



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10380.730581/2013-67
Recurso Voluntário
Acórdão n° 1302-005.827 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de outubro de 2021
Recorrente NUFARM INDÚSTRIA QUÍMICA E FARMACEUTICA LIMITADA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

MULTA QUALIFICADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO DOLO. NÃO CABIMENTO.

É incabível a aplicação de multa qualificada, no percentual de 150%, quando não restar comprovada a conduta dolosa do sujeito passivo, em especial nos casos de planejamento tributário acerca do qual havia, ao tempo dos fatos, divergência na doutrina e na jurisprudência.

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, não sendo configurados dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial se conta a partir do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar a qualificação da multa de ofício e reconhecer a decadência do direito de se constituir créditos tributários relativos ao ano-calendário de 2007, nos termos do relatório e voto do relator, vencido o Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo que votou por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andreia Lucia Machado Mourao, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregorio, Flávio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes, Marcelo Cuba Netto, Fabiana Okchstein Kelbert, Paulo Henrique Silva Figueiredo.

Fl. 2 do Acórdão n.º 1302-005.827 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10380.730581/2013-67

Relatório

Trata-se de processo originado pela lavratura de Auto de Infração de IRPJ e CSLL quanto a 2006, 2007 e 2008, com imposição de multa de 150% sobre o crédito tributário, relacionada a (i) amortização de ágio e (ii) despesas financeiras (hedge), em face do contribuinte, ora Recorrente, Nufarm Indústria Química e Farmacêutica Limitada.

O contribuinte foi intimado quanto aos Autos de Infração em 29/11/2013.

A discussão de mérito, já foi definitivamente decidida no âmbito do CARF.

Em um primeiro momento, quando do julgamento realizado por esta 2ª Turma, da 3ª Câmara da 1ª Seção deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, houve o entendimento pela possibilidade de aproveitamento do ágio, pelo contribuinte, e pela correta glosa das despesas financeiras (hedge) incorridas. O acórdão proferido – n.º 1302-002.012 – recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2006, 2007, 2008

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

Os efeitos tributários do ágio é gerado corretamente pela efetiva aquisição de participação societária por montante superior ao seu valor patrimonial de parte não vinculada e, após, deve haver incorporação, fusão ou cisão, por meio da qual ocorre uma confusão patrimonial entre os patrimônios das antigas controlador e controlada, como se verifica nos autos.

GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS (HEDGE). FALTA DE CONTRAPARTIDA EM RECEITAS DE MESMA NATUREZA.

Mantém-se a glosa de despesas relativas a perdas, relativamente a operações de hedge quando a empresa não comprova que adotou as necessárias providências para o recebimento das sacas de soja.

O acórdão proferido por esta Turma Ordinária de Julgamento entendeu, também, pela improcedência do Recurso de Ofício, que foi interposto tendo em vista o reconhecimento, pela DRJ, da decadência dos créditos tributários relativos ao ano-calendário de 2006.

No caso do ágio, contudo, em que pese o Recurso Voluntário ter sido julgado como procedente por esta Turma de Julgamento, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao apreciar o Recurso Especial apresentado pela PGFN, entendeu que o aproveitamento daquele ágio, nos moldes feitos pelo contribuinte, estaria em desacordo com a legislação.

Assim, com este entendimento, foi dado provimento ao apelo da PGFN. O contribuinte não apresentou Recurso àquela CSRF na parte em que houve sucumbência do Recurso Voluntário (glosa das despesas com operação de Hedge). O acórdão exarado pela Câmara Superior foi assim ementado:

Assunto: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. SIMILITUDE FÁTICA.

É conhecido o recurso especial diante da similitude entre os fatos analisados nos autos e os fatos tratados por acórdãos paradigmas.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. PLANEJAMENTO FISCAL.

O caput do artigo 7º da Lei nº 9.532/1997 remete a dedutibilidade da amortização do ágio, fundado em expectativa de rentabilidade futura, para fins de cálculo do lucro real, à exigência de que a participação societária na pessoa jurídica incorporada tenha sido adquirida com esse ágio pela incorporadora. Já o artigo 8º da Lei nº 9.532/1997 permite a dedução da despesa de amortização do ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura, nos casos em que a pessoa jurídica incorporadora adquirir a participação societária na incorporada com a referida mais valia. Ademais, sobreleva-se dos citados dispositivos legais que a influência do ágio no resultado tributável pelo IRPJ só tem amparo legal se houver a confusão patrimonial entre a investidora e a investida, momento em que o investimento adquirido com ágio torna-se extinto.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. VEDAÇÃO.

Os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 instituíram regras específicas às hipóteses de fusão, cisão e incorporação que são exclusivas ao âmbito do IRPJ, como bem explicitam os incisos III e IV do caput do antedito artigo 7º, ao estabelecerem que as influências da amortização do ágio baseado na alínea "b" do § 2º do artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977 estão restritas à apuração do lucro real, uma vez ausente da redação de tais dispositivos da Lei nº 9.532/1997 qualquer referência à apuração da base de cálculo da CSLL.

Entretanto, como a CSRF entendeu pela reforma parcial do acórdão proferido pela 2ª Turma, da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, os autos retornaram a este colegiado, para que as matérias não debatidas – em virtude do êxito do contribuinte, no que se refere à amortização do ágio – fossem analisadas, evitando-se, assim, supressão de instância.

E as matérias que foram devolvidas a este colegiado são (i) a discussão quanto à correção ou não da aplicação da multa qualificada promovida pela fiscalização e (ii) a decadência quanto ao crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2007.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, Relator.

Tendo em vista que, como relatado acima, a decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que deu provimento ao Recurso Especial apresentado pela PGFN, em face do acórdão proferido por este colegiado, a matéria ainda em discussão é apenas relativa às questões subsidiárias – multa qualificada e decadência –, entende-se que os requisitos de admissibilidade e a tempestividade do apelo do Recorrente já foram analisados e superados quando da primeira análise do Recurso Voluntário por este colegiado.

Assim, sem maiores delongas, se passa analisar cada um dos pontos ainda pendentes de pronunciamento desta Turma de Julgamento.

DA MULTA QUALIFICADA.

Quando se analisa o TVF, a fundamentação do d. agente fiscal para promover a qualificação da multa de ofício aplicada ao contribuinte, no que se refere ao aproveitamento indevido do ágio, foi a seguinte:

Conforme demonstrado ao longo deste termo, em relação à infração acima, a fiscalizada participou de um planejamento tributário evasivo, cujo objetivo foi promover a dedução indevida das amortizações do ágio verificado nas operações de aquisição de participações societárias, bem como o de ocultar a ocorrência de ganho de capital na primeira fase destas operações (aquisição de 49,9% das ações da Agripec). Portanto, restou caracterizado o evidente intuito de fraudar a Fazenda Pública Federal, fato ensejador da exasperação da penalidade aplicada, conforme preceitua o art. 44, II, da Lei n.º 9.430/96, (...).

Neste sentido, o agente fiscal argumenta, no TVF que *“restou evidente a constituição e utilização de uma empresa efêmera (CSRPAR), sem qualquer propósito negocial, visando permitir única e exclusivamente o aproveitamento fiscal do ágio pago, efetivamente, pela Nufarm Australia para aquisição de ações da Agripec”*.

A DRJ de Ribeirão Preto, por sua vez, no acórdão recorrido, quando da análise qualificação da multa aplicada pela autoridade fiscal, assim se manifestou:

“(…) conforme pontuado nos debates desta Turma, exatamente por ter observado todos os aspectos formais para viabilizar a amortização do ágio, desvirtuando por completo a natureza dessas operações, com o fim único de reduzir as bases de cálculo do IRPJ e CSLL, é que restou configurado o dolo.

Pois bem.

Como sabido, o parágrafo 1º do artigo 44, da Lei n.º 9.430/96, determina a aplicação da penalidade em dobro quando constatada a prática de alguma das condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964. Cita-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei n.º 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

Por sua vez, os dispositivos da Lei n.º 4.502/64 que autorizam a qualificação da multa são os seguintes:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72

Contudo, quando se analisa os dispositivos legais acima transcritos e, principalmente, os fatos que, de alguma forma, foram fundamentais, aos olhos da fiscalização, para a qualificação da multa, entende-se que esta qualificação não deve prevalecer. Explica-se.

Em primeiro lugar, não se pode olvidar que as operações envolvendo o aproveitamento de ágio pelas entidades são debatidas há muito no âmbito administrativo e são alvo de inúmeras controvérsias nos julgamentos e na doutrina especializada.

Entretanto, sabe-se que a operação realizada pelo contribuinte, com a utilização das chamadas “empresas veículos” eram aceitas no âmbito administrativo, sendo que alguns contribuintes obtiveram, no âmbito do CARF, decisões favoráveis, ou seja, de alguma forma, já houve a chancela deste Conselho nas operações realizadas, tal qual a que foi realizada pelo Recorrente.

Assim, em que pese o entendimento majoritário atual, notadamente o da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que é contrário às pretensões dos contribuintes, não se pode aceitar que as operações realizadas pelo contribuinte foram realizadas com fraude.

A premissa é de que o contribuinte agiu em boa-fé e não o contrário, até mesmo porque, reitera-se, a operação por ele realizada já havia sido considerada como válida pelo próprio CARF, quando este analisou operações efetivadas por outros contribuintes.

Neste sentido, são preciosas as colocações do Professor Sérgio André Rocha, que, ao analisar a obra de Marco Aurélio Greco sobre planejamento tributário, deixa claro que “*como vimos, na doutrina do autor, o fato de um ato ou negócio jurídico ser passível de desconsideração para fins tributários não é indicativo de sua caracterização como fraudulento*”. (ROCHA, Sérgio André. Planejamento Tributário na obra de Marco Aurélio Greco. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. pág. 154).

Por outro lado, nos termos dos julgados abaixo, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem se posicionado pela impossibilidade de aplicação de multa qualificada quando há desqualificação (requalificação) das operações realizadas pelos contribuintes, sem que haja a comprovação da fraude, em especial, naqueles casos em que a operação era, de alguma forma, referendada no âmbito do Conselho Administrativos de Recursos Fiscais. Confira-se:

ÁGIO. REGISTRO CONTÁBIL. QUOTAS DE AMORTIZAÇÃO. GLOSA DECADÊNCIA.

O prazo de decadência para a glosa das quotas de amortização de ágio começa a fluir do momento em que a amortização gera efeitos sobre a apuração do IRPJ e da CSLL, independentemente da data de constituição e de registro contábil do ágio.

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. NÃO DEDUTIBILIDADE.

As quotas de amortização do ágio nascido de operações envolvendo empresas do mesmo grupo econômico são insuscetíveis de dedução do IRPJ e da CSLL, em razão da falta de substância econômica.

ÁGIO. RENTABILIDADE FUTURA. PARTES INDEPENDENTES. AUSÊNCIA DE SIMULAÇÃO. AMORTIZAÇÃO. DEDUTIBILIDADE.

São passíveis de dedução as quotas de amortização de ágio fundado na perspectiva de rentabilidade futura, desde que o ágio seja oriundo de negócio entre partes independentes, tenha havido efetivo pagamento do preço e esteja ausente qualquer vício de simulação.

PREJUÍZO FISCAL. COMPENSAÇÃO. INSUBSISTÊNCIA PARCIAL.

É passível de glosa a compensação de prejuízo fiscal quando se constata que o valor do prejuízo compensado é superior ao prejuízo efetivamente existente.

ART. 24 DA LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DO DIREITO BRASILEIRO-LINDB. PROTEÇÃO DA CONFIANÇA. MATÉRIA CONTROVERSA. INAPLICABILIDADE.

O art. 24 da LINDB se destina à proteção da confiança e da boa-fé daquele que se comportou segundo orientação emanada do Poder Público, não se aplicando, portanto, a situações em que havia clara controvérsia na interpretação e aplicação da lei.

MULTA QUALIFICADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO DOLO. NÃO CABIMENTO.

É incabível a aplicação de multa qualificada, no percentual de 150%, quando não restar comprovada a conduta dolosa do sujeito passivo, em especial nos casos de planejamento tributário acerca do qual houvesse, ao tempo dos fatos, divergência na doutrina e na jurisprudência.

(...) (Acórdão nº 1301-004.168 – Sessão de 11/11/2019).

Exercício: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE FRAUDE SIMULAÇÃO E PRÁTICA DOLOSA DE ILÍCITOS. APLICAÇÃO DO ART. 150, §4º, DO CTN.

Independentemente da verificação dos requisitos legais para a amortização do ágio, não havendo a constatação da presença de fraude, simulação ou da prática dolosa de ilícitos nas operações societárias que deram margem ao dispêndio, aplica-se no cômputo do quinquênio decadencial do crédito tributário correspondente as disposições do art. 150, §4º, do CTN.

MULTA QUALIFICADA. ÁGIO. ACUSAÇÃO DE EMPREGO DE EMPRESA VEÍCULO. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE SONEGAÇÃO OU CONLUIO.

A dedução indevida de dispêndios com ágio não se confunde com prática dolosa ilícita que autoriza a aplicação da multa duplicada de 150%, prevista no §1º do art. 44 da Lei Nº 9.430/96. Não sendo verificada a prática de fraude, sonegação ou conluio nas transações que geraram a despesa com o sobrepreço glosado, deve ser aplicada a multa ordinária da multa ofício de 75%.

(...)(Acórdão nº 1402-003.978– Sessão de 11/07/ 2019).

A fiscalização, não se pode perder de vista, no presente caso, fundamentou a qualificação da multa, pelo simples fato de entender como não oponível ao fisco as operações realizadas pelo contribuinte, que, ao fim e ao cabo, deram ensejo à amortização do ágio.

Contudo, fora essa acusação, não restou comprovada qualquer conduta fraudulenta por parte da Recorrente. Essa falta de apontamento das condutas acaba por ser reforçada quando se analisa a autuação, uma vez que não houve imputação de qualquer responsabilidade dos gestores e/ou administradores da sociedade pelo pagamento dos créditos tributários constituídos de ofício pela fiscalização.

Nestes termos, VOTA-SE por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para afastar a qualificação da multa de ofício promovida pela fiscalização.

DA DECADÊNCIA.

Uma vez afastada a qualificação da multa, por não ter sido comprovada a fraude nas operações realizadas, por decorrência lógica, ao presente caso, deve ser aplicada a regra prevista no § 4º, do artigo 150 do Código Tributário Nacional, para fins de contagem do prazo decadencial, afastando-se a aplicação do que previsto no artigo 173, inciso I daquele Código.

A aplicabilidade do art. 150, § 4º ou do art. 173, I, ambos do CTN, foi objeto de decisão definitiva, proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), no Recurso Especial nº 973.733/SC, tendo o julgado recebido a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito. (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009) (destacou-se)

Assim, *in casu*, o prazo decadencial teve início na ocorrência do fato gerador. Como o contribuinte foi intimado dos Autos de Infração em 29/11/2013, com relação ao fato gerador referente ao ano-calendário de 2007, restou configurada a decadência, na medida em que, ocorrendo o fato gerador do IRPJ e da CSSL para este ano-calendário no dia 31/12/2007, a atuação deveria ter sido promovida até o dia 31/12/2012.

Portanto, também neste ponto, vota-se por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, reconhecendo-se a decadência do direito de se constituir os créditos tributários relativos ao ano-calendário de 2007.

DAS CONCLUSÕES.

Por todo exposto, vota-se por DAR PARCIAL PROVIMENTO para afastar a multa qualificada e reconhecer a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos relativos ao ano-calendário de 2007.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias