



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.001007/2009-42
ACÓRDÃO	1004-000.223 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO RABOBANK INTERNATIONAL BRASIL S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

DESMUTUALIZAÇÃO DE BOLSAS DE VALORES E MERCADORIAS.

A diferença entre o valor das ações recebidas e o custo de aquisição dos títulos patrimoniais originais caracteriza ganho tributável. Inteligência da Súmula CARF nº 118.

ATUALIZAÇÃO DO TÍTULO PATRIMONIAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO. MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL (MEP). INAPLICABILIDADE.

Não se aplica o MEP às participações em associações civis sem fins lucrativos. Para fins de apuração do ganho tributável no processo de desmutualização, deve-se considerar apenas o custo original de aquisição dos títulos patrimoniais, sem incluir as atualizações contabilizadas como reserva de capital.

POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO DE TRIBUTO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL.

A imputação proporcional é aplicável aos casos de pagamento de débito tributário após o vencimento sem os acréscimos legais, distribuindo-se o valor pago entre principal, juros e multa para determinação do saldo devedor, conforme disposto na letra “a” do § 5º e no § 7º do art. 6º do Decreto-lei 1.598, de 1977, e no art. 273 do RIR/99 c/c art. 163 do CTN.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que

"serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. POSTERGAÇÃO. INCOMPATIBILIDADE.

O instituto da denúncia espontânea requer o reconhecimento de todos os elementos integrantes do crédito tributário, incluindo a data de ocorrência do fato gerador, sendo incompatível com situações de postergação, caracterizadas pela discrepância entre os períodos de apuração.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA APÓS ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. POSSIBILIDADE.

Considerando que, nos termos da Súmula CARF nº 178, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa pode ser aplicada mesmo diante da inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário, dúvidas não há de que também será devida se vier a ser apurado IRPJ ou CSLL a pagar. Como consequência, em sendo constatada a obrigação do recolhimento de estimativas que não foram adimplidas, haja ou não tributo a recolher depois da apuração anual, estará configurada infração sujeita à penalidade.

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. BASE DE INCIDÊNCIA.

Nos termos do art. 2º c/c art. 44, II, "b" da Lei nº 9.430, de 1996, a multa isolada sobre estimativas não recolhidas incide sobre o valor total das estimativas inadimplidas, que não se confunde com o valor do tributo devido no ajuste anual.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2007

CSLL. AUTUAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se ao lançamento reflexo o decidido no principal.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO DE ARGUMENTO. MATÉRIA IMPUGNADA E OBJETO DE RECURSO VOLUNTÁRIO.

A preclusão de que trata o art. 17 do Decreto n. 70.235/72, deve ser aplicada apenas nas hipóteses em que o contribuinte deixa de contestar a

própria tributação (ou melhor, infração) em impugnação e pretende fazê-lo apenas via recurso ordinário (voluntário), "Matéria não impugnada" significa, em outros termos, "exigência/infração não contestada": e é apenas essa a falta que não inicia o contencioso administrativo. A contrario sensu, impugnada a exigência, iniciado está o contencioso administrativo, no qual devem ser apreciados todos os argumentos de defesa apresentados pelo contribuinte em quaisquer de suas instâncias, ainda que não tenham sido suscitados originariamente em impugnação. A preclusão em referência não atinge os "fundamentos de defesa", mas sim a "defesa" contra determinada exigência ou infração legislação tributária caso esta não tenha sido feita em primeira instância administrativa. Trata-se de aplicação dos princípios da instrumentalidade das formas e do formalismo moderado que informam o procedimento administrativo fiscal. Precedente da 1ª Turma da CSRF

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por maioria de votos, conhecer parcialmente do recurso, excluindo-se a matéria “juros sobre multa de ofício”, vencido o Conselheiro Jandir José Dalle Lucca (relator) que votou pelo conhecimento em menor extensão, excluindo-se também as matérias “multa isolada após encerramento do exercício” e “denúncia espontânea na imputação de pagamento”; e, (ii) no mérito: (a) por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e negar provimento quanto às matérias “ganho de capital auferido em devolução do patrimônio social de sociedade isenta” e “multa isolada após encerramento do exercício”; votou pelas conclusões, quanto ao ganho de capital, o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli; (b) por maioria de votos, negar provimento em relação à matéria “imputação proporcional”, vencido o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli que votou por dar provimento parcial apenas para excluir a incidência de multa de mora; e (c) por voto de qualidade, negar provimento em relação à matéria “multas isoladas concomitantes”, vencidos os Conselheiros Jandir José Dalle Lucca (relator) e Luis Henrique Marotti Toselli que votaram por dar provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

1.Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 348/391) interposto em face do v. acórdão de fls. 312/343, que julgou improcedente a impugnação de fls. 194/219 para manter integralmente o crédito tributário relativo ao lançamento de ofício de IRPJ e CSLL.

2.Para melhor compreensão sobre a matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o Relatório da r. decisão recorrida:

Em consequência de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, em 30/09/2009, foram lavrados contra a empresa contribuinte acima identificada, os Autos de Infração a seguir discriminados, para formalização do crédito tributário neles estipulados, no valor total de R\$ 766.763,65, incluindo juros de mora, multas proporcional e isolada (passíveis de redução):

a) Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) - Lucro Real (fls. 03 a 10):

Total do Crédito Tributário: R\$ 563.796,83, sendo R\$ 102.481,33, a título de IRPJ; R\$ 16.376,51, a título de juros de mora calculados até 31/08/2009; R\$ 76.860,99, a título de multa proporcional (75% - passível de redução); e R\$ 368.078,00, a título de multa exigida isoladamente (passível de redução);

Fatos Geradores: (001) 31/12/2007, (002) 31/12/2007 e (003) 31/10/2003;

Enquadramento legal: (001) ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL: art. 249 do RIR/99 (Decreto nº 3.000, de 1999) c/c art. 17 da lei nº 9.532, de 1997; (002) INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO. POSTERGAÇÃO DE RECEITAS: arts. 248, 249, inciso II, 251, 273, 274, 843, 957, parágrafo único, inciso II, do RIR/99 c/c art. 17 da Lei nº 9.532/97, e (003) MULTAS ISOLADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA: arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, inciso II, "b" da Lei nº 9.430/96 alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

b) Contribuição Social (CSLL) (fls. 25 a 31)

Total do Crédito Tributário: R\$ 202.966,82, sendo R\$ 36.893,26, a título de CSLL, R\$ 5.895,54, a título de juros de mora calculados até 31/08/2009, R\$ 27.669,94, a título de multa proporcional (75% - passível de redução) e R\$ 132.508,08 a título de multa exigida isoladamente (50% - passível de redução);

Enquadramento legal: (001) APURAÇÃO INCORRETA DA CSLL (FINANCEIRAS)– art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; Art. 1º da Lei nº 9.316/96 e art.28, da Lei nº 9.430/96; Art. 37 da Lei nº 10.637/02; (002) MULTAS ISOLADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DA

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA: arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, inciso II, "b" da Lei nº 9.430/96 alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

1.1. A ciência da autuação ocorreu na mesma data da lavratura (30/09/2009), conforme documentos de fls. 05 e 26.

2. Nos Termos de Verificação Fiscal de fls. 13 a 23 e 35 a 45, o auditor fiscal autuante, em preâmbulo acusa ter verificado "POSTERGAÇÃO DO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO/CONTRIBUIÇÃO REFERENTE À APURAÇÃO ANUAL DO ANO-CALENDÁRIO DE 2007.

2.1. Ao descrever os fatos, a informa:

2.1.1. Quanto ao processo de desmutualização:

- quando do processo de desmutualização das bolsas, a contribuinte era possuidora de títulos patrimoniais da Bolsa de Mercadorias e Futuros de São Paulo – BM&F, sendo um título – matrícula 089 – de Sócio Efetivo Patrimonial e um título – matrícula 088 – de Membro de Compensação;

- *Convencionou-se chamar de "desmutualização" o conjunto de alterações societárias ocorridas no ano de 2007, amplamente divulgadas na mídia, em que a Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA) e a Bolsa de Mercadorias e Futuros (BM&F), ambas Associações Cíveis sem Fins Lucrativos, transferiram suas atividades para companhias abertas (Sociedade Anônima);*

- *Estas associações durante sua existência emitiram diversos títulos patrimoniais representativos de fração do seu patrimônio. A propriedade do título era condição necessária para se ter acesso às operações organizadas pelos seus emissores(bolsas);*

- *Como resultado da desmutualização, as pessoas físicas e jurídicas associadas, detentoras dos títulos patrimoniais de ambas as associações (bolsas), passaram a deter ações das companhias (empresas S.A.) criadas no processo e que incorporaram as atividades das antigas Bolsas;*

2.1.2. Quanto à BM&F, relata a sua fundação, como associação sem fins lucrativos, em 1985 como Bolsa Mercantil e de Futuros, e a sua união à antiga Bolsa de Mercadorias de São Paulo em 1991, passando a denominar-se Bolsa de Mercadorias e Futuros – BM&F expondo, ainda que:

- *Ao longo da década de 90 a BM&F, após agregação de uma série de atividades, consolidou-se como o principal centro de negociação de derivativos do mercosul;*

- *Em 2007 iniciou-se o processo de desmutualização com a cisão parcial da antiga BM&F e a incorporação da parcela cindida pela companhia aberta intitulada Bolsa de Mercadorias e Futuros -BM&F S.A. Esta assumiu todas as atividades comerciais até então desenvolvidas pela antiga associação BM&F, que manteve somente as atividades educacionais, assistenciais e esportivas;*

- *Ao longo de sua história a antiga BM&F emitiu quatro categorias de títulos, de acordo com a atuação do seu detentor na bolsa: Membro de Compensação, Corretora de Mercadorias, Operador Especial e Sócio Efetivo Patrimonial. Após diversas emissões, recompras e cancelamentos de títulos, permaneceram em poder de terceiros na desmutualização o total de 618, que foram convertidos em 901.877.292 ações da BM&F S.A.;*

- Em 01/10/2007, a contribuinte recebeu, como devolução de capital, 4.971.610 ações da BM&F S/A em troca dos títulos patrimoniais dos quais era detentor, conforme tabela a seguir:

Título	Valor Patrimonial (R\$)	Ações Recebidas
Sócio Efetivo Patrimonial	10.000,00	10.000
Membro de Compensação	4.961.610,00	4.961.610

2.1.3. Quanto a aquisição dos títulos patrimoniais, a autoridade fiscal registra que o Título de Sócio efetivo nº 5224, foi adquirido pela contribuinte em 28/01/2002 pelo valor de R\$ 7.500,00, conforme documentos: *solicitação de aprovação pela BM&F da transferência do título, comprovantes (DOC) de pagamento e lançamento contábil do título na conta 2.1.4.10.20.00.001-0 - BM&F - Sócio Efetivo Patrimonial*. O título de Membro de Compensação foi adquirido em 16/04/2002, pelo valor de R\$ 2.019.486,00, conforme documentos: *Instrumento Particular de Cessão e Transferência de Direitos sobre Título Patrimonial de Membro de Compensação da Bolsa de Mercadorias e Futuros - BM&F e lançamento contábil do título na conta 2.1.4.10.20.00.000-2 - Membro de Compensação de Bolsas de Mercadorias e de Futuros*. Portanto à época da desmutualização, a contribuinte possuía os seguintes títulos:

Título	Quantidade	Custo de Aquisição (R\$)
Sócio Efetivo Patrimonial	1	7.500,00
Membro de Compensação	1	2.019.486,00

2.1.4. Quanto à destinação do patrimônio da BM&F Associação, o autuante explica que o art. 61 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 2002) é claro ao exigir que o estatuto de associação só possa destinar seu patrimônio em caso de extinção para outra entidade de fins não lucrativos, aplicando-se inclusive para as associações constituídas anteriormente a entrada em vigor desta lei, já que foi previsto um prazo, inicialmente, de um ano para que as pessoas jurídicas, inclusive as associações (bolsas de valores), se ajustassem ao novo Estatuto Civil, como preceitua o seu art. 2.031. Com a edição da Lei nº 10.833, de 2004, foi alterada a redação do art. 2.031 de forma que dois anos após a entrada em vigor do novo Código Civil (11/01/2005), todas as associações são inteiramente regidas por ele, especialmente pelos seus arts. 53 e 61. Além disso registra que: *pode ser restituído aos associados a quota ou fração ideal, as quais devem estar avaliadas pelo seu custo de aquisição e que, por força do § 1º do art. 61 do novo Código Civil, podem também ser restituídos aos associados, em caso de dissolução da associação, o valor das contribuições que tiverem prestado ao patrimônio da associação, devidamente atualizado, desde que haja cláusula estatutária ou deliberação dos sócios neste sentido. Cabe, porém, ressaltar que o Código Civil é claro ao dispor que podem ser restituídas as contribuições ao patrimônio, nelas não se incluindo, portanto, as contribuições para custeio, a exemplo das anualidades pagas pelas sociedades corretoras para a manutenção dos serviços das bolsas de valores*.

2.1.5. No que concerne à Constituição da Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais da BM&F, registra que no período compreendido entre a aquisição dos títulos patrimoniais e a ocorrência da desmutualização, houve atualizações semestrais dos títulos que foram contabilizadas pela contribuinte na conta de patrimônio Líquido "6.1.3.70.00.01.001-9 - Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais BM&F", com contrapartida nas seguintes contas do Ativo Permanente - Investimentos: "2.1.4.10.20.00.001 0 - Títulos Patrimoniais BM&F Membro de Compensação" e "2.1.4.10.20.00.002-9 - Títulos Patrimoniais BM&F Sócio Efetivo".

Período	Valor da Atualização (R\$)
12/2002	233.834,00
06/2003	206.670,00
12/2003	196.622,00
06/2004	188.677,50
12/2004	208.598,50
06/2005	402.782,89
12/2005	297.875,39
06/2006	387.773,88
12/2006	254.775,32
06/2007	399.481,28
10/2007	167.533,24
TOTAL	2.944.624,00

- O montante de R\$ 2.944.624,00 está sujeito à tributação do Imposto de Renda — IR, uma vez que ele representa a diferença entre o valor nominal das ações da sociedade recebidas pelos associados e o custo de aquisição das cotas ou frações ideais do patrimônio das bolsas de valores proporcionais ao patrimônio segregado, nele não incluídos os acréscimos em virtude de aumento de capital da bolsa de valores, coincidindo portanto com a regra no artigo 17 da Lei nº 9.532/97, conforme demonstrado a seguir:

Título	Custo de Aquisição (R\$)	Devolução de Patrimônio (R\$)	Valor Tributável (R\$)
Sócio Efetivo Patrimonial	R\$ 7.500,00	R\$ 10.000,00	R\$ 2.500,00
Membro de Compensação	R\$ 2.019.486,00	R\$ 4.961.610,00	R\$ 2.942.124,00
TOTAL	R\$ 2.026.986,00	R\$ 4.971.610,00	R\$ 2.944.624,00

- São aplicados, portanto, no presente Auto de Infração, os §§ 3º e 4º do artigo 17 da Lei nº 9.532, de 1997 e o artigo 542, caput, do Decreto nº 3.000/99 (RIR), transcritos às fls. 17.

2.1.6. Sob o tópico “INEXATIDÃO DO PERÍODO DE APURAÇÃO”, o autuante aponta que, por ser pessoa jurídica sujeita ao regime de tributação do IR pelo Lucro Real, a contribuinte deve reconhecer os resultados das receitas pelo regime de competência. O § 1º do artigo 187 da Lei das Sociedades por Ações - Lei nº 6.404/76 - determina que na apuração do lucro do exercício social serão computados as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda. Deste modo, uma vez que o processo de desmutualização das bolsas ocorreu em outubro de 2007, a receita proveniente desse processo, ou seja, a diferença entre o valor recebido em ações e o custo de aquisição do título patrimonial, deveria ser reconhecida naquela data, o que, no caso concreto, não ocorreu, pois o procedimento adotado foi o reconhecimento da receita proveniente da desmutualização à medida que eram vendidas as ações recebidas, postergando-se dessa forma o pagamento do imposto. Nesse sentido reporta-se ao art. 273 do RIR/99 que transcreve às fls. 18

2.1.7. Quanto à venda das ações recebidas pela contribuinte decorrente do processo de desmutualização (4.971.610 ações recebidas no total ao valor unitário de R\$ 1,00) relaciona as seguintes negociações:

Data	Qtde	Vir Venda por Ação (R\$)	Custo Unitário Aquisição (R\$)	Ganho por Ação (R\$)	Ganho Total (R\$)	Taxas (R\$)	Ganho Líquido (R\$)
30/11/2007	497.161	11,088	1,00	10,088	5.015.360,17	154.901,84	4.860.458,33
30/11/2007	1.513.098	20,00	1,00	19,00	28.748.862,00	909.278,92	27.839.583,08
Total 11/2007	2.010.259				33.764.222,17	1.064.180,76	32.700.041,41
04/12/2007	226.966	20,00	1,00	19,00	4.312.354,00	136.947,60	4.175.406,40
Total 12/2007	226.966				4.312.354,00	136.947,60	4.175.406,40
Total AC 2007	2.237.225				38.076.576,17	1.201.128,36	36.875.447,81
02/07/2008	43.000	12,74937	1,00	11,74937	505.223,00	468,51	504.754,49
03/07/2008	60.000	12,56233	1,00	11,56233	693.740,00	643,19	693.096,81
07/07/2008	50.000	13,45940	1,00	12,45940	622.970,00	574,54	622.395,46
08/07/2008	60.000	13,84903	1,00	12,84903	770.942,00	708,82	770.233,18
15/07/2008	50.000	12,23920	1,00	11,23920	561.960,00	522,68	561.437,32
16/07/2008	59.500	12,41237	1,00	11,41237	679.036,00	630,27	678.405,73
17/07/2008	45.900	13,01743	1,00	12,01743	551.600,00	510,40	551.089,60
18/07/2008	11.200	12,53786	1,00	11,53786	129.224,00	121,88	129.102,12
21/07/2008	20.300	12,07818	1,00	11,07818	224.887,00	210,93	224.676,07
22/07/2008	153.200	12,08659	1,00	11,08659	1.698.466,00	1.576,43	1.696.889,57
23/07/2008	120.000	12,35762	1,00	11,35762	1.362.914,00	1.262,99	1.361.651,01
24/07/2008	173.200	12,96644	1,00	11,96644	2.072.588,00	1.911,44	2.070.676,56
25/07/2008	267.700	12,83931	1,00	11,83931	3.169.382,00	2.924,04	3.166.457,96
28/07/2008	113.800	13,19288	1,00	12,19288	1.387.550,00	1.278,66	1.386.271,34
29/07/2008	160.000	13,23231	1,00	12,23231	1.957.169,00	1.802,11	1.955.366,89
30/07/2008	400.000	13,68750	1,00	12,68750	5.075.000,00	4.656,28	5.070.343,72
31/07/2008	232.200	13,74320	1,00	12,74320	2.958.970,00	2.715,01	2.956.254,99
Total 07/2008	2.020.000				24.421.621,00	22.518,18	24.399.102,82
01/08/2008	50.000	13,50000	1,00	12,50000	625.000,00	576,28	624.423,72
05/08/2008	20.500	12,02678	1,00	11,02678	226.049,00	212,08	225.836,92
06/08/2008	54.300	12,03346	1,00	11,03346	599.117,00	557,92	598.559,08
07/08/2008	28.400	12,00000	1,00	11,00000	312.400,00	292,20	312.107,80
08/08/2008	40.200	11,77463	1,00	10,77463	433.140,00	404,86	432.735,14
11/08/2008	23.600	11,55288	1,00	10,55288	249.048,00	234,27	248.813,73
12/08/2008	30.800	10,95023	1,00	9,95023	306.467,00	289,20	306.177,80
19/08/2008	150.000	10,69786	1,00	9,69786	1.454.679,00	1.366,49	1.453.312,51
25/08/2008	100.000	11,28600	1,00	10,28600	1.028.600,00	961,83	1.027.638,17
28/08/2008	30.000	12,53950	1,00	11,53950	346.185,00	322,27	345.862,72
29/08/2008	39.200	13,21722	1,00	12,21722	478.915,00	442,91	478.472,09
Total 08/2008	567.000				6.059.600,00	5.660,31	6.053.939,69
Total AC 2008	2.587.000				30.481.221,00	28.178,49	30.453.042,51

- A receita proveniente da venda das ações foi devidamente tributada no exercício de 2007 (período auditado), conforme comprovam os seguintes documentos: Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Documento de Arrecadação da Receita Federal - DARF, e Declaração de Compensação - PERDCOMP;

- Com relação à postergação da receita mencionada no item 6 supra, o contribuinte ofereceu à tributação o valor correspondente à quantidade de ações vendidas, multiplicado pela diferença entre o valor recebido da BM&F (R\$ 1,00 por unidade) e o custo original unitário;

- O cálculo do custo original unitário das ações recebidas como devolução de patrimônio foi calculado pelo contribuinte dividindo-se o custo de aquisição dos títulos (R\$ 7.500,00 + R\$ 2.019.486,00 = R\$ 2.026.986,00) pelo valor total recebido da BM&F (R\$ 10.000,00 + R\$ 4.961.610,00 = R\$ 4.971.610,00), chegando-se ao resultado de R\$ 0,40771219 por ação;

- Como consequência, o valor oferecido à tributação é o resultado do total de ações vendidas em cada mês pelo valor de R\$ 0,59228781;
- Dessa forma, foram postergadas as tributações dos seguintes valores da atualização dos títulos patrimoniais BM&F:

Vendas em	Qtidade.	Valor Unitário (R\$)	Valor Total (R\$)	Tributado em
11/2007	2.010.259	0,59228781	1.190.651,90	11/2007
12/2007	226.966	0,59228781	134.429,20	12/2007
07/2008	2.020.000	0,59228781	1.196.421,38	07/2008
08/2008	567.000	0,59228781	335.827,19	08/2008
TOTAL	4.824.225		2.857.329,67	

- Os valores tributados conforme quadro acima são comprovados pelos seguintes documentos: Demonstrativos da Base de Cálculo do IRPJ(da CSLL), Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Documento de Arrecadação da Receita Federal - DARF, e Declaração de Compensação – PERDCOMP;

- A partir do exposto, verifica-se que não houve a tributação do valor integral da atualização dos títulos patrimoniais, restando o valor tributável de R\$ 87.294,33, que corresponde à diferença entre o valor total da atualização menos o valor total da postergação da tributação, ou ao número de ações não vendidas multiplicado pelo custo original unitário.

2.1.8. Sob o tópico “IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTOS” a autoridade fiscal consigna verificar que o contribuinte auferiu ganhos em 01/10/2007 resultantes da diferença entre o valor das ações recebidas da BM&F e do custo de aquisição dos correspondentes títulos patrimoniais, no montante de R\$ 2.944.624,00 (...), valor que deveria ser tributado quando do ajuste do ano-calendário 2007, aplicando-se as seguintes alíquotas:

TRIBUTO	ALÍQUOTA	VALOR DO TRIBUTO
IRPJ	15%	R\$ 441.693,60
Adicional IRPJ	10%	R\$ 294.462,40
TOTAL IRPJ	25%	R\$ 736.156,00

TRIBUTO	ALÍQUOTA	VALOR DO TRIBUTO
CSLL	9%	R\$ 265.016,16

2.1.8.1. O impugnante também registrou que a contribuinte efetuou os seguintes recolhimentos sem o acréscimo da multa e dos juros previstos no art. 61 da lei nº 9.430, de 27/12/1996:

Tributo	28/12/2007	31/01/2008	29/08/2008	30/09/2008	TOTAL
IRPJ	R\$ 297.662,97	R\$ 33.607,30	R\$ 299.105,34	R\$ 83.956,80	R\$ 714.332,41

Tributo	28/12/2007	31/01/2008	29/08/2008	30/09/2008	TOTAL
CSLL	R\$ 107.158,67	R\$ 12.098,63	R\$ 107.677,92	R\$ 30.224,45	R\$ 257.159,67

2.1.8.2. E prossegue, com base nos art. 163, 109, 108 e 167 do CTN, para concluir que, se a restituição obedece a critério proporcional, por simetria, o pagamento também deverá obedecê-lo.

2.1.8.3. Aplicando-se a imputação proporcional aos recolhimentos efetuados verifica-se que somente uma parte do valor devido, correspondente a R\$ 228.122,90 a título de CSLL, foi corretamente recolhida, assim, a contribuinte não efetuou o recolhimento integral dos tributos, conforme demonstrado abaixo:

		Imputação – IRPJ			
Data	Valor Pago	Principal	Juros	Multa	Tributo Devido
28/12/2007	297.662,97	297.662,97	-	-	-
31/01/2008	33.607,30	33.607,30	-	-	-
29/08/2008	299.105,34	236.540,41	15.256,85	47.308,08	62.564,93
30/09/2008	83.956,80	65.863,98	4.920,03	13.172,79	18.092,82
TOTAL	714.332,41	633.674,66	20.176,88	60.480,87	80.657,75

Valores em R\$

		Imputação – CSLL			
Data	Valor Pago	Principal	Juros	Multa	Tributo Devido
28/12/2007	107.158,67	107.158,67	-	-	-
31/01/2008	12.098,63	12.098,63	-	-	-
29/08/2008	107.677,92	85.154,56	5.492,46	17.030,90	22.523,36
30/09/2008	30.224,45	23.711,04	1.771,21	4.742,20	6.513,41
TOTAL	257.159,67	228.122,90	7.263,67	21.773,10	29.036,77

Valores em R\$

2.1.8.4. Portanto serão objeto do presente auto de infração os seguintes valores de IRPJ e de CSLL na competência 12/2007:

- IRPJ: R\$ 80.657,75 (proveniente da imputação proporcional) + R\$ 21.823,58 (não recolhido) = R\$ 102.481,33

Obs.: O valor de R\$ 21.823,58 resulta da aplicação da alíquota de 2 5% sobre o resultado do processo de desmutualização (R\$ 87.294,33), referente às ações não vendidas.

- CSLL: R\$ 29.036,77 (proveniente da imputação proporcional) + R\$ 7.856,49 (não recolhido) = R\$ 36.893,26.

Obs.: O valor de R\$ 7.856,49 resulta da aplicação da alíquota de 9% sobre o resultado do processo de desmutualização (R\$ 87.294,33), referente às ações não vendidas.

2.1.9. A respeito da Multa Isolada calculada sobre a falta de recolhimento do IRPJ e a CSLL devidos por Estimativa referentes ao período de apuração outubro de 2007, o autuante explica que a contribuinte deixou de efetuar o pagamento mensal do IRPJ(da CSLL) incidente sobre o resultado do processo de desmutualização das bolsas, ou seja, sobre a diferença entre o valor nominal das ações da sociedade recebidas pelo associado e o custo de aquisição dos títulos patrimoniais correspondentes (R\$ 2.944.624,00), ensejando a cobrança da multa aplicada isoladamente, à razão de 50%, sobre os valores não recolhidos, conforme quadro(s) abaixo:

IRPJ - 2 5 %		
Mês	Valor não Recolhido (R\$)	Multa Isolada (R\$)
10/2007	736.156,00	368.078,00

CSLL - 9 %		
Mês	Valor não Recolhido (R\$)	Multa Isolada (R\$)
10/2007	266.016,16	132.508,08

2.1.9.1. Também consignou que a aplicação da multa isolada está prevista no art. 44, inciso II, “b” da lei nº 9.430, de 1996.

3. Irresignada com o lançamento, a contribuinte apresentou em 27/10/2009, a impugnação de fls. 194 a 219, acompanhada da documentação de fls. 224 a 308. Após sucinta descrição dos fatos e discorrer sobre a autuação, a impugnante argui a nulidade do

auto de infração por entende haver equívoco no montante lançado, neste diapasão expõe que:

- Entendeu o Fisco que a Impugnante não teria observado o regime de competência e, portanto, teria recolhido o IRPJ e a CSL incidentes sobre a atualização de títulos patrimoniais da BM&F, em período posterior ao de sua apuração;
- ao invés de exigir somente a multa e os juros moratórios, consoante pressupõe o artigo 273 do Decreto n.º 3.000/99 e os itens 6.1 e 6.2 do Parecer Normativo n.º 02/ 1996, in fine, entendeu por bem efetuar a imputação proporcional dos valores já pagos, originando um suposto saldo em aberto dos aludidos tributos, acrescido de multa de ofício e juros moratórios;
- o valor autuado deveria ter sido exatamente o valor da multa de mora e dos juros não recolhidos, vez que o tributo foi devidamente quitado, ainda que supostamente em atraso;
- os normativos supra citados são claros ao dispor que, no caso de postergação no pagamento do tributo, devem incidir multa e juros moratórios até a data do pagamento;
- vez que existem normas em nosso ordenamento jurídico que determinam como a Administração Pública deve proceder nos casos de postergação, não há que se falar na aplicação de um método que não encontra qualquer suporte legal na legislação tributária;
- não há previsão expressa em lei que determine esse procedimento de tributação. Ou seja, ao imputar ao valor recolhido um montante de principal e outro de encargos moratórios, a D. Autoridade Fiscal agiu sem respaldo em qualquer dispositivo legal, ofendendo o princípio constitucional da legalidade;
- a Administração Pública, em razão do princípio da estrita legalidade, somente pode fazer ou deixar de fazer algo caso haja previsão legal para tanto (estrita observância da lei);
- a própria D. Autoridade Fiscal, ao afirmar que "(...) o CTN (Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966) não possui em seu bojo norma que disciplina expressamente como deve ser feita a alocação de pagamentos entre as parcelas/rubricas componentes de um mesmo crédito tributário (principal, multa, juros)", inviabiliza a aplicação do método da imputação proporcional, em virtude da inexistência de previsão legal que permita sua utilização;
- vez que a atividade fiscalizatória é vinculada, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, não pode a D. Autoridade Fiscal efetuar procedimentos não expressamente previstos na legislação vigente;
- importante ressaltar que, com o advento do artigo 43 da Lei n.º 9.430/96, o procedimento correto para a cobrança de qualquer encargo que não tenha sido recolhido por parte dos contribuintes é o lançamento do referido acréscimo de forma isolada;
- a partir da entrada em vigor do referido dispositivo, não mais é permitido à D. Autoridade Fiscal proceder à imputação proporcional, devendo a multa e os juros de mora devidos serem lançados isoladamente;
- o sistema de imputação proporcional é absolutamente oneroso ao contribuinte vez que sobre o valor principal – que não existe – incidem multa e juros moratórios, sendo certo que no lançamento apenas da multa isolada não haveria incidência de tais encargos, reportando-se a ementas de acórdãos proferidos em 2001 e 2005 pelo antigo Conselho de Contribuintes;
- é impossível a manutenção da autuação tal como efetuada, haja vista que a Impugnante recolheu o montante principal do IRPJ e da CSL, sendo certo que a

cobrança da multa e dos juros de mora deveria ter sido efetuada de forma isolada, nos termos do artigo 43 da Lei n.º 9.430/96;

- o presente auto de infração é totalmente nulo por infringir o artigo 142 do Código Tributário Nacional, in fine, vez que há nítido equívoco no cálculo do montante do tributo devido, exemplificando seu argumento com ementas de acórdãos proferidos em 2005 e 2006 pelo antigo Conselho de Contribuintes;

- mister o reconhecimento da nulidade do presente auto de infração, haja vista a aplicação do método da imputação proporcional que ocasiona equívoco no cálculo do montante do tributo devido, infringindo o artigo 142 do Código Tributário Nacional.

3.1. Sob o tópico “Da Improcedência do Lançamento”, a impugnante defende que a tributação do acréscimo patrimonial decorrente da devolução de patrimônio da BM&F em valor superior ao custo de aquisição dos títulos patrimoniais (no processo de desmutualização) incorreria em dois principais equívocos: (I) *entender que o fato gerador do IRPJ e da CSL seria o do momento da cisão das associações e não da venda posterior das ações*; e (II) *estipular que o valor a ser adotado como custo de aquisição não seria o valor contábil, ou seja, acrescido das atualizações do patrimônio, mas somente o valor de custo inicial, contrariando frontalmente o disposto na Portaria do Ministro da Fazenda nº 785/77.*

3.1.1. Relembrando que *houve a cisão parcial do patrimônio da antiga associação BM&F e posterior incorporação da parcela cindida em novas sociedades, respectivamente, Bolsa de Mercadorias & Futuros - BM&F S/A*, defende haver expressa previsão no art. 2033 do Novo Código Civil acerca da aplicação da transformação, cisão, incorporação e fusão das pessoas jurídicas elencadas no art. 44 do Código Civil.

3.1.2. Apontando que as associações podem ser cindidas e/ou incorporadas, *inexistindo qualquer mácula no processo de desmutualização engendrado pela antiga associação BM&F*, conclui a impugnante que, *em decorrência da legítima cisão parcial e posterior incorporação da parcela cindida em novas sociedades, inexistiu qualquer dissolução ou liquidação da associação BM&F*, mas mera transformação societária da mesma para a forma de sociedade anônima, conforme, inclusive, preceituam o art. 1.113 do Novo Código Civil e art. 1º da Instrução Normativa do Diretor Nacional do Registro do Comércio - DNRC nº 88/2001, transcritos à fl. 204. Em relação aos ex-associados teria ocorrido *mera substituição do investimento que possuíam na associação para as novas sociedades anônimas.*

3.1.3. Explicando que *para os ex-associados, o efeito da cisão parcial e da posterior incorporação foi o de transmutação ou troca das posições societárias de sociedade antiga para a nova, ocorrendo mera sucessão patrimonial eis que mantido o investimento anterior (títulos patrimoniais) na nova sociedade (agora sob a denominação de ações)*, cita considerações tecidas por Modesto Carvalhosa a respeito dos institutos da fusão, incorporação, cisão e o efeito patrimonial **aos sócios**, para concluir que, *diante da inocorrência da dissolução da antiga associação BM&F, não houve devolução dos títulos representativos do patrimônio dos ex-associados (atuais acionistas) em valor superior ao custo de aquisição de tais títulos, sendo manifestamente inaplicável, neste momento, o artigo 17 da Lei nº 9.532/97, inexistindo, também, acréscimo patrimonial apto a gerar a incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional e art. 153, III e 195, I, c, do texto constitucional.*

3.1.4. Repisa a autuada que *o processo de desmutualização (cisão parcial + incorporação) ocasionou, apenas e tão somente, a substituição/sucessão dos títulos por ações ou, como queira, mera substituição de um ativo por outro, pela modificação da natureza jurídica da sociedade da qual a Impugnante participa.*

Em momento algum houve acréscimo patrimonial, sujeito à incidência do IRPJ e da CSL. Tal acréscimo somente ocorreu quando da venda das ações recebidas em substituição aos títulos patrimoniais, momento este em que a Impugnante ofereceu as receitas à tributação.

3.1.5. Defende a Impugnante que o processo de desmutualização ensejou a mutação do tipo de “papel representativo da participação” detido pela Impugnante, pois a natureza societária da BM&F e da BM&F S/A são distintas – passou de associação a sociedade anônima, logo, a participação deixou de ser representada por títulos e passou a sê-lo por ações, não ensejando, neste momento, qualquer acréscimo patrimonial. Conclui que a troca dos títulos da BM&F pelas ações da nova sociedade anônima não gera evento (acrécimo patrimonial) passível de tributação pelo imposto de renda e pela contribuição social sobre o lucro.

3.1.6. A Impugnante não nega a ocorrência do ganho de capital no momento da venda das ações que recebeu em troca das suas quotas patrimoniais. Aliás, tal tributação, exceção feita ao cálculo do custo de aquisição, que se discutirá a seguir, é plenamente aceita, devendo ocorrer sobre a parcela das ações objeto de venda.

3.2. Sob o tópico “DO EQUÍVOCO NO CÁLCULO DO MONTANTE TRIBUTÁVEL – DO CUSTO DE AQUISIÇÃO DOS TÍTULOS”, a impugnante explica que para o cálculo do montante tributável, a autoridade fiscal considerou o valor nominal das ações por ela recebidas subtraído do valor de aquisição dos títulos patrimoniais, mas a correta base do imposto sobre o “ganho de capital” *deveria ser representada pela diferença entre o valor recebido pela venda das ações e o valor contábil das mesmas*. E resume que a base de cálculo das exações, no momento da alienação das ações, não pode estar parametrizada apenas pelo valor pago pela aquisição dos títulos patrimoniais, mas, respectivamente, pelo valor contábil das ações.

3.2.1. Nesse diapasão, defende que:

- o valor dos títulos patrimoniais e, posteriormente, das ações, por sua vez, **é determinado pelo valor pago acrescido do aumento de patrimônio das associações**, conforme ratificado pela Portaria do Ministro do Estado da Fazenda nº 785/77, a qual, como afirmado, está vigorando até os dias atuais – conforme reconhecido pela D. autoridade Fiscal na Solução de Consulta nº 10/2007;
- nos termos da Portaria MF nº 785/77, o acréscimo patrimonial reconhecido pelas empresas detentoras de títulos/ações não constitui receita ou ganho de capital, podendo ser excluído do Lucro Real, desde que os valores registrados como reserva não tenham sido distribuídos, como de fato não o foram;
- somente poderia haver tributação dos valores que foram incorporados ao custo de aquisição e formaram a reserva de capital específica para esse fim se e quando essa mesma reserva fosse distribuída aos sócios da Impugnante, fato que não ocorreu em momento algum;
- a Impugnante somente estaria sujeita à incidência do IRPJ e da CSL caso tivesse realizado a distribuição da reserva de capital constituída pela atualização dos títulos;
- Essa posição é novamente corroborada pela Solução de Consulta da Coordenação do Sistema de Tributação (COSIT) nº 13, de 10.11.1997, que enfatiza a aplicação dos efeitos tributários do método de equivalência patrimonial à atualização ora discutida;
- os atos baixados pela Administração, a par de não obrigarem os particulares e o próprio Poder Judiciário, consubstanciam-se em normativos imperativos que vinculam, obrigatoriamente, os integrantes da própria Administração/ não podendo estes, de forma alguma, se esquivarem da observância das parâmetros

contidos nos mesmos. Não discrepa da afirmação alinhavará a posição assente pela doutrina, o que fica evidenciado na lição do douto Bernardo Ribeiro de Moraes, que transcreve às fls. 209/210;

*- diante do disposto na Portaria MF nº 785/77 e dos demais atos administrativos mencionados, no caso de suposto ganho de capital distribuído aos sócios, a D. Autoridade Fiscal deveria ter incluído no custo de aquisição dos títulos patrimoniais, para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSL, o valor da **atualização** dos referidos títulos, que constitui o valor contábil de tais participações;*

- a mencionada Portaria esclareceu, conforme expressamente mencionado na Solução de Consulta nº 13/97, que seriam aplicáveis a tais participações o mesmo tratamento tributário o adotado para a equivalência patrimonial;

- assim como a receita de equivalência patrimonial dos investimentos feitos pelas pessoas jurídicas/inclusive a Impugnante, não é tributada e aumenta o custo das referidas participações para fins de cálculo do ganho de capital, a participação da Impugnante na mencionada associação deveria ter o mesmo tratamento. Esse fato, decorrente da legislação vigente à época, bem como a atual, foi, apenas explicitado pela mencionada Portaria;

- reportando-se também ao art. 418 do RIR/99 (que fixa as regras gerais de ganho de capital), não há como afirmar que uma Portaria, nos termos da nossa legislação tributária, teria criado uma isenção, visto que vedado pelo art. 176 do Código Tributário Nacional. Por outro lado, não há como afirmar que o ato do Ministro da Fazenda, mencionado e aceito pelas autoridades fiscais, seja ilegal. Portanto, a única conclusão que se pode extrair é que tal ato apenas explicitou a legislação vigente à época e que encontra respaldo t a m b ém na legislação atualmente em vigor;

- Poder-se-ia alegar, contrariamente, que a participação de associados na BM&F, representada pelos títulos, não poderia ser caracterizada como "participação societária", haja vista que a BM&F era constituída sob a forma de associação e não de sociedade;

- Rubens Requião esclarece que o Código Civil de 2002 tornou ainda mais precisa a denominação dos tipos de pessoa jurídica de direito privado, segregando, por exemplo, "associações", como união de pessoas que se organizam para fins não econômicos, de "sociedades", para indicar a união de pessoas que se obrigam reciprocamente, com bens ou serviços, para o exercício da atividade econômica, e que partilham entre si dos resultados;

- Essa diferenciação entre "sociedade" e "associação", refere-se tão somente à finalidade econômica a que se destina cada uma dessas pessoas jurídicas, mesmo porque às mesmas são aplicadas às regras de transformação da sociedade, nos termos do art. 44 c/c 2.033 do Código Civil. Enquanto a sociedade possui finalidade lucrativa, a associação não a possui. Enquanto a participação em sociedades é representada por ações ou quotas, a participação em associações é representada por títulos patrimoniais (os Títulos);

- não há óbice para que se denomine a participação detida em associação de "participação societária", mesmo porque não existe outro termo que designe essa participação. A participação dos associados na BM&F nada mais é do que participação societária, conquanto representa a participação daqueles associados no capital social da referida Bolsa, daí entendido o uso do vocábulo "societária": não como participação apenas em sociedades constituídas sob essa forma, mas como participação no capital social de entidades de quem se detenha títulos que representam participação nelas;

- Arnoldo Wald e Nelson Eizirik1 , ao tratar das Bolsas de Valores1 2 , as definiram como entidades tipicamente privadas de natureza jurídica

corporativa, ou seja, empresarial, sendo regidas pelas regras de direito privado¹³, com a única peculiaridade de que, no Brasil, a atividade dessas associações, por ser tida como auxiliar do Estado na manutenção da ordem econômica (órgãos de cooperação), está subordinada à fiscalização e regulamentação do Conselho Monetário Nacional ("CMN");

- Para dirimir quaisquer dúvidas acerca da equiparação dessas entidades a outras sociedades existentes no direito privado para fins de se permitir aplicar a elas as regras de participação societária constantes da legislação tributária, e, confirmando-se como pertinente o uso da expressão "participação societária" para designar a participação dos associados na BM&F, Luiz Eduardo Martins Ferreira¹⁴, ao comentar o tema, esclareceu que, in verbis: "(...) ao término de cada exercício social o valor do patrimônio social da Bolsa de Valores deve ser atualizado com base nas demonstrações financeiras correspondentes, elaboradas de acordo com os procedimentos e critérios adotados pelas S/As(...)";

- a obrigatoriedade de observarem os critérios estabelecidos para as próprias sociedades anônimas corrobora o entendimento de que as Bolsas de Valores¹⁶, ainda que constituída sob a forma de associação, equipara-se às demais sociedades para diversos fins, inclusive para fins de atendimento às normas tributárias vigentes;

- a expressão "participação societária", genericamente contida na legislação em análise, refere-se, inquestionavelmente, à participação das pessoas físicas e jurídicas em qualquer tipo de entidade juridicamente constituída e que se preste à participação de sócios, acionistas, quotistas ou associados. Neste sentido, a participação dos associados na BM&F, ainda que constituída sob a forma de associação e cuja participação era representada pelos títulos, deve ser considerada como participação societária, incidindo sobre tal participação as regras fiscais pertinentes;

- inquestionável a conclusão de que se aplicam às participações societárias detidas pelos associados as regras contidas no artigo 383 do RIR/99, ou seja, aplicam-se à atualização dos títulos representativos da participação da Impugnante na BM&F, os dispositivos aplicáveis à apuração do custo de aquisição no caso de aumento de capital com saldos incorporados de reservas ou lucros previstos para as demais sociedades no citado dispositivo legal;

- Em outras palavras, os detentores dos títulos, antigos associados da BM&F, onde se inclui a Impugnante, deverão computar como custo de aquisição destes títulos e ações, os valores que representarem o aumento de capital na sua investida, a BM&F no caso, citando entendimento expresso na ementa do Acórdão do conselho de Contribuintes nº 105-13493, Sessão de 19/04/2001;

- resta comprovado que o valor percebido em face da venda dos títulos patrimoniais não constituía, à época, fato gerador do IRPJ e da CSL e, ainda que o fosse, o Fisco calculou de forma equivocada o montante supostamente tributável, razão, pela qual o presente auto de infração está eivado de nulidade.

3.3. Também refuta a impugnante a aplicação, ao caso, da multa exigida isoladamente (50%) prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", da lei nº 9.430, de 1996, pois no seu entender, tal penalidade, se cabível, somente poderia ter sido imposta no ano-calendário em que ocorrida a falta de recolhimento mensal por estimativa,. Assim, para que tivesse validade o lançamento da multa isolada, deveria ter sido efetivado até o final do ano-calendário em que a falta tivesse ocorrido: 2007. Cita ementa de acórdão do CARF no sentido de sua tese.

3.4. Por fim, a contribuinte alega a impossibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício (75%) prevista no art. 44, incisos I, da Lei nº 9.430, de 1996 e da multa isolada (50%) prevista no inciso II, alínea "b" do mesmo artigo, pois seria uma cumulação de multas aplicadas sobre a mesma base de cálculo, qual seja, o

valor dos tributos supostamente não recolhidos, citando ementas de acórdãos do CARF no sentido de sua tese. Entende que tanto a multa de 50%, prevista no artigo 44, inciso II, alínea "b", da Lei n.º 9.430, /96, como a multa de 75% prevista no inciso I, do mesmo artigo, possuem a mesma natureza punitiva, bem como estão sendo calculadas sobre a mesma base e isso importaria o cancelamento da penalidade aplicada.

3.5. Pede a impugnante que seja julgada procedente a impugnação apresentada, para: (a) *reconhecer a nulidade do auto de infração, tendo em vista o equívoco no montante tributável em razão da aplicação do método da imputação proporcional, o qual não possui previsão legal*; (b) *cancelar integralmente a presente autuação, vez que o processo de desmutualização não enseja fato gerador do IRPJ e da CSL e que o valor utilizado para cálculo do ganho de capital auferido quando da venda dos títulos está equivocado, bem como que os tributos foram devidamente recolhidos quando da venda dos títulos*; e (c) *exonerar as multas aplicadas em concomitância*.

3.A 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP) proferiu decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2007

IRPJ. POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL.

Diferenças decorrentes da postergação do pagamento de tributo (pagamento de débito após o vencimento sem multa e juros de mora) devem ser apuradas mediante a aplicação da imputação proporcional do pagamento.

AUTO DE INFRAÇÃO. DESMUTUALIZAÇÃO DE BOLSAS DE VALORES E DE MERCADORIAS. ASSOCIAÇÕES ISENTAS. DEVOLUÇÃO DE TÍTULO PATRIMONIAL E SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES DAS NOVAS EMPRESAS. SUJEIÇÃO À TRIBUTAÇÃO.

Sujeita-se à incidência do imposto de renda, computando-se na determinação do lucro real do exercício, a diferença entre o valor dos bens e direitos recebidos de instituição isenta, por pessoa jurídica, a título de devolução de patrimônio, e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos que houver sido entregue para a formação do referido patrimônio.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. E MULTA PROPORCIONAL. APLICAÇÃO.

A materialidade da multa calculada sobre a totalidade ou diferença de contribuição nos casos de falta de pagamento/declaração inexata, não se confunde com aquela calculada sobre a base estimada ao longo do ano-calendário e que deixou de ser paga.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. APLICAÇÃO APÓS O ANOCALENDÁRIO DA INFRAÇÃO.

No caso de lançamento de ofício deve ser aplicada 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal devido por estimativa 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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2007 CSLL.

POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL.

Diferenças decorrentes da postergação do pagamento de tributo (pagamento de débito após o vencimento sem multa e juros de mora) devem ser apuradas mediante a aplicação da imputação proporcional do pagamento.

AUTO DE INFRAÇÃO. DESMUTUALIZAÇÃO DE BOLSAS DE VALORES E DE MERCADORIAS. ASSOCIAÇÕES ISENTAS. DEVOLUÇÃO DE TÍTULO PATRIMONIAL E SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES DAS NOVAS EMPRESAS. SUJEIÇÃO À TRIBUTAÇÃO.

Sujeita-se à incidência da contribuição social sobre o lucro líquido, computando-se na determinação da base de cálculo da CSLL do ano, a diferença entre o valor dos bens e direitos recebidos de instituição isenta, por pessoa jurídica, a título de devolução de patrimônio, e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos que houverem sido entregues para a formação do referido patrimônio.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. E MULTA PROPORCIONAL. APLICAÇÃO.

A materialidade da multa calculada sobre a totalidade ou diferença de contribuição nos casos de falta de pagamento/declaração inexata, não se confunde com aquela calculada sobre a base estimada ao longo do ano-calendário e que deixou de ser paga.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. APLICAÇÃO APÓS O ANO-CALENDÁRIO DA INFRAÇÃO.

No caso de lançamento de ofício deve ser aplicada 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal devido por estimativa 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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4. Inconformado, o Recorrente interpôs Recurso Voluntário com base nos argumentos assim sintetizados:

- Nulidade do Acórdão Recorrido por ausência de apreciação de alegação específica (efeitos da postergação).
- Nulidade dos Als por erro na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL lançados.
- Mérito: Inocorrência de fato gerador de IRPJ e CSLL no processo de Desmutualização.
- Mérito: Necessidade de se considerar as atualizações do título patrimonial na determinação das bases de cálculo lançadas.
- Subsidiariamente: Descabimento da metodologia de imputação proporcional.
- Subsidiariamente: Os efeitos da denúncia espontânea na aplicação do instituto da postergação.
- Subsidiariamente: Descabimento das multas isoladas por suposta falta de recolhimento de estimativas mensais em concomitância com multa de ofício sobre o IRPJ e a CSLL apurados no ajuste anual do período.
- Subsidiariamente: Descabimento das multas isoladas por suposta falta de recolhimento de estimativas mensais após findo o ano-calendário a que se referem.
- Subsidiariamente: Necessária limitação das multas isoladas aos valores do IRPJ e da CSLL tidos por devidos no ajuste anual de 2007.
- Subsidiariamente: Inaplicabilidade dos juros de mora sobre as multas.

5.É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator.

6.O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade.

7.Conforme se depreende dos TVFs de fls. 13/23 (IRPJ) e 35/45 (CSLL), cuida-se de autos de infração de IRPJ e CSLL, do ano-calendário de 2007, lavrados contra o Banco Rabobank International Brasil S/A, em decorrência de irregularidades tributárias relacionadas ao processo de desmutualização da Bolsa de Mercadorias e Futuros (BM&F).

8.A fiscalização identificou que o contribuinte era detentor de dois títulos patrimoniais da BM&F: um título de Sócio Efetivo Patrimonial (matrícula 089) e um título de Membro de Compensação (matrícula 088), adquiridos respectivamente por R\$ 7.500,00 e R\$ 2.019.486,00, totalizando um custo de aquisição de R\$ 2.026.986,00.

9.Em 1º.10.2007, no âmbito do processo de desmutualização, o contribuinte recebeu, como devolução de capital, 4.971.610 ações da nova BM&F S.A. (sendo 10.000 ações pelo título de Sócio Efetivo Patrimonial e 4.961.610 ações pelo título de Membro de Compensação), avaliadas pelo valor patrimonial total de R\$ 4.971.610,00.

10.A diferença entre o valor recebido em ações (R\$ 4.971.610,00) e o custo de aquisição dos títulos (R\$ 2.026.986,00), totalizando R\$ 2.944.624,00, constituiu, segundo a fiscalização, ganho sujeito à tributação, conforme §§ 3º e 4º do artigo 17 da Lei nº 9.532, de 1997. Esta receita deveria ter sido reconhecida em outubro/2007, por força do regime de competência previsto no § 1º do artigo 187 da Lei nº 6.404, de 1976.

11.Todavia, o contribuinte adotou o procedimento de reconhecer a receita proveniente do processo de desmutualização apenas à medida que vendia as ações recebidas, postergando o pagamento dos tributos. Tal procedimento foi configurado como infração ao disposto no artigo 273 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), que trata da inexatidão quanto ao período de apuração.

12.Do total de 4.971.610 ações recebidas, o contribuinte negociou 4.824.225 ações em diversos lotes entre novembro/2007 e agosto/2008, postergando a tributação sobre o valor de R\$ 2.857.329,67. Das ações restantes, não houve qualquer tributação do ganho correspondente a R\$ 87.294,33.

13.Em relação aos recolhimentos efetuados, a fiscalização aplicou o critério de imputação proporcional (por analogia ao artigo 167 do CTN), distribuindo os valores entre principal, juros e multa. Esta imputação revelou que o IRPJ e a CSLL não foram integralmente recolhidos.

14. Para o IRPJ, apurou-se um valor devido de R\$ 736.156,00 (alíquota de 25% sobre o ganho), do qual foram efetivamente recolhidos R\$ 633.674,66 após a imputação proporcional, restando um crédito tributário de R\$ 102.481,33 (R\$ 80.657,75 das ações vendidas e R\$ 21.823,58 das ações não vendidas).

15. Quanto à CSLL, apurou-se um valor devido de R\$ 265.016,16 (alíquota de 9% sobre o ganho), do qual foram efetivamente recolhidos R\$ 228.122,90 após a imputação proporcional, restando um crédito tributário de R\$ 36.893,26 (R\$ 29.036,77 das ações vendidas e R\$ 7.856,49 das ações não vendidas).

16. Saliente-se que, como o contribuinte recebeu 4.971.610 ações da BM&F S.A. no processo de desmutualização, mas só negociou 4.824.225 ações entre novembro/2007 e agosto/2008, 147.385 ações (a diferença entre o total recebido e o total negociado) permaneceram em seu poder e, sobre o ganho relativo a essas ações, não houve qualquer pagamento de tributos (postergação), restando, em relação a essa parcela, o valor tributável de R\$ 87.294,33, que corresponde à diferença entre o valor total da atualização menos o valor total da postergação da tributação, ou ao número de ações não vendidas multiplicado pelo custo original unitário.

17. Em resumo, é possível distinguir duas situações:

- Valores postergados: R\$ 2.857.329,67 - referentes às 4.824.225 ações que foram vendidas entre nov/2007 e ago/2008, sobre as quais houve recolhimento de tributos, porém em períodos posteriores ao devido (postergação).
- Valores omitidos (não tributados): R\$ 87.294,33 - referentes às 147.385 ações não vendidas, sobre as quais não houve qualquer recolhimento de tributos.

18. Foi justamente esse valor de R\$ 87.294,33 que gerou o lançamento adicional de R\$ 21.823,58 de IRPJ (alíquota de 25%) e R\$ 7.856,49 de CSLL (alíquota de 9%). Esses valores foram somados aos valores não recolhidos sobre as ações vendidas (postergação) para compor o total do auto de infração.

19. Adicionalmente, em razão da falta de recolhimento dos pagamentos mensais por estimativa referentes a outubro/2007, foram aplicadas multas isoladas de 50% sobre os valores não recolhidos, conforme artigo 44, II, "b" da Lei nº 9.430, de 1996: R\$ 368.078,00 para o IRPJ e R\$ 132.508,08 para a CSLL.

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA POR AUSÊNCIA DE APRECIAÇÃO DE ALEGAÇÃO ESPECÍFICA (EFEITOS DA POSTERGAÇÃO)

20. O ora Recorrente, em sua impugnação de fls. 194/219, suscitou a nulidade dos autos de infração por entender que, apesar de ter reconhecido a postergação, a exigência fiscal deveria se limitar à multa moratória e aos juros de mora até a data do efetivo pagamento, com

fundamento no artigo 273 do Decreto nº 3.000, de 1999 e nos itens 6.1 e 6.2 do Parecer Normativo nº 02, de 1996. Ademais, argumentou que a imputação proporcional dos valores pagos, adotada pela fiscalização, carecia de previsão legal e se mostrava onerosa. Sustentou, ainda, que a cobrança da multa e dos juros de mora deveria ter sido realizada de forma isolada, nos termos do artigo 43 da Lei nº 9.430, de 1996.

21.A decisão *a quo*, embora tenha reconhecido a ocorrência de postergação e a aplicação da imputação proporcional, rejeitou a alegação de nulidade da autuação, com base no entendimento de que esta não se restringia apenas ao pagamento postergado e que, de todo modo, a aplicação da imputação proporcional decorre do artigo 167 do Código Tributário Nacional (CTN), conforme exposto pelos Pareceres PGFN/CDA/Nº 1936, de 2005, e PGFN/CAT/Nº 74, de 2013, que concluem pela obrigatoriedade da imputação proporcional em pagamentos parciais de débitos vencidos.

22.Ao defender a validade da imputação proporcional, é evidente que a DRJ se posicionou contrariamente à tese do ora Recorrente, então Impugnante, no sentido de que deveriam ser cobrados apenas juros e multa moratória em caso de postergação. A decisão entendeu que o pagamento efetuado após o vencimento não extinguiu a obrigação principal na data correta, justificando a imputação proporcional para determinar o saldo devedor e os respectivos encargos.

23.Portanto, embora a decisão de piso não tenha se dedicado a analisar separadamente os "efeitos da postergação" sob a ótica de cobrança isolada de juros e multa após já ter decidido pela validade da imputação proporcional, não se pode afirmar que houve omissão na apreciação desse ponto. A decisão sobre a imputação proporcional, com a sua fundamentação, abrange e responde à alegação do então Impugnante sobre como a postergação deveria ter sido tratada, mesmo que a resposta tenha sido desfavorável ao contribuinte.

24.Nesse contexto, a alegação de nulidade da decisão da DRJ por não apreciar os efeitos da postergação da forma como o Impugnante-Recorrente esperava não se sustenta, pois houve expressa manifestação sobre a temática central abordada (a forma correta de tratar o pagamento extemporâneo) ao validar a imputação proporcional. A discordância do Impugnante reside na interpretação da lei e na validade do método da imputação proporcional, o que se refere ao mérito da questão, e não necessariamente a uma falha processual por ausência de apreciação das alegações defensivas.

NULIDADE DOS AIs POR ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL LANÇADOS

25.O Recorrente argumenta que os autos de infração padecem de nulidade devido a **erro na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL**. Isso porque a fiscalização efetuou a **imputação proporcional dos valores já pagos**, originando um suposto saldo devedor acrescido de multa de ofício e juros de mora, em vez de exigir somente a multa e os juros moratórios, conforme previsto no artigo 273 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99) e nos itens 6.1 e 6.2 do Parecer

Normativo nº 02, de 1996. A aplicação da imputação proporcional, no entendimento do Recorrente, ocasiona um equívoco no cálculo do montante devido, infringindo o artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

26.A liceidade da aplicação da imputação proporcional constitui matéria que se confunde com o mérito e com ele será adiante examinada.

INOCORRÊNCIA DE FATO GERADOR DE IRPJ E CSLL NO PROCESSO DE DESMUTUALIZAÇÃO

27.O Recorrente sustenta que o processo de desmutualização ocorrido em 2007 não envolveu devolução de patrimônio aos associados, mas uma reorganização societária legítima. Segundo sua compreensão, houve uma cisão parcial da BM&F Associação, com absorção da parcela cindida pela BM&F S.A., sociedade anônima constituída especificamente para este fim. Tal operação transformou a estrutura associativa em estrutura de sociedade anônima, onde as atividades econômicas passaram a ser desenvolvidas sem solução de continuidade.

28.O argumento central apoia-se na natureza jurídica da operação. O Recorrente defende que o Código Civil, em seus artigos 44 e 2.033, prevê expressamente a aplicabilidade do instituto da cisão às associações. Assim, não haveria qualquer restrição legal à realização da desmutualização mediante cisão parcial. A cisão, como definida no artigo 229 da Lei das S.A., consiste na transferência direta de parcelas do patrimônio entre pessoas jurídicas, sem qualquer intermediação pelos associados ou acionistas.

29.Do ponto de vista patrimonial, argumenta-se que os títulos foram simplesmente substituídos por ações, representando o mesmo investimento, apenas com nova roupagem jurídica. As ações emitidas pela sociedade incorporadora não ingressaram no patrimônio da associação cindida, sendo entregues diretamente aos ex-associados. Desta maneira, em nenhum momento os ex-associados teriam tido a disponibilidade sobre o patrimônio partilhado.

30.O Recorrente refuta a aplicação do artigo 17 da Lei nº 9.532, de 1997, base da autuação fiscal, por entender que este dispositivo pressupõe a devolução de patrimônio decorrente de dissolução da entidade isenta, cenário distinto do ocorrido. Na desmutualização, não houve dissolução ou liquidação da BM&F Associação, mas sua continuidade sob nova forma jurídica.

31.Dessa forma, o Recorrente conclui que a mera substituição dos títulos patrimoniais por ações não gerou acréscimo patrimonial tributável, não configurando fato gerador de IRPJ e CSLL no momento da desmutualização.

32.Como visto, o Recorrente era detentor de títulos patrimoniais da Bolsa de Mercadorias e Futuros de São Paulo (BM&F) - um título de Sócio Efetivo Patrimonial e um título de Membro de Compensação, adquiridos respectivamente por R\$ 7.500,00 e R\$ 2.019.486,00.

33.Em 2007, ocorreu o processo de "desmutualização" da BM&F, que era uma associação civil sem fins lucrativos. Nesse processo, a BM&F transferiu suas atividades comerciais

para uma companhia aberta (sociedade anônima) chamada BM&F S/A. Como resultado, os detentores de títulos patrimoniais da antiga associação (incluindo o Banco Rabobank) receberam ações da nova empresa S/A.

34.A fiscalização entendeu que, no processo de desmutualização, houve devolução de patrimônio de entidade isenta (a associação BM&F) ao contribuinte, gerando ganho de capital tributável - representado pela diferença entre o valor das ações recebidas e o custo de aquisição dos títulos patrimoniais originais.

35.O Recorrente, porém, não tributou integralmente esse ganho no momento da desmutualização (outubro/2007), mas apenas à medida que vendia as ações recebidas, o que caracterizou postergação indevida do pagamento dos tributos (IRPJ e CSLL).

36.A decisão recorrida, primeiramente, estabeleceu a natureza jurídica das bolsas de valores como associações civis sem fins lucrativos, conforme determinado pela Resolução nº 1.656, de 1989, do Conselho Monetário Nacional. Essa caracterização foi fundamental para desqualificar o argumento de que teria ocorrido mera transformação societária.

37.Em síntese, apontou que o instituto da cisão, previsto nos arts. 229 da Lei das S/A e no art. 1.122 do Código Civil, aplica-se exclusivamente às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de sociedade, não sendo extensível às associações civis, distinção determinante para caracterizar o processo como dissolução parcial da associação com subsequente devolução de patrimônio aos associados.

38.Segundo o *decisum*, a fundamentação legal para a tributação apoiou-se no art. 61 do Código Civil, que regula a dissolução de associações e a destinação de seu patrimônio, combinado com o art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997, que estabelece expressamente a tributação sobre *"a diferença entre o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos recebidos de instituição isenta, por pessoa jurídica, a título de devolução de patrimônio, e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos que houver sido entregue para a formação do referido patrimônio"*.

39.A matéria, contudo, não comporta mais discussão a partir da edição da Súmula CARF nº 118, *in verbis*:

Súmula CARF nº 118

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2018

Caracteriza ganho tributável por pessoa jurídica domiciliada no país a diferença positiva entre o valor das ações ou quotas de capital recebidas em razão da transferência do patrimônio de entidade sem fins lucrativos para entidade empresarial e o valor despendido na aquisição de título patrimonial. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

40.Com efeito, o enunciado sumular consolidou o entendimento de que, em situações com as características da que se apresenta *in casu*, a diferença entre o valor das ações recebidas e o custo de aquisição dos títulos patrimoniais originais configura ganho tributável. Nesse sentido, confira-se a ementa do Acórdão nº 9101-002.696, que serviu de precedente da indigitada Súmula nº 118:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

DESMUTUALIZAÇÃO. ASSOCIAÇÃO ISENTA. DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO. TRIBUTAÇÃO.

1- O processo de desmutualização trouxe ganhos patrimoniais à contribuinte, que passou de simples associada da BM&F à detentora de ações na nova holding, acrescentando ao seu patrimônio as novas ações adquiridas com os valores que havia despendido para a formação da associação e que lhe fora devolvido.

2- A devolução implicou em aplicação de parte dos valores que compunha o patrimônio da associação em ações de empresa com fins lucrativos, o que desnatura o processo de sucessão legal das associações e autoriza a incidência de tributos em razão do acréscimo patrimonial experimentado pela contribuinte.

3- Sujeita-se à incidência do imposto de renda, computando-se na determinação do lucro real do exercício, a diferença entre o valor dos bens e direitos recebidos de instituição isenta, por pessoa jurídica, a título de devolução de patrimônio, e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos que houver sido entregue para a formação do referido patrimônio. O processo de desmutualização autoriza a incidência do imposto de renda e da CSLL, como pretendido pelo Fisco, nos exatos termos do quanto disposto no artigo 17 da Lei nº 9.532/97.

(...)

41. Por conseguinte, nada a prover no ponto em questão.

NECESSIDADE DE SE CONSIDERAR AS ATUALIZAÇÕES DO TÍTULO PATRIMONIAL NA DETERMINAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO LANÇADAS

42. No tópico em apreço, o Recorrente argumenta que, mesmo se fosse considerado tributável o evento de desmutualização, a autoridade fiscal cometeu erro substancial ao calcular a base tributável, pois considerou apenas a diferença entre o valor nominal das ações recebidas e o valor de aquisição dos títulos patrimoniais, desconsiderando as atualizações periódicas desses títulos.

43. Defende que os títulos patrimoniais da BM&F Associação eram periodicamente atualizados em seu valor contábil. A cada final de exercício social, a BM&F procedia à atualização do valor do seu patrimônio social com base nas demonstrações financeiras, dividindo esse resultado pelo número de títulos emitidos, gerando assim um novo valor contábil para os títulos.

44. Fundamenta sua posição na Portaria MF nº 785, de 1977, que estabelecia que "*o acréscimo do valor nominal dos títulos patrimoniais das Bolsas de Valores, em decorrência de alteração do seu patrimônio social, não constitui receita nem ganho de capital das sociedades corretoras associadas*". Esta Portaria permitia a exclusão desses valores do Lucro Real, desde que não fossem distribuídos e constituíssem reserva para oportuna incorporação ao capital.

45. Adicionalmente, menciona que o tratamento fiscal e contábil das atualizações segue parâmetros similares ao Método de Equivalência Patrimonial (MEP), posteriormente introduzido no ordenamento jurídico pelo Decreto-lei 1.598, de 1977.

46. Destaca que, para instituições financeiras como o Recorrente, o Banco Central do Brasil (BACEN), através do Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional

(COSIF), impôs o registro do Título Patrimonial em conta específica do Ativo Permanente e estabeleceu procedimentos obrigatórios para atualização periódica desses valores.

47.Portanto, conclui que tais atualizações deveriam compor o custo de aquisição das ações da BM&F S.A. recebidas na desmutualização, resultando em base de cálculo substancialmente menor ou até mesmo inexistente para a tributação pretendida.

48.A autoridade julgadora de 1ª instância examinou a questão partindo da natureza jurídica das atualizações. Reconheceu, inicialmente, que a referida Portaria MF nº 785, de 1977, estabelecia que *"o acréscimo do valor nominal dos títulos patrimoniais das Bolsas de Valores, em decorrência de alteração do seu patrimônio social, não constitui receita nem ganho de capital das sociedades corretoras associadas"*.

49.No entanto, a decisão destacou um elemento crucial: a própria Portaria condicionava expressamente esta não tributação a que tais valores *"não sejam distribuídos e constituam reserva para oportuna e compulsória incorporação ao capital"*. Este condicionante revelou-se determinante para a solução da controvérsia, pois, ao analisar os fatos, a autoridade fiscal constatou que, durante o processo de desmutualização, ocorreu efetivamente a distribuição dos valores correspondentes à atualização dos títulos patrimoniais, uma vez que houve devolução de patrimônio na forma de ações correspondentes ao valor integral dos títulos, incluindo suas atualizações, caracterizando o descumprimento da condição estabelecida na Portaria para a não tributação.

50.A decisão recorrida também estabeleceu importante distinção entre o regime tributário aplicável aos investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial (MEP) e aquele relativo à atualização dos títulos patrimoniais das Bolsas. Enquanto no MEP a tributação é diferida para o momento da alienação ou liquidação do investimento, no caso dos títulos patrimoniais, a não tributação estava expressamente condicionada à não distribuição dos valores atualizados.

51.O fundamento legal para a tributação foi encontrado no artigo 17 da Lei nº 9.532, de 1997, que determina a incidência tributária sobre a diferença entre o valor recebido a título de devolução de patrimônio de instituição isenta e o valor originalmente entregue para formação desse patrimônio. O colegiado *a quo* esclareceu ainda que a Solução de Consulta Cosit nº 13, de 1997, invocada pelo contribuinte, havia sido emitida antes da vigência da Lei nº 9.532, de 1997, sendo inaplicável ao caso.

52.A decisão recorrida merece ser prestigiada, devendo ser considerada como base de cálculo a diferença entre o valor recebido em ações e o custo original de aquisição dos títulos patrimoniais, sem incluir as atualizações contabilizadas como reserva de capital, mantendo-se integralmente o lançamento tributário.

53.Nesse sentido, adoto como razões de decidir os bem-lançados fundamentos constantes do voto vencedor de lavra do Conselheiro André Mendes de Moura no Acórdão nº 9101002.462, a saber:

Defende a Contribuinte que cabe a atualização no valor dos títulos patrimoniais decorrentes de valorização do patrimônio social das bolsas de valores constituídas sob a forma de associações civis sem fins lucrativos nos moldes do MEP, conforme metodologia imposta pelos princípios contábeis e pelo BACEN e a CVM, e o tratamento disciplinado na área fiscal pela Portaria MF nº 758/77.

Ocorre que o MEP é instituto previsto na mencionada Lei nº 6.404, de 1976, que **não trata** de associações, mas sim de sociedade por ações que **visam o lucro**. É método de atualização de investimentos da **controladora em controladas e coligadas**. Ou seja, a investidora reflete, no seu patrimônio líquido, as variações positivas ou negativas do patrimônio líquido de suas investidas. Eventual variação positiva no investimento da investidora não é submetida à tributação, porque se trata de reflexo dos lucros das investidas destinados ao aumento do seu capital social, que já foram tributados nas próprias investidas (coligadas ou controladas).

Por outro lado, as associações civis, enquanto se mantiverem nessa condição, e a quem pretende a recorrente equiparar às controladas ou coligadas, são isentas de tributação. Ou seja, não se tributa nem a investida (associação sem fins lucrativos), nem o investidor (detentor do título patrimonial).

Por isso, o contexto em que insere a Portaria MF nº 785, de 1977 é o de conferir transparência à evolução patrimonial das bolsas, que eram associações sem fins lucrativos.

Resta evidente, portanto, a distorção ao se pretender equiparar a variação de investimento prevista por meio do MEP à atualização de títulos patrimoniais decorrentes de variações no patrimônio das bolsas de valores prevista na mencionada portaria ministerial.

Ademais, analisando-se como a lei societária conceitua as sociedades controladas e coligadas (art. 243 da Lei nº 6.404, de 1976), torna-se ainda mais improvável compreender que os detentores dos títulos patrimoniais de uma associação sem fins lucrativos possam ser assemelhados a **investidores com poder de decisão sobre a administração da investida**, vez que **não** são detentores de um **investimento relevante** e tampouco exercem influência significativa.

Os arts. 116 e 243 da Lei nº 6.404, de 1976, deixam claro o vetor que direciona a relação entre as empresas do grupo: o **poder** de deliberar sobre o destino da empresa.

Art. 116. Entende-se por acionista controlador a pessoa, natural ou jurídica, ou o grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum, que:

a) é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembléia-geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia; e

b) usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia.

Parágrafo único. O acionista controlador deve usar o poder com o fim de fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social, e tem deveres e responsabilidades para com os demais acionistas da empresa, os que nela trabalham e para com a comunidade em que atua, cujos direitos e interesses deve lealmente respeitar e atender.

Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.(...)

§ 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio

que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

Vale transcrever a parte da Exposição de Motivos que versa sobre o § 2º do art.

243:

"(...) O conceito de sociedade controladora corresponde ao de acionista controlador, do parágrafo único do art. 116, com as adaptações necessárias para compreender quaisquer formas de sociedades controladas (e não apenas a de companhia) e a possibilidade de controle indireto, através de cadeia ou pirâmide de sociedades. Além disso, não se requer, no caso de sociedades, o efetivo exercício do poder de dirigir as atividades das sociedades controladas, que se presume nas relações intersocietárias."

Como não poderia deixar de ser, o Código Civil de 2002 ratifica o entendimento:

Art. 1.098. É controlada:

I - a sociedade de cujo capital outra sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembléia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores;

II - a sociedade cujo controle, referido no inciso antecedente, esteja em poder de outra, mediante ações ou quotas possuídas por sociedades ou sociedades por esta já controladas.

MARTINS², no Manual de Contabilidade Societária, ao tratar da consolidação das demonstrações contábeis, discorre sobre os aspectos relevantes para se caracterizar o controle.

Dessa forma, os aspectos relevantes para se caracterizar o controle são:

*- **Poder sobre a investida:** provém de direitos que conferem ao investidor a capacidade para dirigir as atividades relevantes da investida (aquelas que afetam significativamente seu desempenho). Um investidor pode ter poder sobre uma investida mesmo que outra entidade tenha direitos que lhe garanta a capacidade de participar da gestão de atividades relevantes, como é o caso da influência significativa. Contudo, um investidor que tenha somente direitos de proteção sobre uma investida não tem poder sobre a investida e, portanto, não controla sua investida.*

*- **Exposição (ou direitos) a retornos variáveis em razão de seu envolvimento com a investida:** o que ocorre na medida em que os retornos do investidor provenientes do seu envolvimento com a investida variam em função do desempenho da investida e da participação da investidora no capital da investida.*

*- **Capacidade para utilizar seu poder sobre a investida para afetar seus rendimentos sobre o investimento:** o que implica que o investidor tem poder sobre a investida e usa esse poder para influenciar o retorno sobre o seu investimento por meio do seu envolvimento com a investida.*

Como se pode observar, a determinação do controle baseia-se no poder (sobre as atividades relevantes da investida), nos retornos (para o investidor) e na relação entre eles (o uso desse poder para obter retornos sobre o investimento). (grifos originais)

Como se pode observar, a equiparação entre os proprietários de títulos patrimoniais de associação sem fins lucrativos a controladoras de uma sociedade empresária por ações, com fins lucrativos (controlada ou coligada) não encontra nenhuma sustentação jurídica. **A propriedade de títulos patrimoniais não confere nenhum poder sobre os destinos da associação**, os associados não tem direitos e obrigações recíprocos, o fim colimado não é o proveito comum dos sócios, mas sim o ideal da associação. Por

outro lado, o MEP reflete a valorização de **ações** que a empresa possui, de participações societárias de empresas controladas ou coligadas, sobre as quais exerce **poder** de decisão.

Propriedade de títulos patrimoniais X propriedade de ações de empresas controladas e coligadas são situações que não se comunicam, sob qualquer enfoque que se analise a questão, tanto no direito empresarial (Código Civil), quanto no direito contábil (Lei nº 6.404, de 1976) ou no direito tributário.

E, não havendo de se falar em MEP, não se aplica o disposto no art. 418, § 1º do RIR/99. Como se considerar como valor contábil do bem aquele que estiver registrado na escrituração do contribuinte, se a atualização do valor deu-se em **desacordo com as normas de vigência? O caso tratado nos autos é de devolução de patrimônio de entidade isenta, tratada pelo art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997.**

A PGFN, em contrarrazões, enfrenta com lucidez a questão (e-fls. 771/773), inclusive esclarecendo o contexto da edição da Portaria MF nº 785, de 1977:

*Nesse teor, cabe refutar o entendimento no sentido de que seria aplicável o método da equivalência patrimonial (MEP) para a avaliação do título patrimonial das bolsas de valores. Ora, o MEP foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro pela Lei nº 6.404, de 1976, e deve ser aplicado de acordo com os preceitos firmados por este diploma legal. Assim, o primeiro aspecto que deve ser ressaltado é que **a Lei nº 6.404, de 1976, tem como destinatárias as sociedades por ações, que possuem natureza jurídica totalmente diversa das associações.** Com efeito, basta lembrar que **a BOVESPA e a BMF foram instituídas como associações sem fins lucrativos**, enquanto as sociedades por ações servem para o desenvolvimento de atividades empresariais – cujo objetivo é proporcionar lucro aos seus sócios. Desse modo, fica evidente a **incompatibilidade da Lei nº 6.404, de 1976, com o regime jurídico das associações.***

*Não obstante, nada impede que uma lei possa autorizar que as associações civis utilizem as regras previstas para as sociedades empresárias. Apesar das inúmeras disparidades entre as sociedades empresárias e as associações civis sem fins lucrativos, se a lei previsse que estas poderiam ser regidas pelas normas da Lei nº 6.404, de 1976, caberia apenas obedecer ao comando legal. Entretanto, **não existe tal suporte – pois os dispositivos do Código Civil que regulamentam as associações não trouxeram norma com este conteúdo, tampouco a Lei nº 6.404, de 1976.***

Por sua vez, cumpre destacar que a Portaria nº 785/1977, do Ministro de Estado da Fazenda, regulamentou a tributação dos acréscimos patrimoniais auferidos pela BOVESPA e pela BMF.

Ocorre que a mencionada Portaria em momento algum determinou a utilização da Lei das Sociedades por Ações para contabilização dos acréscimos de valor dos títulos patrimoniais das Bolsas. Confira-se:

Portaria nº 785, de 20 de dezembro de 1977

*O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições e, com, fundamento no que **dispõe o art. 223, 'm', do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 76.186/75:***

Resolve:

I. Os acréscimos do valor nominal dos títulos patrimoniais das Bolsas de Valores, em decorrência de alteração do seu patrimônio social, não constitui receita nem ganho de capital das sociedades corretoras associadas e, por isso, pode ser excluído do lucro real destas desde que não seja distribuído e constitua reserva para oportuna e compulsória incorporação ao capital.

II. Aos aumentos de capital assim procedidos aplica-se o disposto no Decreto-Lei nº 1.109/70, art. 3º, § 3º (RIR, art. 237). (destaques não constam no original)

Inicialmente, chama a atenção que a citada Portaria foi editada para regulamentar a alínea “m” do art. 223 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 76.186/75. Significa dizer que **a Portaria nº 785, de 1977, retirou fundamento de validade de uma norma anterior ao próprio surgimento do MEP – que passou a vigorar apenas a partir da Lei nº 6.404, de 1976.** Dessa forma, fica patente que a interpretação ministerial explicitada na mencionada Portaria não se referia ao MEP.

Para confirmar essa constatação, vejamos o que dispunha a alínea “m” do art. 223 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 76.186/75:

Art. 223. – **Serão excluídos do lucro real para os efeitos de tributação:**
(...)

m) o valor das ações, quotas ou quinhões de capital, recebidos em decorrência dos aumentos de capital efetuados nos termos e condições dos artigos 197, §§ 6º e 9º, 223, alínea l, 223, § 31, 236, 243, alínea d, 250, 254, § 3º, 283, 297, 577, 578 e 583 (Decreto-lei nº 1.096/70, art. 1º, §§ 6º e 7º, Lei nº 4.862/65, art. 49, Decreto-lei nº 1.260/73, art. 4º, Decreto-lei nº 1.109/70, art. 3º e § 1º, Lei nº 4.357/64, art. 3º, § 6º, Decreto-lei nº 756/69, art. 25, Decreto-lei nº 1.338/74, art. 15, § 4º, Decreto-lei nº 1.191/71, art. 9º, § único, Decreto-lei nº 221/67, art. 80, § 4º, Lei nº 5.508/68, art. 36, Decreto-lei nº 756/69, art. 24, § 4º, Decreto-lei nº 1.346/74, arts. 6º, § 3º, e 11, e Decreto-lei nº 1.370/74, art. 2º, § 3º); (destaques não constam no original)

Dessa forma, percebe-se que a norma acima tratava dos quinhões ou frações ideais recebidas pelos associados em decorrência de meros aumentos de capital da bolsa de valores. Assim, não há que se confundir a situação tratada nos referidos atos normativos com o MEP.

Não merecem prosperar, igualmente, alegações no sentido de que o Ofício Circular CVM nº 325/1979, e a Circular do Banco Central do Brasil nº 1.273/1987 teriam obrigado as sociedades corretoras de valores a avaliarem seus títulos patrimoniais das bolsas de valores (associações) pelo MEP. Com efeito, **infere-se da leitura do art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976, que o MEP só se aplica aos investimentos em sociedades controladas ou coligadas.** Diante disso, não se pode admitir que o Poder Regulamentar conferido à CVM, pela Lei nº 6.404 de 1976, possa servir para autorizar a extensão do MEP para as Bolsas de Valores constituídas sob a forma de associação civil. Isso porque o **art. 4º da referida lei evidencia que as normas expedidas pela CVM sujeitam apenas as companhias abertas.**

Por outro lado, se o Ofício Circular CVM nº 325/1979, e a Circular do Banco Central do Brasil nº 1.273/1987 conferiram tal prerrogativa às corretoras, o fizeram desrespeitando o art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976. Isso porque o citado dispositivo legal restringe a aplicação do MEP para avaliação de investimentos em sociedades coligadas ou controladas. Ora, Srs.

Conselheiros, é possível conceber que as corretoras eram coligadas ou controladoras das Bolsas de Valores? Se prevalecer o entendimento de que as corretoras poderiam avaliar seus títulos patrimoniais nas Bolsas de Valores pelo MEP, **restaria desconfigurada ou simplesmente ignorada a natureza jurídica das próprias Bolsas de Valores.** Significa dizer que o

MEP serviria para associados avaliarem sua participação no patrimônio da associação – o que é totalmente incompatível com a finalidade e a estrutura de uma associação sem fins lucrativos.

Observa-se que é inevitável constatar a natureza jurídica das sociedades por ações e os institutos decorrentes, dentro os quais o MEP. Não há que se falar em modificação societária (transformação, cisão, fusão ou incorporação) entre entidades cuja finalidade social é completamente diferente, de um lado, associação civil sem fim lucrativo, e de outro, sociedade empresária que visa o lucro. Qualquer caminho diferente da extinção da associação civil e da devolução do patrimônio da entidade mostra-se completamente dissociado da legislação empresarial e tributária. Da mesma maneira, tampouco se aplica a atualização do valor dos títulos patrimoniais nos moldes do MEP, instituto próprio das sociedades anônimas. **Correto, nesse sentido, o entendimento da autoridade fiscal, ao adotar o custo de aquisição do título como referência para apuração da base de cálculo tributável.**

Enfim, mostra-se imprescindível comentar a respeito da Solução de Consulta Cosit nº 10, de 26/10/2007, **formulada pela Comissão Nacional de Bolsa de Valores, e respondida pela Receita Federal antes de se consumar a desmutualização, no qual esclareceu que a cisão é instituto aplicável apenas às pessoas jurídicas de direito privado constituídas sob a forma de sociedade, e que as bolsas de valores, na condição de associações, sujeitam-se ao regime jurídico estatuído pelos arts. 53 a 61 do Código Civil.** Ainda, predicou que as corretoras nunca estiveram autorizadas a avaliar as cotas ou frações ideais dos seus títulos patrimoniais pelo MEP, mas, sim a postergar a tributação sobre o valor dos acréscimos efetuados ao valor nominal das cotas ou frações ideais recebidos, que se consumaria, dentre outras situações, a partir da extinção das associações sem fins lucrativos. Verifica-se, portanto, que as conclusões apresentadas foram solenemente ignoradas pela Contribuinte.

² MARTINS, Eliseu... [et. al.]. Manual de Contabilidade Societária, 2ª ed. São Paulo : Atlas, 2013, p. 7356.

54.Vale ressaltar, existe uma incompatibilidade estrutural entre associações civis sem fins lucrativos e sociedades empresárias. As primeiras têm como finalidade um objetivo ideal, sem distribuição de resultados entre associados, enquanto as últimas visam o lucro e sua distribuição. Essa distinção essencial impede que institutos próprios das sociedades anônimas sejam aplicados às associações. O MEP, criado pela Lei das S/A, foi concebido especificamente para relações entre controladoras e controladas, pressupondo poder decisório e influência significativa sobre a administração da investida - elementos inexistentes na relação entre detentores de títulos patrimoniais e as antigas bolsas.

55.Importante destacar que a Portaria MF 785, de 1977, frequentemente citada como base para justificar a atualização, foi editada em contexto anterior ao surgimento do MEP e tinha finalidade distinta. A própria Receita Federal, através da Solução de Consulta COSIT nº 10, de 2007, esclareceu essa impossibilidade técnica e jurídica:

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

EMENTA: OPERAÇÃO DE DESMUTUALIZAÇÃO DAS BOLSAS DE VALORES.

O instituto da cisão, disciplinado nos arts. 229 e segs. da Lei nº 6.404, de 1976, e no art. 1.122 da Lei nº 10.406, de 2002, só é aplicável às pessoas jurídicas de direito privado constituídas sob a forma de sociedade. Às bolsas de valores constituídas sob a forma de associações se aplica o regime jurídico estatuído nos arts. 53 a 61 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil de 2002). O art. 61 da Lei nº 10.406, de 2002, veda a destinação de qualquer parcela do patrimônio das bolsas de valores, constituídas sob a forma de

associações, a entes com finalidade lucrativa. As sociedades corretoras devem avaliar as cotas ou frações ideais das bolsas de valores pelo custo de aquisição. O fato de a operação de "desmutualização" de associações não encontrar amparo no ordenamento jurídico não obsta a incidência do imposto de renda sobre a diferença entre o valor nominal das ações (da sociedade) recebidas pelos associados (sociedades corretoras) e o custo de aquisição das cotas ou frações ideais representativo do patrimônio segregado das bolsas de valores.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.406, de 2002, art. 61; Lei nº 9.532, de 1997, arts. 16 e 17.

ADALTO LACERDA DA SILVA - Coordenadora-Geral

56. Dessarte, na transformação de associações sem fins lucrativos em sociedades anônimas, deve-se considerar o evento como devolução patrimonial aos associados, utilizando como base o custo original de aquisição dos títulos, aplicando-se o disposto no art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997¹, para a tributação da diferença entre esse valor e o montante recebido na forma de ações.

DESCABIMENTO DA METODOLOGIA DE IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL

57. Assevera o Recorrente que, mesmo se considerado válido o entendimento de que houve postergação no pagamento dos tributos, a metodologia de imputação proporcional aplicada pela fiscalização seria inadequada, pois aplicou o chamado "Método da Imputação Proporcional", que distribui proporcionalmente o valor do pagamento entre principal, multa e juros de mora.

58. O cerne da argumentação está no fato de que o MEP resultaria em um tratamento mais oneroso ao contribuinte, pois apenas parte do pagamento seria considerada como quitação do tributo principal, enquanto o restante seria imputado a juros e multa. Isso permitiu à fiscalização considerar que ainda existiria um saldo remanescente do tributo principal a ser cobrado, sobre o qual incidiriam novas multas e juros.

59. De acordo com o Recorrente, tal procedimento contraria o Parecer Normativo COSIT nº 2, de 1996, que estabelece em seus itens 6.1 e 6.2 que, em caso de tributo postergado, *"o fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição*

¹ L. 9.532/1997: "Art. 17. Sujeita-se à incidência do imposto de renda à alíquota de quinze por cento a diferença entre o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos recebidos de instituição isenta, por pessoa física, a título de devolução de patrimônio, e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos que houver entregue para a formação do referido patrimônio. § 1º Aos valores entregues até o final do ano de 1995 aplicam-se as normas do inciso I do art. 17 da Lei nº 9.249, de 1995. § 2º O imposto de que trata este artigo será: a) considerado tributação exclusiva; b) pago pelo beneficiário até o último dia útil do mês subsequente ao recebimento dos valores. § 3º Quando a destinatária dos valores em dinheiro ou dos bens e direitos devolvidos for pessoa jurídica, a diferença a que se refere o caput será computada na determinação do lucro real ou adicionada ao lucro presumido ou arbitrado, conforme seja a forma de tributação a que estiver sujeita. § 4º Na hipótese do parágrafo anterior, para a determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido a pessoa jurídica deverá computar: a) a diferença a que se refere o caput, se sujeita ao pagamento do imposto de renda com base no lucro real; b) o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos recebidos, se tributada com base no lucro presumido ou arbitrado."

social que houverem sido pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pago”.

60. Em acréscimo, menciona o artigo 43 da Lei nº 9.430, de 1996, que estabelece a possibilidade de formalização de exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou juros de mora, de forma isolada ou conjunta. Com base neste dispositivo, defende que a partir de sua vigência, não mais seria permitido à autoridade fiscal proceder à imputação proporcional, devendo a multa e os juros de mora serem lançados isoladamente, ou seja, de acordo com o método de imputação linear.

61. Entretanto, ao contrário do que afirma o Recorrente, os critérios aplicados nos cálculos elaborados pela fiscalização, com imputação proporcional, foram concebidos em estrita obediência ao direcionamento do referido Parecer Normativo COSIT nº 2, de 1996, cujo item 5 se encontra assim redigido:

5. No que se refere à postergação do pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo, despesa, inclusive em contrapartida a conta de provisão, dedução ou do reconhecimento de lucro, determinações de natureza semelhantes vigem desde 1977, com o Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro daquele ano, de onde se transcreve:

"Art. 6º.....

.....

§ 4º Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou de reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de **imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa**, se dela resultar:

a) **postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido;**

b) redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência de aplicação do disposto no § 4º.

§ 7º O **disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo** em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência."

(original sem grifo)

62. Bem se vê, pois, que a leitura conjugada do disposto na letra "a" do § 5º e no § 7º do artigo 6º do Decreto-lei 1.598, de 1977, referidos no item 5 do Parecer Normativo COSIT nº 2, de 1996, é de meridiana clareza ao indicar que a postergação do pagamento para exercício posterior ao em que seria devido constitui fundamento para lançamento de **imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa** (§ 5º, "a"), **não excluindo a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação** (§ 7º).

63.Essa conclusão é confirmada pelo art. 273 do RIR/99, *litteris*:

Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):

I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou

II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

§ 1º **O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração** de competência de receitas, rendimentos ou deduções **será feito pelo valor líquido**, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º).

§ 2º **O disposto no parágrafo anterior** e no § 2º do art. 247 **não exclui a cobrança de** atualização monetária, quando for o caso, **multa de mora** e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 7º, e Decreto-Lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16).

64.De outra parte, o art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, ostenta a seguinte redação:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

65.Ainda que referido dispositivo mencione ser “possível” a exigência de crédito tributário correspondente a multa ou a juros de mora, de forma isolada ou conjunta, não há qualquer vedação à aplicação da imputação proporcional, que, como visto, decorre do disposto na letra “a” do § 5º e no § 7º do art. 6º do Decreto-lei 1.598, de 1977, e no art. 273 do RIR/99.

66.Isto é, compreende-se que a interpretação sistemática de tais dispositivos legais conduz à conclusão de que, em não sendo o caso de imputação proporcional (casos de auto de infração sem tributo), a multa e/ou os juros de mora poderão ser exigidos de forma exclusiva (art. 43).

67.De resto, anote-se que o artigo 163 do CTN é suficientemente elucidativo ao albergar o método da imputação proporcional, *in verbis*:

Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:

I - em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;

II - primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos;

III - na ordem crescente dos prazos de prescrição;

IV - na ordem decrescente dos montantes.

68. Por tais razões, o apelo deve ser desprovido neste quesito.

OS EFEITOS DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA NA APLICAÇÃO DO INSTITUTO DA POSTERGAÇÃO

69. Expõe o Recorrente que os valores de IRPJ e CSLL que a fiscalização considerou como postergados foram pagos espontaneamente, antes do início de qualquer procedimento fiscal. Desta forma, sustenta que se configurou a denúncia espontânea prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional, que estabelece:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

70. Enfatiza que o instituto da denúncia espontânea afasta tanto a aplicação da multa de mora quanto da multa de ofício, sendo devido apenas o principal e, eventualmente, os juros moratórios. Contrapõe-se à eventual argumentação de que a multa de mora teria caráter meramente indenizatório e não penalidade, citando jurisprudência pacificada no sentido de que a multa moratória é, de fato, penalidade, e portanto deve ser afastada em caso de denúncia espontânea.

71. Inicialmente, cumpre observar que essa linha de argumentação apresentada pelo Recorrente não foi desenvolvida na impugnação de fls. 194/219, revelando clara inovação recursal.

72. Ademais, a falta de impugnação expressa configura ausência de lide em relação à matéria agora trazida em sede recursal, nos exatos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, assim enunciado:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

73. Outrossim, rememore-se que, nos termos do artigo 245 do CPC/1973, em vigor à época da apresentação da impugnação, *“A nulidade dos atos deve ser alegada na primeira oportunidade em que couber à parte falar nos autos, sob pena de preclusão”*².

74. Nesse contexto, em se constatando que o Recorrente alegou matéria não impugnada em primeira instância, **não merece ser conhecido o recurso no tema objeto da inovação**, sob pena de se validar a reabertura da lide na fase recursal, com a consequente violação do devido processo legal e ofensa ao princípio da devolutibilidade do recurso, suprimindo-se o primeiro grau de jurisdição administrativa.

DA CONCOMITÂNCIA DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA

75. O Recorrente explica que a autoridade fiscal aplicou, para o mesmo fato, duas penalidades distintas: uma multa de ofício de 75% (prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996) sobre os valores principais de IRPJ e CSLL supostamente devidos, e, concomitantemente, multas

² Dispositivo reproduzido no artigo 278 do CPC/2015.

isoladas de 50% (previstas no art. 44, II, "b", da mesma lei) sobre os valores das estimativas mensais que deixaram de ser recolhidas.

76.Sustenta que tal prática caracteriza *bis in idem*, ou seja, a dupla penalização pelo mesmo fato, pois tanto a multa de ofício quanto a multa isolada estariam sendo aplicadas sobre a mesma base econômica (a receita omitida) e em decorrência da mesma infração (o não recolhimento de tributo no período adequado).

77.O Recorrente ainda rebate eventual argumento de que a alteração do percentual da multa isolada, promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, permitiria sua imposição concomitante com a multa de ofício. Cita, para isso, o Acórdão nº 1402-001.313, que estabeleceu que a concomitância permanece indevida *"mesmo após a vigência da nova redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007"*.

78.Em relação ao tema em esboço, razão assiste ao Recorrente, merecendo ser reformada a decisão *a quo*, nos exatos termos dos fundamentos constantes do voto que proferi no Acórdão 9101-007.069, que adoto como razões de decidir, a saber:

(...)

39.O Recurso fazendário versa sobre a possibilidade de concomitância da multa isolada com a multa de ofício.

40.Nessa perspectiva, a súplica deduzida pela Recorrente esbarra no comando da Súmula CARF nº 105, assim enunciada:

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.

41.Ainda que os eventos objeto da acusação infracional tenham ocorrido no ano-calendário de 2011, não é despidendo ressaltar que a alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, não teve o condão de modificar as premissas ensejadoras da referida súmula. Sobre tal aspecto, alinho-me aos fundamentos do Acórdão nº 9101-005.080, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o *cerne* decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela *coexistência* de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da *consunção* (ou da *absorção*) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

42.Do voto vencedor, também redigito pelo Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella extraem-se os seguintes fundamentos:

(...)

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

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

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da *coexistência* de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

(...)

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

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

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra¹.

Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva *cumulação*, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

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

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das

exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos *fato geradores* colhidos no lançamento de ofício.

(...)

43. Deveras, o princípio da consunção, também chamado de princípio da absorção, muito embora também tenha por pressuposto a existência de várias condutas, caberá onde estas sejam interligadas e mantenham relação de continência lógica, onde determinada infração (fim) somente pode ser cometida mediante a prática de outra infração instrumental (meio). Ou seja, diante de um ou mais ilícitos penais denominados consuntos, que funcionam apenas como fase de preparação ou de execução de outro, chamado consuntivo, sendo todos intimamente dependentes, interligados ou inerentes, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito principal.

79. Esse é exatamente o caso dos autos, onde a infração relativa à falta de recolhimento das estimativas foi absorvida pelas infrações que culminaram nos lançamentos de IRRJ e CSLL, na sua apuração definitiva. Consequentemente, merece ser expurgada do lançamento a duplicidade sancionatória.

DESCABIMENTO DAS MULTAS ISOLADAS POR SUPOSTA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS APÓS FINDO O ANO-CALENDÁRIO

LIMITAÇÃO DAS MULTAS ISOLADAS AOS VALORES DO IRPJ E DA CSLL TIDOS POR DEVIDOS NO AJUSTE ANUAL DE 2007

INAPLICABILIDADE DOS JUROS DE MORA SOBRE AS MULTAS

80. Esclarece o Recorrente que a multa isolada de 50% prevista no artigo 44, II, "b", da Lei nº 9.430, de 1996, que penaliza a falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, somente pode ser aplicada durante o próprio ano-calendário em que ocorreu o suposto inadimplemento da estimativa. No caso em questão, a multa isolada foi aplicada em relação a estimativas do ano-calendário de 2007, mas apenas após o encerramento deste período.

81. Fundamenta-se na natureza e finalidade das estimativas mensais no regime tributário brasileiro. Segundo o Recorrente, as antecipações mensais não são tributos definitivos, mas parte da formação do valor a ser apurado no ajuste anual. O fato gerador dos tributos (IRPJ e CSLL) se aperfeiçoa apenas ao término do ano-calendário, sendo que as estimativas mensais não passam de meras antecipações dos tributos efetivamente devidos em 31 de dezembro.

82. Complementa sua linha argumentativa referindo-se à vinculação entre a possibilidade de lançamento da estimativa mensal e a aplicação da multa isolada correspondente. Segundo este raciocínio, se a cobrança da própria estimativa não é mais possível após o encerramento do ano-calendário (conforme a Súmula CARF nº 82), a multa isolada, que é acessória à obrigação principal, também não poderia ser exigida neste momento.

83. O Recorrente também identifica uma incongruência entre o valor das multas isoladas aplicadas pela fiscalização e os valores de IRPJ e CSLL considerados devidos no ajuste anual. Conforme exposto no recurso, a fiscalização exigiu IRPJ no valor de R\$ 102.841,33 e CSLL no valor de R\$ 36.893,26 após imputação proporcional dos pagamentos efetuados em 2009. No

entanto, para as multas isoladas relativas a 10/2007, a autoridade fiscal aplicou valores significativamente superiores: R\$ 368.078,00 para o IRPJ e R\$ 132.508,08 para a CSLL.

84. Argumenta que as multas isoladas devem ter como limite máximo 50% do valor do tributo efetivamente devido no ajuste anual, conforme estabelece o artigo 44, II, "b" da Lei nº 9.430, de 1996. Ao comparar os valores das multas isoladas com os montantes de IRPJ e CSLL considerados devidos, o Recorrente demonstra que as penalidades praticamente equivalem aos valores dos próprios tributos, quando deveriam corresponder a no máximo 50% destes.

85. Para ilustrar seu argumento, apresenta um cálculo demonstrando que, se fossem corretamente aplicadas, as multas isoladas deveriam ter os seguintes valores:

- 1) Para o IRPJ: R\$ 51.420,66 (50% de R\$ 102.841,33), ao invés de R\$ 368.078,00.
- 2) Para a CSLL: R\$ 18.446,63 (50% de R\$ 36.893,26), ao invés de R\$ 132.508,08.

86. Em síntese, o Recorrente defende que, mesmo que todos os seus argumentos principais sejam rejeitados e se decida pela manutenção das multas isoladas, estas deveriam ser recalculadas para corresponder a 50% dos valores de IRPJ e CSLL considerados devidos no ajuste anual, conforme determina a legislação e a jurisprudência administrativa.

87. Além disso, ainda subsidiariamente, sustenta que se deve, ao menos, afastar a incidência de juros de mora sobre as multas aplicadas, por falta de previsão legal que autorize tal cobrança.

88. Sucede que, conforme se verifica dos autos, a argumentação apresentada não foi previamente desenvolvida na impugnação de fls. 194/219, mais uma vez constituindo inovação recursal, prática que fere os princípios basilares do processo administrativo fiscal.

89. A admissão destas novas matérias em fase recursal violaria o devido processo legal e o princípio da devolutibilidade do recurso, resultando na indevida supressão do primeiro grau de jurisdição administrativa. O ordenamento jurídico é categórico ao estabelecer, no artigo 17 do Decreto nº 70.235/1972, que *"considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante"*. Ademais, o artigo 245 do CPC/1973 determina que *"a nulidade dos atos deve ser alegada na primeira oportunidade em que couber à parte falar nos autos, sob pena de preclusão"*, dispositivo este reproduzido no artigo 278 do CPC/2015.

90. Portanto, **o recurso não deve ser conhecido no que tange às matérias objeto de inovação**, preservando-se assim a integridade do processo administrativo fiscal e a segurança jurídica.

91. **Tendo sido vencido** em relação ao não conhecimento das matérias relativas aos **efeitos da denúncia espontânea na aplicação do instituto da postergação** e ao **descabimento das multas isoladas por suposta falta de recolhimento de estimativas mensais após findo o ano-calendário**, passo ao exame do mérito.

OS EFEITOS DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA NA APLICAÇÃO DO INSTITUTO DA POSTERGAÇÃO

92. Como se infere do art. 138 do CTN, a denúncia espontânea requer não apenas o reconhecimento da infração, mas também o pagamento do tributo devido e dos juros de mora:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se fôr o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

93. Vale dizer, a denúncia da infração não prescinde que o sujeito passivo reconheça todos os elementos integrantes do crédito tributário, o que, à toda evidência, inclui a data de ocorrência do fato gerador, e realize o pagamento previamente ou, no limite concomitantemente a tal reconhecimento, o que não ocorre nas situações de postergação, cuja essência é exatamente a discrepância entre os períodos de apuração, em que se verifica *“a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido”* (RIR/99, art. 273, I).

94. Destarte, não há o que se falar em denúncia espontânea no presente caso.

DESCABIMENTO DAS MULTAS ISOLADAS POR SUPOSTA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS APÓS FINDO O ANO-CALENDÁRIO

95. Impende frisar que a dúvida outrora existente nas situações em que o contribuinte, ao final do período, nada apurasse como devido ou apurasse prejuízo fiscal ou saldo negativo de IRPJ ou de CSLL, foi definitivamente espargida a partir da aprovação da Súmula CARF nº 178, *verbis*:

Súmula CARF nº 178

A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

96. Dessa forma, se a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa é devida mesmo diante da inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário correspondente, dúvidas não há de que também será devida se vier a ser apurado IRPJ ou CSLL a pagar. Como consequência, em sendo constatada a obrigação do recolhimento de estimativas que não foram adimplidas, haja ou não tributo a recolher depois da apuração anual, estará configurada infração sujeita à penalidade.

97. Confira-se, a esse respeito, o voto proferido pela Conselheira Adriana Gomes Rêgo no Acórdão nº 9101-003.353, adotado como um dos precedentes para a edição da referida súmula e cujos fundamentos adoto como razão de decidir:

A recorrente sustenta a impossibilidade de a multa isolada ser exigida após o encerramento do ano em que era devida a estimativa. Assim, a discussão cingese à possibilidade ou não de exigir-se a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas após o encerramento do ano-calendário.

Pela lógica do argumento levantado pela recorrente, o dever de antecipar deixaria de existir quando o tributo passa a ser exigível ao final do ano-calendário, condição em que seria devido o próprio tributo, acrescido da multa de ofício pelo não recolhimento do ajuste anual. Pela mesma lógica, a falta de recolhimento de estimativas não seria punível porque, se ao final do período nada foi apurado como devido, ou ainda, caso tenha sido experimentado prejuízo fiscal ou saldo negativo de IRPJ ou de CSLL, não haveria mais que se falar em dever de antecipar algo que não existe e, assim, não haveria conduta a ser punida.

Com a devida vênia, discorda-se desse entendimento.

Em verdade, a lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução. Observe-se:

Lei nº 9.430/1996 (redação original)

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei 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.

Vê-se, então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade anual, **desde que**, efetue pagamentos mensais a título de estimativa. **Essa é a regra do sistema.**

No presente caso, a pessoa jurídica fez a opção por apurar o lucro real anualmente, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas.

Nos autos de infração de CSLL e IRPJ (e-fls. 71 e 72; 85 e 86, do 2º Volume V1 digitalizado), foram exigidas, com fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, multas isoladas relativas aos anos-calendário de 2006 e 2007. Parte da exigência teve fundamento no referido dispositivo legal, mais precisamente em seu inciso II, alínea "b", já

com as modificações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007.

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

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

Assim, a exigência de multa isolada pela falta ou insuficiência de recolhimentos estimados visa punir a conduta do contribuinte que abandona a regra geral de tributação, **que é o lucro real trimestral**, sem cumprir o requisito para o ingresso na sistemática das estimativas mensais antecipatórias - dever instrumental, e pode ser exigida, sim, mesmo que encerrado o ano-calendário, porque punese a conduta de não recolhimento de uma obrigação tributária.

Ora, a evidência suficiente de que a multa isolada pode ser aplicada depois do encerramento do ano-calendário permanece constando na redação atual do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no sentido do cabimento da multa *ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*. Nestes termos, a lei, desde a sua redação original, afirma a aplicação da multa ainda que a apuração final revele a inexistência de tributo devido sobre o lucro apurado. Senão, vejamos:

Lei nº 9.430, de 1996 (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:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

§ 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;***

Lei nº 9.430, de 1996 (redação atual):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redaçãodada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (Grifou-se)

Ademais, a utilização da expressão "ainda que" deixa patente o cabimento da multa isolada mesmo se houver tributo devido ao final do ano-calendário, hipótese na qual seria devida, também, a multa proporcional estipulada na nova redação do inciso I do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Mas não é só isso que o legislador quis dizer. Em verdade, quando menciona que a multa é devida ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano calendário correspondente, está-se dizendo também que essa multa é aplicável após o encerramento do ano-calendário. Ora, com a devida vênia à tese defendida aqui pela contribuinte, se a multa não pudesse ser cobrada após o encerramento do ano-calendário, como ela poderia ser exigida ainda que tivesse sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa?

Como dito, a obrigação de antecipar os recolhimentos é imposta ao sujeito passivo que opta pela apuração anual do lucro, e subsiste enquanto esta opção não for, por outros motivos, afastada¹. A apuração dos tributos incidentes sobre o lucro tributável ao final do ano-calendário e seu eventual recolhimento a partir do vencimento fixado para os tributos devidos no ajuste anual não anulam o descumprimento daquela obrigação. Neste sentido é o voto da exConselheira Edeli Pereira Bessa acerca da questão²:

Conclui-se, daí, que o legislador estabeleceu a possibilidade de a penalidade ser aplicada mesmo depois de encerrado o ano-calendário correspondente, e ainda que evidenciada a desnecessidade das antecipações, nesta ocasião, por inexistência de IRPJ ou CSLL devidos na apuração anual.

Para exonerar-se da referida obrigação, cumpria à contribuinte levantar balancetes mensais de suspensão, e evidenciar a inexistência de base de cálculo para recolhimento das estimativas durante todo o ano-calendário.

Ausente tal demonstração, resta patente a inobservância da obrigação imposta àqueles que optam pela apuração anual do lucro. Logo, para não se sujeitar à multa de ofício isolada, deveria a contribuinte ter apurado e recolhido os valores estimados com os acréscimos moratórios calculados desde a data de vencimento pertinente a cada mês, e não meramente determinar o valor que, ao final, ainda remanesceu devido nos cálculos do ajuste anual.

Ou seja, para desfazer espontaneamente a infração de falta de recolhimento das estimativas, deveria a contribuinte quitá-las, ainda que verificando que os tributos devidos ao final do ano-calendário seriam inferiores à soma das estimativas devidas. Apenas que a quitação destas estimativas, porque posteriores ao encerramento do ano-calendário, resultaria em um saldo negativo de IRPJ ou CSLL, passível de compensação com débitos de períodos subsequentes, à semelhança do que viria a ocorrer se a contribuinte houvesse recolhido as antecipações no prazo legal.

Já se a contribuinte assim não age, o procedimento a ser adotado pela Fiscalização difere desta regularização espontânea. Isto porque seria incongruente exigir os valores que deixaram de ser recolhidos

mensalmente e, ao mesmo tempo, considerá-los quitados para recomposição do ajuste anual e lançamento de eventual parcela excedente às estimativas mensais.

Assim, optou o legislador pela dispensa de lançamento do valor principal não antecipado, e reconhecimento dos efeitos de sua ausência no ajuste anual, com conseqüente exigência apenas do valor apurado em definitivo neste momento, sem levar em conta as estimativas, porque não recolhidas. E, para que a falta de antecipação de estimativas não ficasse impune, fixou-se, no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, a penalidade isolada sobre esta ocorrência, distinta da falta de recolhimento do ajuste anual, como já explicitado. (grifou-se)

Consoante antes observado, o tributo apurado ao final do ano-calendário somente se sujeita a encargos a partir de seu vencimento³. Logo, para desconstituir a infração de falta de recolhimento de estimativas, o sujeito passivo deve recolher as antecipações em atraso com os encargos pertinentes desde seu vencimento mensal. O recolhimento do tributo devido no ajuste anual, mesmo acrescido dos correspondentes encargos, não repara o prejuízo causado ao fluxo de caixa da União que, na regra geral de tributação, receberia trimestralmente o ingresso dos tributos incidentes sobre o lucro. O mesmo prejuízo ocorre se o contribuinte deixa de recolher as antecipações e apura saldo negativo de IRPJ ou de CSLL ao final do período de apuração. Veja que o legislador não fez distinção alguma a esse respeito.

Em seu recurso, alega a contribuinte que a cobrança da multa isolada por falta do recolhimento mensal de estimativas seria impropriedade, uma "*vez que as antecipações pagas durante o ano foram superiores ao valor do IRPJ e da CSLL apurados no ajuste anual (31/12/2006), gerando, inclusive, valores a serem restituídos e/ou compensados*".

Ocorre que o *caput* do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, ao reportar-se ao disposto no art. 35 da Lei nº 8.981, de 1995, permite que o sujeito passivo reduza ou até suprima os recolhimentos mensais caso demonstre, por meio de balancetes de suspensão ou redução, que as estimativas pagas ao longo do ano-calendário superam o que seria devido em razão do lucro real acumulado até o mês de levantamento do balancete. Assim, dispõe o art. 35 da Lei nº 8.981, de 1995:

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

- a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;*
- b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.*

§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que neste fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base no disposto nos arts. 28 e 29. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)

Portanto, poderia o contribuinte ter demonstrado, por meio de balanços ou balancetes mensais, que o valor do tributo acumulado já pago excedia o valor do tributo devido, podendo suspender ou reduzir o pagamento da estimativa mensal. No caso concreto, entretanto, o recorrente não fez essa opção. Assim, restam devidas as multas isoladas sobre as estimativas não recolhidas, calculadas com base no faturamento do respectivo mês.

No que tange aos argumentos da recorrente nos itens 3.2.6 a 3.2.8 de sua peça recursal, no sentido de que as alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, impõem penalidade menos severa, cumpre esclarecer que concorda-se com tais argumentos. Aliás, também a Fiscalização assim o fez, havendo lançado a multa já com o percentual de 50%. De forma que, já houve a aplicação do art. 106 do CTN, requerida no recurso.

Assinale-se, ainda, que o argumento contrário à aplicação da multa isolada depois do encerramento do ano-calendário resultaria em cenário no qual a falta de recolhimento de estimativas somente seria punida se a infração fosse constatada antes do encerramento do ano-calendário, interpretação que praticamente nega eficácia ao dispositivo legal e confere significativa vantagem à opção pelo lucro real anual em detrimento à regra geral de apuração trimestral do lucro tributável.

Em face do exposto, NEGOU PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte, mantendo o lançamento das multas isoladas.

¹ Lei nº 8.981, de 1995: Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o DecretoLei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real. [...]

V o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VI (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)

VII o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

VIII – o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do DecretoLei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

² Acórdão nº 110100.434, integrado por voto vencedor do exConselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho afastando a multa isolada aplicada concomitantemente com a multa de ofício antes da alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007.

³ Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

98. Dessarte, salta à toda evidência que o legislador estabeleceu a possibilidade de aplicação da penalidade vir a ocorrer por falta recolhimento das estimativas após o encerramento do ano-calendário, venha ou não o contribuinte a apurar, no final do ano, tributo a recolher.

99. Quanto ao valor das multas, os TVFs de fls. 13/23 (IRPJ) e 35/45 (CSLL) são categóricos ao indicarem os montantes não recolhidos a título de estimativas, saber:

8. IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTOS

A partir de todo o exposto, verifica-se que o contribuinte auferiu ganhos em 01/10/2007 resultantes da diferença entre o valor das ações recebidas da BM&F e do custo de aquisição dos correspondentes títulos patrimoniais, no montante de R\$ 2.944.624,00 (dois milhões e novecentos e quarenta e quatro mil e seiscentos e vinte e quatro reais), valor que deveria ser tributado quando do ajuste do ano-calendário 2007, aplicando-se as seguintes alíquotas:

TRIBUTO	ALÍQUOTA	VALOR DO TRIBUTOS
IRPJ	15%	R\$ 441.693,60
Adicional IRPJ	10%	R\$ 294.462,40
TOTAL IRPJ	25%	R\$ 736.156,00

[...]

IRPJ ESTIMATIVA – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO REFERENTE AO PERÍODO DE APURAÇÃO OUTUBRO DE 2007 – MULTA ISOLADA.

Conforme exposto anteriormente, verificou-se que o contribuinte deixou de efetuar o pagamento mensal do IRPJ incidente sobre o resultado do processo de desmutualização das bolsas, ou seja, sobre a diferença entre o valor nominal das ações da sociedade recebidas pelo associado e o custo de aquisição dos títulos patrimoniais correspondentes (R\$ 2.944.624,00), ensejando a cobrança da multa aplicada isoladamente, à razão de 50%, sobre os valores não recolhidos, conforme quadro abaixo.

IRPJ – 25%		
Mês	Valor não Recolhido (R\$)	Multa Isolada (R\$)
10/2007	736.156,00	368.078,00

[...]

8. IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTOS

A partir de todo o exposto, verifica-se que o contribuinte auferiu ganhos em 01/10/2007 resultantes da diferença entre o valor das ações recebidas da BM&F e do custo de aquisição dos correspondentes títulos patrimoniais, no montante de R\$ 2.944.624,00 (dois milhões e novecentos e quarenta e quatro mil e seiscentos e vinte e quatro reais), valor que deveria ser tributado quando do ajuste do ano-calendário 2007, aplicando-se as seguintes alíquotas:

TRIBUTO	ALÍQUOTA	VALOR DO TRIBUTOS
CSLL	9%	R\$ 265.016,16

[...]

CSLL ESTIMATIVA – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO REFERENTE AO PERÍODO DE APURAÇÃO OUTUBRO DE 2007 – MULTA ISOLADA.

Conforme exposto anteriormente, verificou-se que o contribuinte deixou de efetuar o pagamento mensal da CSLL incidente sobre o resultado do processo de desmutualização das bolsas, ou seja, sobre a diferença entre o valor nominal das ações da sociedade recebidas pelo associado e o custo de aquisição dos títulos patrimoniais correspondentes (R\$ 2.944.624,00), ensejando a cobrança da multa aplicada isoladamente, à razão de 50%, sobre os valores não recolhidos, conforme quadro abaixo.

CSLL – 9%		
Mês	Valor não Recolhido (R\$)	Multa Isolada (R\$)
10/2007	266.016,16	132.508,08

100. Saliente-se que, nos termos do art. 2º c/c art. 44, II, “b” da Lei nº 9.430, de 1996, a base de incidência das multas é o valor das estimativas não recolhidas, que não se confunde com o valor do tributo devido no ajuste anual. Confira-se:

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.

(...)

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:

(...)

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

(...)

(redação vigente à época dos fatos)

CONCLUSÃO

101. Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, (i) conheço parcialmente do recurso, excluindo as matérias “multa isolada após encerramento do exercício”, “denúncia espontânea na imputação de pagamento” e “juros sobre multa de ofício”; e, (ii) no mérito, rejeito as preliminares de nulidade, nego provimento quanto às matérias “ganho de capital auferido em devolução do patrimônio social de sociedade isenta” e “imputação proporcional”; e dou parcial provimento ao recurso em relação à matéria “multas isoladas concomitantes”.

102. Tendo sido vencido em relação ao não conhecimento das matérias “multa isolada após encerramento do exercício” e “denúncia espontânea na imputação de pagamento”, no mérito, nego-lhes provimento.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca

VOTO VENCEDOR

Conselheira Edeli Pereira Bessa, redatora designada

O I. Relator restou vencido no conhecimento do recurso voluntário em menor extensão. A maioria da Turma concordou com o não conhecimento, apenas, da matéria “juros sobre multa de ofício”, por compreender que as alegações “multa isolada após encerramento do exercício” e “denúncia espontânea na imputação de pagamento” correspondiam a novos argumentos deduzidos contra matérias impugnadas.

Isto porque, diante da exigência de IRPJ e CSLL devidos em razão da falta de adição, ao lucro tributável, dos ganhos auferidos no processo de desmutualização da BM&F, da qual a Contribuinte era sócio efetivo patrimonial e membro de compensação, detendo títulos representativos do patrimônio da associação sem fins lucrativos, que lhe conferiu, a título de devolução de capital, ações da BM&F S/A, a Contribuinte questionou, em impugnação, a inexistência de ganhos tributáveis, bem como a inaplicabilidade da imputação proporcional para cálculo dos valores devidos em razão do posterior oferecimento à tributação dos ganhos localizados, pela autoridade fiscal, nos períodos autuados.

Ao assim proceder, a Contribuinte discordou, sob outra argumentação, do acréscimo de multa de mora e juros aos tributos recolhidos em atraso, defendendo a nulidade do lançamento que deveria ter contemplado, apenas, multa de ofício isolada sobre os valores recolhidos sem a adição dos acréscimos moratórios. A impugnação, assim, prestou-se a controverter integralmente a matéria correspondente à imputação proporcional, permitindo a oposição, em recurso voluntário, de novos argumentos contra a decisão de 1ª instância que assim afirmou o cabimento da imputação proporcional, com os acréscimos moratórios pertinentes, ao invocar o Parecer PGFN/CAT/Nº 74, de 17/01/2013:

[...]

124. Fácil concluir, portanto, que um pagamento como aquele acima descrito – que não inclui nem o valor dos juros de mora nem o valor da multa de mora (esta, quando prevista) – jamais se poderá caracterizar como um pagamento integral do débito tributário.

125. Sendo, pois, parcial um pagamento assim e estando o débito tributário – desde o vencimento – composto por mais de um elemento (quais sejam: principal e, pelo menos, encargos da mora), a consequência inarredável é a de que será necessário efetuar-se a imputação do valor pago por entre esses elementos.

126. Essa imputação, mais que necessária, é, como toda imputação de pagamento na seara tributária, um dever da autoridade administrativa, não podendo deixar de ser praticada – nos termos do artigo 163 do CTN –, e, isto, de forma proporcional entre aqueles componentes do crédito tributário, tudo, na forma do que mais acima exposto.

[...]

Neste sentido é o entendimento desta Conselheira expressos desde a declaração de voto apresentada no Acórdão nº 9101-006.296³:

³ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), e acompanharam o relator, Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, pelas conclusões, conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano e Fernando Brasil de Oliveira Pinto, e, por fundamentos distintos, o conselheiro e Gustavo Guimarães da Fonseca, divergindo o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, que dava provimento ao recurso fazendário.

No mérito do recurso fazendário, esta Conselheira acompanha o I. Relator apenas em sua conclusão. Isto porque, diversamente do exposto em seu voto, não se vislumbra, na competência de julgamento dos Colegiados do CARF, a possibilidade de atuação de ofício com a amplitude referida, além de tal abordagem ser despicienda neste caso, vez que a Contribuinte trouxe a alegação sob apreciação.

Na visão desta Conselheira, a questão se resolve por inexistir a alegada ofensa ao art. 17 do Decreto nº 70.235/72, por não haver matéria nova trazida em impugnação, mas apenas novo argumento de defesa. A infração imputada à Contribuinte, consistente em *despesa indevida de correção monetária* redutora do lucro líquido do ano-calendário 1991, foi impugnada em sua inteireza, e em tais circunstâncias não há vedação, no regramento processual, à complementação da defesa em sede de recurso voluntário.

São, aqui, adotadas as razões de decidir do precedente nº 9101-00.514, que distingue matéria de fundamentos de defesa, e admite a inovação de argumentos em sede de recurso voluntário. Assim consta de seu voto condutor, de lavra do ex-Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho:

Quanto ao outro item recursal, cinge-se a discussão em saber se o contribuinte tem a prerrogativa de suscitar em sede de recurso voluntário fundamentos de defesa contra a exigência que não foram aventados em impugnação (primeira instância administrativa).. Para a adequada compreensão da matéria sob exame, vale relevar que a Contribuinte contestou a tributação via impugnação e, em sede de recurso voluntário, reiterou seus fundamentos de defesa e aduziu novas questões de mérito para pleitear o cancelamento da autuação (quais sejam, "que seu lucro em dezembro de 1996 é fictício, inexistente; e que como está em processo de extinção, poderia compensar a totalidade do prejuízo, sem limitação").

A resposta é afirmativa.

Tenho assente que as normas processuais que regem o processo administrativo fiscal devem ser interpretadas com menos rigor, especialmente aquelas relacionadas às fases postulatória e instrutória do procedimento. E de interesse da própria Administração proceder adequadamente ao controle da legalidade dos atos administrativos, pelo que é salutar que sejam flexibilizadas as regras que impeçam as partes (por razões temporais) trazer ao conhecimento do julgador elementos de fato e de direito que permitam melhor exame da controvérsia.

Seguindo citada linha de interpretação, entendo que a preclusão de que trata o art. 17 do Decreto nº 70.235/72 deve ser aplicada apenas nas hipóteses em que o contribuinte deixa de contestar a própria tributação (ou melhor, infração) em impugnação e pretende fazê-lo apenas via recurso ordinário (voluntário). "Matéria não impugnada" significa, em outros termos, "exigência/infração não contestada": e é apenas essa a falta que não inicia o contencioso administrativo. A *contrario sensu*, impugnada a exigência, iniciado está o contencioso administrativo, no qual devem ser apreciados todos os argumentos de defesa apresentados pelo contribuinte em quaisquer de suas instâncias, ainda que não tenham sido suscitados originariamente em impugnação. A preclusão em referência não atinge os "fundamentos de defesa", mas sim a "defesa" contra determinada exigência ou

infração à legislação tributária caso esta não tenha sido feita em primeira instância administrativa. Trata-se de aplicação dos princípios da instrumentalidade das formas e do formalismo moderado que informam o procedimento administrativo fiscal.

Esta Conselheira vinha orientando seu entendimento, nesta questão, em razão da competência atribuída aos órgãos de julgamento administrativo em face de recurso administrativo apto a suspender a exigibilidade do crédito tributário. Mas em declaração de voto no Acórdão nº 9101-005.300⁴ melhor explicitou esta premissa, nos seguintes termos:

Concordo com a I. Relatora quanto à impossibilidade de se apreciar, em sede de recurso voluntário, qualificação da penalidade que deixou de ser questionada em sede de impugnação.

Apenas observo que, embora precluso o direito de defesa da Contribuinte contra esta matéria, na forma do que dispõe o art. 17 do Decreto nº 70.235/72, a exigibilidade desta parcela do crédito tributário permaneceria, ainda assim, suspensa. Isto porque, como acessório da exigência principal, o questionamento desta impede o destaque e cobrança da penalidade, pois se a exigência principal for cancelada, nada será devido a título de penalidade.

Faço esta ressalva em reparo do que antes consignei no voto vencedor do Acórdão nº 9101-004.599⁵ quando, distinguindo matéria e argumento, admiti a inovação deste em sede de recurso voluntário, no seguinte contexto:

A Contribuinte manifestou sua inconformidade em 13/04/2010, defendendo a necessidade de prévia intimação para apresentação dos documentos faltantes ou para correção de eventual inconsistência na apuração, observando que, apesar de não intimada a tanto, apresentara a DIPJ, juntando naquele momento DIPJ retificadora entregue em 09/04/2010 (e-fls. 135/165).

A autoridade julgadora de 1ª instância observou que as retenções na fonte não foram admitidas porque os rendimentos não foram oferecidos à tributação, e afirmou desnecessária a prévia intimação do sujeito passivo quando a autoridade fiscal entende suficientes as provas dos autos para formar sua convicção. Assim, declarou a improcedência da manifestação de inconformidade porque correto o procedimento adotado, descabendo a anulação do despacho decisório para nova apreciação do pedido de restituição, até porque a Contribuinte se limitou a apresentar a DIPJ retificadora, desacompanhada de qualquer explicação acerca das razões de mérito postas pela autoridade fiscal.

⁴ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente), e divergiram na matéria os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella.

⁵ Participaram do julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Andréa Duek Simantob (relatora), André Mendes de Moura e Viviane Vidal Wagner.

Em recurso voluntário, a Contribuinte esclareceu que as receitas auferidas no período eram inferiores às despesas pré-operacionais e, assim, registrou-as em Ativo Diferido. Por tais razões, pediu a reforma do despacho de indeferimento do Pedido de Restituição. O Colegiado *a quo* invocou o art. 17 do Decreto nº 70.235/72 para afirmar não impugnada a matéria, e também observou que a Contribuinte não trouxe documentos que lastreassem suas alegações no recurso voluntário, documentos estes que deveriam ter sido juntados desde a impugnação, na forma do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72.

Neste contexto importa observar, inicialmente, que o Colegiado *a quo* aplicou impropriamente o art. 17 do Decreto nº 70.235/72, que assim dispõe:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Referido dispositivo deve ser interpretado em conformidade com o art. 145 do Código Tributário Nacional - CTN, que estabelece as hipóteses de alteração de lançamento e, implicitamente, delimita a competência das autoridades administrativas em face dos diferentes contextos nos quais ela pode ser exercida:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Nestes termos, se a matéria não foi objeto de impugnação, a autoridade julgadora de 1ª instância não tem competência para avaliar o crédito tributário a ela vinculado e, eventualmente, alterá-lo, ainda que em favor do sujeito passivo. Matéria, assim, guarda correspondência com os motivos para exigência de parcela autônoma do crédito tributário, passível de ser destacada e destinada à cobrança, por não usufruir da suspensão da exigibilidade conferida pela interposição do recurso administrativo, na forma do art. 151, inciso III do CTN.

Daí a impropriedade em se cogitar de matéria não impugnada quando o sujeito passivo, tendo controvertido o crédito tributário lançado – ou, no caso, o direito creditório não reconhecido – acrescenta, em seu recurso voluntário, argumentos antes não deduzidos em impugnação/manifestação de inconformidade.

É certo que o art. 16, inciso III do Decreto nº 70.235/72 determina que a impugnação mencione *os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*. Todavia, os parágrafos seguintes do referido dispositivo apenas limitam a produção posterior de provas, nos seguintes termos:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

[...]

Infere-se, daí, que, em relação à matéria impugnada, o sujeito passivo pode deduzir em recurso voluntário argumentos antes não veiculados em impugnação. Apenas não lhe é permitido iniciar a discussão acerca de matéria que não foi objeto de impugnação. E, quanto às provas que sustentam aquela argumentação, admite-se a juntada de novos elementos ao recurso voluntário caso destinados a *contrapor fatos ou razões* trazidos por ocasião da decisão de 1ª instância, ou se enquadrados nas demais ressalvas do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72.

Mas o presente caso ainda apresenta uma especificidade.

Como antes relatado, a Contribuinte aponta, apenas em recurso voluntário, que se encontrava em fase pré-operacional e, assim, suas receitas teriam sido confrontadas com as despesas pré-operacionais registradas no Ativo Diferido. Mas, embora não deduzindo argumentação neste sentido em impugnação, a DIPJ retificadora apresentada naquela ocasião distinguia-se da original justamente por agora trazer as Fichas 36A e 37A, nas quais está reproduzido o Balanço Patrimonial e evidenciada a evolução positiva do Ativo Diferido entre 2007 e 2008, com aumento do saldo de “Despesas Pré-Operacionais ou Pré-Industriais” de R\$ 4.802.015,32, em 2007, para R\$ 31.793.384,20, em 2008. Para além disso, a Contribuinte consignou em recurso voluntário que:

4. Dessa forma nos formulários da D1PJ-2009 Calendário 2008 protocolo 18.10.33.26.71-81 enviados em 21 de setembro de 2009, foram assim preenchidos; consequentemente, o rendimento não foi

aposto na linha 22 Ficha 06-A bem como o custo financeiro de igual período também não foi aposto na Ficha 06-A linha 40.

5. Após o recebimento do despacho decisório nº 16306.000305/2009-63, pelo qual a autoridade administrativa entendeu que, por não estarem classificados os rendimentos no computo do Lucro Real, não era procedente o pedido de restituição, a Recorrente, embora sem incorrer na modificação da Base de cálculo fiscal, promoveu a retificação daquela DIPJ sendo reenviada no dia 09 de abril de 2010 conforme protocolo de entrega 14.78.21.54.16-60 (anexo 1) dando assim cumprimento ao solicitado pela autoridade administrativa, ou seja, passamos a refletir na Ficha 06-A, os custos das despesas financeiras do período de competência do respectivo calendário, bem como todo o rendimento do período. (anexo 2).

Em suma, em recurso voluntário a Contribuinte trouxe novas razões de direito, cujo prova documental produzira em manifestação de inconformidade, e que assim deixou de ser apreciada porque dissociada de qualquer argumentação neste sentido.

Neste contexto, afastada a preclusão com fundamento no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, e não se verificando as demais vedações presentes no art. 16 do Decreto nº 70.235/72, vez que a prova documental foi juntada com a manifestação de inconformidade, restam desconstituídas as justificativas do Colegiado *a quo* para não apreciar as alegações trazidas pela Contribuinte em recurso voluntário. A irregularidade cometida pela Contribuinte, ao deixar de situar a argumentação no mesmo momento da juntada da prova, apenas lhe suprime o direito de ver sua defesa também apreciada pela autoridade julgadora de 1ª instância.

Esclareça-se que a Contribuinte pede em seu recurso especial que lhe seja reconhecido, *em definitivo, o seu direito creditório, com base na prova já carreada aos autos, por meio da qual se identifica que, na fase pré-operacional, suportou retenções na fonte, em aplicações financeiras devidamente declaradas e que compõem saldo negativo plenamente restituível*. Contudo, a solução do dissídio jurisprudencial posto resulta, apenas, na afirmação de que o Colegiado *a quo* deveria ter apreciado o argumento deduzido em recurso voluntário, especialmente porque vinculado a prova documental juntada à manifestação de inconformidade, não competindo a esta Turma da CSRF decidir sobre o direito creditório em litígio.

Assim, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial, e determinar o retorno dos autos ao Colegiado de Origem para apreciação da argumentação que foi declarada preclusa no acórdão recorrido. (*destaquei*)

Naquela ocasião conclui que o Decreto nº 70.235/72 não veda a inovação de razões, em recurso voluntário, acerca de matéria impugnada, mas defini matéria não impugnada como a parcela do crédito tributário que, por ser exigida com fundamento em motivos não questionados, seria *passível de ser destacada e*

destinada à cobrança, por não usufruir da suspensão da exigibilidade conferida pela interposição do recurso administrativo, na forma do art. 151, inciso III do CTN.

O que o presente litígio ensina é que matéria, neste contexto, não representa, necessariamente, parcela de exigibilidade autônoma, mas sim parcela exigida com fundamentos autônomos, demandando confrontação específica, em impugnação, para ser estabelecida a competência do órgão julgador de alterar o lançamento naquele ponto. Esta é a interpretação que se extrai da disciplina expressa no art. 17 do Decreto nº 70.235/72 c/c art. 145, inciso I do CTN, e também tendo em conta que o art. 16, inciso III do Decreto nº 70.235/72 determina que a impugnação mencione *os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*, a exigir que ao menos algum fundamento autônomo da matéria autuada seja discutido em impugnação para evitar que a matéria seja considerada não impugnada.

A qualificação da penalidade demanda fundamentação específica, vez que não decorre da mera falta de recolhimento e de declaração do tributo devido, e sim de circunstâncias que, no entender da autoridade fiscal, caracterizam o intuito de fraude expresso nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64⁶. Logo, se este é o requisito para formalização daquela exigência específica, também a sua caracterização como matéria impugnada demanda a apresentação de motivos de fato e de direito que infirmem este fundamento específico da acusação fiscal.

Não basta, assim, que o lançamento tenha sido impugnado para que as autoridades julgadoras tenham competência para apreciar a integralidade do crédito tributário constituído. O sujeito passivo pode, de forma expressa, impugnar parcialmente o crédito tributário pretendendo a redução da penalidade⁷ na liquidação ou parcelamento em relação às matérias com as quais concorda, e sobre esta parcela

⁶ Lei nº 9.430, de 1996, alterada pela Lei nº 11.488, de 2007:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

⁷ Lei nº 8.218, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009:

Art. 6º Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – 40% (quarenta por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

III – 30% (trinta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão administrativa de primeira instância; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

IV – 20% (vinte por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado da decisão administrativa de primeira instância. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a autoridade julgadora não poderá se manifestar. Mas o sujeito passivo também pode apresentar impugnação que não seja expressamente parcial, e esquecer de contestar alguma parcela exigida com fundamentação autônoma, caso em que perderá o direito de fazê-lo na forma do art. 17 do Decreto nº 70.235/72. Nesta última circunstância, porém, o crédito tributário correspondente à matéria não impugnada poderá, ainda assim, permanecer com exigibilidade suspensa caso sua determinação dependa de outra matéria devidamente impugnada, quer em razão de a sistemática de apuração do tributo principal ser afetada por matéria impugnada, quer em razão de a matéria corresponder a acessórios cuja exigência é dependente da confirmação do principal lançado. Ou seja, ainda que a matéria seja autônoma e demande questionamento específico para restar impugnada, a suspensão da exigibilidade pode ser afetada pela forma como esta matéria se correlaciona com outras autuadas.

Assim, tem razão o voto condutor do acórdão recorrido quando afirma que *houve irresignação geral da recorrente*, mas apenas para fins de definição da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, dependente da apreciação dos questionamentos dirigidos à totalidade do principal lançado. Já para definição da competência da autoridade julgadora de alterar o lançamento, é indispensável que exista impugnação e, impugnação, na forma do Decreto nº 70.235/72, é estruturação argumentativa para discordância em face da matéria lançada com fundamento autônomo. Se os fundamentos da multa qualificada não são enfrentados nessa peça recursal, a alteração desta parcela do lançamento no contencioso administrativo somente pode se dar por decorrência da decisão em face das demais matérias impugnadas.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN e, em consequência, restabelecer a qualificação da penalidade. (*destaques do original*)

No presente caso, a inovação promovida em recurso voluntário afeta parcela do crédito tributário com exigibilidade suspensa por impugnação que confrontou os fundamentos autônomos da exigência, restando estabelecida a competência do órgão julgador de alterar o lançamento mediante apreciação de argumento de defesa, ainda que deduzido somente em recurso voluntário. Em tais circunstâncias, o sujeito passivo apenas abdica do direito de ver seu argumento enfrentado pelas duas instâncias administrativas de julgamento, vez que mesmo para a complementação de impugnação juntada depois de já proferida a decisão de 1ª instância, o art. 16, §6º do Decreto nº 70.235/72⁸ limita sua apreciação à autoridade julgadora de segunda instância.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

⁸ Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

Também aqui, o novo argumento, no sentido de que, em razão de denúncia espontânea, o lançamento fosse reduzido por exclusão da multa de mora acrescida ao tributo recolhido em atraso, afeta parcela do crédito tributário com exigibilidade suspensa por impugnação que defendeu a nulidade do método de imputação proporcional e pretendeu o cancelamento integral da exigência. Em tais condições, este Colegiado é competente para alterar qualquer parte do lançamento decorrente da imputação proporcional, ainda que deduzido somente em recurso voluntário. Apenas que o sujeito passivo não tem o direito de ver esse novo argumento apreciado, também, pela autoridade julgadora de 1ª instância.

O mesmo contexto se verifica em relação à alegação acerca da “multa isolada após encerramento do exercício”, vez que a exigência de multas isoladas foi controvertida na impugnação com argumentos específicos apreciados na decisão de 1ª instância.

Apenas o acréscimo de juros de mora à multa de ofício não foi controvertido em impugnação e, em consequência não apreciado em impugnação. De toda a sorte, tratando-se de matéria já sumulada neste Conselho, sequer haveria qualquer utilidade à inovação procedida pela Contribuinte.

Estas as razões, portanto, para que o recurso voluntário seja CONHECIDO PARCIALMENTE, excluía a matéria “juros sobre multa de ofício”.

No mérito, o I. Relator também restou vencido quanto ao provimento que deu ao recurso voluntário na matéria “multas isoladas concomitantes”. A maioria qualificada do Colegiado votou por manter tais exigências.

Isto porque que não há impedimento à aplicação das multas isoladas simultaneamente com a multa de ofício a partir de 2007, como claramente exposto no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.962, de lavra da ex-Conselheira Adriana Gomes Rêgo, cujas razões são aqui adotadas também para afastar as objeções à aplicação da penalidade depois do encerramento do exercício e à pretensão de aplicação do princípio da consunção:

Dito isso, tem-se que a lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou, o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais, a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução. Observe-se:

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei 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. [...]

Há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base imponible ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que *a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora*. E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importaria o afastamento da penalidade menos gravosa.

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

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

apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, esta penalidade foi prevista nos mesmos termos daquela aplicável ao tributo não recolhido no ajuste anual, ou seja, *calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*, inclusive no mesmo percentual de 75%, e passível de agravamento ou qualificação se presentes as circunstâncias indicadas naquele dispositivo legal. Veja-se:

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

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

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)

[...]

A redação original do dispositivo legal resultou, assim, em punições equivalentes para a falta de recolhimento de estimativas e do ajuste anual. E, decidindo sobre este conflito, a jurisprudência administrativa posicionou-se majoritariamente contra a subsistência da multa isolada, porque calculada a partir da mesma base de cálculo punida com a multa proporcional, e ainda no mesmo percentual desta.

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art.

44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição. Observe-se:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; II de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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

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

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

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

As consequências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

Logo, tendo sido alterada a base de cálculo eleita pelo legislador para a multa isolada de totalidade ou diferença de tributo ou contribuição para valor do pagamento mensal, não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido.

Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos nºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, nº 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, nº 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, nº 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, nº 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e nº 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.

Daí porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela Lei nº 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (e-fls. 236):

Portanto, cabe excluir a exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional.

Em despacho de admissibilidade de embargos de declaração por omissão, interpostos pela Fazenda Nacional contra aquela decisão, e rejeitados, foi dito o seguinte (e-fls. 247):

Por fim, reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas. Isso porque é sabido que um dos fatores que levou à mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que à época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte [das] disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

[...].

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual.

Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir, no parágrafo § 1º, excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência.

Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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

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

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

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto:

o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário.

A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário.

A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente⁹.

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo

⁹ Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

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

Explico.

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

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009¹⁰

[...]

ANEXO I

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até a vigência da Medida Provisória nº 351/2007, a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência de antecipações não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual.

[...]

PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012¹¹

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

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

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 920-201.833, de 25/10/2011.

[...]

III - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 2ª TURMA DA CSRF:

[...]

¹⁰ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

¹¹ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/10/ 2011.

[...]

PORTARIA Nº18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013¹²

[...]

ANEXO I

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA Até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes: 9101-001261, de 22/11/11; 9101-001203, de 22/11/11; 9101-001238, de 21/11/11; 9101-001307, de 24/04/12; 1402-001.217, de 04/10/12; 1102-00748, de 09/05/12; 1803-001263, de 10/04/12.

[...]

PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2014¹³

[...]

ANEXO I

[...]

II - Enunciados a serem submetidos à 1ª Turma da CSRF:

[...]

13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

[...]

¹² Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

¹³ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

É de se destacar que os enunciados assim propostos de 2009 a 2013 exsurtem da jurisprudência firme, contrária à aplicação concomitante das penalidades **antes** da alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. **Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.**

De outro lado, a discussão acerca dos lançamentos formalizados em razão de infrações cometidas a partir do novo contexto legislativo ainda não apresentava densidade suficiente para indicar qual entendimento deveria ser sumulado.

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória nº 351", de 2007, ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das penalidades a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares¹⁴ à parcela do litígio já pacificada.

¹⁴ Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e alterado pela Portaria MF nº 586, de 2010:

[...]

Anexo II

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

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

Acórdão nº 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

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

[...]

Art. 18. Aos presidentes de Câmara incumbe, ainda:

[...]

XXI - negar, de ofício ou por proposta do relator, seguimento ao recurso que contrarie enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, em vigor, quando não houver outra matéria objeto do recurso;

[...]

Art. 53. A sessão de julgamento será pública, salvo decisão justificada da turma para exame de matéria sigilosa, facultada a presença das partes ou de seus procuradores.

[...]

§ 4º Serão julgados em sessões não presenciais os recursos em processos de valor inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) ou, independentemente do valor, forem objeto de súmula ou resolução do CARF ou de decisões do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.

[...]

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

[...]

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

[...]

Acórdão nº 9101-001.203:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

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

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

Acórdão nº 9101-001.238:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

[...]

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Acórdão nº 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

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

Acórdão nº 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO.

INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).

[...]

Acórdão nº 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa:

[...]

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas.

[...]

Acórdão nº 1803-001.263:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2002

[...]

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano.

Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Frente a tais circunstâncias, ainda que precedentes da súmula veiculem fundamentos autorizadores do cancelamento de exigências formalizadas a partir da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, não são eles, propriamente, que vinculam o julgador administrativo, mas sim o enunciado da súmula, no qual está sintetizada a questão pacificada.

Digo isso porque esses precedentes têm sido utilizados para se tentar aplicar outra tese no sentido de afastar a multa, qual seja a do princípio da consunção. Ora se o princípio da consunção fosse fundamento suficiente para inexistência

concomitante das multas em debate, o enunciado seria genérico, sem qualquer referência ao fundamento legal dos lançamentos alcançados. A citação expressa do texto legal presta-se a firmar esta circunstância como razão de decidir relevante extraída dos paradigmas, cuja presença é essencial para aplicação das consequências do entendimento sumulado.

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

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do acórdão nº 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.

Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale destacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo.

Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à

fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

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

[...]

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

[...]

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO.

ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. “É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96” (AgRg no REsp 694278RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.”

(Recurso Especial 529570 / SC Relator Ministro João Otávio de Noronha Segunda Turma Data do Julgamento 19/09/2006 DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o "pagamento" de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo.

Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado "sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição".

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de "pagamento de tributo", dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos¹⁵ e exigidas de forma isolada.

Sob esta ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que

¹⁵ Lei nº 10.426, de 2002: Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.

Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acima citadas expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma opção, e distinguem a antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

É certo que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já consolidou seu entendimento contrariamente à aplicação concomitante das penalidades em razão do princípio da consunção, conforme evidencia a ementa de julgado recente proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.

1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015).

2. Agravo Regimental não provido.

Todavia, referidos julgados não são de observância obrigatória na forma do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do ano-calendário.

Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral.

Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do acórdão nº 1302-001.823:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta¹⁶:

O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico. [15 Carlos Maximiliano, Hermenêutica e aplicação do direito, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.

A 'forma de sancionar' é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material.

Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual "quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades". Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: "Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI

¹⁶ http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644

–Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas”. E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: “As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo”.[16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]

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

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

[...]

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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

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

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

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. Ademais, quando o legislador estipula na alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ***ainda que*** tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade **mesmo se** apurado lucro tributável e, por consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de *bis in idem* sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário.

A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de *bis in idem*.

Neste sentido, aliás, são as considerações do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação.

Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

[...]

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos de que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ-estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção

com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor¹⁷. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

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

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das **alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF nº 105** e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.

Somente a essência extraída dos paradigmas, integrada ao enunciado no caso, mediante expressa referência ao fundamento legal aplicável antes da edição da Medida Provisória nº 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996), representa o entendimento acolhido pela 1ª Turma da CSRF a ser observado, obrigatoriamente, pelos integrantes da 1ª Seção de Julgamento. Nada além disso.

De outro lado, releva ainda destacar que a aprovação de um enunciado não impõe ao julgador a sua aplicação cega. As circunstâncias do caso concreto devem ser analisadas e, caso identificado algum aspecto antes desconsiderado, é possível afastar a aplicação da súmula.

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF nº 105 é omissivo acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de

¹⁷ Lei nº 9.430, de 1996, art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

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

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

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

exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1302-001.753:

A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R\$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R\$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a aplicação da Súmula CARF nº 105 de seguinte teor: 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.

Os períodos de apuração atuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF nº 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida em dezembro/2002. Importa, assim, avaliar se o entendimento sumulado determinaria a exoneração de toda a multa isolada aqui aplicada.

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

Os precedentes que orientaram a edição da Súmula CARF nº 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:

[...]

Observa-se nas ementas dos Acórdãos nº 9101-001.261, 9101-001.307 e 1803-001.263 a abordagem genérica da infração de falta de recolhimento de estimativas como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, e que por esta razão é absorvida pela segunda infração, devendo subsistir apenas a punição aplicada sobre esta. Sob esta vertente interpretativa, qualquer multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas sucumbiria frente à exigência do ajuste anual com acréscimo de multa de ofício.

Porém, os Acórdãos nº 9101-001.203 e 9101-001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos nº 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.

A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF nº 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance.

Considerando que, no presente caso, as infrações foram apuradas de forma independente estimativa não recolhida em razão de seu parcelamento parcial e ajuste anual não recolhido em razão da compensação de bases negativas acima do limite legal e assim resultaram em distintas bases para aplicação das penalidades, é válido concluir que não há concomitância em relação à multa isolada aplicada sobre a parcela de R\$ 62.534,89 (= R\$ 94.130,67 R\$ 31.595,78), correspondente à estimativa de CSLL em dezembro/2002 que excede a falta de recolhimento apurada no ajuste anual.

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 1201-00.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

[...]

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.

Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 – R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

Estimativa remanescente (R\$ 3.826.453,79 x 25%): R\$ 956.613,45

Multa isolada mantida (R\$ 956.613,45 x 50%): R\$ 478.306,72

Multa isolada excluída (R\$ 1.109.844,27 – R\$ 478.306,72): R\$ 631.537,55

[...]

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas não aplica-la a casos distintos. Assim, a referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões cujo significado não pode ser identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.

Como antes referido, no presente processo a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Sendo assim e diante do todo o exposto, não só não há falar na aplicação ao caso da Súmula CARF nº 105, como não se pode cogitar da impossibilidade de lançamento da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas após o encerramento do ano-calendário.

Como se viu, a multa de 50% prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e calculada sobre o pagamento mensal de antecipação de IRPJ e CSLL que deixe de ser efetuado penaliza o descumprimento do dever de antecipar o recolhimento de tais tributos e independe do resultado apurado ao final do ano-calendário e da eventual aplicação de multa de ofício.

Nessa condição, a multa isolada é devida ainda que se apure prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, conforme estabelece a alínea "b" do referido inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo que não haveria sentido em comando nesse sentido caso não se pudesse aplicar a multa após o encerramento do ano-calendário, eis que antes de encerrado o ano sequer pode se determinar se houve ou não prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

No mesmo sentido do entendimento aqui manifestado citam-se os seguintes acórdãos desta 1ª Turma da CSRF: 9101-002.414 (de 17/08/2016), 9101-002.438 (de 20/09/2016) e 9101-002.510 (de 12/12/2016).

É de se negar, portanto, provimento ao recurso da Contribuinte, mantendo-se o lançamento de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

Especificamente acerca do princípio da consunção, vale o acréscimo das razões de decidir adotadas pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto e expostas, dentre outros, no voto condutor do Acórdão nº 9101-006.056¹⁸:

A alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 buscou adequar o dispositivo face à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, o qual atacava a redação do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...*"), e divisava *bis in idem*, entendendo que a "mesma" multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520).

Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes*

¹⁸ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

multas...”), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A multa isolada ora é tratada em dispositivo específico (inciso II), que estabelece percentual distinto do da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

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

[...]

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

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

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

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

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como 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, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de

suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.”

Desse modo, após o advento da MP nº 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratarem de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Em complemento, e em especial em relação à suposta aplicação do princípio da consunção, transcrevo o entendimento firmado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em seus votos sobre o tema em debate:

“Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *CONSUNTOS*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *CONSUNTIVO*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, *O SUJEITO ATIVO SÓ DEVERÁ SER RESPONSABILIZADO PELO ILÍCITO MAIS GRAVE*.¹⁹.

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

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

Pois bem. Doutrinariamente, existe *CRIME PROGRESSIVO* quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico),

¹⁹ RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>> Acesso em: 6 dez. 2010.

necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *MINUS* em direção a um *PLUS*.²⁰ (destaques acrescidos).

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

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

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

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

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.”

Nestes termos, ainda que as infrações cometidas repercutam na apuração da estimativa mensal e do ajuste anual, diferentes são as condutas punidas: o dever de antecipar e o dever de recolher o tributo devido ao final do ano-calendário. As alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, por sua vez, não excetuaram a aplicação simultânea das penalidades, justamente porque diferentes são as condutas reprimidas, o mesmo se verificando na Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, replicado atualmente na Instrução Normativa RFB nº 1700, de 2017, que em seu art. 52 prevê a imposição, apenas, da multa isolada durante o ano-calendário, enquanto não ocorrido o fato gerador que somente se completará ao seu final, restando a possibilidade de aplicação concomitante com a multa de ofício, depois do encerramento do ano-calendário, reconhecida expressamente em seu art. 53. Veja-se:

Art. 52. Verificada, durante o ano-calendário em curso, a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, o lançamento de ofício restringir-se-á à multa isolada sobre os valores não recolhidos.

²⁰ Idem, Idem

§ 1º A multa de que trata o caput será de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado.

§ 2º As infrações relativas às regras de determinação do lucro real ou do resultado ajustado, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do IRPJ ou da CSLL a pagar em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de ofício sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

§ 3º Na falta de atendimento à intimação de que trata o § 1º do art. 51, no prazo nela consignado, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil procederá à aplicação da multa de que trata o caput sobre o valor apurado com base nas regras previstas nos arts. 32 a 41, ressalvado o disposto no § 2º do art. 51.

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

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

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

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

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

Observe-se, também, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema haviam sido editadas, apenas, no âmbito da 2ª Turma, como o acórdão exarado nos autos do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.603.525/RJ, proferido em 23/11/2020²¹ e assim ementado:

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

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

II - Após sentença que julgou parcialmente procedente o pleito elaborado na exordial, foram interpostas apelações pelo contribuinte e pela Fazenda Nacional, recursos que tiveram, respectivamente, seu provimento parcialmente concedido

²¹ Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator Francisco Falcão.

e negado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ficando consignado o entendimento de que é ilegal a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, previstas no art. 44 da Lei n. 9.430/1996.

III - Conquanto a parte insista que a única hipótese em que se poderá cobrar a multa isolada é se não for possível cobrar a multa de ofício, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica ao afirmar que é ilegal a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/1996. Nesse sentido: REsp 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/3/2015, DJe 24/3/2015 e AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/9/2015, DJe 28/9/2015.

IV - Agravo interno improvido.

Recentemente, porém, noticiou-se que as duas turmas do Superior Tribunal de Justiça teriam se alinhado sob este entendimento, nos termos dos julgados proferidos à unanimidade no REsp nº 2.104.963/RJ²², de 05/12/2023, e no REsp nº 1.708.819/RS²³, de 07/11/2023.

Primeiramente cabe observar que o REsp nº 2.104.963/RJ não teve em conta exigência cumulada de multa proporcional com multa de ofício isolada por falta de recolhimento de estimativas. A cumulação da multa proporcional, no caso, se deu com multa de ofício aplicada por inobservância do dever de manter arquivos magnéticos, como registrado no voto condutor do acórdão de 05/12/2023:

Em suma, ao se examinar a pretensão fazendária posta neste apelo especial, verificar-se-á que a discussão nestes autos em epígrafe, defende a exigência concomitante e cumulada das multas tributárias impostas à contribuinte, seja em face da exigibilidade da infração fiscal imposta de ofício, pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, seja pela multa fiscal impingida em razão da inobservância da obrigação tributária concernente ao dever da contribuinte de entregar corretamente a autoridade fiscal, os arquivos digitais com registros contábeis, nos termos do artigo 12, inciso III, da Lei 8.212/1991.

De toda a sorte, como antes registrado, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já vinha se manifestando contrariamente à cumulação da multa de ofício proporcional com a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas. Apenas que tal julgado, de 2020, contou com a participação de Ministros que não mais integram a Segunda Turma.

Com respeito ao julgado proferido no REsp nº 1.708.819/RS, releva notar que a unanimidade foi extraída sem a participação do Ministro Benedito Gonçalves, ausente justificadamente. Ainda, embora os fundamentos da decisão em questão tratem dos dispositivos

²² A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Afrânio Vilela, Francisco Falcão e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator Mauro Campbell Marques.

²³ Os Srs. Ministros Regina Helena Costa, Gurgel de Faria e Paulo Sérgio Domingues (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator Sérgio Kukina. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Benedito Gonçalves.

legais que autorizam a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa proporcional, nas duas passagens do voto que referem o caso em discussão, vê-se que o questionamento era dirigido a penalidades no âmbito aduaneiro:

O magistrado a quo denegou a ordem, decidum este mantido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por fundamentos que podem ser resumidos nos seguintes termos: (I) constituem multas isoladas aquelas aplicadas pela Administração Aduaneira em decorrência de infração administrativa ao controle das importações; (II) a multa isolada pela incorreta classificação da mercadoria importada tem natureza diversa da multa de ofício. Esta última objetiva penalizar o contribuinte que deixa de recolher os tributos de forma voluntária e sua aplicação não implica ilegalidade, podendo, inclusive, incidir de forma cumulativa; e (III) a concessão de parcelamento é atividade discricionária da administração tributária, devendo o optante submeter-se às suas regras especiais e condições bem como aos seus requisitos.

[...]

Na espécie, entendeu o acórdão recorrido pela possibilidade de cumulação das multas, nos seguintes termos (fls. 620/621):

Como se vê, pretende a impetrante o reconhecimento de que as multas administrativas aplicadas constituem multa de ofício, para fins de gozo dos benefícios previstos na Lei 11.941 de 2009, que estabelece regime de parcelamento de débitos tributários. Com efeito, cabe observar que a multa de ofício objetiva penalizar o contribuinte que deixa de recolher os tributos de forma voluntária e, com isso, obriga o Fisco, mediante complexo procedimento de fiscalização, a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido. Todavia, a multa aqui analisada decorre da infração administrativa ao controle das importações, sendo irrelevante que tenha havido ou não o pagamento dos tributos incidentes na importação. É certo, pois, que se trata de multa isolada, e não de multa de ofício. No que se refere à alegação de impossibilidade de cumulação da multa isolada e de ofício, melhor sorte não assiste à impetrante. Conforme esclareceu o juiz da causa, 'a multa isolada pela incorreta classificação da mercadoria importada - caso dos autos - tem expressa permissão para ser aplicada cumulativamente com outras penalidades administrativas, conforme disposto no § 2º do art. 84 da Medida Provisória 2.158-35/2001.

[...]

Estes descompassos impedem qualquer cogitação de mudança do entendimento até então afirmado por esta Conselheira.

Cabe esclarecer, por fim, que a Súmula CARF nº 82 confirma a presente exigência. Isto porque o entendimento consolidado de que *após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas* decorre,

justamente, da previsão legal de aplicação da multa de ofício isolada quando constatada tal infração. Ou seja, encerrado o ano-calendário, descabe exigir as estimativas não recolhidas, vez que já evidenciada a apuração final do tributo passível de lançamento se não recolhido e/ou declarado. Contudo, a lei não deixa impune o descumprimento da obrigação de antecipar os recolhimentos decorrentes da opção pela apuração do lucro real, estipulando desde a redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa por falta de recolhimento das estimativas, assim formalizada sem o acompanhamento do principal das estimativas não recolhidas que passarão, antes, pelo filtro da apuração ao final do ano-calendário.

Por tais razões, portanto, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário da Contribuinte quanto à exigência das multas isoladas concomitantemente com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os valores devidos ao longo do ano-calendário 2007.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa