



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10830.725800/2011-89  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-002.802 – 1ª Turma  
**Sessão de** 10 de maio de 2017  
**Matéria** ÁGIO - GLOSA DA DEDUÇÃO  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
CCL LABEL DO BRASIL S/A

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. PLANEJAMENTO FISCAL.

Para dedução fiscal da amortização de ágio é necessário que a incorporação se verifique entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio. Não é possível a amortização do ágio quando a incorporadora não pagou pela aquisição do investimento.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Quando o planejamento tributário evidencia uma intenção dolosa de alterar as características do fato gerador, com intuito de fazer parecer que se tratava de uma outra operação com repercussões tributárias diversas, tem-se a figura da fraude a ensejar a multa qualificada.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa isolada, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CUMULATIVIDADE COM A MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, quando adotou a redação em que afirma "serão aplicadas as seguintes multas", deixa clara a necessidade de aplicação da multa de ofício isolada, em razão do recolhimento a menor de estimativa mensal, cumulativamente com a multa de ofício proporcional, em razão do

pagamento a menor do tributo anual. O princípio da consunção não é aplicável nas infrações referidas.

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada no lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamento da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, José Eduardo Dornelas Souza e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. No mérito, (i) quanto ao ágio e (ii) quanto aos juros de mora sobre multa de ofício, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, José Eduardo Dornelas Souza e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento; e (iii) quanto à concomitância da multa, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e José Eduardo Dornelas Souza, que lhe deram provimento. Solicitaram apresentar declaração de voto os Conselheiros Cristiane Silva Costa e José Eduardo Dornelas Souza. Encerrado o prazo regimental, a Conselheira Cristiane Silva Costa não apresentou declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, José Eduardo Dornelas Souza, Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão e Daniele Souto Rodrigues Amadio.

## Relatório

A Fazenda Nacional e CCL LABEL DO BRASIL S/A recorrem a este Colegiado, respectivamente, por meio dos Recursos Especiais de e-fls. 2307 e ss. (contrarrazões nas e-fls. 2762 e ss.) e e-fls. 2348 e ss. (contrarrazões nas e-fls. 2762 e ss.), ambos contra o acórdão nº 1101-001.113 (e-fls. 2263 e ss.), de 03/06/2014, por meio do qual foi prolatada a seguinte decisão:

*Acordam os membros do colegiado em: 1) relativamente à glosa de amortização de ágio pago na aquisição de PRODESMAQ, por voto de qualidade, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, votando pelas conclusões o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado e divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior, Marcos Vinícius Barros Ottoni e Antônio Lisboa Cardoso, que davam provimento ao recurso; 2) relativamente à glosa de amortização de ágio pago na aquisição de ITW-Canguru, por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior, Marcos Vinícius Barros Ottoni e Antônio Lisboa Cardoso, que davam provimento ao recurso; 3) relativamente à exigência concomitante de multa de ofício e multa isolada, por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior, Marcos Vinícius Barros Ottoni e Antônio Lisboa Cardoso, que davam provimento ao recurso; 4) relativamente à arguição de decadência, por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário; 5) relativamente ao cálculo dos juros de mora com base na taxa SELIC, por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário; 6) relativamente à aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior, Marcos Vinícius Barros Ottoni e Antônio Lisboa Cardoso, que davam provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Fez declaração de voto o Conselheiro Marcos Vinícius Barros Ottoni.*

Transcreve-se a ementa do acórdão recorrido:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2005, 2006*

*TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO PARA EMPRESA VEÍCULO SEGUIDA DE SUA INCORPORAÇÃO PELA INVESTIDA. SUBSISTÊNCIA DO INVESTIMENTO NO PATRIMÔNIO DA INVESTIDORA ORIGINAL. Para dedução fiscal da amortização de ágio fundamentado em rentabilidade futura é necessário que a incorporação se verifique entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio. Não é possível*

*a amortização se o investimento subsiste no patrimônio da investidora original.*

*MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. FRAUDE. INOCORRENCIA. Existindo ágio pago em aquisição de investimento por terceiros, a interpretação equivocada do sujeito passivo acerca da possibilidade de sua amortização não é suficiente para a qualificação da penalidade aplicável aos tributos que deixaram de ser recolhidos em razão da amortização daquele valor.*

*ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO. AUSÊNCIA DE SEGREGAÇÃO NO MOMENTO DA AQUISIÇÃO. FUNDAMENTAÇÃO EM RENTABILIDADE LASTREADA POR LAUDO TARDIO. O ágio deve ser identificado no momento da aquisição do investimento, assim como sua fundamentação em rentabilidade futura deve ser demonstrada por meio de elementos que tenham se prestado à decisão de adquirir o investimento. Laudo emitido depois da incorporação da investida e do início da amortização do ágio não se presta a atribuir fundamento econômico ao ágio, mormente se adota critérios que põe em dúvida a justificativa assim apresentada.*

*MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. O não-recolhimento de estimativas sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada, ainda que encerrado o ano-calendário.*

*CUMULAÇÃO COM MULTA DE OFÍCIO. COMPATIBILIDADE. É compatível com a multa isolada a exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano-calendário. por caracterizarem penalidades distintas.*

*DECADÊNCIA. Regular a exigência formalizada antes de transcorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, o qual. na apuração anual, somente se perfaz ao final do ano-calendário. Os recolhimentos antecipados configuram apenas obrigação acessória imposta àqueles que optam pela apuração anual e não decorrem de fatos geradores autônomos.*

*JUROS DE MORA. A partir de 1o de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretada da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora. devidos à taxa SELIC.*

### Ação Fiscal

O presente processo trata de lançamentos (e-fls. 4 e ss) realizados para exigir IRPJ e CSLL em razão de o contribuinte não ter feito ajustes (adições e exclusões) considerados necessários, no procedimento de apuração do lucro real. Também está sendo

exigida multa isolada pelo correspondente recolhimento a menor de estimativas mensais, além de juros de mora e multa de ofício, em parte, qualificada.

Os fatos verificados podem ser divididos em dois momentos: a incorporação da empresa PRODESMAQ S/A e a incorporação da empresa ITW CANGURU. Segue breve resumo desses fatos, conforme o relato contido no Termo de Verificação Fiscal encontrado nas e-fls. 43 e ss.

Sobre a incorporação da PRODESMAQ S/A:

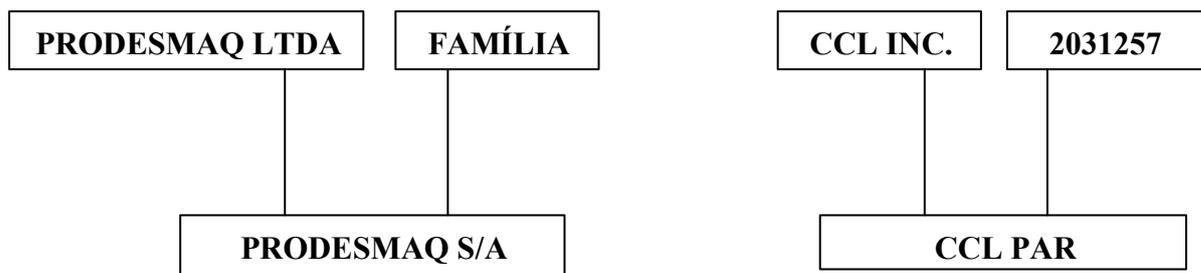
a) Em 08/08/2005, foi criada a empresa J.A.C.S.P.E. Empreendimentos e Participações LTDA, com capital de R\$ 500,00 e tendo como sócios duas pessoas físicas;

b) Em 15/08/2005, foi criada a empresa PRODESMAQ INDÚSTRIA DE EMBALAGENS S/A (PRODESMAQ S/A), com capital social de R\$ 100.000,00, dividido em 100.000 ações, assim integralizadas: 97.000 ações pela empresa PRODESMAQ INDÚSTRIA GRÁFICA LTDA (PRODESMAQ LTDA) e 3.000 pelos membros da família proprietária da PRODESMAQ LTDA (FAMÍLIA PROPRIETÁRIA).

c) Em 06/12/2005, os sócios da J.A.C.S.P.E. supracitada transferiram suas cotas para a empresa canadense CCL INDUSTRIES INC (CCL INC), com sede em Ontário. Em ato contínuo, a CCL INC transferiu uma cota para outra empresa canadense, denominada 2031257 ONTARIO INC, também com sede em Ontário. Os novos sócios alteraram a denominação social da empresa adquirida para CCL PARTICIPAÇÕES LTDA (CCL PAR);

d) No mesmo dia, a PRODESMAQ S/A deliberou aumentar seu capital social de R\$ 100.000,00 para R\$ 27.126.000,00, mediante a emissão de 27.026.000 novas ações, todas integralizadas pela PRODESMAQ LTDA mediante a cessão de seu patrimônio. No que toca a esse aspecto, a Fiscalização consigna que a PRODESMAQ LTDA verteu praticamente todo o seu ativo operacional, em particular, 98% do seu Ativo Permanente, ficando com o “ativo sem interesse”;

e) Em 30/12/2005, a CCL PAR ampliou o seu capital social para R\$ 127.213.585,00, por meio da emissão de novas 127.213.585 quotas, sendo 127.213.584 quotas integralizadas pela CCL INC e uma quota integralizada pela 2031257 ONTARIO INC;

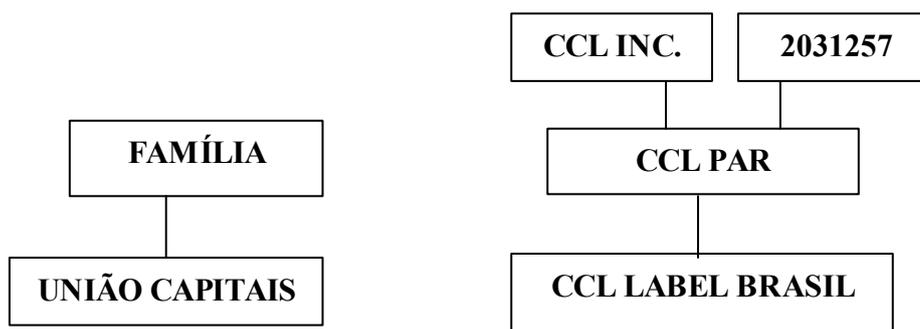


f) Em 01/01/2006, a CCL PAR adquiriu o controle acionário da PRODESMAQ S/A. Para tanto, a PRODESMAQ S/A deliberou aumentar seu capital social para R\$ 36.216.289,00, com a emissão de novas 9.090.289 ações ordinárias, integralizadas pela CCL PAR. Também decidiu converter 18.108.044 ações ordinárias em ações preferenciais. Em síntese, o capital social da PRODESMAQ S/A ficou assim distribuído: 18.108.144 e 18.108.145 ações ordinárias (com direito a voto), e, ao final, 50,2% das ações da PRODESMAQ S/A ficaram com a empresa CCL PAR e 49,8% com a FAMÍLIA PROPRIETÁRIA.

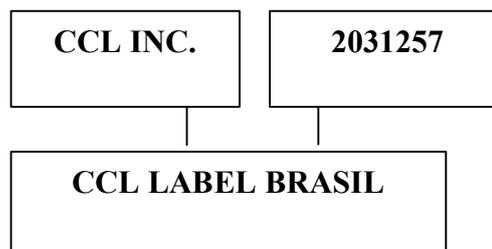
g) Em 11/01/2006, foi assinado um contrato de investimento (“Contrato de Investimento, Associação e Outras Avencas”) entre a CCL INC, a CCL PAR, a PRODESMAQ S/A, a PRODESMAQ LTDA e todos os membros da FAMÍLIA PROPRIETÁRIA. Em consequência, a CCL PAR injetou no Ativo Circulante da PRODESMAQ S/A numerário no valor de R\$ 126.000.000,00 e registrou em sua contabilidade um investimento na incorporadora CCL LABEL no valor de R\$ 126.732.502,38, bem como ágio sobre esse investimento no valor de R\$ 88.388.887,82.

h) Com a entrada de numerário, a PRODESMAQ S/A escriturou um lançamento no Ativo Circulante (Bancos), em contrapartida de duas contas no Patrimônio Líquido: Capital, havendo sido lançado R\$ 9.090.289,00 e Reserva de Capital – ágio, em que foi lançado R\$ 117.642.213,38.

i) Em 31/01/2006, a PRODESMAQ S/A deliberou a sua cisão parcial, quando foi segregado do seu patrimônio, em numerário, o valor de R\$ 125.000.000,00, destinado à FAMÍLIA PROPRIETÁRIA, que se retirou da sociedade. Em ato contínuo, foi alterada a denominação social da empresa para CCL LABEL DO BRASIL RÓTULOS ADESIVOS S/A (CCL LABEL BRASIL);



j) Em 01/07/2006, a CCL LABEL BRASIL incorporou a sua controladora CCL PAR. Em seguida, a CCL LABEL BRASIL passou a amortizar o ágio transferido da CCL PAR.



Sobre a incorporação da ITW CANGURU:

a) Em 26/01/2007, a CCL LABEL BRASIL adquiriu a totalidade das quotas da empresa ITW CANGURU RÓTULOS LTDA (15.333.879 quotas) pelo valor de R\$ 23.160,782,77, quando seu valor patrimonial era de R\$ 15.333.879,00. Em ato contínuo, alterou a denominação social da ITW CANGURU RÓTULOS LTDA para CCL LABEL RÓTULOS LTDA;

b) Em 30/04/2007, a CCL LABEL BRASIL incorporou a CCL LABEL RÓTULOS LTDA (que passou a ser, portanto, filial da CCL LABEL BRASIL), avaliando seu patrimônio líquido em R\$ 15.790.969,76. Nessa data, a empresa segregou, em sua contabilidade, a diferença entre valor patrimonial e investimento realizado, qualificando-a como ágio e passou a amortizá-la.

A partir da análise desses dois eventos societários, a Fiscalização concluiu (TVF e-fls. 72 e ss) que a CCL INDUSTRIES INC tinha a intenção de implantar uma plataforma fabril no Brasil e que, para tanto, identificou uma empresa no mesmo ramo, já em pleno funcionamento, que seria a PRODESMAQ INDÚSTRIA GRÁFICA LTDA, mas queria apenas uma parte do seu ativo.

Concluiu, então, que o negócio jurídico intencionado pelas partes seria uma Compra e Venda. Fez-se a cisão para a PRODESMAQ S/A da parte que interessava à CCL INDUSTRIES, e, por meio de uma “Planejamento Tributário” de operações de integralização de capital, incorporação, cisão, alteração de denominação, abusou-se das formas de direito, para se chegar ao fim almejado, porém com a “criação” de uma despesa dedutível.

Em ambos os negócios realizados, a Fiscalização concluiu que houve vícios na amortização do ágio, apesar de terem sido executados de forma diferente:

101. Em ambos negócios realizados, encontram-se vícios na amortização dos ágios, apesar de terem formatações de execução diferentes: (i) no primeiro caso, simulou-se um negócio jurídico de investimento entre duas empresas nacionais [associação empresarial entre alguns atores (“CCL PAR” e “PRODESMAQ S/A”), pela dissimulação de uma compra e venda entre outros atores (“CCL INDUSTRIES” e “FAMILIA PROPRIETARIA”)], de tal modo a se criar um ágio sobre o investimento, e posterior utilização como ágio amortizável com conotação de “despesa dedutível” (exclusão indevida) na apuração do Lucro Real, (ii) no segundo caso, houve de fato uma aquisição e posterior incorporação, entretanto, o sobre preço pago sobre o investimento não tinha sustentação na legislação tributária aplicável para ser tratado e escriturado como despesa dedutível na apuração do Lucro Líquido (lucro contábil), que gerou consequência na apuração (redução) do Lucro Real;

Assim, a Fiscalização entendeu que o ágio registrado na aquisição da PRODESMAQ não poderia ser amortizado em razão da utilização de empresa veículo (já que a CCL PAR teve existência econômica e empresarial por 5 dias) e da ausência de propósito negocial, porque em razão dessa vida efêmera, a única utilidade vislumbrada para a CCL PAR seria carrear o ágio, pois não teve nenhuma despesa contabilizada, nenhum salário pago, nenhum dispêndio com terceiros, não teve Diretoria constituída, não teve custos, daí porque concluiu que a CCL PAR nunca existiu no mundo econômico.

Afirma que o ágio em tela foi suportado pela CCL INC. e que o único propósito da CCL PAR foi possibilitar a transferência do ágio da CCL INC. para a CCL LABEL BRASIL, configurando uma simulação, a qual levou à qualificação da multa de ofício. E concluiu:

- Na Assembléia de 31 de janeiro de 2006, documentada pela Ata da Assembléia Geral Extraordinária e seus anexos, tem-se a **efetivação da venda** da empresa "**PRODESMAQ S/A**";
- A alienação ocorre usando o artifício da Cisão parcial e Versão do

patrimônio cindido, onde o 'preço' a ser pago é realizado pela transferência de uma Conta de Ativo [Conta de aplicação financeira - Fundo DI; gerido pelo Banco Bradesco, no valor de R\$ 125.000.000,00 (Cento e vinte e cinco milhões de Reais)];

- Este valor, descrito acima, foi ativado em contrapartida pelo aumento de capital pela Subscrição/Integralização de Capital ocorrida anteriormente (em 11 de janeiro de 2006), pela empresa 'compradora', que agora se torna controladora integral da Companhia;

- Como contrapartida da alienação, os originais controladores e fundadores da empresa se retiram do quadro societário, com o cancelamento de todas as ações (tanto as ordinárias como as preferenciais) que detinham;

- Através desta Assembléia, tem-se a entrega do controle operacional da empresa "**PRODESMAQ S/A**" ao '**comprador**' **Grupo CCL INDUSTRIES**. Em contrapartida, tem-se a entrega do Ativo Monetário de R\$ 125.000.000,00 (Cento e vinte e cinco milhões de reais) pelo **Grupo CCL INDUSTRIES** ao '**vendedor**' "**FAMILIA PROPRIETARIA**";

- Com isto, têm-se os caracterizadores: (i) **Objeto** – "PRODESMAQ S/A", (ii) **Consentimento** – Acordo de Vontades, (iii) **Valor do negócio** – R\$ 125 MM, (iv) **Comprador** – **Grupo "CCL INDUSTRIES"** e (v) **Vendedor** – "**FAMILIA PROPRIETARIA**";

A partir da análise dos lançamentos contábeis da CCL PAR, quando ela injeta numerário da PRODESMAQ S/A, em 11 de janeiro de 2006, a Fiscalização ainda aduz que como a descrição do investimento já dizia que se referia ao "ÁGIO S/ INVESTIMENTO DE PARTICIPAÇÃO NA INCORPORADORA CCL LABEL DO BRASIL RÓTULOS ADESIVOS S/A", já estava pré-estabelecido que ela seria incorporada pela investida CCL LABEL, e que a PRODESMAQ S/A teria a sua denominação social alterada para CCL LABEL, o que só ocorreu em julho de 2006.

A fiscalização também questionou o laudo de avaliação utilizado para avaliar a PRODESMAQ S/A porque foi elaborado em agosto de 2006 (portanto, após o evento, que ocorreu em janeiro) e também por entender que não se prestou a medir a rentabilidade futura do investimento, “nos moldes requeridos pela legislação tributária”.

E, em relação à aquisição da ITW CANGURU, entendeu o ágio registrado não poderia ser amortizado em razão de não ter sido escriturado conforme determina a legislação: segregando o valor do ágio e apontando a sua fundamentação. Na contabilidade da CCL LABEL BRASIL consta um investimento de R\$ 23.160.782,77, sem segregação, lançado em janeiro de 2007, quando adquiriu a CCL LABEL RÓTULOS (nova denominação da ITW CANGURU). E depois, em abril de 2007, consta um lançamento a crédito dessa conta, quando então a Fiscalização detectou que houve um sobrepreço de R\$ 7.128.264,09.

Em face disso, concluiu a Fiscalização:

250. Como explicitado acima, o Ágio sobre o Investimento não foi segregado em uma sub-conta independente, de tal forma que não se tem a real natureza do ágio pago na aquisição do investimento;

251. Este procedimento contrariou disposição da Comissão de Valores Monetários - CVM, que em sua Instrução nº 247/96, em seu artigo 14, determina que o ágio ou deságio apurado na aquisição ou subscrição de investimentos seja contabilizado com indicação do fundamento econômico que o determinou;

Ademais, verificou que o laudo de avaliação que daria suporte ao ágio foi realizado após 7 meses da efetiva operação societária, além de conter as mesmas impropriedades detectadas na avaliação da PRODESMAQ S/A.

O lançamento das infrações relativas à aquisição da ITW CANGURU foi efetuado com multa básica de 75%.

Em razão da glosa das despesas com ágio, verificou-se o recolhimento a menor de estimativas de IRPJ e CSLL em 2008 e 2009, o que levou à exigência de respectiva multa isolada.

Em sua impugnação (e-fl. 1.196 e ss), no que diz respeito às glosas de despesas de amortização do ágio, a CCL LABEL BRASIL S.A. descreveu os fatos tal como a Fiscalização, afirmando que, por meio de sua subsidiária brasileira CCL PAR, o grupo canadense CLL realizou a aquisição estratégica da PRODESMAQ, pagando a pessoas físicas residentes no Brasil e não relacionadas com o grupo, um valor aproximado de R\$ 127 milhões, dos quais o ágio representou R\$ 88 milhões. E que, uma vez consolidado o início de suas operações no mercado brasileiro, o grupo expandiu os seus negócios, adquirindo a ITW-CANGURU, também junto a terceiros não vinculados.

Aduz que as avaliações foram primeiro efetuadas a partir de estudos econômico-financeiros internos ao grupo CCL (documento 16 anexo à impugnação), e depois é que contrataram a empresa Ernst & Young.

Defende a legalidade da operação, a dedutibilidade do ágio nas duas operações e cita farta jurisprudência deste Conselho.

No tocante à multa qualificada, defende-se da acusação fiscal ao argumento de que todas as operações foram de fato desejadas, contabilizadas e registradas perante as autoridades competentes, que não houve qualquer espécie de omissão ou dolo com a intenção de enganar o Fisco, que não se pretendeu ocultar qualquer ato ou negócio jurídico.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas manteve a integralidade do julgamento, havendo, então o contribuinte apresentado Recurso Voluntário a este Conselho.

Por meio do Acórdão nº 1101-001.113, ora recorrido, a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento deu provimento parcial ao recurso voluntário, apenas para exonerar a qualificação da multa de ofício exigida em função da operação de aquisição da PRODESMAQ S/A.

Em sintonia com a acusação fiscal, aquela decisão entendeu que o ágio relativo à PRODESMAQ foi, na realidade, suportado pela CCL INC, a qual não incorporou e nem foi incorporada pela CCL LABEL BRASIL, de forma que esta última não poderia amortizar o ágio da investidora, em razão da falta de confusão patrimonial exigida na legislação tributária. Todavia, em oposição à acusação fiscal, entendeu que como o ágio foi pago e a operação ocorreu entre partes independentes, não se justificava a qualificação da penalidade, motivo pelo qual afastou a qualificação da multa de ofício. Transcreve-se trecho respectivo do voto condutor (e-fls. 2289):

*E, nestes autos, como visto, a autoridade lançadora reuniu provas suficientes para evidenciar que CCL PAR não era, propriamente, uma sociedade empresária, mas apenas uma extensão do caixa da real adquirente, CCL INDUSTRIES. Por tais razões, na medida em que a incorporação não se verificou entre a adquirente e a adquirida, a amortização do ágio com efeitos fiscais não encontra amparo nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97. De outro lado, havendo ágio pago em efetiva operação de aquisição entre partes independentes, a interpretação equivocada dos dispositivos legais como antes exposto não é suficiente para justificar a qualificação da penalidade.*

O acórdão recorrido negou provimento ao recurso voluntário naquilo que diz respeito à aquisição da ITW CANGURU, corroborando a acusação fiscal de que o ágio amortizado pelo contribuinte não ocorreu conforme previsto na legislação. Transcreve-se trecho respectivo do voto condutor (e-fls. 2293):

*Não há dúvida, no presente caso, que a contribuinte não avaliou o investimento pelo valor do patrimônio líquido no momento da aquisição, não identificou o ágio verificado naquele momento, e por conseqüência também não associou o registro ao comprovante da escrituração que indicaria o fundamento econômico do sobrepreço pago. O valor amortizado corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o patrimônio líquido da investida três meses depois da aquisição, e está fundamentado por laudo emitido seis meses depois da aquisição.*

A decisão recorrida também manteve a multa de ofício isolada, em razão do recolhimento a menor de estimativas mensais, por entender que a infração assim sancionada

não se confunde com a infração punida com a multa de ofício proporcional, uma vez que possuem naturezas jurídicas distintas. Transcreve-se trecho respectivo do voto condutor (e-fls. 2297):

*Impróprio, assim, falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a infração apenada com a multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais — obrigação acessória imposta aos optantes pela apuração anual das bases tributáveis - e a infração apenada com a multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período.*

### Recurso especial da Procuradoria

A Fazenda Nacional apresentou recurso especial de divergência (e-fls. 2307 e ss) por entender que a decisão de afastar a qualificação da multa adotou interpretação da legislação tributária que conflita com a interpretação adotada no acórdão paradigma nº 1103-000.960, cuja ementa, na parte afeta à divergência, ora transcrevo:

*AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA.*

*A sucessão de eventos modificativos de controle societário em um mesmo grupo empresarial sem qualquer finalidade comercial que resulte em incorporação de pessoa jurídica em cuja contabilidade constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, com utilização de empresa veículo, unicamente para criar de modo artificial as condições para aproveitamento da amortização do ágio como dedução na apuração do lucro real, caracteriza simulação montada para o fim exclusivo de economia tributária, o que autoriza o lançamento de ofício com imposição de multa qualificada em razão do intuito de fraude demonstrado.*

Em seu recurso, a Fazenda Nacional afirma que as operações societárias realizadas pelo contribuinte ostentam uma artificialidade a qual demonstra o dolo em relação ao resultado da infração, devendo ser mantida a qualificação da multa de ofício, conforme o seguinte excerto (e-fls. 2314 e ss):

*Em outras palavras, o Grupo CCL Label adquiriu a PRODESMAQ S.A. através da CCL PAR, sendo certo que esta última sociedade trata-se de verdadeira empresa veículo utilizada na geração artificial do ágio.*

*A CCL PAR foi constituída em agosto de 2005 e manteve-se inativa por toda a sua curta existência, salvo nos dias em que tomou parte nas negociações ora descritas. Tal fato leva a Fiscalização a afirmar, acertadamente, que a existência econômica e empresarial da "CCL PAR" tem duração de 5 dias.*

*Os lançamentos contábeis da CCL PAR, realizados por ocasião da aquisição de participação na PRODESMAQ S.A., ocorrida em janeiro de 2006, já davam conta da futura incorporação às*

*avessas, que só viria a se concretizar em julho de 2006, o que denuncia tratar-se de operação totalmente estruturada, desde o início, com propósito claro e exclusivo de burlar a legislação tributária.*

*Relevante é a conclusão do diligente Auditor ao afirmar que o único produto gerado/produzido pela CCR PAR é o Ágio sobre Investimento, no montante de R\$ 88.388,887,00.*

*A despeito de todo este artificialismo na geração do ágio (que se pretendeu amortizar quando da incorporação às avessas da CCL PAR pela CCL LABEL DO BRASIL RÓTULOS ADESIVOS S.A. - antiga PRODESMAQ S.A.), há ainda um aspecto formal muito importante no que diz respeito à demonstração do suposto (porque artificial) ágio pago nesta operação.*

*Isso porque o Relatório de Avaliação Econômico-Financeira da PRODESMAQ S.A. (nos autos), elaborado pela Ernst & Young com o objetivo de suportar o registro contábil para a aquisição pela CCL de cem por cento das ações da Prodesmaq/CCL, tem data muito posterior (10/08/2006) às operações a que se referem (11/01/2006). Como veremos a seguir, tal circunstância impede, por razões lógicas, que eventual ágio pago tenha tido por fundamento a "expectativa de rentabilidade futura". Ora, expectativa se demonstra previamente, não depois da ocorrência de fatos e do pagamento de valores.*

O recurso foi admitido por meio do despacho de e-fls. 2322 e ss.

Em contrarrazões (e-fls. 2762), o contribuinte afirma que o recurso especial da Procuradoria da Fazenda não atendeu aos requisitos de admissão em razão de não ter indicado o ponto divergente entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma lá referido. Também afirma que a situação fática do acórdão paradigma é muito distinta da situação fática do presente processo, de forma que não poderia ser estabelecida a divergência necessária para a admissão do recurso.

No mérito, o contribuinte afirma que está correta a decisão de afastar a qualificação da multa de ofício, uma vez que a fiscalização não logrou demonstrar a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, deixando de atender ao requisito constante do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

#### Recurso especial do Contribuinte

O contribuinte também apresentou recurso especial de divergência (e-fls. 2348 e ss.) por entender que a decisão recorrida adotou interpretação conflitante com outras adotadas por turma julgadora do CARF. Dentre as divergências apontadas, foram admitidas apenas as que se seguem, conforme o despacho de e-fls 2805 e ss.

A primeira divergência admitida afeta a decisão recorrida na parte em que não considerou como dedutível o ágio adquirido por empresa escritural e transferido, por meio de incorporação reversa, para a empresa autuada, a qual o estava amortizando. Os acórdãos paradigmas confrontados foram os de número 1302-001.532 e 1401-001.240.

O contribuinte afirma que foram cumpridos todos os requisitos legais para que o ágio fosse amortizado, conforme o seguinte excerto (e-fls. 2372 e ss):

*38. No que diz respeito ao mérito, é importante mais uma vez destacar que os valores de ágio tratados neste caso decorrem de aquisições (1) realizadas entre partes totalmente independentes e não-relacionadas, (2) nas quais houve efetivo fluxo de recursos e transferência de caixa para pagamento do preço de aquisição, (3) que estavam suportadas por razões empresariais verdadeiras e (4) por estudos internos e laudos de avaliação hábeis e idôneos a justificar economicamente os valores de ágio registrados, sendo que a rentabilidade futura foi efetivamente verificada no período que se seguiu após a aquisição (Laudo de Avaliação Planconsult - doc. n.º 3 da petição protocolada em 3.4.2013).*

Por seu turno, a Fazenda Nacional, em sede de contrarrazões (e-fls. 2762 e ss.), afirma que o ágio não pode ser deduzido em razão da ausência de propósito comercial e de falhas no mecanismo adotado, conforme será oportunamente apontado.

A segunda divergência admitida trata da exigência de multa isolada em razão do recolhimento a menor de estimativas mensais em concomitância com a exigência de multa de ofício pelo pagamento a menor do tributo anual, apurado a partir de 2007. Os acórdãos paradigmas confrontados foram os de número 1103-001.121 e 1401-001.041.

O contribuinte entende que a falta de pagamento da estimativa mensal é meio necessário para a falta de pagamento do tributo anual, de forma que ambas omissões configuram uma única infração, não podendo sofrer dupla punição. Transcreve-se trecho correspondente do recurso do contribuinte (e-fls. 2392):

*90. A impossibilidade de aplicação simultânea da multa de ofício e multa isolada decorre do chamado princípio da consunção e, como já consolidado na jurisprudência de outras turmas do E. CARF, quando a primeira conduta se afigura como mero meio para a obtenção do resultado previsto na segunda, a penalidade aplicável à segunda conduta necessariamente prevalece sobre a da primeira. Por essa razão, somente a multa de ofício pode ser aplicada ao final do ano-calendário, que é a segunda e principal conduta, não havendo que se falar na punição pela multa isolada da mera conduta-meio nesse caso, que é a falta de antecipações no regime de estimativa mensal, em função dos mesmos fatos geradores. Confira-se:*

A Fazenda Nacional, em oposição às razões do contribuinte, afirma que as duas condutas possuem tipificações próprias e qualificações jurídicas distintas, de forma que não podem ser aglutinadas em uma única infração, conforme o seguinte excerto (e-fls. 2903 e ss.):

*Sendo assim, com a multa isolada o contribuinte está sendo penalizado por não auxiliar a União a fazer frente às despesas incorridas no decorrer dos anos, pelo regime de pagamento de estimativas, e não, propriamente, por não pagar o IRPJ e a CSLL, até por que, como se percebe da Lei n.º 9.430/96, tal multa será devida ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para tais tributos.*

---

*Por fim, importa destacar que a multa de ofício e a multa isolada possuem bases de cálculos distintas. Com efeito, a multa de ofício deve incidir sobre o tributo efetivamente devido pelo sujeito passivo, que, no caso, é apurado no momento em que ocorre o Ajuste Anual.*

A terceira divergência admitida trata da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício exigida. Os acórdãos paradigmas confrontados foram os de número 1202-001.257 e 1202-001.109.

O contribuinte afirma que somente existe previsão legal para a incidência de juros moratórios sobre o tributo exigido, não sendo possível a atualização monetária da sanção aplicada.

Sobre esse tópico, a Fazenda Nacional afirma que os juros de mora devem incidir sobre o valor do crédito tributário, o que inclui o tributo devido e as respectivas sanções aplicadas.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Relatora

### Admissibilidade

A Fazenda Nacional recorreu contra o Acórdão nº 1101-001.113 por entender que ele exonerou a qualificação da multa de ofício relativa à aquisição da PRODESMAQ S/A por ter adotado uma interpretação da legislação tributária que diverge da decisão adotada no Acórdão nº 1103-000.960, o qual teria mantido a qualificação da multa de ofício em situações fáticas e jurídicas equivalentes.

A contribuinte combate a admissão do recurso especial da Fazenda Nacional, afirmando que este não atendeu aos requisitos apontados no Regimento Interno do CARF, pois não teria indicado quais seriam os pontos divergentes entre o acórdão recorrido e o acórdão apontado como paradigma, além de não ter feita a necessária comparação analítica e específica que pudesse indicar a divergência. Ademais, afirma que o acórdão apontado no recurso não se presta como paradigma de divergência, pois trata de uma situação fática muito distinta daquela tratada nestes autos (e-fl. 2765).

Entendo que não assiste razão à contribuinte. A leitura do recurso especial da Fazenda Nacional, e-fls. 2.307/2.320, permite identificar claramente o ponto de divergência existente entre as duas decisões contrapostas, tendo sido apresentada análise suficiente para a cognição da divergência apontada, vez que a Procuradoria resumiu a motivação da decisão recorrida para exonerar a multa qualificada e comparou que, em situação similar, o acórdão 1103-000.9600 adotou entendimento diferente.

Com efeito, a leitura do acórdão paradigma permite verificar que há uma equivalência de situações fáticas entre os dois processos, pois trata de transferência de ágio por meio da interposição de empresa veículo. O contribuinte afirma que o fato de a adquirente

(CCL INC) ser estrangeira traz uma motivação para a utilização de empresa nacional interposta na operação de aquisição, o que impossibilita a comparação com o processo paradigma, no qual a empresa adquirente (Banco Bradesco S/A) é empresa nacional.

Ocorre que o fundamento para a decisão recorrida afastar a multa qualificada foi:

*De outro lado, havendo ágio pago em efetiva operação de aquisição entre partes independentes, a interpretação equivocada dos dispositivos legais como antes exposto não é suficiente para justificar a qualificação da penalidade.*

Ou seja, para o colegiado do acórdão recorrido, se o ágio é efetivamente pago e transação ocorre entre partes independentes, descabe a qualificação da multa. É necessário saber, então, se o colegiado do acórdão paradigma se debruçou sobre situação semelhante e adotou entendimento diverso.

Pois bem, do voto do acórdão paradigma nº 1103 -000.960, destaco, negritando algumas partes:

*No presente caso (e talvez não em outros), **realizado entre partes independentes**, com pagamentos não questionados e suficientemente documentados, essa generalização não deve ser tomada como obstáculo à comprovação da fundamentação do ágio pago. A sua valoração e alocação a cada uma das 13 sociedades adquiridas certamente observou critérios internos do adquirente, possivelmente envolvendo alguma subjetividade. Entretanto, o que se impõe com mais relevante é a acordo entre partes não relacionadas, tudo indicando a fixação de preços reais em condições normais de mercado.*

*Enfim, o ágio existiu e foi **efetivamente pago**.*

.....  
*A **ausência de propósito negocial** vem, via de regra, associado à **utilização de empresa veículo**, sem que seja possível caracterizar um fim econômico ou empresarial próprio diverso da economia tributária, utilizando simulação.*

*No exame de casos de amortização de ágio, faz-se necessária a **avaliação do conjunto de operações investigadas**, não apenas de cada uma isoladamente, de tal forma a identificar-se a situação das sociedades antes e depois da sucessão dos fatos, verificando-se se houve alguma alteração efetiva nos negócios, na organização do grupo societário, ou se tudo continuou como antes, criando-se tão-somente as condições para a redução da base de cálculo artificialmente.*

*Dito de outra forma, deve-se identificar se a sucessão de eventos foi real ou se foi simulada apenas com o fim de forjar as condições para economia tributária.*

.....  
*No julgamento acima referido, destaquei o cabimento de aplicação da multa majorada:*

*"Da descrição dos fatos e elementos de prova constantes dos autos bem se percebe a ausência de qualquer propósito negocial ou societário na incorporação realizada, restando caracterizada a utilização da incorporada como mera "empresa veículo" para transferência do ágio para a incorporadora, (...) o caso concreto deveria ser enquadrado como simulação, acompanhada da aplicação de multa qualificada. Entretanto, a autoridade fiscal impôs apenas a multa ordinária de 75%."*

*Assim, deve ser restabelecida a imposição da multa qualificada e em razão da simulação suficientemente caracterizada com a utilização de empresa veículo.*

É de se observar, portanto, que o colegiado do acórdão paradigma se debruçou sobre uma acusação fiscal de falta de propósito negocial e de utilização de empresa veículo que, a despeito da convicção de que o ágio fora pago e de que a transação fora realizada entre partes independentes, a multa qualificada foi mantida. Assim, a divergência é flagrante.

A admissão do recurso especial do contribuinte não foi combatida pela Fazenda Nacional.

Assim, os recursos são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade, pelo qual tomo conhecimento de ambos, na forma como foram admitidos.

#### Ágio - Transferência (PRODESMAQ)

Conforme já relatado, em janeiro de 2006, a PRODESMAQ S/A tinha um capital social de R\$ 27.126.000,00, quando deliberou aumentá-lo para R\$ 36.216.289,00, por meio da emissão de 9.090.289 ações novas, as quais foram totalmente adquiridas pela CCL PAR no mesmo mês. Para tanto, a CCL PAR pagou R\$ 126.732.502,38, sendo R\$ 88.388.887,82 a título de ágio. Ainda no mesmo mês, os antigos sócios da PRODESMAQ se retiraram da sociedade, por meio de uma cisão parcial, que segregou do patrimônio da empresa o numerário de R\$ 125.000.000,00.

Em julho do mesmo ano, a PRODESMAQ S/A incorporou a CCL PAR, sua investidora, e passou a amortizar o referido ágio, transferido com a incorporação. Também alterou sua denominação para CCL LABEL BRASIL.

A fiscalização verificou que a CCL PAR era uma empresa escritural criada no Brasil pela empresa estrangeira CCL INC, com a finalidade exclusiva de viabilizar que o ágio envolvido na operação de compra da PRODESMAQ S/A pudesse ser amortizado no Brasil. Assim, entendeu que o referido ágio foi suportado, na verdade, pela CCL INC e não foi transferido para a PRODESMAQ, quando esta incorporou a CCL PAR.

O contribuinte recorreu contra esse entendimento, afirmando ser válida amortização de ágio glosada, em razão dos seguintes motivos:

- a) a operação atendeu a todos os requisitos legais para a amortização do ágio: efetiva aquisição, avaliação da participação pelo método da equivalência patrimonial, ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, incorporação e cisão entre as sociedades;
- b) ambas as operações foram realizadas entre partes independentes e envolveram efetivo desembolso de caixa e decorriam de propósitos negociais verdadeiros;
- c) sobre a suposta intempestividade do laudo, que não seria razoável supor que o grupo CCL, que à época da aquisição da PRODESMAQ sequer tinha presença comercial no Brasil, aceitaria pagar a terceiros não-relacionados, no período de menos de um ano, mais de R\$ 150 milhões por duas empresas estabelecidas no país, sem que houvesse uma análise mínima a respeito dos respectivos valores de mercado e rentabilidade futura;
- d) que não procede a desqualificação da CCL PAR como real adquirente da PRODESMAQ S/A, tampouco a sua qualificação como "empresa veículo". A CCL PAR tinha o claro propósito comercial de viabilizar a introdução da CCL INC no mercado brasileiro, servindo como “*canal de centralização de investimentos no País*”;
- e) que a própria RFB reconheceu a impropriedade do conceito de empresa veículo para fins fiscais, por meio do ADE COSIT nº 20 e própria legislação comercial brasileira admite expressamente a existência de uma companhia cujo objeto social seja a mera detenção de outra sociedade;
- f) traz argumentos relacionados ao laudo tardio, porém como não foram admitidos no juízo de admissibilidade deste recurso, não são passíveis de análise por este colegiado;
- g) aduz que, à época dos fatos (2006 e 2007), não havia na legislação fiscal, nem implícita, nem explicitamente, qualquer tipo de exigência quanto à formalidade, metodologia ou prazo para a produção da fundamentação econômica do ágio, o que só veio a ocorrer por meio da MP nº 627, de 2013; e
- h) que houve o efetivo recolhimento dos tributos incidentes sobre os ganhos de capital auferidos pelos antigos acionistas da PRODESMAQ, quando da transferência dessa sociedade para o grupo CCL.

Analisando inicialmente, a aquisição da PRODESMAQ S/A, cumpre verificar se de fato a CCL PAR detinha ágio passível de ser transferido e amortizado pela CCL LABEL BRASIL, ora autuada, que na época se chamava PRODESMAQ S/A.

Neste sentido, pode-se verificar que, de acordo com os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, a controlada PRODESMAQ S/A poderia deduzir a amortização do ágio que estaria contabilizado na CCL PAR se: a) o ágio tivesse como fundamento a expectativa de rentabilidade futura; e, b) o ágio houvesse sido de fato pago pela CCL PAR.

Isso porque o caput do art. 7º é expresso ao afirmar que está tratando de uma situação em que uma pessoa jurídica absorveu patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, da qual detenha participação societária **adquirida** com ágio ou deságio, senão vejamos:

*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](#): [\(Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003\)](#)*

Assim, antes mesmo de adentrar na questão do fundamento da expectativa de rentabilidade futura, que aliás não foi objeto de recurso especial, posto que não analisado pela decisão recorrida, o ágio passível de amortização nos termos desses artigos 7º e 8º (que trata da incorporação reversa) precisa ter sido adquirido por uma das partes envolvidas. É a chamada “confusão patrimonial”, que foi a causa de decidir da decisão recorrida e com a qual concordo.

Na verdade, os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, visam neutralizar os efeitos do ágio adquirido quando na seqüência ocorrer uma incorporação, fusão ou cisão. Isso porque o valor de um ágio pago por um investimento é “recuperado”, sob o ponto de vista fiscal, pela sociedade investidora, por ocasião da alienação ou baixa, uma vez que integra o valor do custo, nos termos do art. 426 do RIR/99. Entretanto, havendo um evento de reorganização societária, a pessoa jurídica investidora não teria como “recuperar” esse ágio. As regras da Lei nº 9.532, de 1997, permitem, então, essa recuperação, por meio da amortização do ágio.

Ora, se estamos falando em uma “recuperação”, é preciso que a sociedade que contabilizou o ativo com ágio tenha suportado o ônus desse ágio. Todavia, o que ficou demonstrado nos autos é que houve transferência de ágio pago por empresa internacional para empresa brasileira.

Por conseguinte, em se evidenciando que quem adquiriu foi a pessoa jurídica canadense, vez que os recursos partiram dela, e foram transferidos para a CCL PAR, não se pode admitir tal dedutibilidade. O que de fato aconteceu foi que a CCL INC subscreveu as ações da PRODESMAQ S/A no capital da CCL PAR, ou seja, não foi a CCL PAR quem arcou com o ônus por um ativo com ágio.

Assim, em que pese estarmos diante de um ágio pago entre partes independentes, o fato é que quem pagou não é a pessoa jurídica que está sendo incorporada. E por essa razão, pouco importa o fundamento do ágio, bem como qualquer outro argumento relacionado ao laudo. Também, para efeito da dedutibilidade do ágio em si, é irrelevante a nomenclatura dada à CCL PAR, se é uma empresa veículo ou não e, por conseguinte, se a RFB reconheceu a impropriedade dessa nomenclatura.

O fato é que a CCL PAR serviu apenas de intermediária para a operação, não arcou com o ônus desse ágio, de forma que, quem poderia amortizar esse ágio seria a CCL INDUSTRIES INC.. E, ao contrário do que afirma a contribuinte, não se está aqui a ofender o tratado que evita a dupla tributação celebrado entre o Brasil e o Canadá, pois não se está exigindo nada da pessoa jurídica estrangeira. O que está sendo glosado é uma despesa que uma pessoa jurídica brasileira efetuou ao arrepio da legislação tributária brasileira.

Por fim, no que diz respeito ao fato de os antigos adquirentes da PRODESMAQ terem pago os tributos relativos ao ganho de capital auferido por ocasião da alienação, tal fato não infirma a presente autuação pois não se está dizendo que o ágio não ocorreu. A Fiscalização não afirmou que a “Família Proprietária” não teria alienado o seu ativo para o grupo CCL. O que se está dizendo é que o outro lado da operação, ou seja, sob o ponto de vista de quem adquiriu, essa aquisição ocorreu por parte da pessoa jurídica estrangeira e que, para fins fiscais, essa despesa com o ágio não pode ser amortizada nos moldes em que a operação foi concebida.

Aqui não estamos diante de um caso de uma empresa que detinha participação societária adquirida com ágio. Houve todo um planejamento, reconhecido pela empresa fiscalizada, realizado com o duplo intuito: adquirir a PRODESMAQ S/A e aproveitar o benefício fiscal da amortização do ágio.

Assim, em relação à primeira operação, nego provimento ao recurso da Contribuinte para manter a exigência de glosa de despesas de amortização do ágio.

No que diz respeito à segunda operação, essa matéria não subiu para o conhecimento desta CSRF.

#### Multa qualificada (PRODESMAQ)

A fiscalização entendeu que o contribuinte agiu com dolo ao amortizar ágio de terceiros, transferido por meio da interposição de empresa veículo na compra da PRODESMAQ S/A, o que deu ensejo à qualificação da multa de ofício imposta sobre o valor dos tributos que deixou de ser recolhido.

A decisão recorrida afastou o dolo por entender que, se o ágio foi pago e a transação ocorreu entre partes independentes, a interpretação equivocada da lei não é suficiente para manutenção da qualificadora.

A Fazenda Nacional recorreu contra essa decisão, por entender que a desnecessária interposição de uma empresa veículo na compra da PRODESMAQ S/A, chegando-se ao mesmo resultado de uma compra direta, diferenciando-se apenas pela transferência do ágio, demonstra um artificialismo que caracteriza o dolo do contribuinte.

O contribuinte, em contrarrazões, afirma que o recurso da Fazenda Nacional não deve ser provido em razão de a fiscalização não ter demonstrado a ocorrência de simulação, fraude ou conluio, conforme exigido pela legislação. Ademais, a jurisprudência do CARF é majoritária no sentido de não ser aplicável a qualificação da multa de ofício quando da dedução da amortização de ágio em casos semelhante ao presente.

E, no que diz respeito à acusação fiscal de empresa veículo, quando fala do propósito negocial, aduz o contribuinte que a CCL PAR era necessária para a centralização das atividades do Brasil.

Pois bem, entendo que a qualificação da multa de ofício é devida no presente processo pois, em que pesem todos os fatos terem sido registrados e contabilizados, sob o aspecto tributário, não se tem dúvida de que todo o planejamento visou alterar as características do fato gerador da obrigação tributária, de modo a reduzir o montante do imposto devido, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964. Para tanto, conforme demonstrado nos autos, a

aquisição da PRODESMAQ S/A pela CCL INC (negócio real) foi dissimulada pela interposição de uma empresa meramente escritural, como se fosse a verdadeira compradora (negócio fictício), a qual somente serviu para viabilizar o mecanismo de transferência do ágio para a PRODESMAQ S/A, tanto que desapareceu em poucos dias.

A artificialidade desse mecanismo é evidência suficiente, no meu entender, de uma simulação, conforme apontado pela fiscalização, pois qual a razão de ser de uma empresa como a CCL PAR, sem qualquer atividade econômica, sem qualquer custo, sem qualquer dispêndio, a não ser carrear um ágio para ser deduzido no Brasil?

Entendo que o argumento de que a CCL PAR não pode ser considerada como empresa veículo, porque possuía um propósito comercial, que era a introdução da CCL INC no mercado nacional, viabilizando a aquisição da PRODESMAQ S/A, não justifica o planejamento adotado porque o investimento dessa empresa estrangeira, no Brasil, poderia ter sido feito de forma direta, ou seja, pela aquisição direta da PRODESMAQ S/A, assim como ocorreu com a aquisição da CCL PAR. Ou seja, a PRODESMAQ S/A poderia, sim, ser essa centralizadora das atividades no Brasil.

Assim, o único propósito da interposição da CCL PAR na aquisição da PRODESMAQ INC foi possibilitar que o ágio, o qual foi suportado pela empresa estrangeira, fosse transferido para a empresa adquirida.

Como evidenciado expressamente pela Fiscalização (item 182 do TVF), corrobora o intuito doloso do contribuinte o fato do ágio ter sido fundamentado tão somente na expectativa de rentabilidade futura, desprezando-se por completo a parcela derivada do fundo de comércio da empresa e da avaliação do seu ativo a valor de mercado, vez que esta não gera amortizações dedutíveis do IRPJ e da CSLL.

A respeito do fundo de comércio, a fiscalização lembra do valor agregado relativo à mão de obra especializada, à rede de clientes e fornecedores, às certificações e a outras riquezas intangíveis associadas à empresa adquirida. A fiscalização também aponta como a aquisição em tela foi feita considerando o valor contábil do ativo, cuja depreciação já estava na ordem de 81%, muito aquém do seu valor de mercado.

Por oportuno, transcrevo trechos do relatório fiscal:

297. Tendo efetuado a análise dos elementos obtidos durante a Ação Fiscal, constata-se que a negociação para a compra das empresas "PRODESMAQ S/A" e "ITW-CANGURU", consubstancia-se pelo interesse da compradora por ATIVOS TANGÍVEIS E INTANGÍVEIS, pertencentes originalmente às empresas supra-relacionadas;

298. Já se sabia de antemão quais Ativos Tangíveis e Intangíveis seriam alienados, tendo sido escolhidos cuidadosamente e destacados de seu patrimônio para uma nova empresa, criada especificamente para o fim de efetuar sua alienação;

299. Assim, seguindo-se o princípio da VERDADE MATERIAL pode-se afirmar

com precisão que o interesse da "CCL INDUSTRIES", ao efetuar a aquisição da "PRODESMAQ S/A", não foi pelo fundamento econômico Rentabilidade Futura desta empresa, que até quatro meses antes da compra sequer existia e operava (a "PRODESMAQ S/A" foi criada em 15/08/2005 e alienada em 01/01/2006);

300. O mesmo raciocínio se aplica para a aquisição da TTW-CANGURU" pela "CCL LABEL BRASIL", apesar desta empresa estar criada a mais tempo;

301. A Rentabilidade futura das empresas foi uma REALIDADE CRIADA

ficticiamente, como está sendo demonstrado pela série de constatações reveladas nesse Relatório de Ação Fiscal;

302. Em verdade, os objetos das aquisições foram basicamente dois:

- Ativos das empresas: os ativos tangíveis e intangíveis originalmente pertencentes às empresas "PRODESMAQ S/A" e "ITW-CANGURU", e não a participação societária;

- Ampliação da participação ("sftare") mundial: atendendo à premissa de sua missão estratégica ("Ser líder global no fornecimento de soluções inovadoras em embalagens premium e rótulos para as melhores empresas do mundo de bens de consumo e cuidados com a saúde"), consorciado com um firme posicionamento de grande "player" global; o Brasil, como sendo uma das oito maiores economias do mundo, com um grande mercado consumidor e em forte crescimento, pelo aumento progressivo da renda da população; justificava o investimento a ser realizado;

#### VI-I DO FUNDO DO COMÉRCIO E INTANGÍVEIS

303. Para a Lei Tributária existem as perspectivas de pagamento de ágio por Valor de Mercado dos Bens do Ativo, por existência de Fundo de Comércio-Intangíveis e por Expectativa de Rentabilidade Futura, sendo a amortização deste último dedutível em determinadas condições extremamente restritivas;

304. Para a Lei Fiscal (Tributária) o Fundo de Comércio refere-se ao que é imaterial na empresa. Trata-se da própria "alma" da empresa, caracterizado por toda a experiência em sua área de atuação, sua carteira de clientes, contratos com fornecedores, os laços subjetivos que levam seus empregados a cumprirem sua missão de produzir, utilizando-se dos melhores meios para isso e evitando desperdícios, o próprio treinamento desses funcionários, a localização estratégica da empresa para distribuição, a confiança em seus produtos, sua tradição, enfim, tudo aquilo que constitui o liame subjetivo que liga o cliente ao produto;

305. Com relação à Lei Fiscal, o benefício compilado no artigo 386 do RIR/99, o qual deve ser aplicado na circunstância *sui-generis* de; sabido o ágio por subvalorização de ativos e o ágio decorrente de fundo de comércio: deduzir-se das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL a amortização de ágio por rentabilidade futura, calculado objetivamente a partir de dados do passado;

306. Existem motivos diversos para o pagamento de ágio derivado da existência de Fundo de Comércio, cujo valor é totalmente indedutível como amortização para fins fiscais, e também não amortizável para fins societários;

#### VI-I-1 DA MÃO DE OBRA ESPECIALIZADA

307. Os rótulos e adesivos produzidos pelas empresas estão associados a produtos de primeira linha, os quais somente poderiam atender aos padrões de qualidade (padrões de exigência internacional, regrado por normas de qualidade internacionais) se forem produzidos por funcionários altamente treinados e profundamente conhecedores dos produtos que estão fabricando;

308. E esses trabalhadores capacitados, que por anos estavam atuando na linha de produção de maneira a concretizar sua tarefa com o mais alto grau de qualidade e competência, foram transferidos no processo de aquisição das empresas;

309. Os funcionários, esse é um patrimônio altamente valorável - os anos de vida dados em favor da empresa e o conjunto de atuação dos funcionários habilitados dão à produção a segurança e a certeza de sua continuidade, nos mesmos níveis de qualidade e confiabilidade que vinham tendo até aquele momento;

310. A mão-de-obra é parte Integrante e indispensável do Fundo de Comércio adquirido, cujo valor é determinante para a continuidade dos negócios e produção da empresa;

311. É prova inegável e não pode ser refutada que a mão de obra extremamente experiente (altamente treinada), de trabalhadores que dedicaram por vezes sua vida à empresa, quando transferidos para a nova companhia têm valor em uma VI-I-2 DA REDE DE CLIENTES E FORNECEDORES

312. Um fator determinante no Fundo de Comércio é a rede de Clientes que as empresas adquiridas possuíam em suas carteiras;

313. Existe uma grande sinergia entre os clientes das empresas "PRODEMAQ S/A" e "ITW-CANGURU" e os do grupo "CCL INDUSTRIES". Os maiores clientes são grandes conglomerados de atuação global, tais como: Unilever, Johnson & Johnson, Nestlé, dentre outros mega conglomerados industriais;

314. É conclusivo que esta rede de clientes pertence ao Fundo de Comércio adquirido, de tal modo que este patrimônio deve, portanto, receber uma valoração econômica;

315. Na mesma toada, pode se dizer da rede de fornecedores. Os fornecedores de matérias primas do grupo "CCL INDUSTRIES" e das empresas adquiridas são, praticamente, os mesmos, pois eles são de atuação global;

316. Desta forma, com a aquisição das empresas no Brasil, o grupo "CCL INDUSTRIES" tem um ganho de escala, podendo desta forma negociar melhores (conseqüentemente menores) preços das matérias primas adquiridas;

317. Também, em razão da coincidência de fornecedores, o grupo "CCL INDUSTRIES" pode centralizar o processo de aquisição, gerando com isto uma grande economia administrativa e uma estratégia universal de fornecimento de matérias primas para a sua produção global;

318. Em suma, é conclusivo, quo tanto para a rede de clientes como para OS fornecedores, ambos pertencentes ao Fundo de Comércio, merecem e devem ter uma valoração econômica, compondo assim um percentual do sobre-preço pago na aquisição do investimento;

#### VI — I - 3 OUTROS COMPONENTES DO FUNDO DE COMÉRCIO

319. Foram discutidos apenas dois componentes do Fundo de Comércio que as empresas adquiridas possuíam, que foram determinantes para que se concretizasse a negociação de alienação das mesmas;

320. Entretanto, existem outros componentes, não analisados neste momento, que tem fundamental importância no processo, tais como: (i) a localização

geográfica da empresa em relação aos clientes, aos fornecedores, a rede de estradas, aeroportos, infraestrutura portuária, etc..., (ii) alvarás de funcionamento e demais autorizações e concessões oficiais públicas, tais como licença de funcionamento, licença ambiental, etc..., (iii) capital intelectual da empresa, tais como os procedimentos industriais, domínio do processo industrial, relacionamento entre divisões, etc, (iv) manuais de procedimentos e certificações de qualidade, tais como ISO 9000, ISO 14000 e semelhantes, e (v) acervo de dados, informações e conhecimentos sobre os clientes, tais como pesquisas de satisfação de clientes já catalogadas e testadas, visando ao consumidor final;

321. Concluindo o tema discutido neste tópico, o Fundo de Comércio foi fator relevante e decisivo para o pagamento do ágio na aquisição das empresas "PRODESMAQ S/A" e "ITW-CANGURU" pelo grupo CCL INDUSTRIES";

322. Assim, uma vez pago o ágio a partir da motivação Fundo de Comércio, este jamais poderia ser amortizado e conseqüentemente reduzido a Base de Cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro;

#### VI -II DOS BENS TANGÍVEIS

323. Pode-se afirmar que o sobre-preço também foi pago devido a valores subavaliados do ativo tangível, adquirido a valores contábeis;

324. Na aquisição da "PRODESMAQ S/A", conforme o Balanço Patrimonial publicado pela "CCL LABEL BRASIL" no Diário Oficial Empresarial, de 30 de março de 2007, verifica que o Ativo depreciável (Bens Móveis) está 72% (setenta por cento) depreciado em 31 de dezembro de 2005, como mostrado a seguir:

....

325. Importante destacar que no ano seguinte de 2006, a empresa produz com o mesmo Ativo operacional e o percentual do depreciável atinge um patamar de praticamente 81% (oitenta e um por cento);

326. Em relação à aquisição da "ITW-CANGURU", pela análise da composição do Ativo, inserto no LAUDO DE AVALIAÇÃO (Anexo 2 da Ata da Assembléia de 30/04/2007), verifica-se que o Ativo depreciável está 71% (setenta por cento) depreciado;

327. O Relatório de Avaliação Econômico-Financeira corrobora a informação, pois mostra que a Depreciação Acumulada (em 31/12/2006) perfaz um montante de R\$ 13.250 mil, como mostra o Balanço a seguir:

...

328. Isto destaca que as máquinas, equipamentos e instalações, ainda que possuindo algum valor contábil, estão subavaliados, pois tem prazo efetivo de aproveitamento muito superior aos anos usualmente concedidos para sua depreciação;

329. Como corolário, tem-se que é real a existência de pagamento de sobre-preço decorrente de "mais valia", relacionado aos bens depreciados e subavaliados; valor este desconsiderado pela fiscalizada para fundamentação do ágio pago pela aquisição das empresas;

Apesar de a redução do custo tributário ser uma meta válida na atividade empresarial, observa-se que aqui não está em discussão a ética empresarial, mas sim a

legislação tributária, em cujo âmbito, a dissimulação do fato gerador ou a redução dissimulada do valor devido são considerados ilícitos tributários qualificados que dão ensejo à exasperação da multa de ofício.

Em face ao exposto, entendo que a decisão recorrida deve ser reformada para que seja restabelecida a qualificação da multa de ofício originalmente exigida. Portanto, dou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

#### Multa isolada (estimativas mensais)

O contribuinte calculou as antecipações mensais (estimativas) do IRPJ e da CSLL nos anos 2008 e 2009 com base em balancetes de suspensão/redução, o que levou em consideração a dedução da amortização dos ágios adquiridos na compra da PRODESMAQ S/A e da ITW CANGURU. Ao glosar as referidas deduções, a fiscalização reviu os balancetes de suspensão/redução correspondentes e constatou o pagamento a menor das estimativas, o que deu ensejo à presente exigência de multa de ofício isolada, pelo descumprimento da obrigação acessória.

A decisão recorrida, diante do questionamento do contribuinte, manteve a exigência da multa isolada, afastando a argumentação de que a multa isolada não pode ser exigida em conjunto com a multa proporcional aplicada em razão do recolhimento a menor do tributo apurado no final do ano, entendendo ser possível a aplicação das duas penalidades em razão de estarem associadas a duas sanções distintas e autônomas, conforme já foi relatado.

O contribuinte, agora em sede de recurso especial, volta a afirmar a impossibilidade de aplicação simultânea das duas sanções, como decorrência do princípio da consunção, pelo qual, a conduta praticada como preparação de uma infração, embora típica, não deve ser sancionada, em virtude da sanção da referida infração.

A Fazenda Nacional refutou a argumentação do contribuinte, em sede de contrarrazões, reafirmando o entendimento adotado no acórdão recorrido, pelo qual o recolhimento a menor de estimativa é violação de uma obrigação acessória, sendo infração distinta e autônoma daquela praticada quando se recolhe a menor o imposto devido no final do ano (obrigação principal).

Entendo que o princípio da consunção não alcança a sanção em tela.

Inicialmente, trago algumas considerações sobre as sanções em matéria tributária, reproduzindo parte do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do Acórdão nº 9101-001.135:

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

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

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

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

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

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

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

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

*Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo. Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:*

*“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada*

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

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

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

#### *A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES*

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

*[...]*

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

*[...]*

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

*“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.*

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

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

3. Recurso especial improvido."

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

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

*É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido." (Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 - Relator Ministro Humberto Martins - Segunda Turma - DJ 17.08.2006 p. 341)*

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

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

*Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.*

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de "pagamento de tributo", dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos<sup>1</sup> e exigidas de forma isolada.

Sob esta ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos. Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma opção, e distinguem a antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

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

---

<sup>1</sup> Lei nº 10.426, de 2002: Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

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

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

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

IV - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

[...]

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

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

*2. Agravo Regimental não provido.*

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

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do ano-calendário. Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral.

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

*Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção*

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

*Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 - que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o*

*direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.*

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta<sup>2</sup>:

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

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

*Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual "quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades". Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: "Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI – Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas". E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: "As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar*

<sup>2</sup> [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=2644](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644)

*antecedente ou incidente de procedimento administrativo”. [16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]*

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

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

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

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

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

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

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

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

*[...];*

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

*Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo*

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

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

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

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

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de *bis in idem* sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de *bis in idem*.

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

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

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

[...]

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

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

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

*Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ-estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente*

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

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor<sup>3</sup>. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

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

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

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

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

<sup>3</sup> Lei nº 9.430, de 1996, art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Vejamos mais uma vez a redação original do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996:

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

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

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades*

*administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)*

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

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

*[...]*

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

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

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

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

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição. Observe-se:

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

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

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

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

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

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

*I - (revogado);*

*II - (revogado);*

*III - (revogado);*

*IV - (revogado);*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*[...].*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*[...];*

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

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

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

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

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário. A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário. A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente .

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

Destarte, entendo que a exigência da multa isolada deve ser mantida.

### Juros sobre multa

O contribuinte recorre contra a decisão *a quo* quando adotou o entendimento de que os juros moratórios incidem sobre a multa de ofício exigida, aplicando-se a taxa Selic.

Entendo que a multa de ofício, proporcional ou isolada, é crédito tributário para com a Fazenda Nacional regularmente constituído. Observe-se que o CTN determina a conversão da penalidade pecuniária em obrigação principal, no caso de seu não adimplemento:

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

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

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

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

Portanto, configura-se regular a incidência de juros de mora sobre esse valor, a partir do vencimento do crédito tributário assim determinado. Ademais, o art. 161 do Código Tributário Nacional dispõe que os juros devem incidir sobre o crédito tributário não pago.

Vejamos:

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

É certo que a Lei nº. 9.430, de 1996, no artigo 43, prevê expressamente a incidência de juros de mora sobre a multa de mora e os juros de mora devidos, isolada ou conjuntamente:

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

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

No mesmo sentido, ainda, a Súmula CARF nº. 5:

*Súmula CARF n.º5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.*

Já o artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, assim determina:

*Art.61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.(Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

...

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

A expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições” alcança não apenas o próprio tributo, mas também a multa de ofício a ele vinculada, quando este não é devidamente apurado e recolhido pelo contribuinte, compelindo o esforço da Administração Tributária para torná-lo exigível.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça aponta nessa direção, conforme decisão da 1ª Seção no AgRg no REsp 1.335.688-PR, julgado em 04/12/2012:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.*

*1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.*

Portanto, os juros combatidos são devidos e devem ser exigidos conforme decidido no acórdão recorrido.

### Conclusão

Em face do exposto:

(i) conheço do recurso especial da Fazenda Nacional e dou-lhe provimento integral para restabelecer a qualificação da multa de ofício relativa à compra da PRODESMAQ S/A; e

(ii) conheço do recurso especial do contribuinte e nego-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo

## Declaração de Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza

Na sessão de julgamento deste processo, embora vencido, solicitei declaração de voto no tocante à concomitância das multas, aproveitando-se das discussões que ocorreram em plenário, em torno deste assunto, e demais discussões que participei na 1ª Turma Ordinária, 3ª Câmara, da 1ª Seção do CARF.

Esta matéria vem sendo debatida no âmbito deste Conselho, encontrando-se decisões favoráveis e contrárias à aplicação simultânea da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário.

A própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, em outra composição, rejeitava a aplicação simultânea das referidas multas, sob o argumento de que o não pagamento das estimativas seria apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre a mesma infração, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal a pagar.

Nesse sentido, peço vênias para reproduzir trecho do voto proferido pela ilustre Conselheira Karem Jureidini Dias no julgamento realizado em 15/08/2012 (Acórdão nº 9101-01.455):

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, *verbis*<sup>4</sup>:

---

<sup>4</sup> Redação Original:

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

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

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

*(...)*

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

*(...)*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

---

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

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

*“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.*

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

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

3. *Recurso especial improvido.”*

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

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

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

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

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

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

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido

de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105139.794, Processo nº 10680.005834/200312, Acórdão CSRF/0105.552, *verbis*:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Neste ponto, peço vênica para novamente transcrever trecho do voto do brilhante Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, proferido no julgamento do recurso nº 105139.794, já mencionado anteriormente, *verbis*:

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

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

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

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

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

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

**“(…) mensalmente o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (art. 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo período de apuração anual; ao contrário, corresponde**

**a mera antecipação provisório de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dele não pode se distanciar – que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.891/95)”. (In: “Multa Agravada em Duplicidade” São Paulo, Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 159).**

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

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

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

*(...)*

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

Referido dispositivo, conforme é possível constatar, autoriza que o contribuinte interrompa ou reduza os pagamentos devidos por antecipação desde que demonstre, por meio de balancete mensal, que o valor da estimativa anteriormente paga e, portanto, acumulada no período, excede o valor do tributo apurado com base no lucro ajustado no período em curso.

(G.N)

Assim, encerrado o ano-calendário não há o que se falar em recolhimento de estimativa, mas sim no efetivo imposto devido. Aqui, diferentemente das estimativas, tem-se infração que diz respeito ao não pagamento de tributo e, portanto, cominada com penalidade mais grave. Nestes casos a multa devida é a de ofício incidente sobre o tributo devido e não pago. Não sendo apurado tributo devido não há o que se falar em multa isolada.

Quando se fala em multa isolada esta só pode estar relacionada ao não recolhimento das estimativas devidas durante o ano-calendário. É devida até o momento previsto para apuração do imposto devido. Verificado o fato gerador sem que o sujeito ofereça lucros à tributação, não há o que se falar em multa isolada, mas sim em exigência dos tributos devidos com multa de 75%.

Por esta razão, não subsiste o argumento de que a multa isolada deve ser exigida após o encerramento do período de apuração, ainda que em concomitância com a multa de ofício, em virtude de estar prevista em norma autônoma e por não ter o sujeito passivo adimplido a obrigação na data do vencimento.

Não se pode interpretar um dispositivo legal desconsiderando as demais normas que integram o sistema. Se assim fosse, pressupondo atraso do sujeito passivo em relação ao vencimento do tributo, chegaríamos ao ponto de formar raciocínio equivocado cumulando multa de ofício com multa moratória. Para tal, bastaria dizer que sendo a multa moratória devida nos casos de atraso no pagamento e que nos casos de omissão há atraso, ter-se-ia situação em que ambas as multas seriam devidas. Mais, sempre que uma conduta de menor gravidade se constituir em pressuposto para que ocorra uma infração punida com penalidade mais grave, esta absorve a menor. Neste sentido basta observar o *princípio da consunção*, expresso na súmula 17 do STJ.

Ainda em relação à multa isolada, na interpretação do artigo 44, II, alíneas “a” e “b” da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação atribuída pela Lei nº 11.488, de 2007, resultante da conversão da Medida Provisória 351, de 2007, não se pode desprezar a exposição de motivos que ao tratar da necessidade de alteração da lei apresentou a seguinte justificativa:

8. A alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.

Pelo que se depreende da exposição de motivos, ao usar as expressões “**multa de ofício, lançada isoladamente**”, se está a falar de uma única multa, pois se assim não fosse não teria usado as expressões “lançada isoladamente”, mas sim, “lançada em concomitância com a multa de ofício.

Desta forma, é incabível a exigência de multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, e, por isso, entendo que deve ser mantida a multa de ofício e excluída a multa isolada.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza