



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

Processo nº 10580.721584/2012-72
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 1301-003.767 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de março de 2019
Matéria IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Embargante GOTEMBURGO VEÍCULOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

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. Portanto, afastada a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas relativa ao ano calendário de 2008.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em acolher os embargos de declaração para sanar a omissão apontada no Acórdão 1301-002.725, com efeitos infringentes, e dar provimento parcial em maior extensão ao recurso voluntário para afastar a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, vencidos os Conselheiros Nelso Kichel, Giovana Pereira de Paiva Leite e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por manter essa exigência.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

Bianca Felícia Rothschild - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente), Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

Inicialmente, adota-se parte do relatório da decisão recorrida, o qual bem retrata os fatos ocorridos e os fundamentos adotados até então:

Em procedimento de fiscalização na empresa Gotemburgo Veículos LTDA, CNPJ 02.233.622/000195, ficou constatado a existência da chamada “incorporação às avessas”, na qual sua controladora, Calmac Eldorado Veículos S/A, CNPJ 09.240.044/000163, que possuía participação acionária na Gotemburgo adquirida com ágio, teve seu patrimônio incorporado pela controlada (Gotemburgo), com intuito de proporcionar a dedução desse ágio produzido de si mesma em sua apuração do IRPJ e CSLL.

Além do acima descrito, foi verificado que a Gotemburgo deduziu despesas financeiras, pois, para a Calmac adquirir a participação descrita com ágio precisou de empréstimo bancário, e essas despesas após a incorporação pela Gotemburgo foram aproveitadas pela mesma.

Ressalta-se que ambas empresas possuíam como administrador o SR. Ricardo Bernadino Pamplona, caracterizando a dependência entre as partes, antes durante a após toda a operação societária ocontábil que gerou o ágio de si mesma.

CALMAC

A Calmac (empresa veículo) foi criada em 17 de outubro de 2007, com capital a integralizar de R\$ 100,00, sem resultado operacional, informação corroborada pela ficha 06 – Demonstração do resultado PJ em geral DIPJ.

Em 18 de março de 2008, foi realizado uma assembléia geral que a transformou em sociedade anônima. Manteve o mesmo capital social de R\$ 100,00, dividido em 100 ações ordinárias, todas nominativas e sem valor nominal. Caltabiano Mciarty Participações S. A –98%, Brasil Americam Auto Group LTDA 1%, WEB Participações LTDA

No dia 28 de abril, foi realizado uma assembléia geral extraordinária para aprovar o aumento do capital social da empresa no valor de R\$ 13.805.714,00, integralizado por meio de notas promissórias em caráter prósoluto, dos sócios Caltabiano e RP Empreendimentos e Participações S/ A .

No dia 02 de junho de 2008, foi realizado uma assembléia geral extraordinária para aprovar a incorporação da Sociedade pela Gotemburgo. Os acionistas da Calmac passam a ser sócios da Gotemburgo, recebendo nesta data quotas de: Caltabiano 55% e RP Empreendimentos e Participações S/A 45%.

Informações coletadas nos sistemas da previdência social: Sistema de arrecadação DATAPREV – CCORGFIP – Consulta valores a recolher X Valores recolhidos X LDCG/DCG e GFIP WEB, demonstram que a Calmac não teve funcionários durante todo o período de sua existência.

Gotemburgo

Na décima terceira alteração contratual - 10/05/2004 - a sócia majoritária OX Comércio de Veículos e Participações LTDA, foi incorporada totalmente pela Volvo do Brasil LTDA, CNPJ 43.999.424/000114.

Em 15/05/2006, foi nomeado o Sr. Ricardo Bernadino Pamplona como administrador da Gotemburgo.

Décima sétima alteração contratual - 15/05/2007 – a quotista Volvo resolveu integralizar capital, que ficou assim distribuído 13.805.604 quotas para Volvo, 10 quotas para o Sr. Gregórius Wilhelmus Keja, cada quota com valor nominal de R\$ 1,00.

Vigésima alteração contratual –31/03/2008 - os sócios Volvo e Gregórius Wilhelmus Keja, cedem e transferem a totalidade de suas quotas representativas do capital social para a Calmac, representada pelos seus diretores Sr. Bruno Rosário Caltabiano e Ricardo Pamplona. A Calmac transfere 1 quota representativa do capital Social para a Caltabiano Mclarty Participações S/A . Dessa forma o capital social da Gotemburgo ficou: Calmac, 99% e 1 quota para Caltabiano Mclarty Participações S/A .

02/06/2008 os sócios Calmac, Caltabiano Mclarty Participações S/A, e RP Empreendimentos e Participações resolveram:

a) Incorporação do acervo líquido da Calmac pelo valor de R\$572.663,00, apurado no laudo de avaliação e descrito no protocolo e justificação da incorporação da Calmac, e declarar extinta a mesma;

b) Em consequência da incorporação e da extinção das ações que compunham o capital social da Calmac Eldorado Veículos S/A, o Capital Social da Gotemburgo Veículos Ltda. é diminuído em R\$13.232.951,00 (treze milhões, duzentos e trinta e dois mil, novecentos e cinquenta e um reais) passando de 13.805.614,00 (treze milhões, oitocentos e cinco mil, seiscentos e quatorze reais) para R\$572.663,00 (quinhentos e setenta e dois mil e seiscentos e sessenta e três reais), distribuído em 572.663 quotas no valor de R\$1,00 (um real) cada uma.

c) Os acionistas da Calmac Eldorado Veículos S/A passam a ser sócios da Gotemburg Veículos Ltda, recebendo nesta data, na proporção de suas respectivas participações, 572.663 quotas do Capital Social da Gotemburg Veículos Ltda, assim distribuídas entre eles: Caltabiano Mclarty Participações S/A, 314.965 quotas, R\$ 314.965,00,55% e RP Empreendimentos e Participações Ltda, 257.698 quotas, R\$257.698,00. 45%.

Da incorporação da Controladora pela Controlada — Promessa de Compra e Venda de Quotas da Gotemburgo Veículos Ltda.

A Volvo do Brasil Veículos Ltda. e Gregorius Wilhelmus Keja únicos sócios da Gotemburg Veículos Ltda, firmaram Promessa de Compra e Venda, em 20 de março de 2008, com o objetivo de alienar 100% do Capital Social para Calmac Eldorado Veículos S/A, pelo preço certo e determinado de R\$25.302.000,00, a ser pago à vista, até a data de 31 de março de 2008. Tendo como intervenientes: Caltabiano Mclarty Participações S/A e RP Empreendimentos e Participações Ltda.

4º EVENTO SOC. - INCORP. DA CONTROLADORA PELA CONTROLADA-02/05/2008

CALMAC ELDORADO VEÍCULOS S/A		GOTEMBURGO VEÍCULOS LTDA	
Assembléia Geral - 02/06/2008		Vigésima primeira alteração contratual - 02/06/2008	
	SÓCIO	QUOTAS	Valor em R\$
	Caltabiano McLarty Part.	314.965	314.965,00
	RP Emp. e Participações	257.698	257.698,00
	Total	572.663	572.663,00
ADMINISTRADORES		ADMINISTRADORES	
Bruno R. Caltabiano		Bruno Rosário Caltabiano	
Ricardo Bernardino Pamplona		Ricardo Bernardino Pamplona	
OBSERVAÇÕES		OBSERVAÇÕES	
Extinção da Calmac por incorp. pela GOTEMB.		1- Incorporação da Calmac	
		2- Redução do capital social de R\$13.232.951,00	

Da Compra da Gotemburgo

Toda esta engenharia societária e tributária teve um objetivo claro: a compra da Gotemburgo pela Caltabiano Maclarty Participações S/A e RP Empreendimentos e Participações Ltda, com a respectiva amortização do ágio de si mesmo e a dedução de despesas financeiras da base de Cálculo do IRPJ e da CSLL.

Realmente, foi o que aconteceu subtraindo-se o período de 17/10/2007 a 02/05/2008, da criação, transformação, compra das quotas, incorporação e extinção da Calmac (empresa veículo), cujos respectivos acionistas passaram a deter participação na Gotemburgo, na proporção das ações detidas na Calmac. Conseqüentemente, em 02 de maio de 2008, o capital social da Gotemburgo ficou assim dividido:

SÓCIA	QUOTAS	Valor em R\$	%
Caltabiano McLarty Participações S/A	314.965	314.965,00	55
R P Empreendimentos e Participações Ltda	257.698	257.698,00	45
Total	572.663	572.663,00	100

Da Simulação do Propósito Negocial

O negócio jurídico só deve ser considerado como real quando os propósitos negociais concretos que o cercam devem guardar correlação com a função econômico-social que se encontra subjacente ao próprio negócio.

O Código Civil do Brasil, aprovado pela Lei nº 10.406, de 2002, estabelece que:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; (...)"

A simulação, tal qual se verifica na espécie, pressupõe que se procure fingir, disfarçar, mostrar o irreal como verdadeiro, dissimular a verdade.

Para o caso concreto, das análises das justificativas contidas nas atas das assembléias extraordinárias e documentos correlatos das empresas envolvidas,

quando estudadas em conjunto, percebe-se uma grande contradição entre os objetivos descritos formalmente e a substância econômica desses negócios jurídicos utilizados.

No dia 02 de maio de 2008, foi firmado entre a Gotemburg Veículos Ltda, denominada incorporadora, representada por seus administradores: Bruno Rosário Caltabiano e Ricardo Bernardino Pamplona, e Calmac Eldorado Veículos S/A denominada incorporada, representada por seus diretores: Bruno Rosário Caltabiano e Ricardo Bernardino Pamplona. um Protocolo e Justificativa de Incorporação, que merecem serem destacados os seguintes itens:

"1. JUSTIFICAÇÃO - A CALMAC e a GOTEMBURGO, após minuciosas análises, entenderam que a incorporação da primeira, pela segunda, atende plenamente os interesses das sociedades e de seus sócios e acionistas, tendo em vista a similaridade de suas atividades sócias, resultando a união de seus patrimônios em inegável benefício para seus sócios e acionistas em virtude da centralização das decisões e da redução de custos administrativos e operacionais.

5. SUCESSÃO E PASSIVO EXIGÍVEL DA CALMAC A GOTEMBURGO sucederá a CALMAC a título universal, em todos os bens, direitos e obrigações que lhe forem transferidos em decorrência da incorporação ora pactuada. As obrigações sociais e demais exigibilidades assumidas ou incorridas pela CALMAC até a data da incorporação ora ajustada, referentes aos elementos patrimoniais vertidos à GOTEMBURGO serão de exclusiva responsabilidade desta última, por ser a sociedade incorporadora. "

Toda essa visita aos atos praticados pelas empresas envolvidas, representadas pelos mesmos **administradores/dirigentes: Bruno Rosário Caltabiano e Ricardo Bernardino Pamplona.** levaram a Fiscalização identificar que por mais que tenham sido formalmente realizadas as reorganizações das empresas, o seu resultado final vai de encontro ao propósito negocial ou as justificativas expressadas, e camufla o objetivo de levar o ágio de si mesmo e as despesas financeiras sobre empréstimo bancário contidos na Calmac (Empresa Veículo) para serem utilizados na Gotemburgo, por meio de reorganização societária, realizando os seus atos com a finalidade de reduzir o impacto da carga tributária.

Infração — Glosa de Amortização Ágio de si mesmo

A fiscalização justifica que o reconhecimento de um ágio de si mesmo não encontra respaldo na contabilidade, ou seja, não é possível reconhecer uma mais valia de um investimento quando originado de transação comercial com os mesmos Administradores/Dirigentes, em incorporação de ações da interessada por empresa veículo, haja vista a ausência de substância econômica na operação e de não resultar de um processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as duas companhias.

Neste sentido caminha o parecer dos professores Eliseu Martins e Jorge Vieira da Costa Júnior ("A Incorporação Reversa com ágio gerado internamente: Consequências da Elisão Fiscal sobre a Contabilidade"), consoante excerto que se transcreve:

"2. Contabilização do Ágio: Como fazê-la à luz da Teoria Contábil?

(...)

Em síntese, o ágio (ou, por vezes, o deságio) surge do confronto entre o valor justo (fair value) de uma dada entidade (valor de saída), precificado por intermédio de uma transação envolvendo terceiros independentes, e o valor contábil (valor de

entrada) do patrimônio líquido dessa mesma entidade (considerando, é claro, a participação acionária adquirida).

Logo, em termos de Teoria da Contabilidade, a rigor, em uma transação admitiese tão só a figura do ágio, que vem a ser um resultado econômico obtido em um processo de compra e venda de ativos líquidos (net assets). quando estiverem envolvidas partes independentes não relacionadas. Enfim, quando o ágio for resultado de um processo de barganha comercial não viciado, que concorra para a formação de um preço justo dos ativos líquidos em apreço.

Resta justificado, dessa forma, pelo exposto, que definitivamente, à luz da Teoria da Contabilidade, é inadmissível o surgimento de ágio em uma operação realizada dentro de um mesmo grupo econômico. Não é permitido contabilmente o reconhecimento de ágio gerado internamente, tampouco o lucro resultante.”

Deve-se ressaltar que desde a décima sexta alteração contratual — 15/05/2006 — a Gotemburgo possuía o Sr. Ricardo Bernadino Pamplona, como administrador da sociedade.

A Calmac conforme promessa de compra e venda, em 20/03/2008, adquiriu 100% das quotas da Gotemburgo, pelo valor de R\$25.302.000,00 (vinte e cinco milhões, trezentos e dois mil de reais), sendo R\$3.212.563,00 (três milhões, duzentos e doze mil, quinhentos e sessenta e três reais) pelo Patrimônio Líquido e o restante a título de ágio. E que posteriormente ocorreu a incorporação da Calmac pela própria Gotemburgo.

Observa-se que a Gotemburgo contabilizou a débito, o valor de R\$2.577.100,96 (dois milhões, quinhentos e setenta e sete mil, cem reais e noventa e seis centavos), a título de amortização sobre o ágio de si mesmo contabilizado pela Calmac para a aquisição das ações da própria Gotemburgo, na conta de resultado "Armotização de Ágio" código nº 3.1.2.1.1.6.1.2.08, da Demonstração de Resultado do Exercício, cujos dados foram extraídos da sua escrituração digital apresentada, para o ano-calendário de 2008.

Diante do exposto, conclui-se que com a realização da "Incorporação às Aversas" ficou formalmente possibilitado a Gotemburgo a contabilização de amortização de ágio de si mesmo adquirido pela Calmac, para compra da própria Gotemburgo, no valor de R\$ 2.577.100,96 (dois milhões, quinhentos e setenta e sete mil, cem reais e noventa e seis centavos) no ano-calendário de 2008, que deve ser glosado da apuração da Base de Cálculo do IRPJ.

Acrescente-se que a glosa em questão se deu em razão da constatação de despesas de amortização de ágio de si mesmo consideradas indevidas, e assim o que as tornam indedutíveis, também da base de cálculo da Contribuição Social é o próprio conceito de resultado do exercício apurado com observância da legislação comercial.

Infração — Glosa de Despesas Indedutíveis

Tratando-se de despesa financeira, que é um tipo despesa operacional, deve-se preencher todos os requisitos previstos para a dedutibilidade, quais sejam os contidos no art. 299, § 1º e § 2º do RIR/99.

Das disposições acima a fiscalização entendeu que não há de se contemplar como dedutível qualquer despesa financeira contabilizada na pessoa jurídica, mas tão somente aquelas despesas que estejam revestidas dos predicados de usualidade e

normalidade e guardem uma natural e íntima relação com a atividade da empresa e com a manutenção da respectiva fonte produtora. Em suma, é necessário que sejam consideradas despesas indispensáveis.

A Calmac contraiu empréstimo bancário ao Bradesco, em 27/03/2008, no valor de R\$26.000.000,00 (vinte e seis milhões de reais) para a compra com ágio das ações da Gotemburgo, tendo como 55% aval de Bruno Rosário Caltabiano e Caltabiano Mclarty Participações S/A. Mas até 20 de abril de 2008, a empresa Calmac só possuía um Capital Social a Integralizar de R\$100,00 (cem reais), não apresentava nenhum resultado operacional e nenhum funcionário.

Considerando que posteriormente ocorreu a incorporação da Calmac pela própria Gotemburgo, caracterizada está a desnecessidade dos referidos empréstimos bancários contraídos pelo contribuinte, e, conseqüentemente, a indedutibilidade dos valores pagos a título de encargos financeiros.

Observa-se que a Gotemburgo contabilizou a débito, o valor de R\$3.149.726,65 (três milhões, cento e quarenta e nove mil, setecentos e vinte e seis reais e sessenta e cinco centavos), a título de pagamentos das despesas financeiras sobre o empréstimo bancário transferido pela Calmac para a aquisição da própria Gotemburgo, na conta de resultado "Outras Despesas Não Operacionais" código nº 3.1.2.1.1.6.12.01, da Demonstração de Resultado do Exercício, cujos dados foram extraídos da sua escrituração digital apresentada, para o ano-calendário de 2008.

Diante do exposto, a fiscalização concluiu que com a realização "Incorporação às Aversas" ficou formalmente possibilitado a Gotemburgo a contabilização de despesas financeiras do empréstimo bancário adquirido pela Calmac, para compra e pagamento do ágio da própria Gotemburgo, no valor de R\$ 3.149.726,65 (três milhões, cento e quarenta e nove mil, setecentos e vinte e seis reais e sessenta e cinco centavos) no ano calendário de 2008, que deve ser glosado da apuração da Base de Cálculo do IRPJ.

Acrescente-se que a glosa em questão se deu em razão da constatação de despesas financeiras consideradas desnecessárias, e assim o que as tornam indedutíveis, também da base de cálculo da Contribuição Social é o próprio conceito de resultado do exercício apurado com observância da legislação comercial.

Multa Qualificada

O art. 386 do RIR/99 (Lei n.9.532, de 1997, arts.7º e 8º) inovou o mundo jurídico com a possibilidade de dedução do ágio cujo fundamento econômico fosse o valor da rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros.

Diante dessa novação, as empresas Caltabiano Mclarty Participações S/A, onde constava como Diretor o Sr. Bruno Rosário Caltabiano e a RP Empreendimentos e Participações Ltda, cujo representante legal era o Sr. Ricardo Bernardino Pamplona, estabeleceram que deveriam criar uma situação jurídica para se inserir neste universo legal. A solução encontrada foi a criação de uma empresa veículo (Calmac), que desde a sua constituição, 17 de outubro de 2007, até 20 de abril de 2008, só possuía um Capital Social a Integralizar de R\$100,00 (cem reais), não apresentava nenhum resultado operacional e nem sequer tinha quadro de funcionários.

Deve-se ressaltar que a Calmac (empresa veículo) e Gotemburgo eram integralmente administradas/dirigidas, por Bruno Rosário Caltabiano e Ricardo Bernardino Pamplona. Verifica-se que as operações que resultarem no reconhecimento de acréscimo de riqueza, em decorrência de transação dos acionistas

com eles próprios, não se deram num processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as duas companhias.

Dessa forma, nos termos em que foram configurados os passos sequenciais e conexos da reorganização societária, tem-se a convicção de uma intenção, isto é: todas as ações foram fruto de uma vontade, houve um desejo, cujo resultado não se deu por acaso; revelando condutas delituosas enquadradas no disposto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, e praticadas com o objetivo de eximir total ou parcialmente o contribuinte do pagamento de tributos federais devidos.

Assim, em função dessa conduta, a Fiscalização procedeu à qualificação da multa para 150%, conforme o inciso II do artigo 957 do RIR/99, com fundamento no art. 44, inciso I, §1º da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, ao tempo que realizará Representação Fiscal para Fins Penais.

Infração Multa pelo não recolhimento de estimativas mensais e da CSLL devidas em 31/12/2008.

Tendo em vista que, para o ano-calendário de 2008, a empresa optou pela forma de tributação do IRPJ e da CSLL com base no lucro real anual, através de balancetes de suspensão e pagamento de estimativas mensais, constatou-se que a empresa deixou de efetuar diversos pagamentos do IRPJ e da CSLL estimados e da CSLL devida em 31/12/2008.

A contribuinte impugna (resumo):

Como narrado na peça acusatória, a impugnante, Gotemburgo Veículos Ltda., incorporou a empresa que anteriormente detinha o seu controle societário, Calmac Eldorado Veículos S/A ("incorporação às avessas"). Para a fiscalização, esta última seria empresa veículo, criada com o único objetivo de viabilizar o aproveitamento de ágio na operação realizada com a Volvo do Brasil, que anteriormente figurava no quadro societário da Gotemburgo.

Data vênia, o que se observa neste auto de infração é a existência de uma série de ilações. A fiscalização simplesmente constatou alguns fatos para, a partir deles, concluir por uma suposta e inexistente fraude. Não serão, pois, as elucubrações das autoridades fazendárias que terão o condão de invalidar operações societárias perfeitas. E necessário ter vista, outrossim, que ao contrário do assentado até agora no processo, a Calmac teve, sim, razão de existir.

Não se pode afirmar, da forma procedida pela fiscalização, que a Calmac foi criada apenas para viabilizar a fruição de ágio na compra da Gotemburgo. Na verdade tratava-se de empresa concebida para expansão da área de atuação do Grupo Caltabiano, mas ocorreram situações inesperadas que alteraram os rumos inicialmente traçados.

Todas as operações societárias foram legítimas e acatadas pelos órgãos responsáveis, inclusive CADE, que aprovou a operação sem restrições (**doc, anexo**). A improcedente pecha de fraude, sustentada pela fiscalização, não condiz com a realidade dos fatos e vai de encontro ao princípio da legalidade, pois o procedimento adotado pela empresa se encontra totalmente amparado na Lei nº 9.532/97.

As sugestões da fazenda, de interpretar a situação pelas aparências por ela colhidas, induz a uma insegurança jurídica totalmente inaceitável. Aplicar a lei desta forma leva tributações totalmente injustas, por dotar a fiscalização de uma

subjetividade incabível (art. 142, do CTN). A lei não pode ser relativizada como pretende a autoridade notificante.

De fato, vigora no sistema jurídico-tributário nacional o princípio da legalidade. Por tal motivo, somente a lei, formalmente compreendida, é instrumento legítimo para a instituição e definição de elementos essenciais da hipótese de incidência de um tributo (arts. 97, IV, e 99, do CTN; e arte. 5º, II, 150, I, e § 6º, da CF/88). Isto é, a lei deve delimitar, expressa e exhaustivamente, todos os aspectos do fato jurídico tributário.

Essa é a lição da doutrina mais idônea, da qual se registra o escólio de Paulo de Barros Carvalho, que assevera:

"Assinale-se que à lei instituidora do gravame é vedado deferir atribuições legais a normas de inferior hierarquia, devendo, ela mesma, desenhar a plenitude da regra matriz da exação, motivo por que é inconstitucional certa prática, ceda no ordenamento brasileiro, e consistente na delegação de poderes para que órgãos administrativos completem o perfil dos tributos"

Destarte, tem-se que o aplicador da lei, seu intérprete, inclusive o judicial, verificando falhas na **lei**, não pode substituir o legislador, ampliando a hipótese de incidência para fatos não contemplados ou excluídos por aquela. Incumbelhe, única e exclusivamente, aplicá-la, **sempre que possível**, sem quaisquer acréscimos.

Ao caso, interessam especificamente as disposições da Lei nº 9.532/97, nos seguintes pontos:

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:

a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II do caput:

a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§ 4º Na hipótese da alínea "b" do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.

Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:

a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

Das regras supratranscritas colhe-se que a utilização de ágio procedida pela Gotemburgo foi absoluta e estritamente pautada nos limites que a legislação permite.

Com efeito, não restam dúvidas de que na operação de compra da Gotemburgo pela Calmac houve pagamento de ágio, apurado com base em laudo de expectativa de rentabilidade futura, que tomou por parâmetro o acervo líquido avaliado a preços de mercado, dando lugar à incorporação daquela rubrica no ativo permanente da Calmac.

A propósito, vale registrar que o laudo de avaliação econômica acima mencionado (fl. 129 e ss.) dá conta de que o valor de mercado da Gotemburgo,

tomando por base a perspectiva de rentabilidade futura, é até mesmo superior ao montante pelo qual a mesma restou negociada. Vale dizer, se fosse intenção das empresas burlar o fisco (o que se cogita por hipótese), como defende a autoridade notificante, é evidente que as mesmas fariam uma operação para majorar o benefício decorrente da avaliação do valor de mercado da empresa.

Realmente, é necessário ter em vista que, conforme linhas acima, a Calmac teve sim razão de existir, mas a alteração de rumos do Grupo Caltabiano levou à incorporação às avessas. E totalmente incorreto defender que aquela empresa teria sido constituída com o objetivo único de viabilizar a fruição de ágio. Esta é uma assertiva que não confere, em absoluto, com a realidade dos fatos.

Sob este aspecto, calha destacar que o protocolo e justificativa de incorporação (fl. 259 e ss.) é expresso em afirmar que a incorporação da Calmac pela Gotemburgo "atende plenamente os interesses das sociedades e de seus sócios e acionistas, tendo em vista a similaridade de suas atividades sociais, resultando a união de seus patrimônios em inegável benefício para seus sócios e acionistas em virtude da centralização das decisões e da redução de custos administrativos e operacionais".

Lembre-se, a teor do disposto no art. 2º, § 3º, da Lei nº 6.404/76, que **"A companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais"**.

A propósito da discussão em foco, citam-se os seguintes precedentes do E. CARF:

"DEDUÇÃO DE ÁGIO INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS.

***O tratamento previsto no artigo 7º da Lei nº 9.532/1997 aplica-se também às ditas incorporações às avessas, isto é, quando a sociedade incorporada detém investimentos na incorporadora"**3 (grifado agora).*

***"ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES AMORTIZAÇÃO A pessoa jurídica que, por opção, avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido e absorver patrimônio da investida, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, pode amortizar o valor do ágio com fundamento econômico com base em previsão de resultados nos exercícios futuros, contabilizados por ocasião da aquisição do investimento. A amortização poderá ser feita a razão de um sessenta avos, mensais, a partir da primeira apuração do lucro real subsequente ao evento da absorção. No caso de deságio deverá amortizar na apuração do lucro real levantado a partir do primeiro ano-calendário seguinte ao evento. O ágio também poderá ser amortizado por terceira pessoa jurídica que incorporar a investidora que pagou o ágio e incorporou sua investida. O LEGISLADOR NÃO ESTABELECEU ORDEM DE SEQÜÊNCIA DOS ATOS DE INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO. NÃO CABENDO AO INTERPRETE VEDAR AQUILO QUE A NÃO PROIBIU"** (grifado agora).*

É um erro laborar pela prevalência das impressões da fiscalização em detrimento de procedimento absolutamente legal da contribuinte. Se a lei não é boa, sob a ótica da fazenda, incumbe a esta adotar os caminhos democráticos que lhe assistem, para alterá-la.

A mesma não pode simplesmente tornar morta a letra da Lei nº 9.532/97, atualmente em vigor, pelo que o auto de infração deve ser integralmente cancelado neste particular.

DIREITO À DEDUÇÃO DE DESPESAS COM EMPRÉSTIMO CONTRAÍDO PELA EMPRESA INCORPORADA

Outro ponto da autuação gira em torno da dedução de despesas relacionadas a empréstimo bancário contraído pela Calmac para aquisição das quotas sociais da Gotemburgo. Segundo a fiscalização, "Considerando que posteriormente ocorreu a incorporação da Calmac pela própria Gotemburgo, caracterizada está a desnecessidade dos referidos empréstimos bancários contraídos pelo contribuinte e, conseqüentemente, a indedutibilidade dos valores pagos a título de encargos financeiros".

No caso concreto, do contrato social da Calmac constava a participação em outras sociedades como parte integrante do seu objeto. Assim, é evidente que as despesas correspondentes poderiam ser deduzidas por ela, e na sua incorporação pela Gotemburgo, esta a sucedeu em todo o seu ativo e passivo (contrato de "porteira fechada" art. 1.116, do CC/2002-), com o que esta passou a ser a devedora do contrato, suportando despesas financeiras e dando o lugar, via de conseqüência, à dedução pretendida.

De fato, o nó górdio da questão certamente circunda os conceitos de necessidade, usualidade, normalidade e habitualidade, muitas vezes deturpados pelo fisco, que reduz indevidamente o alcance dos mesmos e impede os contribuintes de deduzirem despesas operacionais.

Realmente, "pode-se dizer, sem medo de errar, que uma despesa é necessária quando ela for inerente à atividade da empresa ou à sua fonte produtiva, ou for dela decorrente, ou com ela for relacionada, ou surgir em virtude da simples existência da empresa e do papel social que ela desempenha"

Na realidade, a despesa é necessária não por conta de uma obrigatoriedade em incorrer na mesma, mas sim porque os caminhos percorridos pela empresa, na consecução do seu objeto social, a levaram a tal dispêndio, dedutível do IRPJ e da CSLL.

Com efeito, até mesmo a jurisprudência administrativa, sempre tão sensível às questões de interesse do fisco, não vacila ao confirmar o que ora se defende, a teor dos seguintes precedentes:

"IRPJ DESPESAS OPERACIONAIS DEDUTIBILIDADE NECESSIDADE COMPROVAÇÃO.

O art. 47 da Lei nº 4.506/64, consolidado no art. 191 do RIR/80, ao estabelecer que são operacionais as despesas não computáveis nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, criou na área do imposto de renda o que comumente se denomina de cláusula geral. Isto significa que o legislador evitou baixar norma exemplificativa ou, muito menos, taxativa. Se a pessoa jurídica consegue provar, por qualquer meio lícito de prova, que o gasto existiu e se trata de despesa normal ou usual no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, ainda que

mediante simples notas fiscais simplificadas, não há como se glosar tal gasto" (grifado agora).

"RECURSO EX OFFICIO DESPESAS OPERACIONAIS GLOSA DE DESPESAS CONSIDERADAS DESNECESSÁRIAS As despesas efetivamente suportadas pela pessoa jurídica, que GUARDEM CONEXÃO COM AS ATIVIDADES por ela desenvolvidas, sendo usuais e normais devem ser consideradas dedutíveis para efeito de se determinar o lucro tributável. (...)" (grifado agora).

Nesta linha de entendimento, a regra geral é de que todas as despesas suportadas pela empresa, relacionadas ao seu objeto social, são dedutíveis, à exceção dos casos legalmente previstos. "Fora dessas hipóteses expressas na lei, aplica-se sempre e tão somente a regra geral objetiva, sem espaço para conclusões pessoais baseadas no achar ou não achar isto ou aquilo"

Já os conceitos de usualidade, normalidade e habitualidade podem ser extraídos de diversos Pareceres Normativos exarados pela Receita Federal, tal como o de nº 32/81, em que restou assentado o seguinte: "despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio".

Com efeito, é normal, usual e habitual a aquisição de empresas por outras pessoas jurídicas, estando ou não a atividade prevista no estatuto social (art. 2º, § 3º, da Lei nº 6.404/76), o que certamente implica em determinadas despesas, das mais variadas espécies, inclusive financiamentos bancários.

Data vênha, não há como prevalecer o entendimento cristalizado no auto de infração, pois tendo o IRPJ e a CSLL por base de cálculo a diferença entre receitas e despesas, a desconsideração das despesas de financiamento contraído por empresa incorporada, com assunção do ônus pela incorporadora, implica em majorar artificialmente o lucro da pessoa jurídica, ao arrepio da legislação aplicável à espécie.

A MULTA DE 150% DEVE SER REVISTA

Imprescindível, portanto, a prova da prática dolosa dos crimes de sonegação, fraude e/ou conluio, eis que o dolo é elemento ínsito a essas condutas, sendo certo que **o dolo não se presume, se prova.**

Para que possa caracterizar a prática de atos supostamente fraudulentos ou dolosos, é indispensável que o ato praticado, a que se pretende imputar a pecha desses vícios, não pudesse ser realizado por vedação legal ou qualquer outra razão.

Não é este, à evidência, o que está a ocorrer nos autos, pois, como visto e demonstrado acima, fatores alheios ao planejamento dos negócios do Grupo Calabiano (morte dos seus principais executivos) impuseram, até mesmo para a concretização de boas práticas de conduta administrativa, que as operações fossem centralizados em uma única empresa.

Anexa jurisprudência.

A MULTA ISOLADA DEVE SER EXTINTA

A penalidade aplicada não pode prosperar, visto que, a teor dos documentos constantes dos autos (fls.), o imposto de renda e a CSLL apurados no encerramento do ano-base de 2008 superaram, em muito, os montantes estimados inicialmente, tendo a contribuinte os recolhido integralmente.

Ora, se o objetivo da multa em foco é garantir o recebimento de valores pela Receita Federal, e ao final das contas os mesmos foram integralmente pagos, a exigência de penalidade, em tal contexto, não é razoável e nem tampouco proporcional, devendo ser integralmente extinta, sem dúvida. Ao final das contas a conduta pretendida pela norma foi atendida.

De mais a mais, aplicável ao caso o instituto da denúncia espontânea, visto que, antes de qualquer procedimento fiscal, a empresa já havia quitado os valores relativos às estimativas, quando do encerramento do exercício e apuração definitiva do lucro.

Desta forma, não restam dúvidas quanto à necessidade da multa isolada ser integralmente anulada, seja pela aplicação ao caso dos princípios da proporcionalidade/razoabilidade, seja pela configuração de denúncia espontânea, nos termos acima lançados.

Não bastasse todos esses argumentos, suficientes ao cancelamento integral da multa, não se olvide, ademais, a impossibilidade de a multa isolada ser cumulada com a multa de ofício, como pretendeu a autoridade notificante.

ILIQUEZ/INCERTEZA

Como é cediço, o crédito apurado no processo administrativo deve se revestir dos requisitos de liquidez e certeza, a fim de viabilizar a cobrança executiva (arts. 586 e 618,1, do CPC; ao art. 204, caput e § único do CTN; e ao art. 3º, caput e § único da Lei nº 6.830/80; caso contrário, o processo deve ser extinto sem resolução de mérito, com arrimo no art. 267, inciso IV, ante a ausência de pressupostos ao seu regular desenvolvimento).

In casu, como visto, não restam dúvidas de que, na pior das hipóteses, parte do "débito" exigido não pode prosperar, ante os sólidos argumentos que guarnecem a contribuinte e impõe o seu cancelamento, denotando, sem dúvida, a iliquez/incerteza da notificação.

O processo foi baixado em diligência, para a aferição da tempestividade.

Como resultado, o despacho de fl. 417 atesta que o expediente na Receita Federal do Brasil em Salvador no dia 17 de fevereiro de 2012 fora suspenso.

A decisão da autoridade de primeira instância julgou improcedente a impugnação do contribuinte, cuja acórdão encontra-se as fls. 418 e segs. e ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2008

GLOSA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. ÁGIO INTERNO. INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS. EMPRESA VEÍCULO.

Não produz o efeito tributário a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem

qualquer finalidade negocial ou societária, sobretudo se os eventos relacionados ocorreram em exíguo lapso temporal, e se tinham o mesmo administrador. Neste caso, resta caracterizada a utilização da empresa incorporada como mero artifício para transferência do ágio à incorporadora.

DESPESA DECORRENTE DE ATOS SIMULADOS A despesa decorrente de ato apurado mediante simulação é indedutível. Considera-se simulada a apuração de ágio sem fundamento econômico e com o intuito exclusivo de obtenção de vantagens fiscais.

MULTA. QUALIFICAÇÃO. PROCEDÊNCIA.

Como os fatos retratados não deixam dúvida da intenção do contribuinte de, por meio de atos societários diversos, desprovidos de substância econômica e propósito negocial, reduzir a base de incidência de tributos, cabe manter a qualificação da penalidade promovida pela autoridade autuante.

MULTA ISOLADA ESTIMATIVA

A falta recolhimento das estimativas sujeita a pessoa jurídica à penalidade da multa isolada, de acordo com a legislação.

Cientificado da decisão de primeira instância em 22/10/2013, o contribuinte apresentou, fl. 444 e segs, em 20/11/2013, recurso voluntário, apenas repisando os argumentos levantados em sede de impugnação.

Em sessão de julgamento de 20 de fevereiro de 2018, este colegiado julgou o recurso voluntário provido em parte, de forma a manter o lançamento no que se refere às infrações, mas revertendo a qualificação da multa, em acórdão que encontra-se as fls. 516 e segs. e cuja ementa segue abaixo transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

GLOSA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. ÁGIO INTERNO. INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS. EMPRESA VEÍCULO.

Não produz o efeito tributário a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade negocial ou societária, sobretudo se os eventos relacionados ocorreram em exíguo lapso temporal, e se tinham o mesmo administrador. Neste caso, resta caracterizada a utilização da empresa incorporada como mero artifício para transferência do ágio à incorporadora.

DESPESA DECORRENTE DE ATOS SIMULADOS.

É indedutível a despesa decorrente de ato apurado cuja respectiva operação societária não teve seus efeitos tributários reconhecidos.

MULTA QUALIFICADA. Não restando comprovada nos autos a conduta dolosa, com evidente intuito de fraude, do contribuinte, é aplicável a multa no percentual de 75%, nos termos do § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96.

MULTA ISOLADA ESTIMATIVA.

A falta recolhimento das estimativas sujeita a pessoa jurídica à penalidade da multa isolada, de acordo com a legislação.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais em 07/05/2018 que foi admitido em 26/06/2018 para rediscussão da matéria multa de ofício qualificada - ágio interno.

Em 30/07/2018 foram apresentados Embargos de Declaração (fls. 579 e segs.) por parte do contribuinte para que fossem sanadas as alegadas omissões abaixo descritas:

(a) expressa menção ao fato de que o objeto social da CALMAC contemplava participação em outras sociedades e expressa análise do disposto no art. 2º, § 3º, da Lei nº 6.404/1976;

(b) juntada aos autos de voto escrito da ilustre Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto, especificamente quanto aos fundamentos que a levaram a julgar pelo cancelamento da dedução de despesas financeiras relativas a financiamento contraído pela CALMAC; e

(c) expressa análise dos fatos e fundamentos jurídicos arrolados nos parágrafos '65' a '83' do recurso voluntário, que circundam a inexigibilidade de multa isolada.

Não obstante os embargos de declaração, a contribuinte protocolou contra-razões ao recurso especial da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional em 09/08/2018.

É o relatório.

Voto

Conselheira Bianca Felícia Rothschild - Relatora

O recurso voluntário é **TEMPESTIVO** e uma vez atendidos também às demais condições de admissibilidade, merece, portanto, ser **CONHECIDO**.

Fatos

Em procedimento de fiscalização, ficou constatado a existência da chamada “incorporação às avessas”, na qual a empresa Calmac, que possuía participação acionária - adquirida com ágio - na Gotemburgo, teve seu patrimônio incorporado por esta Gotemburgo teria, então, amortizado parte do ágio gerado na venda de sua própria participação acionária, o que configuraria a Infração 01 - glosa de amortização de ágio em si mesmo.

Além do acima descrito, foi verificado que a Gotemburgo deduziu despesas financeiras, pois, para a Calmac adquirir a participação descrita com ágio precisou de empréstimo bancário, e essas despesas após a incorporação às avessas pela Gotemburgo foram aproveitadas pela mesma, o que configuraria a Infração 02 - glosa de despesas financeiras indedutíveis.

As infrações 03 e 04 dizem respeito a multa qualificada e multa isolada sobre a falta de recolhimento de CSLL sobre base estimada.

Fundamentação dos embargos

Conforme relatado, em 30/07/2018 foram apresentados Embargos de Declaração (fls. 579 e segs.) por parte do contribuinte para que fossem sanadas as alegadas omissões abaixo descritas:

(a) expressa menção ao fato de que o objeto social da CALMAC contemplava participação em outras sociedades e expressa análise do disposto no art. 2o, § 3o, da Lei no 6.404/1976;

(b) juntada aos autos de voto escrito da ilustre Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto, especificamente quanto aos fundamentos que a levaram a julgar pelo cancelamento da dedução de despesas financeiras relativas a financiamento contraído pela CALMAC; e

(c) expressa análise dos fatos e fundamentos jurídicos arrolados nos parágrafos ‘65’ a ‘83’ do recurso voluntário, que circundam a inexigibilidade de multa isolada.

Em análise de admissibilidade, se posicionou o Presidente da 1a Turma Ordinária da 3a Câmara deste colegiado de forma a admitir em parte os embargos de declaração conforme abaixo mencionado:

a) 1. Artigo 2º, §3º, da Lei nº 6.404, de 1976 - objeto social - omissão

Os embargos de declaração são cabíveis para suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual deveria se pronunciar a turma julgadora, de ofício ou a requerimento. A turma julgadora é obrigada a se pronunciar sobre todo argumento capaz de infirmar a conclusão adotada. Na espécie, verifico que o objeto social da empresa incorporada não poderia afetar os fundamentos da decisão adotada, pelo que não restou caracterizada a omissão alegada, de forma que os presentes embargos não devem ser admitidos quanto a este tópico.

b) Voto vencido - fundamentos - omissão

Verifico que a reclamação do embargante não possui amparo no Regimento Interno do CARF. Nos termos do artigo 63 da norma regimental, devem constar do acórdão o voto do relator, o voto do redator designado (no caso de o relator ser vencido) e as declarações de voto dos Conselheiros que solicitarem esse registro. Na espécie, a Conselheira apontada não requereu o registro de seu voto, pelo que se afasta qualquer dúvida sobre a lisura do procedimento de elaboração do acórdão.

Ademais, também não há que se falar em prejuízo para a defesa, uma vez que o julgamento foi realizado em sessão pública, da qual o contribuinte foi cientificado com antecedência e na qual foi-lhe dada oportunidade de realizar sustentação oral.

Portanto, entendo que os embargos devem ser rejeitados quanto a esse tópico.

c) Multa isolada - denúncia espontânea - concomitância - omissões

A terceira reclamação do embargante diz respeito às alegadas omissões quanto aos argumentos que teriam sido trazidos no recurso voluntário pelos quais a multa isolada deveria ser exonerada em razão da denúncia espontânea do contribuinte e da impossibilidade de concomitância da multa isolada com a multa de ofício, nos seguintes termos (fls. 580):

7. Por outro lado, quanto à multa isolada, os únicos dizeres do voto proferido se resumem aos seguintes:

"De acordo com os autos, a contribuinte não recolhera as estimativas mensais e CSLL, portanto, a multa foi perfeitamente aplicada. Não havendo maiores argumentos de defesa em relação a este item, sendo matéria simplesmente de fato e de fácil constatação, concluo pela correta aplicação da multa em questão".

8. Renovadas vênias, neste ponto igualmente o v. acórdão é omissivo e deve ser complementado, a fim de viabilizar o aceso da contribuinte às instâncias superiores, valendo aqui destacar na íntegra os fundamentos lançados no recurso voluntário:

[...]

9. Com o devido respeito, a afirmação do v. acórdão recorrido de que não haveria "maiores argumentos de defesa em relação a este item, sendo matéria simplesmente de fato e de fácil constatação", causa certa estranheza e não confronta, em absoluto, as razões suscitadas oportunamente pela contribuinte.

10. Cabe aqui reiterar que a embargante está ciente de que o julgamento do seu recurso voluntário foi improvido no ponto e que irá debater a matéria em sede de recurso especial. Mas para tanto se afigura indispensável a análise dos argumentos supra, como forma de expor a fundamentação do v. acórdão ora embargado e viabilizar, desse modo, a demonstração analítica da divergência com outros julgados semelhantes a respeito da matéria, nos quais se chegou a conclusão diversa, pelo cancelamento de autuações idênticas à presente.

Verifico que o contribuinte pretende repelir a multa isolada exigida com o argumento de que teria ocorrido a denúncia espontânea das antecipações mensais não recolhidas. Esse argumento foi trazido no recurso voluntário, nos seguintes termos (fls. 464):

65. No tocante à multa isolada, imputada pelo não pagamento de estimativas fiscais, o v. acórdão recorrido houve por bem mantê-la. Na sua visão, não haveria "denúncia espontânea pelo pagamento dos tributos em 31/12, pois, o que se deve aqui é a multa pelo não recolhimento das estimativas e não os tributos". Data vênia, razão não lhe assiste.

66. O primeiro equívoco do v. acórdão recorrido foi tratar das estimativas como algo totalmente diverso dos tributos devidos no encerramento do exercício. Na verdade, aquelas se constituem em antecipação destes, e estando eles saldados, é evidente que estes pagamentos têm o condão de influir sobre a obrigação pretensamente descumprida em um primeiro momento.

67. Ou seja, é aplicável ao caso o instituto da denúncia espontânea, visto que, antes de qualquer procedimento fiscal, a empresa já havia quitado os valores relativos às E mais adiante, o contribuinte propugna pela impossibilidade de exigência concomitante da multa isolada com a multa de ofício (fls. 466):

72. Por outro lado, não se olvide da impossibilidade de a multa isolada ser cumulada com a multa de ofício, como pretendeu a autoridade notificante, tese da defesa (fls.) em que o v. acórdão recorrido passou totalmente ao largo.

73. Para assim se concluir, cabe transcrever o art. 44, da Lei nº 9.430/96:

A decisão embargada tratou dessas questões da seguinte forma (fls. 536):

De acordo com os autos, a contribuinte não recolhera as estimativas mensais e CSLL, portanto, a multa foi perfeitamente aplicada. Não havendo maiores argumentos de defesa em relação a este item, sendo matéria simplesmente de fato e de fácil constatação, concluo pela correta aplicação da multa em questão.

Os embargos de declaração são cabíveis para suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual deveria se pronunciar a turma julgadora, de ofício ou a requerimento. A turma julgadora é obrigada a se pronunciar sobre todo argumento capaz de infirmar a conclusão adotada. Na espécie, verifico que a decisão embargada deixou de apreciar o argumento do contribuinte de que a denúncia espontânea, prevista no artigo 138 do CTN, teria ocorrido e seria suficiente para afastar a multa isolada exigida, bem como deixou de apreciar o argumento do contribuinte de que a multa isolada não poderia ser exigida juntamente com a multa de ofício.

Com isso, entendo que restaram caracterizadas as omissões aqui alegadas, pelo que os presentes embargos devem ser admitidos quanto a este tópico.

Desta forma passo a analisar o item cuja omissão foi identificada.

Multa isolada - denúncia espontânea - concomitância - omissões

De fato, o acórdão do recurso voluntário não analisou todos os argumentos trazidos pela recorrente em relação a multa isolada, omissão cujo saneamento se passa a realizar.

Vale relembrar que o conteúdo do Termo de Verificação Fiscal (fl. 20 e segs) assim determinou em relação à infração em análise:

13. Infração - Multa pelo não recolhimento de estimativas mensais e da CSLL devidas em 31/12/2008.

Tendo em vista que, para o ano-calendário de 2008, a empresa optou pela forma de tributação do IRPJ e da CSLL com base no lucro real anual, através de balancetes de suspensão e pagamento de estimativas mensais, constatou-se que a empresa deixou de efetuar diversos pagamentos do IRPJ e da CSLL estimados e da CSLL devida em 31/12/2008.

A falta do pagamento da CSLL devida em 31/12/2008 será lançada conjuntamente com multa de Ofício de 75% e a devida mensalmente por estimativa para o IRPJ e a CSLL está sujeita a multa isolada e de Ofício de 50%, sobre o valor que deixou de ser pago, conforme disposto no artigo 44 da Lei nº 9.430/1998, incisos I e II, alínea b, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351 de 22/01/2007), que diz:

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 casos de declaração inexata;

II- ele 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.

Corroborando este entendimento do citado diploma legal, em 24 de dezembro de 1997, a Receita Federal do Brasil publicou Instrução Normativa SRF nº 93, cujo artigo 16, determina o seguinte:

Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I- a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;

II- o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora, contados do vencimento da quota única do imposto.

Assim é que, serão cobradas a multa isolada pela falta dos pagamentos das estimativas mensais do IRPJ (Multa isolada de 50%), conforme tabela de constatação entre os valores declarados em DCTF e os valores apurados nas Planilhas Internas da Apuração do Lucro - maio a dezembro apresentadas pelo contribuinte, para o ano-calendário de 2008, que montam os seguintes valores negativos abaixo discriminados mensalmente:

13.1 – Tabela do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ

MÊS	DCTF		PLANILHAS APRESENTADAS		DIF. MENSAL	MULTA 50% ISOLADA
	MENSAL	ACUMULADO	MENSAL	ACUMULADO		
MAI	0,00	0,00	41.347,21	41.347,21	-41.347,21	-20.673,61
JUN	123.393,42	123.393,42	143.059,15	184.406,36	-19.665,73	-9.832,87
JUL	0,00	123.393,42	80.332,81	264.739,17	-80.332,81	-40.166,41
AGO	107.294,63	230.688,05	117.366,90	382.106,07	-10.072,27	-5.036,13

Também, serão cobradas as multas isoladas pela falta dos pagamentos das estimativas mensais da CSLL (Multa Isolada de 50%) e a contribuição devida pela base da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido apurada em 31 de dezembro de 2008 (Diferença Anual = 178.125,39 x 9% = 16.031,33), conforme tabela de constatação entre os valores declarados em DCTF e os valores apurados nas Planilhas Internas da Apuração do Lucro — maio a dezembro apresentadas pelo contribuinte, para o ano-calendário de 2008, que montam os seguintes valores negativos abaixo discriminados mensalmente.

13.2 – Tabela da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

MÊS	DCTF		PLANILHAS APRESENTADAS		DIF. MENSAL	MULTA 50% ISOLADA	CSLL DIF. ANUAL
	MENSAL	ACUMULADO	MENSAL	ACUMULADO			
MAI	0,00	0,00	22.072,39	22.072,39	-22.072,39	-11.036,20	
JUN	58.165,36	58.165,36	63.833,88	85.906,27	-5.668,52	-2.834,26	
JUL	0,00	58.165,36	39.789,08	125.695,35	-39.789,08	-19.894,54	
AGO	51.044,71	109.210,07	54.670,72	180.366,07	-3.626,01	-1.813,01	
SET	83.857,57	193.067,64	80.099,96	260.466,03	3.757,61	0,00	
OUT	61.989,21	255.056,85	20.599,04	281.065,07	41.390,17	0,00	
NOV	28.189,50	283.246,35	24.502,48	305.567,55	3.687,02	0,00	
DEZ	0,00	283.246,35	-6.289,87	299.277,68	6.289,87	0,00	-16.031,33

Como enquadramento legal destas infrações temos para o IRPJ: os arts. 222 e 843 do RIR/99 e o art. 44, Incisos I e II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07. Já para a CSLL temos: o art. 2º e §§, 3º da Lei nº 7.689/88 e alterações posteriores, art. 57 da Lei nº 8.981/95 e alterações posteriores, art. 1º da Lei nº 9.316/96 e o art. 28 da Lei nº 9.430/96.

Vale mencionar, ainda que em síntese, os argumentos relativos à multa isolada e que não foram analisados no Acórdão do Recurso Voluntário se tratam dos seguintes:

1. Denúncia espontânea - as estimativas são antecipações dos tributos devidos, uma vez saldados ao fim do exercício estes pagamentos teriam o condão de influir sobre a obrigação pretensamente descumprida em um primeiro momento. Ou seja, seria aplicável ao caso o instituto da denúncia espontânea, visto que, antes de qualquer procedimento fiscal, a empresa já haveria quitado os valores relativos às estimativas, quando do encerramento do exercício e apuração definitiva do lucro.

2. Impossibilidade de cumulação da multa de ofício e isolada - a penalidade isolada é calculada sobre a estimativa do tributo mensalmente devido. Já a multa de ofício penaliza o valor efetivamente devido e não recolhido.

"Neste cenário, que a conduta e a sujeição passiva das duas penalidades seriam idênticas, diferenciando apenas a sistemática de apuração da obrigação principal, que na sua essência se trata do mesmo fato jurídico tributário. A conduta meio de antecipar caixa ao Erário se destina ao fim último de o contribuinte, ao final do exercício, recolher o valor realmente devido. Ora, se a quantificação da obrigação principal é o valor decorrente da apuração final, consolidada e definitiva do tributo, não há dúvida de que o mesmo tratamento deve ser adotado em relação à aplicação das penalidades, devendo prevalecer a multa aplicada quando o contribuinte não recolhe o tributo devido em conformidade com a apuração definitiva." (RV fl. 469).

3. Violação aos princípios constitucionais da proporcionalidade e da razoabilidade - exigem a adoção de meios compatíveis com a finalidade da lei aplicada. Interpretar a norma, em sentido oposto à sua finalidade, implica em ato arbitrário e evidentemente inconstitucional, que jamais poderia prosperar.

Como se vê, em relação ao ano calendário de 2008, verifica-se o lançamento do IRPJ e CSLL com multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual e multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

A recorrente contesta a exigência da multa isolada (art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/1996), em face das estimativas que deixaram de ser recolhidas em função das infrações apuradas, sob o argumento da inaplicabilidade de multa isolada após o encerramento do exercício, bem como impossibilidade de concomitância, pois representaria dupla penalização sobre o mesmo fato.

Entendo que lhe assiste razão.

A multa isolada aplicada tem como origem as diferenças entre as base de cálculo mensais apuradas pela recorrente e pela fiscalização, e decorre das glosas efetuadas em procedimento de fiscalização, que constatou entre outras infrações, deduções indevidas de despesas/custos na apuração do lucro real do período. Logo, não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo contribuinte optante do lucro real anual.

As discussões relacionadas à multa isolada devem levar em conta o motivo que leva a autoridade fiscal aplicar a referida multa isolada, pois ela não se destina a punir casos de infrações apuradas e relacionadas à omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido. Nessas infrações, devem ser aplicada apenas a multa de ofício.

Esta multa isolada foi instituída para punir contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as estimativas mensais. É que encerrado o ano base, já não é juridicamente possível exigir as estimativas, vez que elas possuem natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Assim, encerrado o período, o Fisco só pode exigir o valor devido e não as antecipações.

Para que a norma que determina o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa seja imperativa, e não reduzida a mera recomendação, instituiu-se a multa isolada, com o propósito específico de punir o descumprimento da norma que impõe a estes contribuintes o recolhimento mensal por estimativa.

Por isso, a aplicação da referida multa isolada deve limitar-se apenas ao caso em que foi concebida. Aplicá-la a casos de cometimento de infração relativas às glosas de despesas efetuadas em procedimento de fiscalização, ou qualquer outra hipótese acima referida, é uma forma de exacerbar a penalidade, a meu ver, **sem previsão legal**.

De outra banda, ainda que se entenda haver previsão legal para esses casos, tanto o CARF como o STJ possuem entendimento, no sentido de afastar a exigência da multa isolada, pelo princípio da consunção.

No âmbito do CARF, com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: ***“a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício.”***

Na prática, a Súmula é aplicada aos fatos geradores ocorridos até 31/12/2006, que não é o caso dos autos.

Para os fatos posteriores, ou seja, que ocorreram a partir de janeiro de 2007, como é o caso dos autos, há quem sustente que em face das alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria interpretação diversa daquela favorável à exigência da multa isolada, mesmo nos casos em que houver sido imposta multa de ofício pela falta de pagamento anual de IRPJ e da CSLL, sob o entendimento de que, após essas alterações, estimativas mensais e a obrigação tributária decorrente do fato

gerador anual, em 31 de dezembro, seriam obrigações autônomas, e por isso, não poderiam ser confundidas, já que possuem naturezas diferentes (acórdão nº 1802-001.408). Com este entendimento, estaria autorizada a aplicação das multas, cumulativamente. Este foi o entendimento da I. Relatora.

Penso diferente. Primeiro, como acima consignado, entendo inexistir previsão legal para aplicação de multa isolada que não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo próprio contribuinte optante do lucro real anual. Na hipótese de considerar existente tal previsão, deve ser afastada a exigência da multa isolada pelo princípio da consunção, pois não se deve admitir como razoável a cumulação de multas, devendo a infração prevista no inciso II ser absorvida pelo hipótese prevista no inciso I (de acordo com a redação dada pela Lei 11.488/2007 ao art. 44 da Lei 9.430/96).

Vale dizer, a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa não recolhida, apurada em procedimento de fiscalização. Admitir o contrário, estaria-se a permitir que duas penalidades incidissem sobre uma mesma base de cálculo, o que é vedado pelo sistema jurídico.

Sobre o tema, precisas as colocações do Conselheiro Marcos Takata em voto proferido no Acórdão nº 1103.001-097:

É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobráveis juntamente como esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário.

Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do art. 44, I e II da Lei nº 9.430/96.

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

Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos."

O STJ possui o entendimento semelhante a este, ou seja, entende que a aplicação da multa de ofício afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada. Confira-se decisão proferida no REsp nº 1.496.354/PR:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA

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

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

(STJ, REsp 1496354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

Do voto condutor da decisão, da lavra do eminente Ministro Humberto Martins, se pode extrair o trecho abaixo:

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

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

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

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

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

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo."

Assim, ao abrigo do princípio da consunção, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda. 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.

Logo, a interpretação (aparente) do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa do que o ilícito principal.

Noutras palavras, as expressões "isolada" ou "conjuntamente" (com o tributo não pago) são apenas formas pelas quais podem ser exigidas as penalidades, e indicam de fato hipóteses autônomas da aplicação das multas, mas, não podem incidir concomitantemente.

Desse modo, incabíveis as multas isoladas pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, relativas ao ano calendário de 2008, restando mantidas apenas as multas de ofício proporcionais ao imposto de renda e à contribuição social devidos.

CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, voto no sentido de CONHECER dos embargos de declaração para sanar a omissão apontada e ACOLHÊ-LOS, com efeitos infringentes, de forma a considerar incabível concomitância da multa isolada pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL com a multa ofício, dando provimento parcial em maior extensão ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Bianca Felícia Rothschild.