores, o Decreto-Lei nº 1.730/79 a condicionou à autorização, em situações especiais, pelo Conselho Monetário Nacional e, logo depois, o Decreto-Lei nº 1.870/81 revogou aquela possibilidade em sua plenitude. Essa vedação foi, mais tarde, expressamente confirmada pelo Decreto-Lei nº 2.341/87, o qual criou também uma vedação proporcional para o caso de cisão parcial, com a possibilidade de a pessoa jurídica cindida compensar os seus próprios prejuízos somente na proporção da parcela remanescente do patrimônio líquido.

Além disso, o mesmo Decreto-Lei nº 2.341/87 impediu que uma pessoa jurídica compense seus próprios prejuízos fiscais, se entre a data da apuração e da

compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade.

Com a edição do artigo 42 da Lei nº 8.981/95, foi criada a chamada “trava” que limitou a compensação dos prejuízos acumulados em períodos anteriores a trinta por cento do lucro apurado num determinado período. Seu § único, por sua vez, possibilitou, sem limite temporal, a compensação da parcela não compensada em razão da “trava” nos anos-calendário subsequentes. Por força do disposto no artigo 58 da mesma Lei, tais regras também foram estendidas à CSLL. Confira-se:

Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento.

Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no caput deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subsequentes.

(...)

Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.

Em virtude de dúvidas que cercaram o alcance do texto legal transcrito quanto ao direito de compensação dos prejuízos que viessem a ser apurados a partir do ano-calendário de 1995, foram em seguida inseridos no sistema os artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, os quais versaram com as seguintes disposições:

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subsequentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios da base de cálculo negativa utilizada para a compensação.

A exposição de motivos da Medida Provisória nº 998/95, a qual resultou convertida na Lei nº 9.065/95, continha a seguinte justificativa para inclusão dos referidos dispositivos:

*Arts. 15 e 16 do Projeto: decorrem de Emenda do Relator; para restabelecer o direito à compensação de prejuízos, embora com as limitações impostas pela Medida Provisória nº 812/94 (Lei nº 8.981/95). Ocorre, hoje **vacatio legis**, em relação à matéria. A limitação a 30% garante uma parcela expressiva de arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito a compensar, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo. (Diário Oficial do Congresso Nacional – Edição de 14/06/95 – Página 3273)*

Assim, o que existia ao tempo dos fatos do presente processo e que está até hoje expressamente veiculado nos textos legais é o direito de o contribuinte compensar seus prejuízos e bases negativas da CSLL acumulados em períodos anteriores até o limite de trinta por cento do lucro apurado num determinado período.

Depois de um longo período de discussão, o STF, no RE nº 344.994, pronunciou-se pela constitucionalidade da “trava” dos trinta por cento em julgado que restou com a seguinte ementa:

EMENTA:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES. ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N. 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS “A” E “B”, E 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

1. O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido.

2. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum.

Recurso extraordinário a que se nega provimento.

No âmbito do CARF, a matéria já está pacificada desde a edição da Súmula nº 3, *verbis*:

Súmula CARF nº 3: Para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízo, como em razão da compensação da base de cálculo negativa.

Com relação à possibilidade de aproveitamento dos prejuízos fiscais da incorporada pela empresa incorporadora, permanece em vigor a vedação confirmada pelo Decreto-Lei nº 2.341/87:

Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

Fica, então, a dúvida sobre a situação aventada no presente processo, qual seja, a possibilidade de uma empresa superar o limite estabelecido pela “trava”, compensando a totalidade ou parte dos seus prejuízos acumulados, na última apuração realizada pelo fato de vir a ser incorporada por outra pessoa jurídica.

Afirma-se que a “trava” ofende os conceitos de renda e lucro da Constituição Federal, acarretando a tributação do patrimônio do contribuinte. Numa interpretação teleológica, haveria a autorização para que os prejuízos fiscais e as bases de cálculo da CSLL acumulados sejam compensados sem restrição na última DIPJ apresentada.

Essa alegação está em consonância com os ensinamentos de Misabel Derzi¹, segundo o qual o prejuízo representa uma perda do patrimônio da empresa. Por isso, enquanto

¹ Cf. Misabel Abreu Machado Derzi, “Princípio de Cautela ou Não Paridade de Tratamento entre o Lucro e o Prejuízo”, in Estudos de direito tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 255 a 265.

a parcela perdida do patrimônio não for totalmente recuperada, ao se tributar qualquer lucro auferido, estar-se-á, na verdade, tributando o patrimônio e não a renda. Nesse sentido, todos os prejuízos acumulados deveriam ser compensados antes de qualquer retorno à tributação dos lucros, mas a “trava” impede a atuação desse mecanismo.

Para amenizar o efeito da tributação no patrimônio, sugere-se que, no caso da extinção da empresa que detém prejuízos e base negativas da CSLL acumulados, haveria a referida autorização.

Apesar de todo o respeito que merecem os ensinamentos da ilustre Professora, entendo que esse raciocínio parte da premissa de que os conceitos de lucro, noutras palavras, renda para as empresas, e patrimônio são bem definidos pela ciência contábil e, como tais, devem ser rigorosamente obedecidos pela legislação tributária.

Sem embargo, o conceito de renda tem raízes profundamente marcadas na teoria econômica. Mas, desde o século XIX, quando a renda passou a se firmar como forma preferida de cobrança de impostos por sua aptidão para a exteriorização da capacidade contributiva e para a eficiência da arrecadação, os estudiosos da ciência das finanças perceberam a insuficiência ou limitação dos conceitos econômicos para os fins práticos da imposição tributária e desenvolveram novas formulações para o conceito de renda.

Foi nesse contexto que surgiram as teorias da fonte e do acréscimo patrimonial. Pela teoria da fonte, a renda seria o “produto periódico de uma fonte permanente”. Por sua vez, a teoria do acréscimo patrimonial, procurando dar ao conceito uma maior amplitude em sua base, para incluir nele hipóteses que, de outra maneira, escapariam ao estreito critério da fonte, definia a renda como “o incremento líquido do patrimônio em período determinado de tempo”.

Inspiradas nessas ideias, as comissões encarregadas de redigir o projeto do CTN erigiram o seu artigo 43 com o seguinte conteúdo:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Assim, o inciso I foi inspirado na teoria da fonte enquanto que o inciso II, na teoria do acréscimo patrimonial.

Contudo, os debates travados nos trabalhos daquelas comissões, conforme narrado por seu relator, Rubens Gomes de Sousa², permitem concluir que a teoria do acréscimo

patrimonial seria suficiente para fundamentar ambos os incisos. Com efeito, relativamente a este aspecto específico, o saudoso tributarista assim se manifestou: “vale sublinhar que essa redação do inciso II implica que também a renda, de que trata o inciso I, é um acréscimo patrimonial, como já está dito pela palavra produto constante desse inciso”³.

A conceituação da renda nos termos da teoria do acréscimo patrimonial foi historicamente elaborada a partir da colaboração dos estudos dos financistas Georg Schanz, Robert Haig e Henry Simons, por isso ela é conhecida na literatura como modelo Schanz-Haig-Simons – SHS – de renda. A partir desses estudos, é possível conceituar a renda num determinado período como a soma, em valor monetário, entre o consumo de bens e serviços e o acréscimo de patrimônio verificados nesse mesmo período. Para consecução dessa renda contribuem todos os fluxos monetários e demais benefícios (que possam também ser avaliados em termos monetários) que ingressem na esfera patrimonial da pessoa durante o período considerado. Desse modo, concorrem para a realização da renda as remunerações recebidas em troca dos fatores de produção, as doações e ganhos eventuais, os acréscimos nos valores dos ativos e a renda imputada⁴.

A renda conceituada segundo o modelo SHS pode, portanto, ser considerada o parâmetro ideal de renda a quem nosso CTN escolheu aderir. Em virtude da remissão à lei complementar estabelecida no artigo 143, III, “a”, da Constituição, podemos considerá-la nosso conceito constitucional de renda. Entretanto, a amplitude desse conceito revela que a tributação sobre a renda expressa no modelo SHS é praticamente inviável e politicamente não desejada. Opera-se, então, um sopesamento de princípios na elaboração da lei tributária. Em virtude desse sopesamento, a renda a ser tributada sofre uma significativa redução em relação à renda idealmente conceituada.

Assim, os ajustes efetuados pela lei tributária, para do lucro contábil se chegar ao lucro tributável, são manifestações do mencionado sopesamento de princípios que normalmente afastam o lucro tributável do conceito ideal de renda. A bem da verdade, a própria definição contábil de lucro já assume algumas premissas que afastam o lucro contábil do conceito de renda segundo o modelo SHS⁵. Por isso, há também ajustes que atuam no sentido contrário, ou seja, para aproximar o lucro tributável do conceito ideal de renda.

Nessa esteira, fica claro que a lei tributária pode e deve promover os ajustes necessários para conformar o lucro tributável em consonância com o arcabouço valorativo inserido nos diferentes princípios e regras constitucionais. Ao aplicador das normas veiculadas por lei, pelo menos em sede de controle da legalidade dos atos administrativos, resta verificar a correta subsunção dos fatos nos antecedentes dessas normas.

Além disso, por se tratar de um conceito constitucional, qualquer manifestação desse colegiado acerca da conformidade das disposições da lei tributária com o conceito de renda iria de encontro ao que determina a Súmula nº 2 do CARF:

tratamento fiscal como lucros distribuídos no que se refere à própria sociedade e a seus sócios ou acionistas”. In: Pareceres-1: Imposto de Renda. Ed. Póstuma. São Paulo: IBET e Resenha Tributária, 1975, pp. 59 a 95.

³ Cf. Rubens Gomes de Sousa, “Imposto de Renda: Despesas”, p. 70.

⁴ Cf. Kelvin Holmes, *The concept of income. A multi-disciplinary analysis*. The Netherlands: IBFD, 2000, p. 57.

⁵ *Ibidem*, pp. 146 e 147.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Por essas razões, não se pode dar guarida à alegação de que a “trava” ofenderia os conceitos constitucionais de renda e lucro, acarretando uma tributação do patrimônio do contribuinte, bem como de que tal ofensa autorizaria uma interpretação teleológica que permitisse a compensação dos prejuízos e bases negativas da CSLL acumulados.

Caso se invoque o fato de o artigo 189 da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A) permitir a dedução dos prejuízos acumulados, há que se recordar que essa mesma lei admite a existência de métodos e critérios contábeis diferentes dos que são determinados pela lei comercial. Tanto é que seu artigo 177, § 2º, com a redação determinada pela Lei nº 11.941/09, determina que tais métodos e critérios sejam observados exclusivamente em livros e registros auxiliares, confira-se:

§ 2º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras.

Nesse contexto, observa-se que as disposições da lei tributária, dada sua notória convivência com a regulamentação contábil, são expressamente ressalvadas.

É por isso que as regras de compensação dos prejuízos e das bases negativas da CSLL acumulados da legislação tributária têm caráter autônomo e aplicação exclusiva na apuração do lucro tributável. Não se comunicam com a regra do artigo 189 da Lei nº 6.404/76, instituída com o objetivo de apurar a existência de resultado positivo passível de compor a base de cálculo das participações estatutárias (artigo 190) e eventual lucro líquido remanescente (artigo 191) apto a ser destinado por deliberação da assembleia de acionistas (artigo 192). Veja-se:

SEÇÃO I

Lucro

Dedução de Prejuízos e Imposto sobre a Renda

Art. 189. Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto sobre a Renda.

Parágrafo único. o prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem.

Participações

Art. 190. As participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada.

Parágrafo único. Aplica-se ao pagamento das participações dos administradores e das partes beneficiárias o disposto nos parágrafos do artigo 201.

Lucro Líquido

Art. 191. Lucro líquido do exercício é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações de que trata o artigo 190.

Proposta de Destinação do Lucro

Art. 192. Juntamente com as demonstrações financeiras do exercício, os órgãos da administração da companhia apresentarão à assembléia-geral ordinária, observado o disposto nos artigos 193 a 203 e no estatuto, proposta sobre a destinação a ser dada ao lucro líquido do exercício.

E não se diga que a restrição brasileira não encontraria precedente no mundo civilizado. A maioria dos países também impõe algum tipo de limitação à compensação dos prejuízos acumulados.

Com efeito, vários países, apesar de permitirem o aproveitamento do prejuízo retroativo a alguns anos anteriores (técnica do “carry back”), impõem um limite temporal para o aproveitamento do saldo no futuro. Outros, sem concessão para o “carry back”, assim como a regra anteriormente vigente no Brasil, só impõem o limite temporal para o futuro (técnica do “carry forward”). Em todos os casos, haverá a possibilidade de alguma parcela dos prejuízos acumulados não ser aproveitada, seja pelo transcurso do prazo decadencial, seja pela extinção da empresa antes que ela possa fruir desse direito.

O fato é que a lei brasileira mudou seu limite. De um limite temporal para o futuro, mudou para um limite percentual no presente. Fez isso porque no sopesamento de princípios que motivaram a elaboração legislativa entendeu-se que assim deveria proceder.

Destarte, o fato de que a maioria dos países possui alguma forma de limite para a compensação de prejuízos, só serve para reforçar o argumento de que o nosso País também pode ter o seu.

Além disso, há que se levar também em conta o entendimento de que a compensação de prejuízos se trata de benefício fiscal no sentido de que o ente tributante pode, mas não está obrigado, permitir a compensação de prejuízos anteriores.

O enquadramento da compensação de prejuízos no conceito de benefício fiscal, além de estar em consonância com a jurisprudência do STF acima citada, pode ser justificado pelo fato de que, diferentemente do que ocorre em alguns países onde a renda segue a teoria da fonte definida em espectros cedulares, o conceito de renda adotado no Brasil, como já explicado, segue a teoria do acréscimo patrimonial - segundo o modelo SHS - definido numa amplitude global⁶. Consequentemente, no caso do imposto de renda, a lei tributária incide de forma global sobre todo acréscimo patrimonial. Depois, sobre algumas situações específicas, afasta o campo de incidência.

Diria até mesmo que sua natureza é de uma isenção. Como explica Paulo de Barros Carvalho, a isenção atua no próprio campo normativo. A regra de isenção subtrai parte do campo de abrangência do antecedente ou do consequente da regra-matriz de incidência, mutilando, parcialmente, um ou mais dos seus critérios⁷.

Nessa trilha, quando a lei cria um mecanismo como a compensação de prejuízos e bases negativas da CSLL acumulados, nada mais faz do que mutilar, parcialmente, o critério da base de cálculo das regras-matriz de incidência do IRPJ e da CSLL. Mas, o faz de forma limitada, qual seja, restringe essa compensação a trinta por cento do lucro apurado no próprio período de apuração. Se não houvesse essa concessão normativa, as alíquotas daqueles tributos seriam aplicadas às respectivas bases de cálculo, sem qualquer mutilação.

Por tratar-se de isenção, há que se lembrar o que determina o artigo 111 do CTN, *verbis*:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(...)

II - outorga de isenção;

Assim, não há espaço para um alargamento da isenção além das situações expressamente previstas em lei. Não é possível, portanto, interpretar os comandos legais de modo que quando ocorre a extinção da pessoa jurídica a compensação dos prejuízos e bases negativas da CSLL sejam alargados para além do limite previsto pela “trava”. Não há nenhuma concessão expressa na lei para essa situação. E não é de se estranhar que seja assim. Afinal, a regra geral é a incidência sobre a renda global. A mutilação é uma exceção. Por isso, não se pode dar uma amplitude extensiva à regra de isenção.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais também já se pronunciou no sentido de que a manutenção da “trava” é devida mesmo quando ocorre a extinção da pessoa jurídica

⁶ Cf. Reuven S. Avi-Yonah, Nicola Sartori e Omri Marian, *Global Perspectives on Income Taxation Law*. New York: Oxford, 2011, pp. 17 a 23.

⁷ Cf. Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, 17a ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 490.

por incorporação (Acórdão nº 9101-00.401). Por trazer outros argumentos relevantes a essa conclusão, transcrevo a seguir a ementa e um trecho do voto condutor proferido pela Ilustre Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro:

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

IRPJ. DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa.

(...)

Os Tribunais Superiores já definiram que na compensação de prejuízos não se trata de direito adquirido, mas sim de uma expectativa de direito, como demonstram decisões do Superior Tribunal de Justiça, como exemplo o Recurso Especial nº 307389 - RS, que ao enfrentar semelhante questão pronuncia-se da forma seguinte:

O princípio da legalidade, do mesmo modo que impõe a exigência de cobrança a tributo só por lei expressa, também, exige que a compensação de prejuízos com lucros para fins tributários somente ocorra com autorização legislativa.

Insubsistente a tese da recorrente de que não há proibição da compensação pretendida. No regime de direito público, especialmente no campo do direito tributário, a relação jurídica decorre de norma positiva. O silêncio da lei não cria direitos para nenhuma das partes: sujeito ativo e sujeito passivo.

Outrossim, no trato de qualquer benefício fiscal, mesmo concedido por lei, a interpretação é restritiva

Também o STF se pronunciou acerca do tema, em 25/03/2009, no RE 344.994-0 do Paraná, cujo Relator inicial, o Ministro Marco Aurélio restou vencido. Redige o voto vencedor o Ministro Eros Grau, acórdão assim ementado:

EMENTA:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N.8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE, AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 50, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

Neste recurso pretendia o autor que a trava não incidisse sobre os saldos de prejuízos ocorridos até dezembro de 1994, sob argumento de que se estava diante de um direito adquirido à compensação de todo prejuízo e a nova lei não poderia restringir tal direito.

Aliás, quanto a interpretação teleológica pretendida no paradigma trazido à colação, no que toca aos prejuízos fiscais, o Supremo Tribunal Federal decidiu, em sua composição Plenária, que a compensação de prejuízos fiscais tem natureza de benefício fiscal e pode, como instrumento de política tributária, ser revisto pelo legislador sem implicar, sequer, no direito adquirido. Destaque é de ser dado ao voto da Ministra Ellen Gracie, que bem traduz a lógica do que aqui defendemos e neutraliza os argumentos da Recorrente nos seguintes termos:

(...)

4. Já quanto à limitação da compensação dos prejuízos fiscais apurados até 31.12.1994, destaco, por oportuno, as palavras sucintas e rigorosamente claras com que rejeitou o pedido de liminar, ocasião em que o eminente Juiz Federal Antônio Albino Ramos de Oliveira assentou quanto importa para o deslinde da questão

"A lei questionada limitou as deduções de prejuízos da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social referentes a exercício futuro. Vedado estaria fazê-lo em relação a fatos geradores já ocorridos quando de sua publicação, ou para exigência no mesmo exercício. " (fl. 44)

5. (...)

Entendo, com vênio ao eminente Relator, que os impetrantes tiveram modificada pela Lei 8.981/95 mera expectativa de direito donde o não-cabimento da impetração.

6. Isto porque, o conceito de lucro é aquele que a lei define, não necessariamente, o que corresponde às perspectivas societárias ou econômicas.

Ora, o Regulamento do Imposto de Renda - RIR, que antes autorizava o desconto de 100% dos prejuízos fiscais, para efeito de apuração do lucro real, foi alterado pela Lei 8.981/95, que limitou tais compensações a 30% do lucro real apurado no exercício correspondente.

7. A rigor, as empresas deficitárias não têm "crédito" oponível à Fazenda Pública. Lucro e prejuízo são contingências do mundo dos negócios. Inexiste direito líquido e certo à "socialização" dos prejuízos, como a garantir a sobrevivência de empresas ineficientes. É apenas por benesse da política fiscal - atenta a valores mais amplos como o da estimulação da economia e o da necessidade da criação e manutenção de empregos - que se estabelecem mecanismos como o que ora examinamos, mediante o qual é autorizado o abatimento dos prejuízos verificados, mais além do exercício social em que constatados. Como todo favor fiscal, ele se restringe às condições fixadas em lei. E a lei vigente para o exercício fiscal que definirá se o benefício será calculado sobre 10,

20 ou 30%, ou mesmo sobre a totalidade do lucro líquido. Mas, até que encerrado o exercício fiscal, ao longo do qual se forma e se conforma o fato gerador do Imposto de Renda, o contribuinte tem mera expectativa de direito quanto à manutenção dos patamares fixados pela legislação que regia os exercícios anteriores.

Não se cuida, como parece claro, de qualquer alteração de base de cálculo do tributo, para que se invoque a exigibilidade de lei complementar. Menos ainda, de empréstimo compulsório.

Não há, por isso, quebra dos princípios da irretroatividade (CF, art. 150, III, a e b) ou do direito adquirido (CF, art 5º, XXXVI)

(...)

8. Por tais razões, peço licença para seguir a linha da divergência inaugurada pelo Ministro Eros Grau

Em sendo a compensação de prejuízos fiscais espécie incentivo fiscal outorgado por lei e não um patrimônio do contribuinte a ser socializado, não se pode ampliar o sentido da lei nem ampliar o seu significado eis que a norma que cuida de benefícios fiscais devem ser interpretadas de forma restritiva nos termos do artigo 111 do Código Tributário Nacional.

Neste sentido é a jurisprudência consoante arestos a seguir elencados:

Ementa: I. A legislação pertinente ao Simples ao prever exclusão do crédito tributário deve ser interpretada literalmente, consoante dispõe o art. 111, I do CTN (STJ. REsp 825012/MG Rel.: Min. Castro Meira, Turma. Decisão: 16/05/06. DJ de 26/05/06, p. 250.)

Ementa: ... I. Da leitura do art. 151 do CTN deduz-se que as possibilidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário nele estão exauridas, não comportando interpretação extensiva do seu conteúdo, ante o teor do art 111, inciso I, do CTN. ..." (STJ. Resp 7827291/PR, Rel.: Min Castro Meira. 2ª Turma, Decisão: 06/12/05. DJ de 01/02/06, p. 506.)

"Ementa: I. O art. 111 do CTN, que prescreve a interpretação literal da norma, não pode levar o aplicador do direito à absurda conclusão de que esteja ele impedido, no seu mister de apreciar e aplicar as normas de direito, de valer-se de uma equilibrada ponderação dos elementos lógico-sistemático, histórico e finalístico ou teleológico, os quais integram a moderna metodologia de interpretação das normas jurídicas....." REsp 192531/RS, Rel.: Mm.. João Octavio de Noronha, 2ª Turma. Decisão: 17/02/05. DJ de 16/05/05, p. 275.)

"Ementa: II. Nos termos do art. 111 do CTN, a interpretação das normas de índole tributária não comportam ampliações ou restrições, e, sendo possível mais de uma interpretação, todas razoáveis, deve prevalecer aquela que mais se aproxima do elemento literal. ..." (TRF 2ª Região. AMS 94.02.14085-9/RJ. Rel.: Des. Federal Poul Erik Dyrlun, 6ª Turma. Decisão: 15/12/04 DJ de 10/01/05, p. 52.)

De fato, quando a lei quis que fosse liberado o limite a compensação de 30% dos prejuízos fiscais, o fez de forma expressa, como foi o caso dos lucros auferidos

pelas empresas inseridas no regime Befiex, como se vê no artigo 95 da Lei 8981/1995, com a redação inserida através do artigo 1º. da Lei 9065/1995, a saber:

"Art. 95. As empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação aprovados até 3 de junho de 1993, pela Comissão para Concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação - BEFIEX, poderão compensar o prejuízo fiscal verificado em um período-base com o lucro real determinado nos seis anos-calendário subsequentes, independentemente da distribuição de lucros ou dividendos a seus sócios ou acionistas."

Nesta esteira a Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, vem determinando, quanto a Compensação de Prejuízos Fiscais, o seguinte:

Art. 35. Para fins de determinação do lucro real, o lucro líquido, depois de ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda, poderá ser reduzido pela compensação de prejuízos fiscais em até, no máximo, trinta por cento.

§ 4º O limite de redução de que trata este artigo não se aplica aos prejuízos fiscais decorrentes da exploração de atividades rurais, bem como aos apurados pelas empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação aprovados até 3 de junho de 1993, pela Comissão para Concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação - BEFIEX, nos termos do art. 95 da Lei nº 8.981 com a redação dada pela Lei nº 9.065, ambas de 1995.

Nesta normativa, também, a confirmação do que dispunha o artigo 14 da Lei 8023/1990, no que tange ao tratamento diferenciado concedido às empresas que exercem atividades rurais que podiam compensar todos os prejuízos incorridos, sem limites. Lei 8023/1990:

Art. 14. O prejuízo apurado pela pessoa física e pela pessoa jurídica poderá ser compensado com o resultado positivo obtido nas anos-base posteriores.

O permissivo é posteriormente ampliado para a CSLL através do art. 41 da MP 2.113-32 de 21/06/2001, como segue:

MP 2.113-32 de 21/06/2001

Art.41.O limite máximo de redução do lucro líquido ajustado, previsto no art. 16 da Lei nº 9 065, de 20 de junho de 1995, não se aplica ao resultado decorrente da exploração de atividade rural, relativamente à compensação de base de cálculo negativa da CSLL.

A interpretação fundada em argumentos finalísticos serve de auxílio à interpretação, mas não pode ser fundamento para negar validade à interpretação jurídica consagrada aos conceitos tributários.

Dessa forma, em homenagem ao comando legal do art. 111 do CTN, que impõe restrição de interpretação das normas que concedem benefícios fiscais, como é o caso, descabe o elastério interpretativo pretendido pela Recorrente.

Mas, por amor ao debate, mesmo que de benefício fiscal não se tratasse, no mínimo teríamos que admitir que as normas jurídicas exceptivas à trava dos 30% acima referidas também devem ser interpretadas de maneira restrita. É de se ver.

As normas jurídicas exceptivas, como é o caso, só abrange os antecedentes que especifica, devendo se utilizar, sim, do argumento a "contrario sensu". Esse, inclusive, é o ensinamento do nosso mestre Jusfilósofo Pernambucano Lourival Vilanova em sua obra-prima "As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo", do qual extraímos o seguinte excerto:

"A norma jurídica exceptiva só abrange os antecedentes que especifica, não outros, delineando conjunto-unimembre ou conjunto-multimembre de sujeitos ou ações que caem fora da órbita de abrangência (da extensão em sentido lógico) ou âmbito-de-validade da norma geral.

(...)

*Não consta, é certo, na enumeração das normas para preenchimento das lacunas, ao lado da inferência analógica, a inferência a contrario, mas ela está implícita em cânones, como meras diretivas (normas, ainda que sem a estrutura de verdadeiras normas de Direito Positivo), como a de que 'inclusão de um, importa na exclusão de outro', ou no preceito já mencionado do art. 6º da antiga Introdução ao Código Civil, segundo o qual a lei que abre exceções a regras gerais só abrange os casos que especifica. Com isso, o legislador quis incorporar o adágio *exceptiones strictissimae interpretationis sunt*, ou indicar normativamente ao intérprete que, no Direito especial, como no Direito excepcional, não se deve pregar a extensão analógica, mas a excludência do que não está implícita ou explicitamente regulado, mediante a via do argumento a contrario sensu. Dizendo com F. Ferrar: 'pois se o legislador, por considerações especiais de utilidade dispôs limitadamente a certos fatos ou pessoas, nos outros casos entendeu que o mesmo tratamento não tivesse lugar' (As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo, 1ª Edição, Ed Max Lemond, páginas 263, 265 e 266). (Destaquei)*

Vê-se que a boa hermenêutica baseada nos ensinamentos de Lourival Vilanova ampara a utilização do argumento a *contrario sensu*, perfeitamente válido em se tratando de norma exceptiva. É quando um argumento que é considerado "quase-lógico" (na visão de Perelman e Tyteca, no Tratado da Argumentação), passa a ser totalmente lógico no mundo do Direito (Lourival Vilanova).

Portanto, acompanho a decisão recorrida no entendimento de que a trava dos 30% também se aplica no caso de incorporação.

Nada obstante, como bem ponderado naquela mesma decisão, a recorrente tem razão quando registra que a não observância do limite da trava foi uma infração cometida por sua incorporada e, por isso, há que se reconhecer o direito à compensação dos valores recolhidos a título de estimativa por essa mesma incorporada no correspondente período de apuração (ou dela retidos a título de IR na fonte).

Nesse sentido, andou bem o ilustre relator daquela decisão quando verificou as informações pertinentes contidas em DIPJ, DCTF e DARF (fls. 3273 a 3351) relativas aos valores recolhidos a título de estimativas de IRPJ e CSLL, bem como o valor retido a título de IR na fonte (apenas uma parcela do valor devido em janeiro de 2006). Com efeito, está correta a conclusão de que a incorporada, mesmo aplicando a trava dos 30%, ainda apuraria saldos negativos de IRPJ e CSLL.

Diante disso, há que se negar provimento ao recurso de ofício.

No tocante ao recurso voluntário, depois da renúncia veiculada no requerimento (fls. 3675 a 3681) que comunicou a adesão ao parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/09, considerando a reabertura do prazo pela Lei nº 12.865/13, restou a discussão sobre a procedência das multas isoladas por recolhimento a menor de estimativas.

Sobre o assunto, sigo o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais que rejeita a aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

Nesse sentido, pela clareza da argumentação empreendida, peço vênica para reproduzir trecho, conquanto extenso, do voto proferido pela ilustre Conselheira Karem Jureidini Dias no julgamento realizado em 15/08/2012 (*Acórdão nº 9101-01.455*):

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, *verbis*⁸:

“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:

(...)

⁸ Redação Original:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

§ 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.

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.”

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

“Art.2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§1º e 2º do artigo anterior.

§4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.”

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”.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-139.794, Processo nº 10680.005834/2003-12, Acórdão CSRF/01-05.552, *verbis*:

“Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução do tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido”.

É bem verdade que melhor seria se a penalidade em comento fosse tratada como uma pena aplicada pela postergação do pagamento de imposto ou contribuição, mas existe regra específica para o caso de ausência de pagamento ou pagamento a menor de antecipação devida de IRPJ e CSLL, sobrepondo-se, portanto, à regra da postergação.

Adotada a premissa de que a imputação da multa isolada tem por fundamento norma primária sancionadora, em cuja hipótese está o descumprimento de obrigação principal, então a multa isolada é prevista para as hipóteses de não recolhimento ou recolhimento a menor do tributo na forma antecipada. Entendo que não há como se admitir que o valor da antecipação seja, após o encerramento do ano-calendário, um tributo isolado. A antecipação não é inconstitucional, nem ilegal. Isto porque, como o próprio nome enseja, é mera antecipação de tributo – IRPJ e CSLL – apurado de forma definitiva após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração na forma de lucro real anual.

O disposto no artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 veicula norma que estabelece a imputação de penalidade isolada pelo não recolhimento de IRPJ e CSLL, de forma antecipada. Dado o fato do não recolhimento do tributo no prazo estipulado para sua antecipação, deve ser imputada a multa isolada.

No conseqüente desta norma resta claro que, como critério pessoal, tem-se de um lado o contribuinte sujeito ao pagamento da antecipação, de outro a União como sujeito ativo. Como critério quantitativo tem-se o percentual atual de 50% do tributo devido e não pago. Utiliza-se o termo tributo porque a sanção é aplicada sobre o descumprimento de obrigação principal.

Neste passo, até o encerramento do ano-calendário o que se tem por tributo devido é o IRPJ e a CSLL, apurados conforme cálculo previsto para antecipação. Já após o encerramento do ano-calendário e apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro real, não há como negar que o montante do tributo devido é aquele definitivamente apurado, após as adições, exclusões e compensações previstas em lei.

Considerando que o IRPJ e a CSLL são auferidos ao final do ano-calendário, sendo provisório o montante calculado nas antecipações, conclui-se que:

i) Quando a multa isolada é aplicada durante o ano-calendário, a base é o tributo até então apurado, conforme cálculo das antecipações, já que outro não existe a substituí-lo por definitividade naquele momento.

ii) Quando a multa isolada é imputada após o encerramento do ano-calendário e apuração definitiva do tributo devido, sem dúvida a hipótese de aplicação é a mesma, falta de recolhimento das antecipações, não obstante, sua base de incidência terá por limite o valor do tributo definitivamente apurado.

Nem há que se imaginar que se nega vigência à norma em questão. O que ocorre é a eliminação, pela interpretação, de eventual contrariedade. Ressalte-se que não se trata sequer de contradição, mas de mera e aparente contrariedade. Isto porque, tanto a multa isolada, quanto a multa de ofício têm seu lugar, bem como a multa isolada pode ser aplicada inclusive após o encerramento do ano-calendário, mas, em se tratando de multa de natureza tributária, a base é o tributo que deixou de ser recolhido. Este tributo – IRPJ e CSLL – é aquele apurado conforme cálculo de antecipação até o encerramento do período e é aquele apurado pelo lucro real após o encerramento do período.

Neste ponto, peço vênica para novamente transcrever trecho do voto do brilhante Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, proferido no julgamento do recurso nº 105-139.794, já mencionado anteriormente, *verbis*:

“(...) Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário.

Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte. Se não há tributo devido, tampouco há base de cálculo para se apurar o valor da penalidade.(...).”

Se o lançamento é efetuado antes do fim do exercício – portanto antes dos ajustes / apuração do lucro, base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos – a base para imposição da sanção é aquela devida por antecipação e calculada até aquele momento. Naquele momento, inclusive, não há autorização para constituição de obrigação principal definitiva – tributo – especialmente porque o mesmo ainda não se quantificou definitivamente porque não concluído o fato gerador. Nestes termos dispõe o *caput* do artigo 15 da Instrução Normativa nº 93/97, *verbis*:

“Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.”

De outra feita, em momento posterior ao encerramento do ano-calendário, já existe quantificação do tributo devido definitivamente pelos ajustes determinados em legislação de regência, então esta é a limitação ao critério quantitativo da imposição de multa isolada.

Vale destacar a lição de Marco Aurélio Greco a respeito do tema, *verbis*:

“(...) mensalmente o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (art. 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisória de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dele não pode se distanciar – que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.891/95)”. (In: “Multa Agravada em Duplicidade” São Paulo, Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 159).

Tampouco é de se questionar esta interpretação com base no fato de que a multa em questão é aplicável até mesmo em casos de apuração de base negativa da CSLL e de prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente, conforme dispõe a alínea “b”, do inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, anteriormente capitulado no § 1º do citado artigo.

O direito, *in casu*, deve ser analisado à luz da relação de coordenação existente entre a norma veiculada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 e aquela veiculada pelo artigo 39, parágrafo segundo, da Lei nº 8.383/91, *verbis*:

“Art. 39. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento, até o último dia útil do mês subsequente, do imposto devido mensalmente, calculado por estimativa, observado o seguinte:

(...)

§ 2º A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal estimado, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso.(...)”

Referido dispositivo, conforme é possível constatar, autoriza que o contribuinte interrompa ou reduza os pagamentos devidos por antecipação desde que demonstre, por meio de balancete mensal, que o valor da estimativa anteriormente

paga e, portanto, acumulada no período, excede o valor do tributo apurado com base no lucro ajustado no período em curso.

Assim, a exegese que se extrai dos comandos legais contidos no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, mesmo após as alterações inseridas pela Lei nº 11.488/07, é aquela segundo a qual o lançamento da multa isolada pode ser feito em duas hipóteses:

(i) Antes da apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, quando a base para a imposição da multa observará um dos seguintes critérios: (i.1) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir da margem setorial (o percentual definido em lei) da receita bruta acumulada; ou (i.2) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir do balanço de redução ou suspensão (neste último caso, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL).

(ii) Após a apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, somente se ficar constatado que houve parcela daquele tributo devido que deixou de ser paga na forma de antecipação (quando deveria ter sido paga nesta forma), mas foi paga no ajuste. A base para a imposição da multa corresponderá exatamente ao valor da mencionada parcela. Não se admite, por óbvio, que tal base supere o valor do tributo devido apurado. Assim, há que se verificar se os valores de estimativa a pagar foram deduzidos na apuração anual. Em caso positivo, isto significa que o tributo devido não foi recolhido nem como estimativa nem como resultado do ajuste, portanto, não se trata de cobrar multa isolada, mas, sim, de cobrar o tributo acompanhado da multa proporcional. Em caso negativo, isto significa que o tributo não foi recolhido como estimativa, mas foi recolhido como resultado do ajuste, portanto, é cabível a multa isolada. Contudo, a base para a imposição da multa deverá corresponder ao valor da estimativa não paga que deixou de ser deduzida na apuração anual do imposto devido. Não se admite, também, que essa base supere o valor do imposto devido calculado na apuração anual.

A impossibilidade de lançamento da multa isolada concomitantemente com a multa proporcional é explicada na sequência do voto:

CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO

Por tudo quanto exposto na interpretação da norma que dispõe sobre a multa isolada em razão do não pagamento, ou pagamento a menor de antecipações, conclui-se que esta é devida e calculada sobre a obrigação principal até então apurada. O mesmo ocorre com a multa de ofício que acompanha o lançamento referente à totalidade ou diferença de tributo que deixou de ser constituído pelo contribuinte, ao final do ano-calendário.

Verifico identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias, pois ambas alcançam o contribuinte – sujeito passivo – e têm por critério material o descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido.

Inevitável, portanto, concluir-se que impor sanção pelo não recolhimento do tributo apurado conforme lançamento de ofício que apura IRPJ e CSLL devidos ao final do ano-calendário e impor sanção pelo não recolhimento ou recolhimento a menor das antecipações devidas, relativamente aos mesmos tributos, é penalizar o

mesmo contribuinte duas vezes por ter deixado de recolher integralmente o tributo devido. Portanto, nestes casos, uma penalidade é excludente da outra.

Se o que prevalece para fins de quantificação da obrigação principal é o valor decorrente da apuração final, consolidada e definitiva do tributo – justamente porque as antecipações são apurações provisórias do mesmo tributo – também assim deve ser em relação a aplicação das penalidades: prevalece a multa aplicada quando o contribuinte não recolhe o tributo devido em conformidade com a apuração definitiva.

Além disso, é inegável que no caso em análise a aplicação da multa isolada é mera penalização de conduta meio de deixar de recolher tributo, uma vez que, por meio do mesmo lançamento, foi constituída, também, multa de ofício pelo não recolhimento de tributo apurado quando da consolidação da obrigação principal devida no exercício e não constituída/recolhida pelo contribuinte.

Neste ponto vale destacar outro trecho do bem elaborado voto proferido pelo Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, em julgamento já referido, realizado nesta mesma Turma, a respeito da matéria ora sob análise, tratando do princípio da consunção da conduta-meio pela conduta-fim, *verbis*:

“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”. (Recurso do Procurador nº 105139.794– Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Rel. Marcos Vinícius Neder de Lima – Sessão de 04/12/2006)

Adicionalmente, vale notar que é possível valorar as duas penalidades e estabelecer qual delas deve ser aplicável porque, em casos como o ora analisado, senão em razão da identidade de critérios pessoal e material das duas penalidades, ou por força da impossibilidade de se apenar conduta meio e conduta fim, também

porque a lei que estabelece as referidas multas não determina expressamente que deve haver concomitância.

A lei não estabelece concomitância, não se tratando *in casu* de contradição. E como não há determinação legal de que ambas sejam aplicadas, o que vemos é um caso de aparente contrariedade. Ou seja, há aplicação normativa por exclusão, segundo o que se determina a aplicação de uma ou de outra penalidade, a depender do caso, da valoração do bem maior a ser protegido, e das condutas incorridas pelo contribuinte. Se somente houve falta de recolhimento das antecipações esta é a conduta fim. Se, por outro lado, o contribuinte além de não recolher as antecipações, também deixou de constituir/recolher o tributo devido conforme a apuração definitiva, ocorrida após o encerramento do ano-calendário, então aquela é conduta-meio desta que é a conduta-fim.

Destarte, há concomitância se multas isolada e proporcional forem aplicadas como consequência da não antecipação de parcela do tributo devido que também não foi paga no ajuste. Isso ocorre, por exemplo, quando se verifica uma omissão de receita. A receita excluída no cálculo da estimativa é uma etapa preparatória do não pagamento do tributo devido no balanço final do mesmo ano-calendário. O mesmo fenômeno ocorre quando se efetua uma glosa de despesa que havia sido incluída no cálculo da estimativa apurada em balanço de suspensão ou redução. O impacto que a não antecipação causa na apuração do tributo devido é devidamente penalizado pela multa proporcional.

Observe-se que esse entendimento foi confirmado pela Súmula CARF nº 105, *verbis*:

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

Mesmo que se defenda que esta súmula não se aplica aos fatos geradores posteriores à edição da Medida Provisória nº 351/07, a qual foi convertida na Lei nº 11.488/07, como já ressaltado, o entendimento aqui firmado permanece inabalado com as alterações promovidas pelos referidos estatutos legais.

No caso em apreço, a fiscalização lançou as multas isoladas pelo não pagamento das estimativas recalculadas como decorrência das infrações autuadas, justamente aquelas nas quais o litígio foi renunciado pela recorrente (as mencionadas nos itens "i", "iii" e "iv" na introdução do relatório), quais sejam, as glosas de amortização de ágio, de despesas com segurança patrimonial e de despesas com helicóptero. Essas mesmas infrações impactaram a apuração feita pela fiscalização dos tributos devidos no final do ano-calendário. Trata-se, portanto, de concomitância.

Por isso, afasto a aplicação das multas isoladas sobre estimativas.

No caso de ser vencido nesse entendimento, considerando haver posições dissonantes na Turma sobre a procedência das multas isoladas por estimativas em concomitância com as multas proporcionais, informo a seguir os valores em que estas foram aplicadas.

ANOS	TRIBUTO	MULTA PROPORCIONAL (R\$) OBS: Abrange as quatro infrações e os dois anos-calendário incluídos na autuação	MULTA ISOLADA (R\$) OBS: Abrange as infrações "i", "iii" e "iv" e o ano-calendário de 2007
2006 e 2007	IRPJ	17.565.290,77	6.336.436,21
	CSLL	7.618.742,06	2.625.288,31

Diante do exposto, oriento meu voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento integral ao recurso voluntário apresentado para afastar as multas isoladas sobre estimativas, ou seja, no limite remanescente da lide.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Redator Designado

É de longa data meu posicionamento acerca da aplicação da multa isolada em concomitância com a multa proporcional.

Abaixo, reproduzo meu voto, relativo à situação idêntica à presente neste feito, que conduziu o Acórdão nº 1201-00.235, de 07 de abril de 2010:

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

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

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

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

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

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, 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.

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 em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

Assim, consideramos imperioso verificar se houve, em relação aos fatos que ensejaram a autuação de multas isoladas, também a imposição de multa proporcional e em que medida.

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*

*O mesmo fundamento deve ser aplicado para a estimativa de
CSLL:*

*Base estimada remanescente (R\$ 8.672.863,50 –
R\$ 1.736.870,86): R\$ 6.935.992,64*

Estimativa remanescente (R\$ 6.935.992,64 x 9%): R\$ 624.239,34

Multa isolada mantida (R\$ 624.239,34 x 50%): R\$ 312.119,67

*Multa isolada excluída (R\$ 390.278,86 – R\$ 312.119,67):
R\$ 78.159,19*

Pois bem, conforme voto do ilustre relator, a mesma circunstância se perfaz no presente feito. Em relação ao ano-calendário de 2007, há concomitância da imposição de multas isoladas sobre as mesmas bases que ensejaram a autuação de multas de ofício pelo ajuste de IRPJ e de CSLL.

A concomitância não é, porém, integral a ensejar o afastamento total das sanções pecuniárias pelo descumprimento do dever de recolher estimativas.

Por todo o exposto, voto para afastar parcialmente as multas isoladas na parte decorrente das bases que repercutiram também na imposição das multas de ofício para o ano-calendário de 2007.

Documento assinado digitalmente.

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado