



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.728232/2013-16
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.249 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 10 de agosto de 2022
Recorrente PROCÓPIO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. ART. 67 DO ANEXO II DO RICARF. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial que aponta como paradigma de divergência acórdão que examine planos fático e jurídico fática distintos dos analisados no aresto recorrido.

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

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS. NOVA REDAÇÃO DADA PELA MP 351/2007. APLICÁVEL À FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS A PARTIR DE JANEIRO DE 2007.

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007, a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

MULTA QUALIFICADA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. VÍCIO DE CAUSA. DESCABIMENTO.

Sendo caracterizado o vício da causa e fixado o entendimento de que houve a prática de um planejamento tributário não oponível ao fisco, não deve prevalecer a qualificação da multa de ofício aplicada pela fiscalização.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

MULTAS ISOLADAS. DECADÊNCIA. INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO. APURAÇÃO MENSAL.

O fato gerador de recolhimento das estimativas é mensal, o que implica que o lançamento de multa isolada por falta de seu recolhimento pode ser formalizado a partir do dia seguinte ao inadimplemento da obrigação tributária, ou seja, no primeiro dia do mês seguinte ao não pagamento da estimativa.

Desse modo, a contagem do prazo decadencial, com base no art. 173, I, do CTN, deve refletir essa periodicidade mensal, e não anual, para determinação do *dies a quo* para o lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação às matérias “1 - termo inicial para contagem da decadência da multa isolada”, “2 - inaplicabilidade da multa qualificada em relação à dedução indevida de despesas com amortização de ágio e “4 - impossibilidade de se aplicar concomitantemente multa isolada e multa de ofício”, vencida a conselheira Livia De Carli Germano que conhecia do recurso em menor extensão, não admitindo também a matéria “2”. No mérito, acordam em: (i) em relação à matéria “1”, por maioria de votos, dar provimento ao recurso para extinguir, por decadência, o crédito tributário referente às multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas relativas aos meses de janeiro a outubro de 2007, vencida a conselheira Edeli Pereira Bessa que votou por negar-lhe provimento; (ii) em relação à matéria “2”, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto (relator), Edeli Pereira Bessa, , Luiz Tadeu Matosinho Machado e Carlos Henrique de Oliveira que votaram por negar-lhe provimento; e (iii) em relação à matéria “4”, negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto que votaram por dar-lhe provimento. Quanto à matéria “2”, votaram pelas conclusões do voto vencido os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Fl. 3 do Acórdão n.º 9101-006.249 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10980.728232/2013-16

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto por PROCÓPIO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA em face do Acórdão nº 1402-002.203 (07/06/2016) cuja ementa, e respectivo dispositivo, restaram assim redigidos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. PESSOAS LIGADAS. INDEDUTIBILIDADE.

Incabível a formalização do ágio como decorrência de operação societária realizada entre pessoas ligadas, pela inexistência da contrapartida do terceiro que gere o efetivo dispêndio.

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário:

2007, 2008, 2009

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NÃO DEMONSTRADO. IMPROCEDÊNCIA.

A caracterização da solidariedade obrigacional prevista no inciso I, do art. 124, do CTN, prescinde da demonstração do interesse comum de natureza jurídica, e não apenas econômica, entendendo-se como tal aquele que recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação.

TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. ART. 135, DO CTN.

O artigo 135 só encontra aplicação quando o ato de infração à lei societária, contrato social ou estatuto cometido pelo administrador for realizado à revelia da sociedade. Caso não o seja, a responsabilidade tributária será da pessoa jurídica. Isto porque, se o ato do administrador não contrariar as normas societárias, contrato social ou estatuto, quem está praticando o ato será a sociedade, e não o sócio, devendo a pessoa jurídica responder pelo pagamento do tributo.

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando constatado dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo (STJ Primeira Seção de Julgamento, Resp 973.733/SC, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 12/08/2009, DJ 18/09/2009).

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário:**2007, 2008, 2009****MULTA DE OFÍCIO. NATUREZA CONFISCATÓRIA.**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 2)

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE.

A dedução de custos ou despesas referentes a operações em relação as quais não foi demonstrada a efetiva realização caracteriza a fraude prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/64; justificando a imputação da multa qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer a multa qualificada e negar provimento ao recurso voluntário.

A exigência em discussão nos autos refere-se a autos de infração de IRPJ e CSLL a supostas deduções indevidas de amortização de ágio gerado internamente, de glosas de despesas financeiras relativas a mútuos com os sócios, bem como de multa qualificada (150%) incidente sobre os valores exigidos de ofício e de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL.

O relatório da decisão recorrida muito bem esclarece os contornos da lide:

No que se refere ao ágio, as operações sob exame podem ser descritas:

- Inicialmente, a empresa PROCÓPIO PARTICIPAÇÕES LTDA, pessoa jurídica já existente, possuía cotas de participação na interessada valor de R\$1.979.914,38. Em laudo emitido em 16 de novembro de 2004 (fls. 688 a 761), a DELOITTE TOUCHE TOHMATSU apresentou resultado de avaliação econômico-financeira realizado para estimar o valor, em 31 de outubro de 2004, das cotas da interessada, tendo concluído que, naquela data, o valor de mercado da empresa era de R\$ 55,944 milhões.

- Por outro lado, em 30 de novembro de 2004, conforme consta da Segunda Alteração Contratual da empresa ECOBALANCE SOLUÇÕES AMBIENTAIS LTDA (fls. 762 a 770), doravante denominada unicamente ECOBALANCE, seus únicos sócios MAURÍCIO MACHADO DIAS e MARCELO DORNELLES ARNDT transferiram a totalidade de suas cotas para PROCÓPIO PARTICIPAÇÕES LTDA (99,99%), INÁCIO PROCÓPIO NETO e ELIZABETH PROCÓPIO. Nesse mesmo documento, foi registrado o aumento do capital social da ECOBALANCE em mais R\$ 55,944 milhões, importância totalmente subscrita pela PROCÓPIO PARTICIPAÇÕES LTDA mediante a transferência das cotas que detinha na interessada, e também a alteração do nome empresarial da sociedade para ALTERNATIVA.

- Assim, o capital social da ALTERNATIVA passou de R\$ 30 mil para R\$ 55,977 milhões, sendo R\$ 55,944 milhões representados por cotas de participação na interessada, que passaram a ser de sua propriedade, o que a tornou, portanto, detentora de 99,8% do capital social daquela pessoa jurídica, conforme informação extraída do sistema CNPJ (fl. 814).

- Por fim, em 29 de dezembro de 2004, a interessada incorporou a ALTERNATIVA, sua sócia majoritária. A transação foi amparada pelo Laudo de Avaliação para Incorporação de Sociedade de fls. 771 a 773, datado de 17 de

dezembro de 2004, o qual apresenta o teor do Balanço Patrimonial da ALTERNATIVA levantado em 15 de dezembro de 2004.

Assim, de acordo com o Fisco, o ágio registrado na interessada por ocasião da operação de incorporação da ALTERNATIVA, realizada em 29 de dezembro de 2004, decorreu da integralização de capital realizada pela PROCÓPIO PARTICIPAÇÕES LTDA na ALTERNATIVA, em 30 de novembro daquele ano, por meio de cotas da própria interessada avaliadas pelo seu valor de mercado.

As despesas com juros referem-se a mútuos contraídos junto a sócios pessoas físicas. A autoridade lançadora questionou a forma de registro dos empréstimos que foram contabilizados a débito de lucros acumulado e a crédito do passivo.

Teceu comentários sobre a taxa de juros pactuada nos contratos, questionou a idoneidade desses instrumentos principalmente pela ausência de registro público, registrou que os sócios não tinham suporte para suprir a empresa e, por fim, manifestou-se no entendimento de que os empréstimos seriam fictícios.

A imputação da multa qualificada foi justificada pelo fato de o sujeito passivo ter adotado uma série de procedimentos, os quais justificou terem como objetivo a preparação da empresa para a abertura de capital e a proteção do patrimônio dos sócios nessa ocasião. Entretanto, restou amplamente comprovado que os procedimentos adotados não eram necessários ao objetivo alegado pelo interessado, da mesma forma que ficou inequivocamente demonstrada a não ocorrência, de fato, da operação de empréstimo que gerou despesas da ordem de R\$ 5 milhões por ano.

Foi imputada responsabilidade solidária aos sócios Inácio Procópio Neto e Elizabeth Procópio.

A pessoa jurídica autuada e os coobrigados apresentaram impugnação.

O sujeito passivo suscita a decadência e afirma que as operações societárias realizadas visaram a reestruturação societária para futura abertura de capital com base legal no art. 36, da Lei 10.637/92 [sic].

Afirma que o ágio tem amparo legal e sustenta que se as operações não foram impugnadas pelo fisco, sendo, pois, validades e eficazes e não tendo sido impugnado quer em sua forma quer em seu conteúdo, não há espaço para o fisco glosar somente os seus efeitos (dedutibilidade na apuração do IRPJ e da CSSL), pois estes, são decorrentes da lei e não da vontade discricionária da autoridade. Dado a premissa que é o negócio jurídico válido e eficaz que tem o laudo como fundamento de valor do ágio, o efeito tributário do ágio (isto é dedutibilidade), é inexorável e não depende da autoridade querer ou não querer. Se está frente a um efeito ex-lege, que se opera independente da vontade de quem quer que seja. O mesmo passa a existir pelo império da lei.

No que se refere às despesas com juros, afirma não existir qualquer irregularidade no procedimento adotado pela empresa e seus sócios uma vez que a existência dos lucros acumulados é inquestionável.

Para a concretização da operação de mútuo, o impugnante efetuou distribuição dos lucros acumulados a partir de agosto de 2000 até o exercício de 2003 aos seus sócios.

Após a efetiva distribuição dos lucros em comento, os sócios realizaram a devolução destes valores à empresa na forma de empréstimo, suportados por

contratos de mútuo firmado entre as partes (acima descritos), estabelecendo remuneração com base na prática do mercado.

Aduz ser irrelevante, para a análise da configuração de nulidade da operação, o fato de o lucro não ter transitado na conta dos sócios para, posteriormente, depois de firmado contrato de mútuo, serem creditados na conta da impugnante.

Desta forma, prossegue, somente poderiam ser considerados nulos os contratos firmados caso fosse verificado que os lucros acumulados eram inexistentes, o que, como bem demonstrado, não há como ser questionada, uma vez que os mesmos estão corretos e foram devidamente contabilizados.

Logo, pelos lançamentos contábeis da impugnante, que ressalta-se, não foram descaracterizados pela fiscalização, argumenta ficar clara a inexistência de irregularidade na operação que promoveu a baixa dos lucros acumulados e promoveu a transferência destes valores para a conta contrato de mútuo.

Desta feita, embora não tenha ocorrido o fluxo financeiro na operação, o fato é que houve a distribuição dos lucros aos sócios e esses o disponibilizaram à impugnante com respaldo em contratos de mútuo.

Contesta a qualificação da multa de ofício, a concomitância entre as multas e reclama que na apuração da multa isolada não foram deduzidos o saldo de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL.

Os coobrigados apresentaram impugnação afirmando, em resumo, não ter sido demonstrada a prática de qualquer ato contrário à lei.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento prolatou o Acórdão 14-54.963 dando provimento parcial à impugnação para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75% no que se refere à exigência decorrente da glosa de despesas com juros e reduzir a base de cálculo da multa isolada com utilização do saldo de prejuízos fiscais.

Devidamente cientificados, o sujeito passivo e os coobrigados apresentaram recurso voluntário a este colegiado ratificando em essência as razões expeditas na peça impugnatória. A interessada acrescentou que a decisão recorrida corrigiu a apuração da base de cálculo da multa isolada apenas em relação ao IRPJ mas não o fez quanto à CSLL.

Após prolação do citado Acórdão, o Contribuinte opôs embargos de declaração que redundaram no Acórdão de Embargos nº 1402-002.442, cujo dispositivo recebeu a seguinte redação:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos de declaração na parte admitida, sem efeitos infringentes, para retificar o dispositivo da decisão prolatada no Acórdão 1402-002.203 nos seguintes termos: “Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer a multa qualificada, dar provimento aos recursos voluntários dos coobrigados para excluí-los da relação jurídico-tributária e dar provimento parcial ao recurso voluntário da pessoa jurídica autuada para determinar o recálculo da multa isolada sobre estimativa da CSLL levando-se em consideração o saldo de base de cálculo negativa da contribuição.”

Antes mesmo da ciência dessa decisão, a Interessada compareceu aos autos (fls. 3139-3143) para requerer e informar a desistência parcial dos recursos para incluir o valor do principal, multa de ofício (75%) e juros de mora no Programa Especial de Regularização

Tributária – PERT, esclarecendo que permaneceria em litígio a discussão quanto à multa qualificada e a exigência de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas.

O Contribuinte tomou ciência da referido Acórdão de Embargos em 05/12/2018 (fl. 3198) e em 20/12/2018 (fls. 3199-3200) interpôs o Recurso Especial de fls. 3201-3226.

O Despacho de Admissibilidade de fls. 3551-3555 deu seguimento ao Apelo do Contribuinte, nos seguintes termos:

[...]

4. Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado (destaques do original transcrito):

(1) “termo inicial para contagem da decadência da multa isolada”

Decisão recorrida:

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando constatado dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo (STJ Primeira Seção de Julgamento, Resp 973.733/SC, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 12/08/2009, DJ 18/09/2009).

[...].

O período mais antigo objeto da exigência foi o ano-calendário de 2007. Levando-se em consideração a apuração anual, pela regra do inciso I do art. 173 do CTN, o termo inicial para contagem do prazo decadencial seria **02/01/2009** e o termo final seria **02/01/2014**. Tendo em vista que a ciência da autuação ocorreu em **06/12/2013**, data anterior ao termo final, não ocorreu a decadência.

Acórdão paradigma nº 1803-00.426, de 2010:

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. ESTIMATIVAS CSLL. DECADÊNCIA.

A multa de ofício isolada, aplicada pelo não recolhimento de estimativas de CSLL, por ser lançada exclusivamente de ofício, rege-se pela regra normal de decadência prevista no art. 173, I, do CTN.

[...].

Os fatos geradores da multa aplicada isoladamente pelo não recolhimento das estimativas é mensal, a partir do inadimplemento da obrigação tributária.

Tomemos, por exemplo, a multa relativa à estimativa não recolhida de abril de 2000. O fato gerador foi 30 de abril de 2000. O lançamento poderia ser efetuado a partir de maio de 2000. O primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado: 01 de janeiro de 2001. Prazo final de decadência: 31 de dezembro de 2005.

5. 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.

6. Enquanto a **decisão recorrida**, para efeito de decadência do lançamento (abrangendo indistintamente, tributos e multas), levou *em consideração a apuração anual*, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1803-00.426, de 2010) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que o fato gerador *da multa aplicada isoladamente pelo não recolhimento das estimativas é mensal, a partir do inadimplemento da obrigação tributária*.

(2) “inaplicabilidade da multa qualificada em relação à dedução indevida de despesas com amortização de ágio”

Decisão recorrida:

Não há ementa correspondente a essa matéria.

[...].

Quanto à multa qualificada, a conduta dolosa é flagrante pela tentativa de se obter um benefício tributário a partir da amortização de um ágio inexistente.

Acórdão paradigma nº 9101-003.365, de 2018:

MULTA QUALIFICADA.

A acusação de artificialismo de uma operação baseada na ausência de seu propósito negocial revelada pela geração de ágio interno e com uso de empresa veículo, sem a demonstração cabal de invalidades efetivas e do intuito de fraudar, sonegar ou atuar em conluio do sujeito passivo, com a devida subsunção aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4502/64, não autoriza a qualificação da multa de ofício, independentemente do posicionamento que se tenha quanto à dedutibilidade do ágio na questão.

Acórdão paradigma nº 1302-002.724, de 2018:

MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

Para que se possa preencher a definição do evidente intuito de fraude que autoriza a qualificação da multa, nos termos do artigo 44, II, da Lei nº 9.430/1996, é imprescindível identificar a conduta praticada: se sonegação, fraude ou conluio – respectivamente, arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. A mera imputação de falta de propósito negocial não é suficiente para a aplicação da multa de 150%, sendo necessário comprovar o dolo, em seus aspectos subjetivos (intenção) e objetivo (prática de um ato ilícito). A errônea interpretação da legislação atinente ao ágio, por parte da recorrente, revela-se escusável no tocante à qualificação da multa de ofício, inexistindo elementos para justificar sua aplicação.

7. 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.

8. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, *quanto à multa qualificada, a conduta dolosa é flagrante pela tentativa de se obter um benefício tributário a partir da amortização de um ágio inexistente*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 9101-003.365, de 2018, e 1302-002.724, de 2018) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que a

acusação de artificialismo de uma operação baseada na ausência de seu propósito negocial revelada pela geração de ágio interno e com uso de empresa veículo, sem a demonstração cabal de invalidades efetivas e do intuito de fraudar, sonegar ou atuar em conluio do sujeito passivo, com a devida subsunção aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4502/64, não autoriza a qualificação da multa de ofício, independentemente do posicionamento que se tenha quanto à dedutibilidade do ágio na questão (primeiro acórdão paradigma) e que a mera imputação de falta de propósito negocial não é suficiente para a aplicação da multa de 150%, sendo necessário comprovar o dolo, em seus aspectos subjetivos (intenção) e objetivo (prática de um ato ilícito) (segundo acórdão paradigma).

(3) “inaplicabilidade da multa qualificada em relação à dedução indevida de despesas financeiras com contratos de mútuo”

Decisão recorrida:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE.

A dedução de custos ou despesas referentes a operações em relação às quais não foi demonstrada a efetiva realização caracteriza a fraude prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/64, justificando a imputação da multa qualificada.

[...].

No que tange à multa de ofício proporcional ao tributo incidente sobre as despesas glosadas com juros sobre mútuos, a decisão recorrida excluiu a qualificação por entender que a irregularidade limitar-se-ia à desnecessidade das despesas.

Não partilho desse entendimento, pois, conforme explicitado na análise do recurso voluntário, a interessada não demonstrou a efetividade das operações que geraram o mútuo.

Nesse caso, a dedução de custos ou despesas referentes a operações cuja realização não restou demonstrada caracteriza a conduta fraudulenta descrita no art. 72 da Lei nº 4.502/64, motivo pelo qual dou provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer a multa qualificada para essa exigência.

Acórdão paradigma nº 1201-002.642, de 2018:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DA BASE LEGAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE FRAUDE. AFASTAMENTO.

A falta de indicação da base legal, bem como a não caracterização de dolo ou fraude, ensejam o cancelamento da qualificação da multa.

[...].

O “evidente intuito de fraude”, utilizado como fundamento para a qualificação da multa de ofício, aliás, não se sustenta.

Isso porque, ainda que a contribuinte tenha, na visão da fiscalização, pretendido anular os efeitos dos juros e variações monetárias para fins fiscais, o fato é que o próprio contrato de mútuo que gerou as receitas consideradas omitidas foram escriturados e entregues pelo próprio

contribuinte durante a fiscalização, o que, a meu ver, descaracteriza a conduta dolosa ou fraudulenta.

9. 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.

10. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu ser cabível a qualificação da multa de ofício pelo fato de que *a interessada não demonstrou a efetividade das operações que geraram o mútuo*, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1201-002.642, de 2018) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que *descaracteriza a conduta dolosa ou fraudulenta*, se o contrato de mútuo foi escriturado e entregue pelo próprio contribuinte durante a fiscalização.

(4) “impossibilidade de se aplicar concomitantemente multa isolada e multa de ofício”

Decisão recorrida:

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

Acórdão paradigma nº 9101-001.261, de 2011:

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda.

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

Acórdão paradigma nº 1401-002.888, de 2018:

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração

relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação.

[...].

Diga-se ainda que a questão é objeto de Súmula do CARF nº 105, que entendo permanecer aplicável aos fatos geradores posteriores à edição da Lei nº 11.488/07 *in verbis*:

11. 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.

12. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, *a partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo, os acórdãos paradigmas apontados* (Acórdãos nºs 9101-001.261, de 2011, e 1401-002.888, de 2018) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, *ser incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço, nesse último acórdão, mesmo para fatos geradores posteriores à edição da Lei nº 11.488/07 (segundo acórdão paradigma).*

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

No mérito, a Recorrente reafirma os termos de sua Impugnação e Recurso Voluntário, requerendo a reforma do acórdão recorrido para reconhecer-se a decadência referente às multas isoladas referentes ao período de janeiro a novembro de 2011 (ciência do auto de infração em 06/12/2013), reduzir a multa de ofício para 75% e cancelar a exigência de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas.

Os autos foram encaminhados à PGFN em 07/12/2020 (fl. 3556) e a Fazenda Nacional apresentou dois dias depois (fl. 724) Contrarrazões de fls. 3557-3573.

Em sua peça, a PGFN não oferece resistência ao conhecimento do Apelo do Contribuinte, e, no mérito, requer a confirmação da decisão recorrida.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me o seu relato.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

O Recurso Especial é tempestivo e a Fazenda Nacional não se opôs ao conhecimento do Apelo.

Em relação à matéria (1) “**termo inicial para contagem da decadência da multa isolada**”, entendo que o recurso preencha os pressupostos para seu conhecimento.

Esclarece-se que no caso concreto não se discute a aplicação da Súmula CARF nº 104¹. A Recorrente requer, desde a impugnação, a declaração de extinção do crédito tributário relativo a multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas referentes aos períodos de apuração de janeiro a novembro de 2007 em razão do suposto transcurso de prazo decadencial, nos termos do art. 173, I, do CTN.

O acórdão recorrido considerou que, para todos os fatos geradores ocorridos em 2007 (incluindo-se principal e penalidades), a contagem do prazo decadencial somente teria início em 01/01/2009, findando-se em 31/12/2013, e, como o Contribuinte foi cientificado dos lançamentos em 06/12/2013, não haveria que se falar em decadência.

Por outro lado, a Recorrente aponta que no Acórdão nº 1803-002.426, analisando a exigência de multa isolada relativa ao mês de abril de 2000, o colegiado responsável pela decisão concluiu que a contagem do prazo decadencial para a aplicação de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas seria *mensal*, a partir do inadimplemento da obrigação tributária.

Nesses termos, a divergência é patente, devendo ser confirmado o conhecimento do recurso quanto a essa matéria.

No que diz respeito à segunda matéria ((2) “**inaplicabilidade da multa qualificada em relação à dedução indevida de despesas com amortização de ágio**”), entendo que o recurso deva ser admitido somente com base no primeiro paradigma, Acórdão nº 9101-003.365 (18/01/2018).

Nesse primeiro precedente apontado pela Recorrente, tratava-se de amortização de ágio interno, gerado no exterior e posteriormente introduzido no Brasil, e considerou-se que a holding criada no Brasil (JJ Administração) operou como mera empresa veículo para internalizar o ágio interno gerado no exterior, e posteriormente ser incorporada pela empresa operacional JJ Produtos, que, ato contínuo, passou a amortizar tal ágio. Nesse precedente, confirmou-se a decisão recorrida que já havia reduzido a penalidade para 75%. Veja-se excerto do voto condutor quanto à multa de ofício:

Em conformidade com o acórdão recorrido, vê-se que a indedutibilidade do ágio foi fundamentada na sua verificação dentro do mesmo grupo econômico, pois inexistente a contrapartida do terceiro gerador do efetivo dispêndio, com o uso de empresa veículo, que indicariam a inexistência de propósito comercial, reduzindo-se a multa qualificada, por ausência de prova cabal das hipóteses dos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4502/64.

¹ Súmula CARF nº 104: Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

[...]

A questão que se coloca, precisamente, então, refere-se à possibilidade de abatimento do ágio gerado intragrupo, porque o pagamento não viria de terceiro gerador do efetivo dispêndio, e com a utilização de empresa veículo, porque indicariam a ausência de propósito negocial na operação, que teria como único intuito a geração do ágio.

[...]

Também no que se refere ao uso de empresa veículo, verifica-se que foi sustentada a infração, ao final, com base na ausência de propósito negocial, e como já pontuado, não vejo que isso seja impedimento para o seu uso, novamente diante da ausência de previsão legislativa no ordenamento jurídico brasileiro a esse respeito, mas se estando diante de produções doutrinárias e importações do direito alienígena, que não guardam correspondente internamente, o que seria diferente caso imputados vícios concretos capazes de invalidar a constituição da JJ Administração [sic], ainda que isso leve a uma redução da carga fiscal verificada. De todo modo, entendo demonstrado nos autos o propósito negocial da utilização da JJ Administração [sic] e da operação em si.

No mesmo sentido, mas independentemente do posicionamento que se tenha quanto ao ágio interno e uso da empresa veículo, não se vê como ser restabelecida a qualificação da multa, assim como decidido pelo acórdão recorrido a esse respeito, uma vez que se observa que não foi realizada imputação e qualificação de sonegação, conluio ou fraude, nos termos dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei n. 4.502/64.

Afinal, tudo isso é diferente de se considerar a operação artificial por falta de propósito negocial, inoponível ao fisco, uma vez que se exige mais da conduta do contribuinte, a exemplo de ilícitos como falsificação, sendo que no caso não se pode negar a existência de publicidade e legitimidade, a priori, dos atos.

Finalmente, apenas a título de argumentação para se demonstrar o que já afirmado, ainda que como simulação pudesse ser qualificada, certamente não se estaria diante de simulação absoluta, mas de interpretação possível do sujeito passivo, não aceita pela fiscalização e autoridade julgadora, o que se confirma pela ausência de uniformidade na jurisprudência a respeito da questão, especialmente à época dos fatos.

Por essa razão, além de se compreender dedutíveis os valores correspondentes ao ágio apurado na operação, não se entende possível a qualificação da multa de ofício com o percentual de 150%, pela ausência de comprovação do evidente intuito de fraude, sonegação ou conluio pela autuação.

No acórdão recorrido, por sua vez, a operação foi até menos sofisticada do que a do precedente analisado, uma vez que a geração do ágio interno se deu no Brasil, não havendo qualquer outra circunstância que possa afastar a similitude fática entre o recorrido e o paradigma nº 9101-003.365.

Já o segundo paradigma indicado pela Recorrente, Acórdão nº 1302-002.724 (11/04/2018) não tratava de ágio interno, mas tão somente de ágio gerado em operações entre partes independentes, com efetivo dispêndio, e que a única razão para não permissão da amortização do ágio foi a sua transferência do dito “real adquirente” utilizando-se de “empresas de passagem/empresas veículo” a fim de viabilizar a incorporação reversa e início da

amortização do ágio pela empresa operacional. Confira-se excerto da ementa e do voto condutor do aresto sobre o tema:

Ementa:

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TRANSFERÊNCIA DO INVESTIMENTO PARA TERCEIRO QUE PARTICIPA DA INCORPORAÇÃO COM A INVESTIDA. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO.

Para dedução fiscal da amortização de ágio é necessário que a incorporação se verifique entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio. Não encontra amparo legal, portanto, a dedução do ágio recebido, por transferência da real investidora, pela pessoa jurídica que participa da operação de incorporação com a investida.

MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

Para que se possa preencher a definição do evidente intuito de fraude que autoriza a qualificação da multa, nos termos do artigo 44, II, da Lei nº 9.430/1996, é imprescindível identificar a conduta praticada: se sonegação, fraude ou conluio – respectivamente, arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. A mera imputação de falta de propósito negocial não é suficiente para a aplicação da multa de 150%, sendo necessário comprovar o dolo, em seus aspectos subjetivos (intenção) e objetivo (prática de um ato ilícito). A errônea interpretação da legislação atinente ao ágio, por parte da recorrente, revela-se escusável no tocante à qualificação da multa de ofício, inexistindo elementos para justificar sua aplicação.

Voto:

No caso em apreço, embora se reconheça que as operações geradoras do ágio, ou seja, a aquisição original da participação societária pela empresa B5, tenham se dado entre partes independentes, com efetivo pagamento, e que o ágio surgido está amparado em laudo que atesta a sua fundamentação na rentabilidade futura da investida, o que legitima reconhecimento contábil do ágio efetivamente pago pela investidora (empresa B5), o seu aproveitamento na forma encadeada pela recorrente não encontra amparo na legislação que autoriza a sua amortização antecipada.

[...]

Com efeito, a dedutibilidade do ágio, além de passar necessariamente pela efetividade do dispêndio na aquisição do investimento por parte da empresa a que passa a deter o investimento, exige a necessária confusão patrimonial entre a investidora e investida, para que se admita sua dedução.

Tal não ocorre no presente caso.

A real investidora (B5, atual Santa Elisa Vale S/A) continua a existir e a deter o controle sobre sua controlada (Vale do Rosário, atual Biosev). Não houve extinção do investimento, mas mera absorção, mediante incorporação ao patrimônio de outra controlada direta da B5 (CESE), para a qual transferiu temporariamente o investimento na Vale do Rosário, tão somente para propiciar a amortização do ágio gerado na aquisição. Os quadros abaixo, extraídos do TVF, demonstram bem as situações societárias, antes e depois da incorporação:

[...]

A 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais ao analisar a possibilidade da transferência do ágio pago firmou entendimento de que sua dedutibilidade

fica prejudicada, neste caso, por não se subsumir à hipótese descrita nos art. 385 e 386 do RIR/99, conforme espelhado na seguinte ementa:

[...]

Da multa qualificada

Com relação à aplicação da multa qualificada sobre a infração de glosa de ágio, acompanhei a posição vencedora do colegiado que, por voto de qualidade, cancelou sua aplicação, reduzindo-a ao percentual de 75%. Referida matéria não havia sido apreciada pelo relator, na medida em que dava provimento ao recurso quanto à glosa do ágio.

[...]

Sustenta que, ainda que se entenda que as operações praticadas pela Recorrente não lhe davam o direito de proceder como procedeu, o que se admite apenas para argumentar, não se pode falar em qualquer tipo de fraude, pois jamais falsificou documentos ou "maquiou" livros contábeis ou fiscais, ao contrário, sempre registrou, às claras, todas as operações em sua contabilidade. Aduz que registrou todos os seus atos nas Juntas Comerciais e demais órgãos públicos cabíveis e sempre recebeu a Fiscalização com total transparência e atendeu a todas as suas solicitações com clareza e prontidão.

Quanto às alegações de que não houve propósito comercial na integralização de capital na CESE, o que revelaria a intenção fraudulenta do Grupo Santa Elisa ou que a B5, são totalmente descabidas e inaplicáveis como comprovação de dolo, necessário à caracterização do ilícito para fins de agravamento da multa.

Observa que há decisões administrativas que ratificam o direito à amortização do ágio em procedimentos semelhantes ao adotado pela Requerente, fato que, no mínimo, faz com que sua conduta seja classificada como erro de proibição ou dúvida relevante, institutos que afastam a classificação da conduta como fraude ou simulação, estando comprovada a boa-fé da Requerente.

Examinando o conjunto de elementos dos autos, entendo que, desta feita, não restou caracterizado o intuito de simulação ou fraude por parte da recorrente, mas sim uma interpretação equivocada do real alcance das normas tributárias que disciplinam a amortização do ágio em reorganizações societárias.

Com efeito, é inegável que foi gerado um ágio na operação societária de aquisição da empresa Vale do Rosário efetuada pela empresa B5 S/A, embora seu aproveitamento antecipado, na forma pretendida pela recorrente, não encontra guarida na legislação aplicável, como já exposto.

No entanto, não há elementos para afirmar o intuito fraudulento da recorrente na obtenção do benefício fiscal. Sua pretensão de economia fiscal, no bojo das operações de uma real aquisição da participação, conquanto feita de forma equivocada, era ao menos discutível, como se revela a própria dissensão jurisprudencial no âmbito deste Conselho sobre o tema, especialmente à época em que os fatos ocorreram.

No presente caso, além da efetiva existência de um ágio pago, se constata que as empresas envolvidas tem operacionalidade, patrimônio e existência real, não podendo ser confundidas com outras situações de ágio interno em que apenas uma empresa (a que se beneficia do ágio) têm existência real.

Penso que, ao contrário da conclusão fiscal, a errônea interpretação da legislação atinente ao ágio, por parte da recorrente, revela-se escusável no tocante à qualificação da multa de ofício, inexistindo, a meu ver, elementos para justificar sua aplicação.

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso nesta parte, para reduzir a multa de ofício aplicada de 150% para 75%.

Conforme se observa, ao contrário do acórdão recorrido, que analisa operação com ágio gerado internamente, *sem a participação de terceiros*, no paradigma 1302-002.734 a operação que ensejou o lançamento, com multa de ofício qualificada, se deu no bojo de aquisição de investimento realizado entre partes independentes, com efetivo pagamento, inclusive do ágio. Trata-se, à toda evidência de circunstâncias fáticas que não guardam similitude suficiente para caracterizar divergência jurisprudencial quanto à qualificação da penalidade. Na realidade, o fato de o acórdão recorrido tratar de “ágio interno”, tido como inexistente, que levou o colegiado a manter multa qualificada, acaba apoiando-se em circunstâncias fáticas desassemelhadas em ponto crucial com os fatos analisados no colegiado que proferiu o paradigma e desqualificou a penalidade, não sendo possível afirmar que tal colegiado reformaria a decisão recorrida caso se deparasse com o plano fático analisado na decisão recorrida.

Por essas razões, com base no primeiro paradigma, voto por conhecer da matéria **(2) “inaplicabilidade da multa qualificada em relação à dedução indevida de despesas com amortização de ágio”**.

Em relação à matéria **(3) “inaplicabilidade da multa qualificada em relação à dedução indevida de despesas financeiras com contratos de mútuo”**, em que pesem os sólidos fundamentos do r. Despacho de Admissibilidade, dele discordo quanto à admissibilidade do recurso nesse ponto.

No acórdão recorrido, a operação em exame diz respeito a um empréstimo supostamente concedido pelos sócios com recursos que já se encontravam em poder da empresa sob a rubrica “Lucros Acumulados”. A autoridade fiscal constatou que efetivamente não houve circulação de recursos, já que não existiu a efetiva distribuição de lucros aos sócios. Salientou ainda que não se tratava de mera formalidade a movimentação de recursos, uma vez que, segundo os assentamentos contábeis da Recorrente, não haveria recursos financeiros em Caixa/Bancos (Disponibilidades) suficientes para a distribuição de lucros no montante em que houve o registro do mútuo em questão, e, de igual forma, nas palavras do voto condutor do aresto recorrido, as DIRPF dos sócios não indicavam a existência “*de numerário em espécie, saldos bancários ou de aplicações financeiras em montante suficiente para concessão do empréstimo*”.

Para fins de qualificação da penalidade, a decisão recorrida assim justificou o provimento ao recurso de ofício para restabelecer a multa de 150%:

No que tange à multa de ofício proporcional ao tributo incidente sobre as despesas glosadas com juros sobre mútuos, a decisão recorrida excluiu a qualificação por entender que a irregularidade limitar-se-ia à desnecessidade da despesas.

Não partilho desse entendimento pois, conforme explicitado na análise do recurso voluntário, a interessada não demonstrou a efetividade das operações que geraram o mútuo.

Nesse caso, a dedução de custos ou despesas referentes a operações cuja realização não restou demonstrada caracteriza a conduta fraudulenta descrita

no art. 72, da Lei nº 4.502/64, motivo pelo qual dou provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer a multa qualificada para essa exigência.

A Recorrente indicou como paradigma o Acórdão nº 1201-002.642 (19/10/2018), e o Despacho de Admissibilidade admitiu a matéria nos termos já reproduzidos alhures mas que, para facilitar minha exposição, peço vênica para novamente reproduzir o parágrafo de conclusão do r. despacho:

*10. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu ser cabível a qualificação da multa de ofício pelo fato de que a interessada não demonstrou a efetividade das operações que geraram o mútuo, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1201-002.642, de 2018) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que descaracteriza a conduta dolosa ou fraudulenta, se o contrato de mútuo foi escriturado e entregue pelo próprio contribuinte durante a fiscalização.*

Entendo, com o devido respeito, que a decisão do Despacho de Admissibilidade em dar seguimento ao recurso não deve prosperar.

Isso porque os planos jurídicos e fáticos enfrentados nos acórdãos paragonados são distintos.

Enquanto no acórdão recorrido discute-se sobre a dedutibilidade de *despesas* financeiras, no paradigma nº 1201-002.642 tratava-se de não oferecimento à tributação de *receitas* financeiras. O fato de, nos dois casos, os referidos contratos de mútuo terem sido apresentados pelos contribuintes e as operações restarem escrituradas, não implica concluir, *a priori*, que houve divergência na interpretação da legislação tributária no que diz respeito à aplicação da multa qualificada.

Além de o recorrido tratar de glosa de *despesas* financeiras, e o paradigma tratar de *receitas* não oferecidas à tributação, os contextos em que cada operação se deram foram absolutamente distintos. No recorrido, a própria existência da operação foi questionada pelo Fisco, a ponto de o voto condutor desse aresto reafirmar a inexistência de fluxo financeiro e a incapacidade financeira dos mutuantes para disponibilizar os recursos ao mutuário. Por outro lado, no referido paradigma não houve qualquer dúvida acerca da existência da operação. Nesse sentido, confira-se excerto do voto condutor desse precedente:

O que se percebe, na verdade, é que, do ponto de vista da fiscalização, foi feita a efetiva comprovação de que houve pagamentos (remessas) pela Recorrente a título de mútuo. O ativo, portanto, restou demonstrado e, segundo penso, deve sim produzir os efeitos jurídicos típicos, tais como a incidência de juros e variações monetárias.

Nesse precedente, o que se colocou em dúvida não foi o registro do contrato de empréstimo em que o contribuinte era mutuante, mas sim a comprovação de outra operação - um registro de passivo - em que tais receitas teriam sido contabilizadas a crédito (conta patrimonial, e não conta de resultado), e que redundaria em um encontro de contas entre despesas e receitas financeiras, como bem esclarece o referido voto:

Já o contribuinte foi "aperfeiçoando" o argumento ao longo do contencioso administrativo. Embora tenha trazido aos autos contratos de câmbio, a Recorrente nunca cumpriu o seu ônus de comprovar a sua efetiva vinculação à origem do passivo, com coincidência de datas e valores no momento da internação dos recursos.

Não há prova de que houve efetivos recebimentos anteriores, inexistente comprovação de que a Orwell de fato tenha atuado por conta e ordem e não

existem lançamentos contábeis analíticos feitos em respeito ao princípio da competência.

Enfim, entendo que a Recorrente deixou de comprovar a existência de saldos de créditos correspondentes aos empréstimos tendo como credora a empresa Orwell, razão pela qual considero correta a caracterização de omissão de receitas de juros e variação cambial ativa incidentes sobre o mútuo que ela próprio declarou.

Conforme se observa, a distinção fática entre os acórdãos paragonados é gritante.

Além disso, especificamente no tópico referente à qualificação da multa, o acórdão paradigma traz ainda mais luz à diferenciação do plano jurídico enfrentado em tal processo e que sequer poderia ser tangenciado no acórdão recorrido: citou-se que o art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 determinaria a aplicação de multa de 75% em caso de declaração inexata. Confira-se:

O "evidente intuito de fraude", utilizado como fundamento para a qualificação da multa de ofício, aliás, não se sustenta.

Isso porque, ainda que a contribuinte tenha, na visão da fiscalização, pretendido anular os efeitos dos juros e variações monetárias para fins fiscais, o fato é que o próprio contrato de mútuo que gerou as receitas consideradas omitidas foram escriturados e entregues pelo próprio contribuinte durante a fiscalização, o que a meu ver descaracteriza a conduta dolosa ou fraudulenta.

Além disso, cumpre notar que o ilícito tributário praticado de não tributar as receitas de juros e variação monetária sobre o mútuo possui enquadramento legal próprio no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, a seguir transcrito.

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

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;[destaques do precedente]

Vale dizer, o não pagamento de tributos e/ou a apresentação de declaração inexata são hipóteses tipificadas que ensejam a aplicação de multa de 75% em face de disposição legal expressa.

Ora, veja-se que o acórdão recorrido sequer discute a existência de declaração inexata, até mesmo porque concluiu-se que nem mesmo a operação de mútuo, que deu origem às despesas financeiras questionadas, estaria comprovada. Frisa-se que tal dúvida sequer foi cogitada no acórdão recorrido.

Desse modo, dada a dissimilitude de planos fáticos e jurídicos analisados no acórdão recorrido e no único paradigma indicado, não há que se falar em dissídio jurisprudencial, razão pela qual encaminho meu voto para ***não conhecer*** da matéria (3) ***“inaplicabilidade da multa qualificada em relação à dedução indevida de despesas financeiras com contratos de mútuo”***.

Por fim, no que diz respeito à matéria (4) ***“impossibilidade de se aplicar concomitantemente multa isolada e multa de ofício”***, o recurso deve ser admitido com base no segundo paradigma indicado (Acórdão nº 1401-002.888), uma vez que, tanto nesse precedente,

quanto no acórdão recorrido, a penalidade aplicada se deu com base na nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, após as alterações trazidas pela Lei nº 11.488/2007.

O primeiro paradigma indicado pela Recorrente, Acórdão nº 9101-001.261, por sua vez, diz respeito ao ano-calendário de 2001 e não é apto para ensejar a formação de dissídio jurisprudencial, pois a penalidade aplicada se deu com base na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/96, portanto, antes das alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007, tratando-se, pois, de paradigma anacrônico, uma vez que proferido à luz de legislação já superada e não vigente à época dos fatos geradores examinados no acórdão recorrido.

1.1 RESUMO QUANTO AO CONHECIMENTO

Desse modo, encaminho meu voto por conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação às matérias (1) “termo inicial para contagem da decadência da multa isolada”, (2) inaplicabilidade da multa qualificada em relação à dedução indevida de despesas com amortização de ágio e (4) “impossibilidade de se aplicar concomitantemente multa isolada e multa de ofício”.

2 MÉRITO

2.1 MATÉRIA (1) - TERMO INICIAL PARA CONTAGEM DA DECADÊNCIA DA MULTA ISOLADA

Conforme já esclarecido quanto ao conhecimento do recurso, no caso concreto não se discute a aplicação da Súmula CARF nº 104².

A Recorrente, desde a apresentação de sua impugnação requereu a declaração de extinção do crédito tributário referente a multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas referentes aos períodos de apuração de janeiro a novembro de 2007 em razão do suposto transcurso de prazo decadencial, nos termos do art. 173, I, do CTN.

O acórdão recorrido, por sua vez, concluiu que, para todos os fatos geradores ocorridos em 2007 (incluindo-se principal e penalidades, sem fazer diferenciação), a contagem do prazo decadencial somente teria início em 01/01/2009, findando-se em 31/12/2013, e, como o Contribuinte foi cientificado dos lançamentos em 06/12/2013, não haveria que se falar em decadência.

Pois bem, não há dúvidas que a contagem do prazo decadencial da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas se dá com base no art. 173, I, do CTN, nos termos da referida Súmula CARF nº 104.

Ocorre que as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas podem ser aplicadas mensalmente. Desse modo, se, por exemplo, o sujeito passivo deixa de recolher a

² Súmula CARF nº 104: Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

estimativa de IRPJ referente ao período de apuração de janeiro de determinado exercício, cujo vencimento se dá no último dia útil do mês seguinte, no caso, fevereiro do mesmo ano, a partir de 1 de março o Fisco já poderia realizar o lançamento para cominar a penalidade isolada por falta de recolhimento de estimativa, e, para fins de contagem do prazo decadencial, nos termos do art. 173, I, do CTN, o início de sua contagem se daria em 1 de janeiro do ano seguinte. Ou seja, em que pese a apuração do IRPJ/CSLL com base no lucro real anual, não há necessidade de se aguardar o encerramento do ano-calendário para que o Fisco possa aplicar a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

No caso concreto, as penalidades foram aplicadas em relação a diversos períodos de apuração, sendo os mais longínquos referentes a todos os meses do ano-calendário de 2007.

Por conseguinte, em relação às *estimativas referentes aos meses de janeiro a outubro de 2007*, os recolhimentos deveriam ter sido realizados, respectiva e sequencialmente, entre o último dia útil de fevereiro e o último dia útil de novembro de 2007. Logo, não efetuados os recolhimentos, ainda no ano de 2007 o lançamento das penalidades isoladas já poderia ter sido realizado, e o início da contagem de prazo da decadência se iniciou em 1 de janeiro de 2008, o que implica concluir que a data fatal para a formalização do lançamento se deu em 31 de dezembro de 2012.

Ressalta-se que, relativamente à estimativa do mês de novembro de 2007, o vencimento para seu recolhimento era o último dia útil do ano de 2007, e, portanto, o lançamento da multa por falta de recolhimento de estimativa somente poderia ser realizado a partir de 1 de janeiro de 2008, e, para fins de contagem de decadência, seu prazo iniciou-se em 1 de janeiro de 2009, tendo o Fisco que efetuar o lançamento até 31 de dezembro de 2013.

No caso concreto, a Recorrente foi cientificada do lançamento em 06/12/2013, restando evidente que o crédito tributário atinente às multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas relativas aos meses de janeiro a outubro de 2007 não mais poderia ser constituído de ofício.

Assim sendo, o recurso deve ser provido nesse ponto para extinguir, por decadência, o crédito tributário referente às multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas relativas aos meses de janeiro a outubro de 2007.

2.2 MATÉRIA (2) - INAPLICABILIDADE DA MULTA QUALIFICADA EM RELAÇÃO À DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO [VOTO VENCIDO]

Quanto à matéria envolvendo o dito ágio interno, algumas observações se fazem necessárias.

Tenho me posicionado que, para fatos geradores “mais antigos”, em regra, seria possível reduzir a multa de ofício para 75% nos casos de amortização de ágio interno, assim como em operações em que, ainda que para fatos geradores “mais recentes”, haja alguma explicação minimamente plausível na reestruturação realizada. Creio que, após participar de recentes julgados sobre a matéria, agora, na condição de relator, seja necessário fixar com mais rigor meus critérios para julgamento do tema.

No Acórdão n.º 9101-005.973 (08/02/2022), a exigência dizia respeito aos anos-calendário de 2008 e 2009 e votei por manter a penalidade em 150%, divergindo do fundamentado voto condutor do aresto, de lavra do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

Já no Acórdão n.º 9101-006.002 (07/03/2022), acompanhei, por suas conclusões, o voto da ilustre relatora, Conselheira Livia De Carli Germano. O lançamento em discussão referia-se a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2005 e 2006.

Pois bem, no que diz respeito ao aspecto temporal dos fatos geradores, creio que o ponto fulcral para exame quanto à qualificação da multa diz respeito ao fim de vigência do art. 36 da Lei n.º 10.637/2002³, o qual permitia diferir, praticamente ao bel critério do contribuinte, quando e se eventual *ganho de capital* - na integralização de capital de uma pessoa jurídica mediante subscrição e integralização com ações de outra pessoa jurídica - teria que ser tributado. Nessas circunstâncias, muitas operações desse jaez foram realizadas, sob o mote da possibilidade de registro dessa auto avaliação de investimentos, e, valendo-se do disposto no § 2º desse dispositivo legal, mediante incorporação reversa de empresa veículo onde as ações reavaliadas haviam sido subscritas, e, supostamente sob o manto dos arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97, permitir a amortização do ágio intragrupo gerado nessas operações.

Com a edição da Lei n.º 11.196, em novembro de 2005, o art. 36 da Lei n.º 10.637/2002 foi revogado a partir de 01/01/2006⁴.

Desse modo, aliando-se ao fato de que, no mínimo, até então a jurisprudência acerca da própria amortização do dito ágio interno era vacilante, entendo que, em regra, é possível reduzir-se a multa de ofício para 75% para os fatos geradores ocorridos até 31/12/2005, pois, a partir de então, sequer mais poderia ser cogitado o suposto caráter indutor de comportamento trazido pelo revogado art. 36 da Lei n.º 10.637/2002.

³ Art. 36. Não será computada, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da pessoa jurídica, a parcela correspondente à diferença entre o valor de integralização de capital, resultante da incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização, e o valor dessa participação societária registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa jurídica.

§ 1º O valor da diferença apurada será controlado na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e somente deverá ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido:

I - na alienação, liquidação ou baixa, a qualquer título, da participação subscrita, proporcionalmente ao montante realizado;

II - proporcionalmente ao valor realizado, no período de apuração em que a pessoa jurídica para a qual a participação societária tenha sido transferida realizar o valor dessa participação, por alienação, liquidação, conferência de capital em outra pessoa jurídica, ou baixa a qualquer título.

§ 2º Não será considerada realização a eventual transferência da participação societária incorporada ao patrimônio de outra pessoa jurídica, em decorrência de fusão, cisão ou incorporação, observadas as condições do § 1º.

⁴ Art. 133. Ficam revogados:

I - a partir de 1º de janeiro de 2006:

[...]

III - o art. 36 da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002; [...]

Já no referido Acórdão nº 9101-006.002 (Caso Sul América), conforme esclarecido, os fatos geradores referiam-se aos anos-calendário de 2005 e 2006, o que, em princípio, poderia ensejar a qualificação da penalidade para esse último período de apuração.

Ocorre que, naqueles autos, a operação em que se deu a geração do ágio interno possuía características singulares que, se por um lado, não dariam guarida à pretensão do contribuinte de amortizar o ágio interno na apuração do lucro real da base de cálculo da CSLL, sob outro enfoque, não permitiam ao Fisco qualificar a penalidade por não restar caracterizado qualquer dolo por parte do Sujeito Passivo em não pagar tributo que soubesse ser devido.

Explico. A controladora detentora do investimento – com registro do investimento a valor contábil – situava-se no exterior, e ao internalizar o investimento detido no Brasil, o fez subscrevendo e integralizando capital em outra sociedade, com ações avaliadas a valor de mercado. E assim procedeu porque, embora possuísse participação em empresa operacional do Grupo Sul América, no Brasil, o fazia na condição de minoritária. E, ao realizar a permuta com as ações da holding do Grupo Sul América, se *não* reavaliasse as ações a valor de mercado seria prejudicada na contrapartida que receberia em ações da holding do Grupo Sul América.

Ora, poder-se-ia não aceitar a auto reavaliação das ações para fins de geração de ágio, mas veja-se que havia um porquê para tanto, o que, a meu sentir, era suficiente para não caracterização do dolo na amortização do ágio interno gerado na operação. Não se ignora que a internalização das ações, no Brasil, poderia tudo ter sido feito a valor de custo, com eventual apuração de ganho de capital na permuta, mas a operação seria outra, com consequências próprias e que não permitem exame em tese.

Frisa-se que tais valorações de ações a valor de mercado, à época e sob o ângulo da não tributação dessa reavaliação, se faziam, no Brasil, sob o abrigo do art. 36 da Lei nº 10.637/2002, mas somente para fins de não tributação do ganho de capital. Ao fim e ao cabo, o que se viu foram operações realizadas mediante meros lançamentos contábeis sem qualquer propósito que não fosse gerar artificialmente o ágio interno com intuito de futura amortização.

Nesse Acórdão nº 9101-006.002, certamente não foi esse cenário que guiou os passos do contribuinte, ou, ao menos, não somente esse, o que, conforme já me pronunciei, excluiu a existência de dolo que poderia caracterizar sonegação, fraude ou conluio a que se referem os arts. 71, e 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Com efeito, retornando ao caso, estamos diante de caso em que, apenas e tão somente sob o manto do art. 36 da Lei nº 10.637/2002, e com argumentos formais e contábeis, o contribuinte busca, em relação aos anos-calendário de 2007 a 2011, deduzir ágio manifestamente gerado internamente, sem qualquer participação de terceiros. Ressalta-se que, ainda que o referido “*suposto ágio*” tenha sido formado na vigência do art. 36 da Lei nº 10.637/2002, os autos de infração em exame referem-se a amortizações ocorridas após sua revogação, o que não invalida o raciocínio desenvolvido até aqui.

Vê-se, assim, que nos presentes autos, nenhuma das atenuantes por mim elencadas - que, em tese, poderiam erigir a redução da penalidade – ocorreram, antes pelo contrário.

Nessas circunstâncias, o dolo em manter a amortização de um ágio sem qualquer substância econômica não teria mais qualquer respaldo jurisprudencial ou mesmo, ainda que sob críticas, sob o manto do malfadado art. 36 da Lei nº 10.637/2002.

Logo, perfeitas as conclusões do acórdão recorrido, em relação ao qual peço vênia para reproduzir excerto que cita, inclusive, precedentes desta E. 1ª Turma da CSRF, ainda que sob composição absolutamente distinta da atual:

Registre-se que a jurisprudência recente da CSRF consolidou entendimento pelo cabimento da exasperadora em situações como a presente. São exemplos os Acórdãos 9101-002.300 e 9101002.301, prolatados em abril/2016. A ementa desse último não dá margem a dúvidas:

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. PLUS NA CONDUTA. DOLO. Operações empreendidas no universo de um mesmo grupo econômico, com transferência de ações com sobrepreço para integralizar o capital social de uma empresa de papel, sem sacrifício de ativos, sem pagamento pelo sobrepreço, que foi criado artificialmente e especificamente para consumir o aproveitamento de uma despesa fictícia, implicam na [sic] presença dos elementos volitivo e cognitivo, caracterizando o dolo, o plus na conduta que ultrapassa o tipo objetivo da norma tributária e é apenado com a qualificação da multa de ofício.

Assim sendo, voto por negar provimento ao recurso quanto à cominação de multa qualificada.

2.3 MATÉRIA (4) - “IMPOSSIBILIDADE DE SE APLICAR CONCOMITANTEMENTE MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO”

Contesta o Recorrente a cobrança da multa isolada concomitante com a multa de ofício, ao argumento de que incidiriam “sobre os mesmos valores supostamente devidos”, representando “dupla incidência sobre a mesma materialidade”.

Nos presentes autos discute-se o lançamento, de tributos e penalidades, relativo ao ano-calendário 2011.

Com a edição da Medida Provisória nº 351/2007 em 22/01/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL passou a ter novo regramento.

Desse modo, a partir da estimativa devida referente ao mês de dezembro de 2006, cujo vencimento se deu em 31/01/2007, a penalidade isolada aplicada no lançamento de ofício encontra-se prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação que lhe foi dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, não se aplicando, portanto, a Súmula CARF nº 105. Confira-se a nova redação do dispositivo em questão:

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

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

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

- a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;
- b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.
- [...]

As multas exigidas juntamente com o tributo ou isoladamente, como definidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, vinculam-se a infrações de natureza distinta. A Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 1º, estabeleceu como regra geral, a partir do mês de janeiro de 1997, a apuração do lucro real trimestral. Apenas por exceção a pessoa jurídica poderia optar pela apuração do lucro real anual, situação em que fica obrigada a efetuar os recolhimentos do IRPJ e da CSLL mensalmente, calculados por estimativa (artigo 2º).

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos mensalmente são determinadas por meio da aplicação, sobre a receita bruta do mês, de percentuais estabelecidos pelo artigo 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, de acordo com as atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica.

Consoante se verifica pela redação das normas transcritas, são essencialmente duas as penalidades previstas no art. 44 retrotranscrito (“*serão aplicadas as seguintes multas*”, “*I...II*”): uma, exigida juntamente com o tributo faltante, nas hipóteses de “*de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*”, valorada em 75% “*sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição*”; outra, exigida de forma isolada, no percentual de 50%, na hipótese da falta recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL.

É pertinente esclarecer que os recolhimentos efetuados mensalmente a título de estimativas (art. 2º, §§ 3º e 4º, da Lei nº 9.430, de 1996) não são definitivos, porquanto a apuração definitiva do tributo devido se dará somente ao final de cada ano-calendário. Esse o motivo pelo qual a penalidade pelo inadimplemento dessa obrigação é denominada multa isolada, uma vez que pode ser exigida independentemente de haver ou não tributo devido ao final do período de apuração. E também não há qualquer correlação entre o valor do tributo devido ao final de apuração e a multa isolada: sua base de cálculo é o valor do pagamento mensal (estimativa) de IRPJ ou CSLL que deixar de ser recolhido.

Diante dessas constatações, é imperioso concluir que as multas são distintas e autônomas. Isso decorre, acima de tudo, das evidentes diferenças que existem entre as hipóteses de incidência e os consequentes das normas punitivas.

No IRPJ e na CSLL, observamos que os critérios material e temporal são completamente distintos. O tributo não pago, decorrente da existência de lucro apurado trimestralmente ou anualmente, submete-se à multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, enquanto que a estimativa não recolhida, decorrente da existência de receita bruta mensal ou balanços de redução, submete-se à multa do inciso II do dispositivo antes citado.

No caso do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, a quantificação toma por base o tributo devido em função do lucro, fazendo incidir o percentual de 75% (regra geral passível de qualificação e agravamento - §§ 1º e 2º do art. 44). No caso do inciso II, letra “b”, do dispositivo antes citado, a quantificação toma por base a estimativa apurada em função da receita

bruta ou resultados mensais, fazendo incidir o percentual de 50% (regra geral não passível de qualificação ou agravamento).

Como se pode observar, são duas normas distintas e autônomas, que punem, em diferentes graus, ilicitudes diversas.

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

Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*"), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A multa isolada ora é tratada em dispositivo específico (inciso II), que estabelece percentual distinto do da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

[...]

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

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

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

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

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

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

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

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

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

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.⁵

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção

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

do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

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

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.⁶ (destaques acrescidos).

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

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

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

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

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

Isso posto, voto, neste ponto, também por negar provimento ao recurso.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Especial, exceto quanto à matéria (3), e, no mérito, na parte conhecida, por DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para cancelar as exigências de multas isoladas, por decadência, relativas aos períodos de apuração de janeiro a outubro de 2007.

⁶ Idem, Idem

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Voto Vencedor

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, redator designado

Com o devido respeito ao D. Relator, e a par do brilhantismo pelo que pauta os seus votos, *in casu*, divergi de seus fundamentos e conclusões quanto, e apenas, a multa qualificada aplicada em relação a infração de apropriação de despesas com amortização de ágio formado em operações engendradas *intra* grupo.

Verdade seja dita, mas este Conselheiro tem uma posição bem mais legalista acerca das regras encartadas nos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97, refutando, inclusive, as premissas próprias da interpretação econômica do direito tributário (o que encerraria o afastamento de requisitos meta-jurídicos tais como a substância econômica do ato e o seu, consequente, propósito negocial). Aliás, tal entendimento mais restritivo (sobre o teor da lei), importaria, a partir das preconcepções que defendo, inclusive no afastamento da própria obrigação (algo não discutido neste recurso).

Esta posição, todavia, é isolada, não sendo compartilhada, nem mesmo, por todos os Conselheiros que me acompanharam neste tema. Ainda assim, e a par de minhas preconcepções, o fato é que, no que tange à qualificação da multa de ofício, com espeque nos preceitos do art. 44, I, da Lei 9.430/96, o recrudescimento da penalidade ainda pressuporia um *plus* não verificado apenas não ausência de um alardeado propósito negocial (cuja falta, como apontado pela Conselheira Livia De Carli Germano, revelaria apenas um indício de uma possível fraude).

De fato, para que se imponha tão elevada imputação, a comprovação da fraude, ou do conluio e da sonegação, qualificados pelo dolo, ainda se fazem prementes. E estes elementos somente são verificados a partir de atos ilícitos concretamente demonstrados, a partir de atos, operações e/ou condutas fictícias ou simuladas, estas últimas tomadas no seu sentido mais estrito (simulação *stricto sensu*, atestada pela ocultação efetiva do ato realmente praticado – art. 167 do Código Civil brasileiro).

No caso, a qualificação proposta, e mantida pelo D. Relator, teve esteio, apenas, nas características das operações emendadas. Melhor explicando, justificou-se a imposição de uma multa elevada apenas no fato do ágio ter surgido em reestruturação societária envidada dentro um mesmo grupo econômico, sem uma alegada base no princípio de *arms lenght*. Não há, todavia, no feito, qualquer acusação sobre a higidez formal dos atos societários praticados, tendo, todos, sido implementados de forma clara, pública, e sem que buscassem, de qualquer forma, ocultar a realidade material dos próprios tributos aqui lançados.

O que se identificou no caso, e portanto, legitimou a manutenção da própria glosa, foi a ocorrência de um “*vício de causa*”, isto é, a realização de um planejamento tributário cuja finalidade última era, tão só, a economia tributária. A expressão retro, diga-se, não é de minha autoria; foi, em verdade, utilizada com brilhantismo pelo Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório, em diversos julgados por ele relatados para , justamente, justificar a exigência tributária, pela impossibilidade de aproveitamento das parcelas amortizadas do ágio, sem que se observasse, aí,

todavia, um vício material dolosamente intentado. Por isso mesmo, ainda que mantido o crédito principal, o predito Conselheiro sempre se pôs contra a aludida qualificação, quando ausentes outros elementos de prova que demonstrassem a concretização efetiva de um ato doloso fraudulento. Neste sentido, confira-se a passagem de voto por ele proferido, em que esta posição é explicitamente exposta:

Nas situações de planejamento tributário, normalmente, invoca-se a ocorrência da simulação para sustentar a qualificação das multas aplicadas. No entanto, esse conceito pode estar presente em duas situações distintas: quando há simulação do próprio negócio jurídico ou quando há simulação da causa do negócio jurídico.

No primeiro caso, há o requisito da mentira ou falseamento acerca de aspectos relevantes do negócio jurídico. As partes declaram algum aspecto que seja falso, portanto, aparente ou simulado. Trata-se, com efeito, das hipóteses em que se concretizam condutas como a sonegação ou a fraude penais. Estamos, assim, no campo dos planejamentos tributários evasivos.

Por outro lado, quando só há o vício da causa, situações em que se verificam os planejamentos tributários inoponíveis ao Fisco, inexistem condutas maculadas pela mentira ou falseamento de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas. A causa real dissimulada (economizar tributo), que prepondera sobre a causa negocial simulada, não deixa de ser lícita (excerto do voto proferido no acórdão de nº 1302-003.822, publicado no DJ de 23/09/2018).

Neste passo, e com as ressalvas acerca do entendimento pessoal deste Redator (sobre as premissas próprias da teoria econômica), o fato é que, como já alertado, houve, na espécie, uma simulação da causa dos negócios pactuados, não tendo, outrossim, se observado uma simulação em sentido estrito nos atos em si mesmos considerados. E, isto, sem que se tenha coligido outros fatos ou circunstâncias, não evidencia a fraude, muito menos o dolo, que a qualifica, tornando ilegal a qualificação da multa de ofício.

A vista do exposto, e com as renovadas vênias ao D. Relator, mas voto por CONHECER do Recurso Especial quanto ao ponto acima e examinado e, no mérito, por DAR PARCIAL PROVIMENTO apenas para afastar a qualificação da multa de ofício em relação à infração atinente ao aproveitamento de parcelas amortizadas do ágio.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca