



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.726073/2013-15
ACÓRDÃO	9101-007.061 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	10 de julho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	COMPANHIA PROVIDENCIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 2008, 2009

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DECISÃO RECORRIDA QUE ADOTA ENTENDIMENTO DE SÚMULA. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos do art. 118, §3º do RICARF, não cabe recurso especial contra decisão que adote entendimento de súmula do CARF, ainda que sua aprovação tenha ocorrido após a interposição do recurso.

O acórdão recorrido, embora não tenha aplicado a **Súmula CARF nº 138**, que foi aprovada após a sua prolação, está em linha com o seu entendimento, razão pela qual não deve ser conhecido o recurso especial nesse ponto.

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE. EMPRESA VEÍCULO. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Quando a necessidade e o papel efetivamente desenvolvido pela “empresa-veículo” são diferentes no acórdão recorrido e no paradigma e tal circunstância fática foi essencial a ambas as decisões, não há que se falar na existência da exigida similitude fática apta a caracterizar a divergência interpretativa.

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE. MULTA DE OFÍCIO. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não há similitude fática quando no acórdão paradigma a prática de negócio jurídico fictício, consubstanciado na utilização de empresa-veículo para possibilitar a amortização fiscal do ágio sem que haja extinção do investimento, levou à manutenção da multa qualificada, e no acórdão

recorrido a qualificação foi afastada por se entender que não configura ato doloso para a configuração do ilícito fiscal utilização de “empresa-veículo”, cuja constituição foi justificada por motivos extra tributários.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 2008, 2009

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO POR FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada “lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996”, os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “*multas isoladas concomitantes*”. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por dar provimento.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic – Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luís Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do **Acórdão nº 1402-001.954**, proferido em 25.03.2015, pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento (fls. 4009/4106) assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2008, 2009

RECURSO DE OFÍCIO

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO. NECESSIDADE DA CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal.

A simples omissão de receitas, mesmo sendo de forma reiterada, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, já que ausente conduta material bastante para sua caracterização.

Assim, para se proceder a qualificação da multa de ofício exige-se que a mesma seja devidamente comprovada e justificada nos autos do processo.

Além disso, exige-se que o sujeito passivo tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964.

RECURSO VOLUNTÁRIO DECADÊNCIA DO DIREITO DA FAZENDA NACIONAL CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO E/OU COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS. TERMO INICIAL PARA A CONTAGEM DO PRAZO.

Havendo pagamento antecipado e/ou compensação de tributos o direito de a Fazenda Nacional lançar o crédito tributário decai após cinco anos contados do fato gerador que, nos casos de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ocorrem no último dia do trimestre, nos casos de levantamentos trimestrais, ou em 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado, nos casos de levantamentos anuais.

Ultrapassado esse lapso temporal sem a expedição de lançamento de ofício opera-se a decadência, a atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do Código Tributário Nacional.

DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. NECESSIDADE. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

A dedutibilidade dos dispêndios realizados a título de custos e despesas operacionais requer a prova documental, hábil e idônea, das respectivas operações e da necessidade às atividades da empresa ou à respectiva fonte produtora. Assim, para se comprovar uma despesa, de modo a torna-la dedutível, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido e que, por isso mesmo, torna o pagamento devido.

DIREITO TRIBUTÁRIO. ABUSO DE DIREITO. LANÇAMENTO.

Não há base no sistema jurídico brasileiro para o Fisco afastar a incidência legal, sob a alegação de entender estar havendo abuso de direito. O conceito de abuso de direito é louvável e aplicado pela Justiça para solução de alguns litígios. Não existe previsão de o Fisco utilizar tal conceito para efetuar lançamentos de ofício. O lançamento é vinculado a lei, que não pode ser afastada sob alegações subjetivas de abuso de direito.

SIMULAÇÃO DE NEGÓCIOS.

O planejamento tributário que é feito segundo as normas legais e que não configura as chamadas operações sem propósito negocial, não pode ser considerado simulação se há não elementos suficientes para caracterizá-la.

SIMULAÇÃO. SUBSTANCIA DOS ATOS.

Não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as conseqüências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto.

SIMULAÇÃO. NEXO DE CAUSALIDADE.

A caracterização da simulação demanda demonstração de nexo de causalidade entre o intuito simulatório e a subtração de imposto dele decorrente.

ÁGIO. REQUISITOS DO ÁGIO.

O art. 20 do DecretoLei nº 1.598, de 1997, retratado no art. 385 do RIR/1999, estabelece a definição de ágio e os requisitos do ágio, para fins fiscais. O ágio é a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor patrimonial das ações adquiridas. Os requisitos são a aquisição de participação societária e o fundamento econômico do valor de aquisição.

Fundamento econômico do ágio é a razão de ser da mais valia sobre o valor patrimonial. A legislação fiscal prevê as formas como este fundamento econômico pode ser expresso (valor de mercado, rentabilidade futura, e outras razões) e como deve ser determinado e documentado.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. DEDUTIBILIDADE. COMPROVAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A pessoa jurídica que, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, absorver patrimônio de outra que dela detenha participação societária adquirida com ágio,

poderá amortizar o valor do ágio, cujo fundamento seja o de expectativa de rentabilidade futura, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. VERIFICAÇÃO APÓS O ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

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. O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido efetivamente devido pelo contribuinte surge com o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

É improcedente a aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou Contribuição Social sobre o Lucro Líquido apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício. Ademais, não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de tributo por estimativa, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre uma mesma infração.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejulgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum.

Na oportunidade, os membros do Colegiado, por unanimidade de votos negaram provimento ao recurso de ofício e acolheram a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2007. No mérito, deram provimento parcial ao recurso: i) por unanimidade de votos para cancelar integralmente a exigência referente aos itens 2 e 3 do auto de infração; e ii) por maioria de votos, para cancelar a exigência da multa isolada

Contra tal decisão, opôs a Fazenda Nacional embargos de declaração (fls. 4115/4116) sustentando que o **Acórdão nº 1402-001.954** incorreu em omissão ao considerar ilegítima a aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício, sem se manifestar sobre os efeitos da mudança legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007) na redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Admitidos os embargos (fls. 4128/4129), sobreveio o **Acórdão nº 1402-002.848** (fls. 4134/4141), que acolheu os embargos de declaração sem efeitos infringentes, para suprir a omissão e acrescentar as razões pelas quais afastou-se a multa isolada incidente sobre os fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2008.

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial (fls. 4143/4221), alegando que o **Acórdão nº 1402-001.954**, integrado pelo **Acórdão nº 1402-002.848**, conferiu à legislação

tributária interpretação divergente daquela dada por outros julgados do CARF quanto às seguintes matérias:

- Aplicação do art. 150 do CTN diante da retenção de tributo pela fonte pagadora, em razão da ausência de pagamento antecipado, com base no Acórdão paradigma nº 1103-001.151;
- Amortização fiscal do ágio, com base no Acórdão paradigma nº 9101-002.592;
- Qualificação da multa de ofício, com base nos Acórdãos paradigma de números 9101-002.802 e 1101-000.899; e
- Cumulação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa com multa de ofício proporcional para fatos geradores ocorridos após 2007, com base nos Acórdãos paradigma de números 9101-003.002 e 9101-002.745.

Sobreveio o despacho de admissibilidade (fls. 4232/4239), que admitiu o recurso especial da Fazenda Nacional com relação a todas as matérias, nos seguintes termos:

(1) “divergência quanto à aplicação do art. 150 do CTN, diante da retenção de tributo pela fonte pagadora, em razão da ausência de pagamento antecipado” (...)

Com relação a essa primeira matéria, ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que *houve a caracterização de “pagamento antecipado” dos tributos em discussão*, por ter havido *recolhimentos de tributos em nome da recorrente, mediante retenções do imposto em operações financeiras feitas pela recorrente*, o acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 1103-001.151, de 2014) decidiu, de modo diametralmente oposto, que *a retenção de tributos por fonte pagadora não equivale à antecipação de pagamento realizada pelo próprio contribuinte, referida no art. 150 do CTN*.

(2) “divergência quanto à amortização do ágio” (...)

No que se refere a essa segunda matéria, também ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida admitiu a amortização de ágio, mesmo a fiscalização tendo informado que *foi glosada a despesa com amortização de ágio no valor de R\$ 21.069.674,56, pelo fato de ter sido irregular a contabilização do ágio na ALNILAN, visto que esta não representaria a real compradora das ações da PROVIDÊNCIA negociadas em outubro de 2006 no Contrato de Compra e Venda de Ações* (Share Purchase and Sale Agreement – SPA), o acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 9101-002.592, de 2017) decidiu, de modo diametralmente oposto, que *os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, se dirigem às pessoas*

jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida e que deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente.

(3) “divergência quanto à qualificação da multa de ofício” (...)

No tocante a essa terceira matéria, também ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida discordou da *autoridade fiscal* quando esta alegou *que o contribuinte havia incorrido em simulação praticada com intuito de esconder que os reais compradores da PROVIDÊNCIA são os BANCOS e FUNDOS já nominados*, o que denotaria intuito de fraude e conluio por parte da autuada e os reais adquirentes conforme descrito nos arts. 72 e 73 da Lei 4.502/1964, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 9101-002.802, de 2017, e 1101-000.899, de 2013) decidiram, de modo diametralmente oposto, que, *quando o planejamento tributário [transferência de ágio] 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* (primeiro acórdão paradigma) e *que sujeita-se à multa qualificada a exigência tributária decorrente da prática de negócio jurídico fictício [transferência de capital para aquisição de investimento por empresa veículo, seguida de sua incorporação pela investida], que se presta, apenas, a construir um cenário semelhante à hipótese legal que autoriza a amortização do ágio pago na aquisição de investimentos* (segundo acórdão paradigma).

(4) “divergência quanto à cumulação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa com a multa de ofício proporcional para fatos geradores ocorridos após 2007 – art. 44 da Lei 9.430/96” (...)

Por fim, relativamente a essa quarta matéria, também ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que *não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de tributo por estimativa, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre uma mesma infração*, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 9101-003.002, de 2017, e 9101-002.745, de 2017) decidiram, de modo diametralmente oposto, que *a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável* (primeiro acórdão paradigma) e *que tratam os*

incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, de suportes fáticos distintos e autônomos, com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes (segundo acórdão paradigma).

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização das divergências de interpretação suscitadas.

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO seja ADMITIDO o Recurso Especial interposto.

Intimado, o sujeito passivo opôs embargos nominados (fls. 4274/4284), sustentando erro manifesto no **Acórdão nº 1402-001.954** e nulidade de ato processual posteriormente praticado. Em seguida, foi proferido despacho de admissibilidade (fls. 4286/4292), acolhendo os embargos nominados, tendo em vista a inobservância pelo **Acórdão nº 1402-001.954** do disposto no art. 63, §8º, do RICARF. Isso porque os fundamentos adotados pelos três conselheiros que acompanharam o relator pelas conclusões relativas às infrações 2 (despesa com a amortização de ágio) e 3 (ganho de capital), sendo um deles o presidente da Turma, não foram registrados no voto condutor nem tampouco na ementa, restando assim caracterizado o erro por lapso manifesto.

Sobreveio o **Acórdão nº 1402-006.081** (fls. 4321/4327), que conheceu dos embargos de declaração e, a parte admitida, deu-lhe provimento para, sem efeitos infringentes, corrigir o erro material apontado, para que constem como razões de decidir do **Acórdão nº 1402-001.954** àquelas utilizadas pelo Conselheiro Fernando Brasil.

Intimada, a Fazenda Nacional (fl. 4330) reiterou “as razões do recurso especial outrora interposto, uma vez que apesar da *ratio decidendi* ter sido alterada, para constar as razões que prevaleceram no julgamento por maioria, em nada altera os fundamentos do recurso especial”, cujo objeto, dentre outros, “é o fato de a Turma admitir a amortização de ágio sem a necessária confusão patrimonial entre investida e reais investidoras, em atendimento ao ar. 386 do RIR/99”.

O sujeito passivo, por sua vez, primeiro, peticionou nos autos (fls. 4413/4418), requerendo o saneamento do feito, a fim de se reconhecer a ausência de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional depois do acolhimento dos embargos de declaração nominados ou, no mínimo e sucessivamente, a realização de novo despacho de admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional. Em seguida, interpôs recurso especial (fls. 4426/4434), alegando que o **Acórdão nº 1402-001.954**, integrado pelo **Acórdão nº 1402-002.848** e pelo **Acórdão nº 1402-006.081**, conferiu à legislação tributária interpretação divergente daquela dada por outros julgados do CARF quanto à matéria “as exigências relativas às glosas das provisões para a manutenção da integridade do PL mantidas pelo acórdão recorrido”, com base no **Acórdão paradigma nº 402-001.461**.

O despacho de admissibilidade (fls. 4507/4512) negou seguimento ao recurso especial do contribuinte, com base no art. 18, III, do Anexo II do RICARF, tendo em vista que o acórdão “apresentado como paradigma, foi proferido pela mesma Turma de Julgamento que proferiu a decisão combatida, não podendo servir de paradigma, em razão de expressa vedação regimental neste sentido, contida no caput do art. 67” do RICARF. Contra tal decisão, contribuinte apresentou embargos inominados ou pedido de reconsideração, para que um novo despacho seja proferido, ou, ainda, para que as razões fossem recebidas como agravo, que deverá ser provido, com o afastamento do óbice previsto no art. 67, §2º do Regimento.

Diante disso, foi proferido despacho (fls. 4541/4544) rejeitando liminarmente e de forma definitiva o recurso recebido como agravo.

No mérito, a Fazenda Nacional repisa, em seu recurso especial o conteúdo de suas razões de recurso de ofício e contrarrazões de recurso voluntário, que podem ser assim sintetizadas: (i) no que se refere à decadência, que ausência de pagamento, faz com que se afaste a regra específica do artigo 150, CTN, e se utilize a regra geral do artigo 173, CTN e, a respeito do imposto de renda retido em operações financeiras, o CARF entende não se consistir antecipação de pagamento do IRPJ/CSLL, por se tratarem de incidências exclusivas na fonte; (ii) no caso de uma incorporação, para que o ágio registrado possa ter a sua amortização deduzida nos termos do artigo 386 do RIR/99, deve a pessoa jurídica que EFETIVAMENTE suportou o ágio pago na aquisição de um investimento incorporar esse investimento, ou ser incorporada por ele; (iii) tendo sido o POOL DE INVESTIDORES os reais interessados que adquiriram as ações da PROVIDÊNCIA com ágio – situação que de fato se pretendia desde o início – essa “mais valia” não pode ser deduzida, tal como prevê o artigo 386 do RIR/99, em face da confusão patrimonial estabelecida entre a ALNILAN e a PROVIDÊNCIA; e (iv) a partir da Medida Provisória n.º 351, de 2007, que alterou o art. 44 da Lei n.º 9.430/96, as bases de cálculo e percentuais entre a multa de ofício e por falta de recolhimento de estimativas foram diferenciadas, afastando-se de uma vez por todas qualquer alegação de bis in idem.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões (fls. 4360/4406), sustentando, em resumo, quanto à admissibilidade do recurso especial, que (i) após a formalização do despacho que admitiu o recurso especial, os autos foram remetidos à origem para a cientificação da Contribuinte, que apresentou embargos inominados, que foram acolhidos, com a consequente substituição do voto do relator do Ac. 1402- 001.954, por aquele proferido pelo Cons. Fernando Brasil de Oliveira Pinto, no que respeita ao ágio e ao ganho de capital, o que faz com que o recurso especial originalmente interposto pela Fazenda Nacional reste prejudicado; (ii) segundo o acórdão recorrido, seja porque a Recorrida sofreu retenções na fonte, seja porque as estimativas foram extinta por compensação, o prazo decadencial deve ser aplicado o art. 150, §4º do CTN, assim, como o acórdão tem fundamentos autônomos, para reformá-lo quanto à incidência do art. 150, §4º do CTN, não bastaria afastar o seu entendimento acerca das retenções ou das estimativas, individualmente, pois o dispositivo seria aplicável em razão do fundamento remanescente, de forma que não deve ser conhecido o recurso especial quanto a tal matéria; (iii) o recurso não

demonstrou a divergência a respeito dos efeitos da extinção de estimativas por compensações, isto é, não foram apresentados paradigmas sobre um dos fundamentos autônomos para a aplicação do art. 150, §4º do CTN; (iv) o recurso especial não deve ser conhecido quanto à decadência em virtude das Súmulas CARF n. 135 e 138; (v) em razão do acolhimento dos embargos do contribuinte, passou a constar do acórdão recorrido que a ALNILAN teve inequívoco propósito negocial e, por isso, foi considerada a real investidora. Logo, o acolhimento dos embargos inominados infirmou a premissa de fato na qual se fundaram o acórdão original (Ac. 1402-001.954), o suposto paradigma e o próprio recurso especial da Fazenda Nacional; (vi) no que se refere à confusão patrimonial entre o real investidor e a investida, não há divergência, mas convergência de interpretações entre o acórdão recorrido e o Ac. 9101-002.952; (vii) a reforma do acórdão recorrido exigiria que a Câmara Superior reexaminasse os fatos e as provas produzidas, para afastar a conclusão do acórdão recorrido a respeito da caracterização da ALNILAN como real investidora, o que é defeso a essa instância especial; (viii) a Fiscalização qualificou a multa porque teria ocorrido *“transferência de capital para aquisição de investimento por empresa veículo, contudo, no caso concreto, não há empresa veículo – a ALNILAN foi considerada a real investidora pelo voto vencedor proferido pelo Cons. Fernando Brasil -, no entanto, os paradigmas indicados pela Fazenda examinaram casos nos quais os contribuintes utilizaram-se de empresas veículo, sem propósito negocial, somente para possibilitar a amortização do ágio, razão pela qual não há divergência de entendimento entre recorrido e paradigmas; e (ix) o não conhecimento da matéria atinente à exigência principal impede o conhecimento do recurso relativamente às matérias acessórias, razão pela qual o recurso especial da Fazenda Nacional não deve ser conhecido no que se refere à multa de ofício; (x) as exigências relacionadas às despesas financeiras foram canceladas não no mérito, mas porque dizem respeito ao ano de 2007 e, assim, foram abrangidas pela decadência e não foi demonstrada divergência a esse respeito, de modo que o tópico relativo aos juros contido no recurso especial da Fazenda Nacional não deve ser conhecido. No mérito, sustenta, em resumo, (i) a decadência das exigências atinentes a fatos geradores ocorridos em 2007; (ii) legitimidade da amortização do ágio com a incorporação de ALNILAN pela Recorrida; (iii) inexistência de determinação legal de adição da amortização do ágio à base de cálculo da CSLL; (iv) improcedência das alegações relativas ao cancelamento da multa qualificada; e (v) impossibilidade de concomitância entre multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e multa de ofício.*

É relatório.

VOTO

Conselheira **Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**, Relatora

I – ADMISSIBILIDADE

O prazo para o sujeito passivo e para a Fazenda Nacional interpor recurso especial é de 15 dias contados da data de ciência da decisão recorrida. E eventuais embargos de declaração opostos tempestivamente, isto é, no prazo de 5 dias da ciência do acórdão embargado, interrompem o prazo para a interposição de recurso especial¹. Ainda, de acordo com o art. 5º do Decreto nº 70.235/1972, os prazos são contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento. Ademais, os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

Especialmente no que se refere à Fazenda Nacional, de acordo com os artigos 23, § 9º, do Decreto nº 70.235/1972, e 7º, §5º, da Portaria MF 527/2010, o prazo para a interposição do recurso será contado a partir da data da intimação pessoal presumida, isto é, 30 dias contados da entrega dos respectivos autos à PGFN, ou em momento anterior, na hipótese de o Procurador se dar por intimado mediante assinatura no documento de remessa e entrega do processo administrativo.

No presente caso, os autos foram encaminhados à PGFN para ciência do **Acórdão nº 1402-001.954** em 02.07.2015 (fl. 4114) e devolvidos com embargos de declaração em 13.07.2015 (fl. 4117). Posteriormente, os autos foram encaminhados à Fazenda Nacional para ciência do **Acórdão nº 1402-002.848** em 04.04.2018 (fl. 4142) e devolvidos com recurso especial em 18.05.2018 (fl. 4222). Assim, é tempestivo o recurso especial ora em análise.

No exame da admissibilidade do recurso especial, além da tempestividade e dos demais requisitos contidos na legislação, é preciso verificar: **(i)** o prequestionamento da matéria, que deve ser demonstrado pelo recorrente com a precisa indicação na peça recursal do prequestionamento contido no acórdão recorrido, no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos; e **(ii)** a divergência interpretativa, que deve ser demonstrada por meio da indicação de até duas decisões por matéria, bem como dos pontos nos paradigmas que divirjam de pontos específicos do acórdão recorrido. Com relação à divergência, o Pleno da CSRF concluiu que “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”².

Com relação ao prequestionamento, o recurso especial da PGFN foi conhecido quanto às matérias “aplicação do art. 150 do CTN diante da retenção de tributo pela fonte pagadora, em razão da ausência de pagamento antecipado”, “amortização fiscal do ágio”, “qualificação da multa de ofício” e “cumulação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa com multa de ofício proporcional para fatos geradores ocorridos após 2007”, todas versadas no **Acórdão nº 1402-001.954**, integrado pelo **Acórdão nº 1402-002.848** e **Acórdão nº 1402-006.081**.

¹ Tais previsões estavam contidas nos artigos 65 e 68 do Regimento Interno do CARF (“RICARF”) aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e, atualmente, são objeto dos artigos 119 e 116 do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

² Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

No que se refere à divergência interpretativa, para fins didáticos, analisaremos, a seguir, cada uma das matérias objeto do recurso especial da Fazenda Nacional e devidamente admitidas. Antes, entretanto, é preciso fazer uma ressalva: após a interposição do referido recurso especial, bem como da prolação do correspondente despacho de admissibilidade, foi proferido o Acórdão nº 1402-006.081 (fls. 4321/4327), que conheceu dos embargos de declaração opostos pelo contribuinte e, na parte admitida, deu-lhe provimento para, sem efeitos infringentes, corrigir o erro material apontado, alterando as razões de decidir do Acórdão nº 1402-001.954. No entanto, a Fazenda Nacional, devidamente intimada, se limitou a reiterar as razões do recurso especial outrora interposto. Diante disso, ao contrário do que ocorreu no despacho de admissibilidade, a análise da divergência interpretativa a seguir considerará o teor do Acórdão nº 1402-001.954, integrado pelo Acórdão nº 1402-002.848, bem como pelo Acórdão nº 1402-006.081.

a) Aplicação do art. 150 do CTN diante da retenção de tributo pela fonte pagadora, em razão da ausência de pagamento antecipado, com base no Acórdão paradigma nº 1103-001.151

No que se refere à matéria “aplicação do art. 150 do CTN diante da retenção de tributo pela fonte pagadora, em razão da ausência de pagamento antecipado” o **Acórdão nº 1402-001.954** assim se manifestou:

Quanto à preliminar de decadência alega a recorrente de que é inaplicável, outrossim, o entendimento manifestado pela decisão recorrida de que não teria sido efetuado o recolhimento antecipado do tributo e, por decorrência, haveria a mudança no início da contagem do prazo decadencial, que deixaria de ser considerado como a data de ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN) e passaria a ter início a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado (art. 173, I, do CTN).

Alega, ainda, que o referido entendimento é incabível na hipótese em exame, na medida em que, a despeito de a ora Recorrente ter apurado prejuízo fiscal ao final do ano-calendário de 2007, houve recolhimentos de tributos em nome da Recorrente, mediante retenções do imposto em operações financeiras feitas pela Recorrente e, além disso, foram realizadas antecipações, tanto de IRPJ, quanto de CSLL, quitadas com créditos de que era titular, mediante a apresentação de Declarações de Compensação — DCOMPs.

Por outro lado, a decisão recorrida firmou o entendimento de que a regra do art. 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional, pressupõe a ocorrência de um pagamento prévio, dado que este fornece, por si só, ao Fisco uma informação suficiente para que permita exercer o controle. O artigo 173, do Código Tributário Nacional, ao contrário, pressupõe não ter havido pagamento prévio, tendo como início de contagem do prazo decadencial não a data da ocorrência do fato gerador, mas o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A decisão recorrida se manifesta, ainda, de que verificado, no caso concreto, que os débitos de estimativa não foram liquidados nem por pagamento nem por compensação, e nem sequer declarados em DCTF ou qualquer outro instrumento de confissão de dívida.

Como nas Declarações de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) de fls. 3395/3411 nada consta sobre IRPJ e CSLL recolhidos no decorrer do ano-calendário de 2007.

Como visto, o ponto nodal da presente discussão diz respeito tão somente no que se refere ao termo inicial da contagem do prazo decadencial dos tributos e contribuições considerados lançamento por homologação. (...)

Desta forma, para lançamentos em que não houve pagamento antecipado, é de se observar que os julgados do Superior Tribunal de Justiça firmaram posição no sentido de que o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado corresponde, de fato, ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Código Tributário Nacional.

Por outro lado, para os lançamentos em que houve pagamento antecipado a contagem do prazo decadencial tem início na data do fato gerador da obrigação tributária discutida.

O caso em questão trata de cobrança de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) ocorrido no ano-calendário de 2007.

Sob o meu ponto de vista o maior obstáculo neste tipo de interpretação dada pelo Superior Tribunal de Justiça está em definir o que seria considerado “pagamento antecipado” nos julgados por este tribunal Administrativo. (...)

No presente caso, a despeito de a ora recorrente ter apurado prejuízo fiscal ao final do ano-calendário de 2007, houve recolhimentos de tributos em nome da recorrente, mediante retenções do imposto em operações financeiras feitas pela recorrente e, além disso, foram realizadas antecipações, tanto de IRPJ, quanto de CSLL, quitadas com créditos de que era titular, mediante a apresentação de Declarações de Compensação — DCOMPs.

A despeito de entendimentos ao contrário entendo que houve a caracterização de “pagamento antecipado” dos tributos em discussão.

Assim sendo, no ponto de vista dos julgados do Superior Tribunal de Justiça, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é o mês da ocorrência do fato gerador, que no caso dos autos ocorreu 31/12/2007. Assim, de acordo com a linguagem do Superior Tribunal de Justiça “o termo inicial para contagem do prazo decadencial, nos casos em que houve pagamento antecipado, é a data do

fato gerador da exigência tributária". O prazo fatal para a constituição deste fato gerador ocorreria em 31/12/2012, tendo ocorrido à ciência do lançamento em 10/09/2013 (fl. 3635), está decadente o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário questionado para o ano-calendário de 2007.

Portanto, nos termos do **Acórdão nº 1402-001.954**, nos “lançamentos em que houve pagamento antecipado a contagem do prazo decadencial tem início na data do fato gerador da obrigação tributária discutida” e, por “pagamento antecipado”, se considera os “recolhimentos de tributos em nome da recorrente, mediante retenções do imposto em operações financeiras feitas pela recorrente” bem como “as antecipações, tanto de IRPJ, quanto de CSLL, quitadas com créditos de que era titular, mediante a apresentação de Declarações de Compensação — DCOMPs”. Notem que são duas as “hipóteses de pagamento antecipado” verificadas nos autos e consideradas pelos julgadores como suficientes a atrair a contagem do prazo decadencial nos termos do art. 150, §4º do CTN: (i) retenções na fonte em operações financeiras e (i) estimativas mensais compensadas.

O **Acórdão nº 1402-002.848**, bem como o **Acórdão nº 1402-006.081**, que integram o **Acórdão nº 1402-001.954**, não abordaram o tema da decadência.

Nos termos do art. 118, §3º do RICARF³, não cabe recurso especial contra decisão que adote entendimento de súmula do CARF, ainda que sua aprovação tenha ocorrido após a interposição do recurso. E o **Acórdão nº 1402-001.954**, embora não tenha aplicado a **Súmula CARF nº 138**, que foi aprovada após a sua prolação, está em linha com o seu entendimento. Isso porque, nos termos da referida súmula, o “Imposto de renda retido na fonte incidente sobre receitas auferidas por pessoa jurídica, sujeitas a apuração trimestral ou anual, caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN” e, de acordo com o acórdão recorrido, no ano-calendário de 2007, a Recorrente realizou operações financeiras e sofreu retenções de imposto de renda.

O mesmo não ocorre, entretanto, com a **Súmula CARF nº 123**⁴, que versa sobre a caracterização, como pagamento, para fins de contagem do prazo decadencial, do “imposto de renda retido na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual”, vez que, no presente caso, não é possível confirmar no acórdão recorrido que o imposto de renda retido se refere a rendimentos sujeitos ao ajuste anual ou à tributação exclusiva/definitiva. Igualmente, não aplico o art. 118, §3º do RICARF para não conhecer do recurso especial em razão da **Súmula CARF nº 135**, vez que o enunciado versa sobre “recolhimento do IRPJ e da CSLL, por meio de estimativas

³ § 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

⁴ Súmula CARF nº 123

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 03/09/2018

Imposto de renda retido na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

mensais” e, no presente caso, de acordo com o acórdão recorrido, houve quitação das estimativas por meio de compensação – embora, no mérito, o racional da súmula pudesse ser aplicado ao caso.

De qualquer forma, a **Súmula CARF nº 138** é suficiente para que o recurso especial da Fazenda Nacional não seja conhecido com relação à matéria “aplicação do art. 150 do CTN diante da retenção de tributo pela fonte pagadora, em razão da ausência de pagamento antecipado”, por força do disposto no art. 118, §3º do RICARF.

Ainda que assim não se entenda, no presente caso, não resta caracterizada a exigida divergência interpretativa entre o acórdão recorrido e o **Acórdão paradigma nº 1103-001.151**, que analisou o efeito de retenções sofridas por fontes pagadoras para fins de aplicação do art. 150, §4º do CTN, nos seguintes termos:

Alegou a recorrente a existência de pagamentos representados por diversas retenções realizadas por fontes pagadoras, o que reclamaria a norma do art. 150, §4º, do CTN, iniciando-se a contagem do prazo decadencial da data do fato gerador. Na hipótese, o ano-calendário 2005 estaria alcançado pela decadência.

Tal interpretação não deve ser prestigiada.

Prescreve o art. 150 do CTN: (...)

O dispositivo transcrito trata exclusivamente de pagamento, dito antecipado, como pressuposto para a extinção do crédito tributário, sob condição resolutória de futura homologação, operando-se tacitamente em cinco anos no caso de omissão da autoridade fazendária, por determinação expressa do §4º.

A mens legis indica a necessidade de ação voluntária do pagamento pelo sujeito passivo, demonstrando a sua intenção de adimplir a obrigação tributária. Tal conduta não é encontrada no caso de tributo retido, em que a responsabilidade pelo pagamento é transferida legalmente à fonte pagadora.

O comando legal estaria atendido caso houvesse pagamentos mensais por estimativa. Entretanto, as fichas 11 e 16 da DIPJ/2006retificadora revelam bases de cálculo negativas em todos os meses do ano-calendário 2005, sem qualquer pagamento, portanto (fls. 4.622/4.625 e 4.627/4.630).

Vê-se, pois, que o **Acórdão paradigma nº 1103-001.151** concluiu que as retenções na fonte não configuram pagamento para fins de aplicação do prazo decadencial previsto no §4º do art. 150 do CTN -e, nesse ponto, diverge do recorrido. Por outro lado, afirma **que** “o comando legal estaria atendido caso houvesse pagamentos mensais por estimativa”, não analisando, entretanto, a hipótese de tal estimativa ter sido quitada por compensação, como é o caso do acórdão recorrido.

Disso se extrai que o entendimento contido no **Acórdão paradigma nº 1103-001.151** não é suficiente para reformar o acórdão recorrido, vez que não examina a possibilidade

de a compensação da estimativa mensal ser considerada uma forma de pagamento para fins de aplicação da regra contida no art. 150, §4º do CTN.

Diante do exposto, não conheço do recurso especial quanto à matéria “aplicação do art. 150 do CTN diante da retenção de tributo pela fonte pagadora, em razão da ausência de pagamento antecipado”.

b) Amortização fiscal do ágio, com base no Acórdão paradigma nº 9101-002.592

Conforme se extrai do relatório do **Acórdão nº 1402-001.954**, a operação que ensejou a amortização fiscal do ágio foi a aquisição das ações da PROVIDÊNCIA pela ALNILAN, pessoa jurídica constituída pelos alienantes da PROVIDÊNCIA e transferida para os adquirentes e considerada, pela Autoridade Fiscal, como “empresa-veículo”. Confira-se (fls. 4014-4016):

O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, responsável pela constituição do crédito tributário lançado, esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal (fls. 3491/3576), entre outros, os seguintes aspectos:

- que, desde fevereiro de 2007, a Interessada é sucessora por incorporação da ALNILAN SA, a qual foi uma sociedade que reuniu diversos investidores, nacionais e estrangeiros, em uma associação empresarial, *joint venture*, visando a aquisição das ações da PROVIDÊNCIA, (a Interessada antes da incorporação), dos seus antigos controladores, dentre eles a MILANO ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A;
- que, no entanto, antes disto, a MILANO era proprietária de 99,99% das ações da PROVIDÊNCIA sendo a FAMÍLIA STAROSTIK (sócios fundadores da PROVIDÊNCIA) detentora de 0,01%. As ações da PROVIDÊNCIA haviam sido integralizadas no STAR FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES, (STAR FIP), espécie de “Fundo Veículo” utilizado na transação de venda da PROVIDÊNCIA;
- que, portanto, ALNILAN foi criada em 26/09/2001 com capital social de R\$ 600,00 conforme seu estatuto social. Da data de sua criação até a data de sua primeira alienação, a ALNILAN permanece cinco anos em estado latente, operacionalmente inativa, apenas registrando umas poucas despesas ditas pré-operacionais;
- que a contabilidade da ALNILAN em 2006 registra apenas sete lançamentos, sendo cinco referentes a provisões e pagamentos de taxas de R\$49,00 e R\$80,94, e um pagamento de R\$ 1.482,80 descrito como "LANCTO P/REGUL.DOC. 002 15/06/04 PAGTO NF 113126 LUZ PUBLICIDADE S.PAULO LTDA", datado de 2004 (vide Livro Diário às fls.3335), o que comprova tratar-se de uma empresa operacionalmente inativa;
- que, portanto, os outros dois lançamentos contábeis da ALNILAN datam de 27/10/2006 e se referem à transferência de ações de RODOLPHO PROTASSIO e EDUARDO ZOBARAN, seus sócios fundadores, para os investidores entrantes na

companhia, listados às fls.3.492 e 3.503/3.504, que foram os reais adquirentes da PROVIDÊNCIA;

- que em 27/10/2006, o BANCO SANTANDER apresenta aqueles investidores Carta de Compromisso garantindo duas linhas de crédito para a ALNILAN adquirir 100% das ações da PROVIDÊNCIA, fls.50/80;

- que, no entanto, o banco firma o compromisso de conceder uma linha de crédito de R\$ 642.000.000,00, denominada *bridge loan* (págs. 03 e 16, às fls. 51 e ss.), e outra linha de crédito, subsidiária à primeira linha, no valor de até R\$ 642.000.000,00 do *bridge loan* (somado a outros possíveis empréstimos), na forma de debêntures com prazo de seis anos e amortizáveis a partir do quarto ano (pág. 23, fls. 71 e ss.);

- que os contatos entre as partes, BANCO SANTANDER e aqueles investidores constam à pág. 13 do documento *Commitment*, onde se observa que quem responde pela tomada dos empréstimos são os investidores, representados pelo representante do AIG, Sr. Cristiano Gioia Lauretti, fls.3.505;

- que, em 15/12/2006, celebra-se uma AGE da ALNILAN (fls. 135 e ss.) durante a qual seus acionistas: aprovaram a captação de recursos mediante a emissão para distribuição pública, de notas promissórias comerciais da Companhia, com prazo de vencimento de até 180 dias, com valor total de emissão de R\$642.000.000,00; decidiram que “os recursos captados por meio da Emissão [das Notas Promissórias] serão utilizados pela Companhia exclusivamente para realizar parte do pagamento da aquisição da totalidade das ações representativas do capital social da Companhia Providência Indústria e Comércio (“Providência”), bem como para o pagamento das despesas e comissões da Emissão...”;

- que, sendo assim, consta também que a alienação fiduciária de quaisquer novas ações que forem emitidas, a qualquer título, pela Companhia (ALNILAN) ou pela PROVIDÊNCIA, deverá subsistir após a incorporação da ALNILAN pela PROVIDÊNCIA;

- que, nesta AGE da ALNILAN em 15/12/2006 há menções expressas à futura incorporação às avessas da ALNILAN pela PROVIDÊNCIA, bem como a distinção entre duas linhas de crédito: uma, para que os mencionados investidores pudessem adquirir a PROVIDÊNCIA, a qual se materializou no passivo de R\$475.000.000,00 dos investidores, passivo este indevidamente contabilizado na ALNILAN; e outra, dita de capital de giro de R\$210.000.000,00 para a PROVIDÊNCIA (item 2.16 da Ata), sendo que esta segunda (“capital de giro”), nada tem a ver com a primeira (“crédito para aquisição”), embora, posteriormente, após a incorporação, a PROVIDÊNCIA, em sua contabilidade, passe a tratar os R\$475.000.000,00 (“crédito para aquisição”) como se crédito para “capital de giro” fossem;

- que, em 28/12/2006 a OLIVEIRA TRUST SERVICER S/A e o BANCO SANTANDER S/A celebram com a ALNILAN um contrato de prestação de serviços de agente de

notas e de outras avenças da 1ª distribuição pública de notas promissórias comerciais da ALNILAN S/A (fls. 206 a 406). Na mesma data de 28/12/2006 a ALNILAN e a OLIVEIRA TRUST SERVICER S/A celebram um contrato de prestação de serviços de agente de garantias e de outras avenças (fls. 139 a 205);

- que, sendo assim, tais contratos também afirmam que os recursos captados mediante a emissão de notas promissórias se destinam exclusivamente à aquisição da PROVIDÊNCIA, tendo inclusive previsto a incorporação às avessas da ALNILAN pela PROVIDÊNCIA. Ainda na mesma data, o BANCO SANTANDER S/A expede em favor dos mencionados investidores um documento denominado *Commitment Amendment* (fls.406/424), em complemento ao *Commitment* expedido anteriormente; (...)

- que, neste documento *Commitment Amendment* também se verifica que a utilização da ALNILAN como mera empresa veículo (*specific purpose company* ou “SPC”), e a sua posterior incorporação pela PROVIDÊNCIA (“... *the successor of the SPC...*”), era intenção prévia de conhecimento de todos, especialmente por parte do SANTANDER e dos mencionados investidores; (...)

- que, em 24/01/2007 os acionistas da ALNILAN celebram uma AGE (fls.873 e ss.) em que houve o aumento do capital social da companhia de R\$600,00 para R\$458.329.111,00; (...)

- que, portanto, a integralização dos R\$ 458 milhões de capital social da ALNILAN se deu mediante: Depósitos em conta bancária via contratos de câmbio remetidos pelos acionistas estrangeiros no total de R\$145.699.500,00; e Integralização de ações da PROVIDÊNCIA no valor de R\$312.932.709,00 adquiridas pelos acionistas nacionais mediante os respectivos pagamentos destes acionistas diretamente ao Fundo de Investimento em Participações utilizado como “fundo veículo” para alienação das ações da PROVIDÊNCIA até então detidas pela MILANO, conforme resumido às fls.3.523;

- que, para comprar a PROVIDÊNCIA, a ALNILAN lançou mão de duas operações de pagamento na mesma data de 31/01/2007: Um pagamento ao STAR FIP mediante TED de R\$142.059.122,66 sob histórico “VALOR REFERENTE A TED DE INVESTIMENTOS FAVORECIDO STAR FUNDO DE INVESTIMENTOS”, e Um pagamento ao STAR FIP mediante empréstimo de R\$475.000.000,00 em nome da ALNILAN, mas cujos correspondentes recursos em dinheiro não entraram no caixa ou bancos da ALNILAN, pois foram pagos diretamente ao STAR FIP;

- que a avaliação do investimento da PROVIDÊNCIA na contabilidade da ALNILAN, (conta contábil 333.1 COMPANHIA PROVIDÊNCIA IND COM), no valor de R\$930.000.000,00 ficou decomposto conforme demonstrado às fls.3.523;

- que, no entanto, em 28/02/2007, a PROVIDÊNCIA incorporou a ALNILAN. Em decorrência, o ágio apurado na aquisição da PROVIDÊNCIA, o passivo contraído para aquisição da PROVIDÊNCIA e os juros financeiros vinculados a este passivo

foram transferidos desta à PROVIDÊNCIA, que a partir de então passou a utilizá-los como despesa (amortização do ágio e juros) e custo (amortização de ágio);

- que o ágio apurado na aquisição da PROVIDÊNCIA, o passivo contraído para aquisição da PROVIDÊNCIA e os juros financeiros vinculados a este passivo de fato pertencem aos reais adquirentes, (os anteriormente mencionados investidores), e não à ALNILAN;

Ocorre que o fundamento contido no **Acórdão nº 1402-001.954**, para cancelar a exigência de IRPJ e CSLL decorrente da amortização fiscal do ágio, foi alterado com o advento do **Acórdão nº 1201-002.981**, que conheceu e deu provimento aos embargos de declaração, para, sem efeitos infringentes, corrigir o erro material contido no **Acórdão nº 1402-002.848**, nos seguintes termos:

Correta a interposição dos presentes embargos inominados. Isso porque à época da prolação do acórdão havia dispositivo no Regimento Interno do CARF, a exemplo do atual, determinando que, caso a maioria do colegiado acompanhasse o voto do Conselheiro Relator, porém apenas quanto ao resultado, ou seja, pelas conclusões, se fazia necessário o registro, tanto no voto quando na ementa, dos fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros, conforme se verifica pela leitura do art. 63, § 9º, abaixo transcrito: (...)

Conforme visto pelo relatório, foi exatamente o que ocorreu quando do julgamento do acórdão embargado, uma vez que em relação ao ágio e à omissão de ganho de capital, os Conselheiros Leonardo Couto (presidente), Fernando Brasil e Frederico Gomes acompanharam o relator pelas conclusões. No entanto, as razões de decidir não constaram do voto do relator (Cons. Paulo Cortez) e não houve designação de relator nessa parte, uma vez que as razões expostas pelo Conselheiro Fernando Brasil constaram como “declaração de voto”.

Trata-se, assim, de erro material, pois as razões que prevaleceram na turma constam consignadas na decisão, mas, equivocadamente, foram registradas como declaração de voto, quando deveriam ter integrado a decisão do relator ou consignadas como relatoria designada do Conselheiro Fernando Brasil.

Diante disso, com a integração do **Acórdão nº 1402-002.848** ao **Acórdão nº 1402-001.954**, os fundamentos para o cancelamento da exigência de IRPJ e CSLL decorrente da amortização fiscal do ágio passaram a ser aqueles objeto da declaração de voto do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, quais sejam:

ALNILAN era uma sociedade holding. Nesses casos, entendo que não se deve apegar única e exclusivamente na capacidade operacional de tal sociedade, mas sim em seu propósito negocial, em especial, o porquê de sua constituição.

Conforme já tive a oportunidade de me pronunciar em inúmeros casos atinentes à amortização de ágio mediante utilização de “empresas de passagem” ou “empresas veículos”, há se analisar, em cada caso, se o único propósito de assim

se proceder foi a economia tributária, ou, de modo diverso, se há outros propósitos negociais que justifiquem a constituição de tal empresa.

Esta Egrégia Turma, há um bom tempo, havia firmado entendimento no sentido de que, a amortização do ágio pago com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, com fulcro no art. 7º, inciso III da Lei nº. 9.532/97, deve atender, inicialmente, a 3 (três) premissas básicas, quais sejam:

- o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio;

- a realização das operações originais entre partes não ligadas;

- seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura.

Desde o julgamento do processo nº 16561.720026/201113 (“Caso Bunge” – acórdão nº 1402001.460), no qual fui designado redator do voto vencedor, esta turma, ainda que por voto de qualidade, alterou seu posicionamento.

Fixou-se o entendimento de que, em regra, o ágio efetivamente pago em operação entre empresas não ligadas e calcadas em laudo que comprove a expectativa de rentabilidade futura deve compor o custo do investimento, sendo dedutível somente no momento da alienação de tal investimento (inteligência do art. 426 do Decreto nº 3.000/99 Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99).

Por decorrência, incluiu-se nova premissa para que a amortização do ágio por rentabilidade futura fosse possível, qual seja, a extinção do investimento em razão da absorção do patrimônio da investidora pela investida, ou vice-versa, conforme prevê o art. 386, e seu inciso III, do RIR/99.

Naquele caso a hipótese ainda tratava da utilização de empresa veículo cujo único objetivo foi possibilitar, mediante reestruturação societária meramente artificial e formal, a amortização do ágio.

No presente caso, não há dúvidas que investida (Recorrente) e investidora (ALNILAN) passassem a ser uma única pessoa jurídica (mediante incorporação reversa).

No que tange ao propósito negocial na constituição de ALNILAN, convenci-me de que havia diversas justificativas para que assim se procedesse, em especial em razão da participação de inúmeros investidores (muitos deles estrangeiros) e as dificuldades, algumas talvez intransponíveis, na obtenção de empréstimos necessários às aquisições realizadas (quer em razão da aprovação do financiamento, quer pela impossibilidade de concessão de empréstimos a estrangeiros e a fundos de participação). A esses motivos somam-se ainda as dificuldades que surgiriam se os ex sócios da Recorrente, para concretização da alienação de suas ações, tivessem que fechar negócios individualmente com cada investidor, alguns, conforme explanado, domiciliados no exterior.

Assim sendo, entendo restarem justificados os motivos extra tributários para a constituição de ALNILAN.

E, considerando-se que os demais pressupostos para amortização do ágio restaram demonstrados, voto por dar provimento ao recurso em relação a tal infração.

Vê-se, pois, nos termos do entendimento prevalente quando do julgamento do acórdão recorrido, (i) houve a confusão patrimonial entre investidora e investida, vez que “não há dúvidas que investida (Recorrente) e investidora (ALNILAN) passassem a ser uma única pessoa jurídica”; e (ii) estavam “justificados os motivos extra tributários para a constituição de ALNILAN”, quais sejam, a “participação de inúmeros investidores (muitos deles estrangeiros) e as dificuldades, algumas talvez intransponíveis, na obtenção de empréstimos necessários às aquisições realizadas (quer em razão da aprovação do financiamento, quer pela impossibilidade de concessão de empréstimos a estrangeiros e a fundos de participação)”, bem como “as dificuldades que surgiriam se os ex sócios da Recorrente, para concretização da alienação de suas ações, tivessem que fechar negócios individualmente com cada investidor, alguns, conforme explanado, domiciliados no exterior”.

O **Acórdão paradigma nº 9101-002.592**, por sua vez, analisou a operação por meio da qual investidores japoneses (grupo BRAZIL JAPAN IRON) e coreanos (grupo POSCO) adquiriram a NAMISA da CSN, sua controladora. Igualmente se trata de uma aquisição de investimento com a utilização de uma “empresa-veículo”. Confira-se:

O contexto trata de negociação no qual investidores japoneses (grupo BRAZIL JAPAN IRON) e coreanos (grupo POSCO) adquiriram o capital NAMISA (Contribuinte), subsidiária da CSN.

Vale apreciar a sequência dos fatos:

- 1º) A CSN, que controlava a NAMISA (99,99%), criou a empresa BIG JUMP;
- 2º) a BIG JUMP recebeu em 30/12/2008 o valor de R\$7,40 bilhões das empresas BRAZIL JAPAN IRON e POSCO;
- 3º) no mesmo dia, a BIG JUMP repassou R\$86,56 milhões para a CSN, a título de compra de 0,7907% do capital da NAMISA, e repassou R\$7,28 bilhões para a NAMISA, a título de capitalização da empresa;
- 4º) parcela do preço correspondente a R\$4.093.701.875,14 foi registrada pela BIG JUMP como ágio fundamentado em rentabilidade futura, amparado em laudo, decorrente da aquisição com sobrepreço de participação de 40% da participação societária da NAMISA;
- 5º) no mesmo dia, a NAMISA transferiu os R\$7,28 bilhões para a CSN, a título de “antecipações de pagamentos referentes à aquisição futura de minério de ferro e de serviços portuários de embarque de minério de ferro para exportação”;
- 6º) em 30/07/2009, a NAMISA incorporou a BIG JUMP;
- 7º) a NAMISA passou a amortizar despesa de amortização de ágio, escriturada no valor de R\$4,1 bilhões.

São os fatos.

Diante disso, os julgadores concluíram que “é incontestável que foram os grupos BRAZIL JAPAN IRON e POSCO que efetivamente acreditaram na mais valia do investimento (NAMISA), coordenou e comandou os estudos de rentabilidade futura do investimento a ser adquirido e desembolsou os recursos para a aquisição”. No entanto, o “evento de incorporação deu-se entre a BIG JUMP e NAMISA. Ou seja, sem a presença do BRAZIL JAPAN IRON e POSCO, os reais investidores”. Diante disso, não “se consumou o encontro de contas entre a investidora (BRAZIL JAPAN IRON e POSCO) e a investida (NAMISA), não atendido, portanto, aspecto material (vide item 7 do voto)”.

Note-se que, enquanto no recorrido havia motivos extratributários para a constituição da ALNILAN – como esclareceu o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, na declaração de voto apresentada no **Acórdão nº 1402-001.954** e que passou a ser considerada como fundamento da decisão após a prolação do **Acórdão nº 1402-002.848** - no **Acórdão paradigma nº 9101-002.592**, a BIG JUNMP, “empresa veículo”, foi tida como “empresa sem substância, de “papel”, foi utilizada para mera passagem dos recursos necessários à aquisição do investimento”. Esse entendimento pode ser extraído, dentre outros, dos seguintes trechos do acórdão paradigma:

Constata-se, com nitidez, a construção artificial do suporte fático, mediante utilização de empresa de caráter estritamente formal, para que a operação societária pudesse se amoldar à hipótese de incidência de despesa de amortização do ágio (item 6 do voto). Movimentações na mesma data ou em datas próximas, utilização de empresa sem nenhuma substância (BIG JUMP), com o deliberado intuito de fabricar uma despesa com repercussão na base tributável. O recurso para aquisição da NAMISA, no mesmo dia 30 de dezembro de 2008, “passeou”, primeiro, pela BIG JUMP, segundo, para a NAMISA e, terceiro, finalmente, foi para quem deveria ter sido destinado, a CSN, a alienante. Ocorre que o “passeio” que não se presta a materializar uma despesa dedutível. Completamente desvirtuada situação no qual a NAMISA, investida, aproveita-se, ela mesma, do sobrepreço pago por suas próprias ações, para deduzir despesa. (...)

O que se observa, com clareza, é que a autoridade autuante destaca que a transação, de fato, não envolveu a BIG JUMP, que, por ser empresa sem substância, de “papel”, foi utilizada para mera passagem dos recursos necessários à aquisição do investimento, e que os recursos foram direcionados, na realidade, para a CSN. Trata-se de fundamento que acolho no presente voto, independente de ter sido suscitado pela PGFN, porque o julgador não se encontra vinculado aos argumentos das partes do processo.

Nesse sentido, deve ser restabelecida a autuação fiscal em relação à glosa de despesa de amortização de ágio.

Diante da dessemelhança entre recorrido e **Acórdão paradigma nº 9101-002.592** no que se refere à necessidade e ao papel efetivamente desenvolvido pela “empresa-veículo”, não se pode afirmar que os julgadores do paradigma, caso estivessem diante da situação contida no recorrido, reformariam o julgado. Por essa razão, não conheço do recurso especial quanto à matéria “amortização fiscal do ágio”.

c) Qualificação da multa de ofício, com base nos Acórdãos paradigma de números 9101-002.802 e 1101-000.899

No que se refere à matéria “qualificação da multa de ofício”, no **Acórdão nº 1402-001.954**, ao julgar o recurso de ofício, após longas considerações teóricas acerca da hipótese de qualificação da multa de ofício, assim concluiu o Relator:

Nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas e por decorrência da natureza característica desses tipos, o legislador tributário entendeu presente o “intuito de fraude”.

Como se vê, exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento. Inaplicável nos casos de presunção simples de omissão de rendimentos / receitas ou mesmo quando se tratar de omissão de rendimentos / receitas de fato. Inaplicável também quando se tratar de dedução indevida de despesas. (...)

É de se ressaltar, que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, receitas, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Assim, entendo que, no caso dos autos, não se percebe, por parte da contribuinte, a prática de ato doloso para a configuração do ilícito fiscal. A informação de que o suplicante deixou de adicionar ao lucro do exercício para fins apuração da base de cálculo do tributo de alguma receita em valores expressivos e de forma continuada, para mim caracteriza motivo de lançamento de multa simples sem qualificação.

Desta forma, só posso concluir pela inaplicabilidade da multa de lançamento de ofício qualificada, devendo ser mantida a decisão recorrida.

Assim sendo e considerando que todos os elementos de prova que compõe a presente lide foram objeto de cuidadoso exame por parte da autoridade julgadora

de Primeira Instância e que a mesma deu correta solução à demanda, aplicando a legislação de regência à época da ocorrência do fato gerador, fazendo prevalecer à justiça tributária, VOTO pelo conhecimento do presente recurso de ofício, e, no mérito, NEGO provimento.

Disso se extrai que, em uma operação de aquisição de participação societária com a utilização de “empresa-veículo”, na qual a constituição da dita empresa veículo foi justificada por motivos extra tributários – como se extrai da declaração de voto do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, apresentada no **Acórdão nº 1402-001.954** e que passou a ser considerada como fundamento da decisão após a prolação do **Acórdão nº 1402-006.081** – concluíram os julgadores que deveria ser mantida a redução da multa de ofício tendo em vista a ausência de prática de ato doloso para a configuração do ilícito fiscal.

No **Acórdão paradigma nº 9101-002.802**, por sua vez, analisou-se duas operações: (i) a incorporação da empresa PRODESMAQ S/A; e (ii) a incorporação da empresa ITW CANGURU, sendo que apenas a primeira ensejou a aplicação da multa de ofício qualificada. A operação de incorporação da empresa PRODESMAQ S/A foi assim descrita no **Acórdão paradigma nº 9101-002.802**:

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 efls. 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 Avenças”) 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. (...)

A partir da análise desses dois eventos societários, a Fiscalização concluiu (TVF efls. 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. (...)

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”.

A multa qualificada decorrente da incorporação da empresa PRODESMAQ S/A foi mantida no Acórdão paradigma nº 9101-002.802 com base no seguinte entendimento:

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 negocial, 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: (...)

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.

Vê-se, portanto, que no **Acórdão paradigma nº 9101-002.802** a qualificação da multa teve por base, dentre outros, o fato de haver a interposição de uma empresa sem “atividade econômica, sem qualquer custo, sem qualquer dispêndio”, que é artificial e evidencia a existência de simulação – entendimento esse compartilhado, por unanimidade, por esta 1ª Turma da CSRF⁵, no Acórdão nº 9101-006.990, julgado em 04.06.2024. No **Acórdão nº 1402-006.081**, integrado pelo **Acórdão nº 1402-002.848**, bem como pelo **Acórdão nº 1402-006.081**, por sua vez, a empresa veículo foi considerada “legítima” e sua constituição justificada por razões extrafiscais. Diante disso, não vislumbro a exigida similitude fática entre recorrido e paradigma, razão pela qual o **Acórdão paradigma nº 9101-002.802** não se presta para demonstrar a divergência interpretativa.

No **Acórdão paradigma nº 1101-000.899**, conforme de extrai do voto vencedor da Redatora Conselheira Edeli Pereira Bessa, a “AVERDIN criou nas empresas veículo APENINA e MKV o patrimônio necessário para que estas adquirissem a LISTEL e nelas restasse registrado o ágio pago nesta operação”. Diante dessa operação, a multa de ofício qualificada foi mantida com base nos seguintes fundamentos:

Observo, ainda, que a autoridade lançadora aplicou multa qualificada, por entender que o negócio jurídico praticado foi fictício, *montado apenas para gerar uma vultosa exclusão do Lucro Real*. E, embora a oposição feita ao laudo não mereça prosperar, os fatos descritos demonstram que a APENINA e a MKV foram criadas apenas para receber em 01/06/99 o capital aplicado na aquisição da LISTEL, a qual migrou do controle indireto exercido pela AVERDIN para o controle direto desta após as incorporações que deram ensejo à amortização do ágio aqui em debate. Nas palavras da Fiscalização, *a incorporação da ALIENA e da APENINA pela LISTEL não alterou a composição do capital social da incorporadora, já que as participações daquelas duas no capital da LISTEL eram seus únicos ativos*.

Conclui-se, daí, que a criação da APENINA e da MKV teve por objetivo, apenas, construir um cenário que se assemelhasse à hipótese legal que autoriza a amortização do ágio pago na aquisição de investimentos, circunstância que,

⁵ Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

infringe os incisos II e IV do art. 1º e o inciso I do art. 2º da Lei nº 8.137/90; bem como o art. 72 da Lei nº 4.502/64. Assim, a multa qualificada deve subsistir.

Da ementa do referido julgado fica claro que a manutenção da multa decorreu da prática de negócio jurídico fictício. Confira-se:

MULTA QUALIFICADA.

Sujeita-se a multa qualificada a exigência tributária decorrente da prática de negócio jurídico fictício, que se presta, apenas, a construir um cenário semelhante à hipótese legal que autoriza a amortização do ágio pago na aquisição de investimentos.

Portanto, enquanto, no **Acórdão paradigma nº 1101-000.899**, a prática de negócio jurídico fictício, consubstanciado na utilização de empresa-veículo para possibilitar a amortização fiscal do ágio sem que haja extinção do investimento, levou à manutenção da multa qualificada, nos **acórdãos recorridos** a qualificação foi afastada por se entender que não configura ato doloso para a configuração do ilícito fiscal utilização de “empresa-veículo”, cuja constituição foi justificada por motivos extra tributários.

Diante do exposto, entendo que o **Acórdão paradigma nº 1101-000.899** igualmente não se presta para demonstrar a divergência interpretativa e, por essa razão, não conheço do recurso especial com relação à matéria “qualificação da multa de ofício”.

d) Cumulação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa com multa de ofício proporcional para fatos geradores ocorridos após 2007, com base nos Acórdãos paradigma de números 9101-003.002 e 9101-002.745

No que se refere à matéria “cumulação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa com multa de ofício proporcional para fatos geradores ocorridos após 2007”, o **Acórdão nº 1402-001.954** assim delimitou a questão:

Como visto, o cerne da questão consiste em perquirir se é legítima, ou não a aplicação concomitante da multa de ofício prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, atual art. 44, § 1º, da mesma Lei, com a multa isolada de que trata o art. 44, § 1º, inciso IV, atual art. 44, inciso II, alínea “b”, ambos da mesma Lei.

E a cumulação da multa de ofício com a multa isolada foi afastada no **Acórdão nº 1402-001.954** com base, em resumo, nos seguintes fundamentos:

Encontra-se consolidado na maioria das câmaras do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) o entendimento acerca da impossibilidade de aplicação conjunta sobre mesma base de cálculo, das multas previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430, de 1996, com aquela relativa à ausência de recolhimento mensal por estimativa (art. 44, § 1º, IV) prevista para aplicação isoladamente do tributo

Ora, da simples leitura do entendimento aplicado, se vê que a impossibilidade de se aplicar multa de ofício com multa isolada sobre mesma base de cálculo é matéria pacificada nesta Corte. Isto porque, cediço que o interesse do Estado é arrecadar o tributo que lhe é devido, não punir indevidamente os administrados. (...)

O disposto no inciso IV, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação vigente à época dos fatos estabelecia sanção que deveria ser aplicada na hipótese do sujeito passivo não promover o recolhimento mensal das antecipações de um provável imposto de renda e contribuição social. Para que incida, a sanção é condição que ocorram dois pressupostos: (a) falta de pagamento ou pagamento a menor do valor do imposto apurado sobre uma base estimada em função da receita bruta; e (b) o sujeito passivo não comprove, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

Examinando-se o conteúdo prescritivo dos textos legais acima transcritos, resta evidente que o *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 determina que a multa seja calculada "*sobre a totalidade ou diferença de tributo*". Ou seja, as penalidades previstas nos incisos I e II, e no § 1º, IV, referem-se todas à falta de pagamento de tributo. Assim, ambas as penalidades discutidas nesse processo, por força da previsão legal, incidem sobre o mesmo ato infracional, qual seja o não pagamento ou o pagamento a menor do tributo devido.

O referido acórdão foi objeto de embargos de declaração pela Fazenda Nacional em razão de suposta omissão com relação aos efeitos da mudança legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007) na redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Diante disso, sobreveio o **Acórdão nº 1402-002.848**, cujo relatório explica a origem da omissão imputada ao julgado:

Conforme já relatado, os embargos dizem respeito à cominação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas. Embora o lançamento diga respeito a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2007 e 2008, quando já vigia a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 dada pela nº 11.488/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351/2007), o voto condutor do aresto somente teria abordado a cominação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com base na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (cita-se e transcreve-se, inclusive, o *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96, § 1º, incisos IV e V, que foram, inclusive, revogados pela Lei nº 11.488/2007).

E, ao fim, concluem os julgadores no **Acórdão nº 1402-002.848**:

Veja-se que não foi mencionado o ano de 2007 pois, também segundo o texto do mesmo acórdão, quanto a este período, operou-se a decadência do direito de lançar, o que por si só justifica não ter sido objeto de discussão de fato ou de direito em relação à multa isolada ou qualquer outro tema neste ano em especial.

É conhecido o posicionamento dos dois conselheiros divergentes, no sentido de que, com a legislação nova, não se aplica o entendimento que vinha prevalecendo até 2006, pelo afastamento da multa isolada. Conhecido também o posicionamento oposto, na época, exarado em diversas ocasiões pelo Ilustre Cons. Frederico de Alencar, que só admitia a aplicação da multa isolada sobre o que fosse excedente em termos de base de cálculo.

Em outras palavras: o então relator, à época, apenas admitia a incidência da multa isolada caso o valor desta superasse o valor imposto a título de multa de ofício relativamente ao mesmo ano-calendário, o que não é o caso. Esta discussão sequer foi tratada no processo.

Saliento aqui que não pretendo fazer prevalecer, por via transversa, meu entendimento já mencionado quanto ao tema (multa isolada). Caminho apenas no sentido de entender que mesmo sendo defeituosa a fundamentação do voto do relator, como bem apontado pela Embargante, não há o que ser reparado quanto ao mérito da decisão final.

Caso contrário, ou seja, mesmo reconhecida a omissão fundamentação, não podemos agora, posteriormente ao julgamento do Recurso Voluntário, julgar o tema novamente, pois acabaríamos por adotar ao caso concreto o entendimento atual da Turma, o que, salvo melhor juízo, não me parece adequado, visto que a turma originária discutiu e decidiu sobre isso, o que impõe nosso respeito e acatamento, concordando ou não com a solução dada à época.

Isso posto, voto por acolher os embargos para reconhecer a omissão apontada, sem efeitos infringentes, para esclarecer que o posicionamento majoritário da Turma, na composição à exata época do julgamento, não admitia a aplicação de multa isolada cumulada com multa de ofício, rerratificando-se pois, o acórdão 1402001.954, especialmente em relação a aplicação do artigo 44 da Lei 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/07 (exigência das multas isoladas).

Portanto, embora o relator do **Acórdão nº 1402-001.954** tivesse um posicionamento distinto com relação à cumulação da multa isolada com multa de ofício para períodos posteriores à 2007, concluíram os julgadores no **Acórdão nº 1402-002.848** que, com relação aos anos-calendário de 2008 e 2009 – portanto, posteriores à alteração inserida no artigo 44 da Lei 9.430/1996 pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007 – que a multa isolada deveria ser cancelada.

No **Acórdão paradigma nº 9101-003.002**, examinou-se a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal de CSLL após a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351/2007, no art. 44, da Lei nº 9.430/1996 e entendeu a Redatora, que a nova redação é clara acerca da “possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável”. Ademais, afastou a aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela referida medida provisória no art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Por sua vez, no **Acórdão paradigma nº 9101-002.745**, concluíram os julgadores pela possibilidade de exigência concomitante entre multa de ofício e multa isolada por falta de recolhimento de estimativas exigida com base no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 com a redação atribuída pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007.

Assim, conheço o recurso especial quanto à matéria “cumulação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa com multa de ofício proporcional para fatos geradores ocorridos após 2007” com base em ambos os paradigmas.

II - MÉRITO

a) Cumulação de multa isolada com multa de ofício

Nos autos de infração subjacentes, com relação aos anos-calendário de 2008 e 2009, a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais teve por base o art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, conforme abaixo:

“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”.

Acerca da possibilidade de exigência concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e multa de ofício é a Súmula CARF 105, aprovada em 08.12.2014: “A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício”.

Os precedentes que ensejaram a aprovação da Súmula CARF 105⁶ concluíram pela impossibilidade de concomitância entre multa isolada por falta de recolhimento de estimativa e multa de ofício por falta de recolhimento de tributo com base nos seguintes fundamentos: (i) aplicação do critério da consunção, segundo o qual a primeira conduta (falta de recolhimento da estimativa mensal) é meio de execução, é etapa preparatória da segunda (falta de recolhimento do tributo ao final do ano-calendário); (ii) a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa somente pode ser exigida no curso do ano-calendário, tendo em vista que, ao final do exercício,

⁶ Acórdãos precedentes: 101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

desaparece a base impositiva da multa isolada, surgindo uma nova base, que corresponde ao tributo efetivamente apurado, única que pode ser objeto de penalização; e (iii) não é legítima a exigência de duas penalidades (multa isolada e multa de ofício) com base no mesmo fato apurado em procedimento fiscal.

Cumprido ressaltar, entretanto, que a referida súmula versa sobre a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com base na redação original do art. 44 §1º, IV da Lei nº 9.430/1996, enquanto a multa ora em discussão foi lançada com fundamento no art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/1996, com a redação que lhe foi atribuída pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007. Confira-se, abaixo, a comparação entre a redação dos referidos dispositivos:

Art. 44 §1º, IV da Lei nº 9.430/1996 (redação original)	Art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/1996 (redação do art. 14 da Lei nº 11.488/2007)
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. (...) § 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas: IV - <u>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;</u>	Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (...) II - de 50% (cinquenta por cento), exigida <u>isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal</u>: (...) b) <u>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.</u>

Da análise do quadro acima, pode-se concluir que não houve alteração substancial na penalidade aplicada por falta de recolhimento de estimativas mensais – exceto com relação à redução no seu percentual. Embora a redação atribuída ao dispositivo pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007 utilize a expressão “exigida isoladamente sobre o valor do pagamento mensal”, isso não a diferencia da multa isolada versada na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, tendo em vista que ambas as redações fazem referência expressa ao art. 2º da Lei nº 9.430/1996, que trata do pagamento mensal por estimativa.

Portanto, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com fundamento no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com redação do art. 14 da Lei nº 11.488/2007, é a mesma daquela versada na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, exceto com relação ao seu percentual. Tanto é assim que, de acordo com a exposição de motivos da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 teve por objetivo *"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"*⁷.

Diante disso, apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada “lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996”, entendo que os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Ademais, o STJ, por meio de suas duas turmas, concluiu pela impossibilidade de exigência concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa com multa de ofício, em razão da aplicação do princípio da consunção ou da absorção. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. OFENSA AOS ARTIGOS 489 E 1.022, AMBOS, DO CPC/2015. NÃO CARACTERIZAÇÃO. 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. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO. (...)

6. Logo, o princípio da consunção ou da absorção é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas, hipótese em que a infração mais grave absorve as de menor gravidade, como no caso em apreço. Assim, em casos como o ora analisado, deve-se imperar a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de

⁷ Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Exm/EMI-3-MF-MPS-Mpv-351-07.htm, acesso em 09.08.2022.

recolhimento de tributo, em detrimento da multa prevista no artigo 12, inciso III, da Lei 8.218/1991.

7. Recurso Especial conhecido e não provido. (REsp n. 2.104.963/RJ, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 5/12/2023, DJe de 19/12/2023, grifamos.)

TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

1. A multa de ofício tem cabimento nas hipóteses de ausência de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, sendo exigida no patamar de 75% (art. 44, I, da Lei n. 9.430/96).

2. A multa isolada é exigida em decorrência de infração administrativa, no montante de 50% (art. 44, II, da Lei n. 9.430/96).

3. A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção. Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.603.525/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 25/11/2020; AgRg no REsp 1.576.289/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 27/5/2016; AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp n. 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 24/3/2015.

4. Recurso especial provido. (REsp n. 1.708.819/RS, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 7/11/2023, DJe de 16/11/2023, grifamos.)

Ressalta-se que, no REsp n. 2.104.963/RJ, julgado pela Segunda Turma do STJ, o caso concreto trata da multa prevista no artigo 12, III, da Lei nº 8.218/1991, isto é, da multa por ausência de entrega ao Fisco de arquivos digitais contendo registros contábeis. No entanto, o racional adotado para afastar a concomitância da referida multa com a multa de ofício é o princípio da consunção e a jurisprudência citada no acórdão refere-se à concomitância entre multa de ofício e multa isolada por falta de recolhimento de estimativa.

Portanto, seja em razão da plena aplicação do racional da Súmula CARF 105 ao presente caso, seja em virtude da jurisprudência de ambas as turmas do STJ, deve ser dado provimento ao recurso especial do sujeito passivo, para exonerar a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais.

Diante do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial.

III – CONCLUSÕES

Diante do exposto, voto por CONHECER do RECURSO ESPECIAL apenas quanto à matéria “cumulação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa com multa de ofício

proporcional para fatos geradores ocorridos após 2007” e, na parte conhecida, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic