



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11516.721847/2011-07
ACÓRDÃO	9101-007.074 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	6 de agosto de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL FLORENÇA VEÍCULOS S/A

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO DE MATÉRIA JULGADA DE ACORDO COM SÚMULA CARF.

Nos termos do parágrafo 3º do artigo 67 do Anexo II do RICARF/2015, não cabe Recurso Especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência do CARF, ainda que esta tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

No caso concreto, considerando que a decisão recorrida adotou o entendimento posteriormente positivado nas Súmulas CARF nº 108 (“Incident juro moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício”), o Recurso Especial não deve ser conhecido nesse ponto.

AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE O ACÓRDÃO RECORRIDO E O “PARADIGMA”. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL QUANTO À MATÉRIA.

A ausência de similitude fática entre os acórdãos (recorrido e paradigma) impede a caracterização da alegada divergência jurisprudencial, prejudicando, assim, o conhecimento do Recurso Especial.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

MULTA QUALIFICADA DECORRENTE DE INFRAÇÃO DE GLOSA DE DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE “ÁGIO INTERNO”. NÃO CABIMENTO.

Somente se mantém a multa qualificada nas hipóteses em que, comprovado o dolo, resta caracterizada hipótese de sonegação, fraude ou conluio a que aludem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, o que não

ocorre no caso concreto quanto à infração calcada em indedutibilidade da amortização de “ágio interno”.

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL. COBRANÇA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA SOBRE OS TRIBUTOS APURADOS NO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

A multa isolada é cabível na hipótese de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não há base legal que permita sua cobrança de forma cumulativa com a multa de ofício incidente sobre o IRPJ e CSLL apurados no final do período de apuração.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte apenas em relação à matéria “*multas isoladas concomitantes*” e não conhecer do Recurso Especial do Coobrigado. Votou pelas conclusões no conhecimento do recurso especial do Contribuinte a Conselheira Edeli Pereira Bessa. No mérito, acordam em: (i) quanto ao recurso da Fazenda Nacional, por maioria de votos, negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado que votaram por dar provimento; e (ii) relativamente ao recurso do Contribuinte, por maioria de votos, dar-lhe provimento para cancelar a exigências das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, vencidos os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto (relator), Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado que votaram por negar provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luís Henrique Marotti Toselli.

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício e Relator

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli - Redator designado

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).

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Especiais interpostos pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), pela contribuinte Florença Veículos S/A e pela responsável solidária Florença Caminhões S/A, em face do Acórdão nº **1101-001.239** (fls. 4.123/4.249), o qual deu parcial provimento aos Recursos Voluntários com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

ÁGIO INTERNO. GLOSA DE EXCLUSÃO DE REVERSÃO DE PROVISÃO. Válido o lançamento que, ante a constatação de neutralidade contábil da amortização do ágio contestado, resulta em glosa da exclusão decorrente da reversão da provisão para realização de ágio sob a justificativa de que ela reflete a redução indevida do lucro tributável em razão da amortização de ágio sem sustância econômica.

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Inadmissível a formação de ágio por meio de operações internas, sem a intervenção de partes independentes e sem o pagamento de preço.

DESPESAS FINANCEIRAS. São indedutíveis as despesas decorrentes da contratação de empréstimos repassados, sem ônus, a outras pessoas jurídicas do mesmo grupo empresarial.

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

CUMULAÇÃO COM MULTA DE OFÍCIO. COMPATIBILIDADE. É compatível com a multa isolada a exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano-calendário, por caracterizarem penalidades distintas, desde que a exigência não se refira a infrações ocorridas na vigência da redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

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

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. Responde pelo crédito tributário lançado a pessoa jurídica cuja criação integrou a reorganização societária promovida pelo grupo empresarial, e tem seu patrimônio foi formado a partir da execução dos objetivos daquelas operações, circunstâncias que revelam confusão patrimonial contemporânea à ocorrência do fato gerador, hábil a caracterizar o interesse comum que resulta na solidariedade pelo crédito tributário devido.

MULTA QUALIFICADA. DOLO. NÃO CONFIGURAÇÃO. Não consta no relatório fiscal a submissão de qualquer possível conduta dolosa supostamente praticada pelo

Recorrente àquelas abstratamente previstas nos supratranscritos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64, o que afasta a aplicação da multa qualificada. Para além disso, *in casu*, o sujeito passivo registrou todas as operações e apresentou todos os documentos solicitados pela fiscalização, o que demonstra inequívoca boa-fé.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. PESSOAS JURÍDICAS. GRUPO ECONÔMICO. A caracterização da solidariedade por interesse comum na situação que constitui o fato gerador exige a demonstração de que os sujeitos passivos praticaram conjuntamente o fato jurídico tributário ou desfrutaram de seus resultados, em razão de confusão patrimonial, eventos que a autoridade fiscal não demonstrou, de modo a não permitir a aplicação do art. 124, inc. I, do CTN.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. PESSOAS FÍSICAS. A autoridade fiscal jamais apontou qualquer ato em afronta à lei ou aos estatutos das companhias em causa que tenha sido praticado pelas pessoas físicas em análise, o que não autoriza a responsabilidade solidária prevista no art. 135, inc. III, do CTN.

Em resumo, o presente processo administrativo decorre de Autos de Infração que exigem IRPJ e CSLL, relativos aos anos de 2008 a 2010, acrescidos de multa qualificada e multa isolada sobre as estimativas apuradas, em razão da caracterização das seguintes infrações: *a) exclusões indevidas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL referentes a ilícitos aproveitamentos tributários da amortização de ágio interno gerado em incorporação reversa; e b) despesas indedutíveis relativas a assunção pelo sujeito passivo de encargos financeiros necessários a atividade de terceiros* (fl. 1.286).

Mais precisamente, a *primeira infração* foi assim motivada no relatório fiscal:

[...]

Se de um lado comprovamos que as exclusões efetivamente ocorreram, de outro, colecionamos uma série de elementos de prova documental de que o ágio que é amortizado por essas exclusões não tem substância econômica. O que se quer dizer com a expressão “inexistência de substância ou substrato econômico” é que não houve uma contrapartida econômica na criação fictícia do ágio que passou a ser amortizado, ou seja, este ágio foi gerado apenas documentalmente em relações entre pessoas e empresas do mesmo grupo e não em relações de comutatividade, de independência e de não preponderância das partes envolvidas. Dito de outro modo, ao ágio escriturado que passou a ser amortizado pela Florença Veículos S/A não antecedeu investimento de recursos ou incorrimento em despesas, portanto, sua base é gerada de uma ficção documental, ficção esta produzida pelos seus sócios com suporte em pessoas jurídicas criadas exclusivamente para este fim.

Havíamos resumido anteriormente em três momentos os fatos concernentes à geração do ágio que embasou as irregularidades tributárias sob comento. Na verdade, de modo mais analítico, pudemos observar oito momentos, caracterizados pelos fatos descritos no Quadro 1. Foi realizada em oito “operações estruturadas em seqüência” (contadas desde o momento anterior a

31/08/2007 até o momento posterior à 1º/07/2008 – Nota de rodapé nº 3) a reestruturação societária da Florença Veículos S/A que pretensamente lhe possibilitaria gerar ágio artificial necessário para reduzir a tributação de forma menos arriscada.

Não é exagero uma vez mais enfatizar que em nenhuma das etapas que geraram o ágio houve investimento de recursos ou incorrimento em despesas que pudessem ser entendidas como razões da sua formação. Todas as transferências de participações societárias ocorreram de forma escritural e, em nenhum momento, nessas transferências foi adicionado “capital novo”. (fls. 1.306/1.309).

A justificativa para a qualificação da multa em relação a esta infração repousa às fls. 1.343/1.346, destacando o excerto abaixo, que bem resume o porquê dessa majoração, *litteris*:

A adoção do percentual qualificado no caso das exclusões baseadas nas amortizações de ágio ficto se justifica pela constatação de que as infrações foram cometidas com base em artifícios fraudulentos que envolviam o uso abusivo de personalidade jurídica com o fim exclusivo de operar reduções e supressões de tributos.

No que importa à *segunda infração*, a r. autoridade fiscal, por entender não necessárias às suas atividades, glosou parte das despesas financeiras apropriadas pela contribuinte ante a constatação de que ela, ao mesmo passo que tomava empréstimos onerosos de instituições bancárias, emprestava gratuitamente vultosas quantias a pessoas físicas e jurídicas ligadas.

Como resultado dessa mesma ação fiscal, *foram lavrados termos de responsabilidade solidária pelos créditos tributários encerrados neste processo em face de quatro pessoas físicas – que eram sócios da Recorrente antes do início da reorganização societária e que, ao tempo do lançamento, eram os sócios da Padovas Participações S/A, controladora da autuada – e também em face das 3 pessoas jurídicas envolvidas no processo de reestruturação societária acima delineado – quais sejam, a Padovas Participações S/A, a MVSO Participações S/A e a Florença Caminhões S/A.*

Regularmente intimados do lançamento, os sujeitos passivos apresentaram tempestivas impugnações, que foram julgadas improcedentes pela 3ª Turma da DRJ/FOR.

Em seguida os sujeitos passivos apresentaram recursos voluntários, recursos estes que tiveram provimento negado pelo referido Acórdão nº **1101-001.239** (fls. 4.123/4.249) com base no seguinte dispositivo:

Acordam os membros do colegiado em: 1) relativamente à amortização de ágio, por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, acompanhado pelos Conselheiros Paulo Reynaldo Becari e Antônio Lisboa Cardoso, sendo designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa; 2) relativamente à multa qualificada, por maioria de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário,

votando pelas conclusões o Presidente Marcos Aurélio Pereira Valadão e divergindo os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Paulo Mateus Ciccone; 3) relativamente à glosa de despesas financeiras, por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, acompanhado pelo Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso, sendo designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa; 4) relativamente às multas isoladas, por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, acompanhado pelos Conselheiros Paulo Reynaldo Becari e Antônio Lisboa Cardoso, sendo designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa; 5) relativamente aos juros de mora sobre a multa de ofício, por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, acompanhado pelos Conselheiros Paulo Reynaldo Becari e Antônio Lisboa Cardoso, sendo designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa; 6) relativamente à responsabilidade tributária de Florença Caminhões S/A, por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, acompanhado pelos Conselheiros Paulo Reynaldo Becari e Antônio Lisboa Cardoso, sendo designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa; 7) relativamente à responsabilidade tributária de Padovas Participações S/A e MVSO Participações S/A, por maioria de votos, DAR PROVIMENTO aos recursos voluntários, divergindo o Presidente Marcos Aurélio Pereira Valadão, que negava provimento aos recursos; 8) relativamente à responsabilidade tributária de Sérgio Pizzani, Maria Fernanda Pisani Geara, Maria Cristina Pizzani e Marcelo Pizani, por maioria de votos, DAR PROVIMENTO aos recursos voluntários, votando pelas conclusões o Presidente Marcos Aurélio Pereira Valadão e divergindo os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Paulo Mateus Ciccone, que davam provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Fez declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Intimada dessa decisão, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial (fls. 4.251/4.285) que foi admitido nos seguintes termos (fls. 4.287/4.292):

[...]

A recorrente aponta divergência relativamente à exclusão da qualificação da penalidade aplicada sobre o crédito tributário resultante da glosa de amortizações de ágio classificado como inexistente, em razão de sua origem em operações internas.

O entendimento endossado no acórdão recorrido divergiria do que decidido nos Acórdãos nº 1301-001.220 e 101-96.724, assim ementados:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2008, 2009, 2010

[...]

MULTA. QUALIFICAÇÃO. PROCEDÊNCIA. Se os fatos retratados nos autos deixam foram de dúvida a intenção do contribuinte de, por meio de atos societários diversos, desprovidos de substância econômica e propósito negocial, reduzir a base de incidência de tributos, descabe afastar a qualificação da penalidade promovida pela autoridade autuante.

REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. SUBSTÂNCIA ECONÔMICA E PROPÓSITO NEGOCIAL. AUSÊNCIA. Se os elementos colacionados aos autos indicam que a despesa de ágio apropriada no resultado fiscal derivou de operações que, desprovidas de substância econômica e propósito negocial, objetivaram, tão-somente, a redução das bases de incidência das exações devidas, há de se restabelecê-las, promovendo-se a glosa dos referidos dispêndios.

[...]

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Anos-calendário: 2001 e 2002

[...]

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES. SIMULAÇÃO. A reorganização societária, para ser legítima, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. A caracterização dos atos como simulados, e não reais, autoriza a glosa da amortização do ágio contabilizado.

MULTA QUALIFICADA A simulação justifica a aplicação da multa qualificada.

[...]

Observo no acórdão recorrido que o Colegiado, por maioria qualificada, manteve a glosa das amortizações de ágio, destacando-se, nos termos do voto condutor do julgado, que por meio de procedimento questionado pela Fiscalização, *a holding não apenas integraliza capital em uma recém criada empresa do mesmo grupo societário, nela aportando ações de empresa controlada por valor maior que o patrimonial, fazendo surgir o que se denominou ágio, o qual passou a ser amortizado 4 (quatro) meses depois, ao ser vertido patrimônio da pessoa jurídica intermediária para a controlada. Mais que isso, o resultado final desta operação é que, em razão da mencionada incorporação, a holding restabelece o controle direto sobre a autuada, de modo que tudo volta a ser como era antes, embora com uma “novidade”: o surgimento, no patrimônio da investida, de um item classificado como ágio, no valor de R\$ 77.951.009,52 que se presta a reduzir seu lucro tributável nos cinco anos subsequentes, tendo como fundamento, justamente, a expectativa da controladora de que este lucro fosse auferido.*

De forma semelhante concluíram, nos acórdãos paradigma, a 1ª Turma da 3ª Câmara desta 1ª Seção de Julgamento (*um processo de reestruturação societária, submetido a uma única vontade, eis que realizado entre empresas pertencentes ao mesmo Grupo Econômico, realizado em um espaço curto de tempo, no qual não houve desembolso e totalmente desprovido de substância econômica, não encontra guarida nas disposições dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, de modo a tornar o ágio, nascido de si próprio, dedutível*) e a 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (*... É de todo evidente que a operação foi articulada pelas pessoas físicas que, direta ou indiretamente, controlam o capital das*

empresas envolvidas, para criar, formalmente, uma situação que se enquadrasse na possibilidade de deduzir despesas de amortização de ágio, advinda com a publicação da Lei nº 9.532/97).

De outro lado, apesar de as operações terem sido estruturadas de forma semelhante, o voto vencedor do acórdão recorrido afastou a qualificação da penalidade porque, *a Fiscalização em momento algum no procedimento investigatório concluiu pela imprestabilidade/falsidade dos documentos contábeis do Recorrente ou que seu comportamento e procedimento adotados excederam o dolo próprio da alegada exclusão de montantes da base de IRPJ e da CSLL, limitando-se a defender que esse dolo decorreria do “reiteramento da conduta ao longo do tempo e da significância dos valores”.* Destacou que *todas as operações foram registradas em sua escritura contábil, na JUCEPAR e na Receita Federal do Brasil, o que deve ser interpretado como inequívoca presunção de boa-fé que não foi ilidida pela Autoridade Autuante ou mesmo pela DRJ/FOR para fins de enquadramento em uma das hipóteses da Lei n. 4.502/64.*

Já nos paradigmas, a qualificação da penalidade foi mantida porque:

- A 1ª Turma da 3ª Câmara concluiu que *diante dos fatos retratados, não me parece restar dúvida de que a fiscalizada agiu, intencionalmente dolosamente), no sentido de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, das suas condições pessoais, afetando, assim, as obrigações tributárias principais. No caso vertente, a meu ver, a qualificação é ínsita à própria infração imputada, isto é, se existente essa, não há como deixar de admitir a exasperação da penalidade, vez que a irregularidade apontada encontra seu maior suporte no artificialismo da reorganização societária empreendida; e*

- A 1ª Câmara do Primeiro Conselho anotou que *a reorganização societária, para ser legítima, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. Há que se perquirir se os atos praticados são reais, e não simulados. E essa análise não há que ser feita para cada negócio isoladamente, mas em relação ao conjunto de negócios encadeados.* E, diante do contexto delineado nos autos, confirmou a presença de simulação ante a *sucessão dos atos, a proximidade temporal entre eles e a extinção da empresa por incorporação revelam que nunca houve a intenção real de constituir uma empresa (a ZBT, constituída em junho de 1998 e extinta em agosto de 1998) para efetivamente operar segundo seu objetivo social, mas sim de criar uma sociedade efêmera, de passagem, que possibilitasse um registro de ágio a ser amortizado por empresa do grupo.*

Resta evidente, assim, que os Colegiados chegaram a conclusões distintas frente a circunstâncias fáticas semelhantes.

A recorrente acrescenta, ainda, que *a posição adotada pelo Colegiado a quo acerca da imprescindibilidade da indicação do dispositivo legal que fundamenta a qualificação da multa, também destoa do posicionamento adotado por outros Colegiados do CARF.*

Consta ao final do voto condutor do acórdão recorrido que:

*Diante dessas considerações, reiterando que a Fiscalização não apontou ou comprovou detalhadamente o intuito inequívoco de fraude pelo Recorrente ou a qual dispositivo da Lei n. 4.502/64 se encaixaria a conduta tida por dolosa, fundamentando-se tão somente no “reiteramento da conduta ao longo do tempo e da significância dos valores” (fl. 1346), o que a Câmara Superior deste Conselho entende insuficiente, dou provimento ao recurso para afastar a **qualificação** da multa de ofício.*

Já a 3ª Turma da 1ª Câmara desta 1ª Seção manifestou-se de outra forma frente à ausência ou irregularidade na capitulação legal da penalidade aplicada, afirmando-se, no voto condutor do paradigma mencionado pela recorrente (Acórdão nº 1103-000.819), que relevante para a validade da acusação era a exposição do motivo do lançamento:

Por diversas vezes já me manifestei que o mero erro na capitulação legal não é causa de nulidade. Fundamental é o motivo do lançamento. A ausência desse ou seu erro (e não simplesmente insubsistência) fulmina o lançamento por vício substancial, ainda que a capitulação legal se encontre correta. Não há ausência nem erro de motivo para aplicação da multa qualificada, tampouco para as responsabilizações solidárias.

A inovação do lançamento, que sabidamente é vedada ao órgão julgador, se dá quando ele modifica ou inclui motivo do lançamento. Daí também não existir, a meu ver, inovação “negativa” do órgão julgador, quando este derrui o lançamento por fundamento jurídico diverso ao articulado pelo contribuinte. Motivo do lançamento é equivalente à causa petendi da ação judicial, e não se confunde com fundamentação jurídica, tampouco com capitulação legal. O cerne é o motivo do lançamento.

O motivo dos lançamentos se encontra claramente deduzido – como aliás se evidenciará ao longo do voto, quando passar a enfrentar as questões meritum causae.

O que não significa ser subsistente ou insubsistente, total ou parcialmente.

[...]

Prossigo, com a questão da multa qualificada.

A concreção de omissão de receitas por depósitos bancários de origem incomprovada não é suficiente para tipificação da hipótese de multa qualificada, a meu ver.

Entretanto, a simulação subjetiva, com uso de homens-de-palha (strohmann), sem capacidade econômica para arcar com eventual responsabilização tributária da contribuinte, associada à omissão de receitas que, apesar de ser presuntiva, no caso vertente, ficou robustecida com a evidência do saldo credor de caixa (a omissão de receitas correspondente aos depósitos bancários) é denunciadora do elemento subjetivo do tipo.

Vale dizer, esse conjunto, com juízo de valor preponderante para e pela simulação subjetiva, acusa o concurso de dolo, precisamente, de dolo específico, no comportamento recriminado.

Nesta segunda linha argumentativa a recorrente também indica como paradigma o Acórdão nº 106-17.047, mas o exame do julgado revela que a alegação de erro na capitulação legal ali analisada dizia respeito à fundamentação da exigência principal, e não à aplicação da multa qualificada. De toda sorte, embora este segundo paradigma não possa ser comparado ao presente caso, o primeiro paradigma presta-se a evidenciar a divergência aventada pela recorrente.

Constato, assim, que sob as duas linhas argumentativas abordadas pela recorrente restou caracterizada a divergência acerca da exclusão da qualificação

da penalidade aplicada sobre os créditos tributários resultantes das glosas de amortização de ágio gerado internamente.

Sendo tempestivo o recurso, satisfeitos os pressupostos de sua admissibilidade, proponho que seja DADO seguimento ao Recurso Especial.

Os sujeitos passivos ofereceram Contrarrazões (fls. 4.628/4.652 e 4.661/4.685). Questionam o conhecimento recursal e, no mérito, pugnam pela manutenção do afastamento da multa qualificada.

Também opuseram embargos de declaração (fls. 4.320/4.331 e 4.469/4.481), os quais foram rejeitados (fls. 4.719/4.727)

Em seguida apresentaram Recursos Especiais (fls. 4.753/4.811 e 5.506/5.521), que foram admitidos parcialmente (fls. 5.756/5.784), *in verbis*:

A contribuinte e a responsável solidária foram cientificadas em 13 e 14/07/2015 respectivamente, vide ARs de e-fls. 4.311/4.312, vindo a opor embargos de declaração, conjuntamente, em 17/07/2015, v. e-fls. 4.320/4.331 e 4.469/4.481. Os embargos foram recebidos mas não foram acolhidos, v. e-fls. 4.719/4.727, tendo os contribuintes tomado ciência desta decisão em 17/11/2015 (Florença Veículos) e 19/11/2015 (Florença Caminhões), v. e-fls. 4.750/4.751.

Ato contínuo, em 01/12/2015, a contribuinte FLORENÇA VEÍCULOS S/A protocolou o Recurso Especial de e-fls. 4.753/4.809, tempestivamente, portanto, através do qual busca demonstrar divergência de interpretação na aplicação da legislação tributária entre o acórdão recorrido e diversas outras decisões prolatadas por diferentes órgãos do CARF. Na mesma data, a empresa FLORENSE CAMINHÕES S/A protocolou o Recurso Especial de e-fls. 5.506/5.520, através do qual contesta os mesmos pontos abordados pela devedora principal, além de tentar demonstrar a ausência de interesse comum a ensejar a responsabilidade solidária.

Como são várias as matérias objeto do presente Recurso Especial, construímos o quadro abaixo, relacionando cada assunto com os respectivos paradigmas trazidos pelas recorrentes, para melhor demonstrar a análise que será empreendida, individualmente. O item 13 trata especificamente de matéria trazida pela empresa FLORENSE CAMINHÕES S/A, enquanto os demais itens aproveitam aos dois contribuintes.

MATÉRIA	AC. PARADIGMA
1) Impossibilidade de inovação do critério jurídico pela autoridade julgadora. Art. 146 do CTN.	Ac. 1301-001.436
	Ac. 9303-001.690
2) Incorreta tributação da reversão da provisão -Instruções CVM 319/349. Art. 335 do RIR.	Ac. 1402-001.357
	Ac. 1402-001.461
3) "Pagamento" não é condição <i>sine qua non</i> para o registro	Ac. 1301-001.297

do ágio. Art. 20 do DL nº 1.598/77.	
	Ac. 1301-001.299
4) Ágio na aquisição de ações do mesmo grupo econômico (ágio interno). Art. 20 do DL nº 1.598/77.	Ac. 1302-001.145
	Ac. 1301-001.299
5) Substância econômica em operações de reestruturação interna. Art. 7º da Lei nº 9.532/97.	Ac. 1301-001.224
6) Possibilidade de existência de expectativa de rentabilidade futura. Arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.	Ac. 1301-001.394
7) Inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível. Art. 2º, § 1º, da Lei nº 7.689/88.	Ac. 1301-001.394
8) Despesas operacionais. Art. 299 do RIR.	Ac. 105-16.363
	Ac. 1401-00.344
9) Ingerência por parte do Fisco na definição de despesas operacionais. Art. 299 do RIR.	Ac. 108-04.820
10) Impossibilidade de exigência de multa isolada após o encerramento do ano base. Art. 44 da Lei nº 9.430/96.	Ac. 1402-001.211
11) Impossibilidade de concomitância de multa isolada e multa de ofício. Art. 44 da Lei nº 9.430/96.	Ac. 1202-001-228
	Ac. 1402-001.865
12) Ausência de previsão legal de incidência de juros sobre multa. Art. 61 da Lei nº 9.430/96.	Ac. 9101-00.722
13) Ausência de demonstração de interesse comum a ensejar responsabilidade tributária solidária. Art. 124, I, do CTN.	Ac. 1402-001.351
	Ac. 3403-003.534

[...]

2) Incorreta tributação da reversão da provisão - Instruções CVM 319/349. Art. 335 do RIR.

Neste item, a recorrente alega que o acórdão recorrido deu solução diversa à glosa da exclusão da reversão da provisão para ajuste do valor do ágio, em relação aos paradigmas apontados. O primeiro paradigma, de nº 1402-001.357, foi assim ementado:

[...]

Neste ponto, clara está a divergência entre recorrido e paradigma. Neste, a autoridade julgadora considerou que a exclusão realizada, relativa à anulação da reversão da provisão para a realização do ágio seria legal. Já o recorrido considerou que tal exclusão feriria a legislação tributária por reduzir irregularmente o lucro real da empresa fiscalizada. Portanto, caberá à CSRF dirimir a divergência de entendimento.

Por despiciendo, deixamos de analisar o segundo paradigma.

3) "Pagamento" não é condição *sine qua non* para o registro do ágio. Art. 20 do DL nº 1.598/77.

Segundo a recorrente, o acórdão recorrido teria reputado como inválido o ágio apurado tendo em vista a ausência de determinados requisitos, dentre eles, a suposta ausência de "efetivo pagamento" do "custo de aquisição". Segundo ela, o CARF já teria decidido em outras oportunidades que o "efetivo pagamento" do "custo de aquisição" prescindiria de um pagamento em pecúnia. Cita como primeiro paradigma o acórdão de nº 1301-001.297, assim ementado:

[...]

Uma simples leitura do trecho colacionado acima evidencia a divergência de entendimento entre o acórdão recorrido o paradigma quanto à necessidade de haver um efetivo pagamento, em pecúnia, pelo ágio. Assim, também neste ponto deverá a CSRF se pronunciar para dirimir a divergência.

Por despiciendo, deixamos de analisar o segundo paradigma.

4) Ágio na aquisição de ações do mesmo grupo econômico (ágio interno). Art. 20 do DL nº 1.598/77.

Neste ponto, a recorrente aponta outra questão, diretamente vinculada à matéria anterior, e que diz respeito à possibilidade de geração de ágio dentro de grupos econômicos (ágio interno). Segundo a recorrente, o acórdão recorrido teria decidido pela impossibilidade de aproveitamento do ágio quando gerado dentro de operações de reestruturação societária em um grupo econômico. Do acórdão recorrido extraímos o seguinte ponto para melhor entender a situação fática:

Ainda que não se vislumbre na legislação contábil ou societária vedação expressa à realização de incorporação de ações entre partes relacionadas, e a apreciação dos balanços das pessoas jurídicas seja individualizada no âmbito tributário, conceitualmente o ágio, e por consequência o deságio, nos termos antes expressos, somente surge entre partes independentes. Se este não é o caso, o tratamento conferido à diferença apurada é equivalente ao da reavaliação, e deve observar seus critérios e forma de realização. Desnecessária, portanto, a aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN, pois o procedimento fiscal prestou-se, apenas, a negar efeitos à amortização da mais-valia que não se enquadra no conceito de ágio, e assim compatibilizar a apuração do lucro tributável ao que determina a lei.

Já o acórdão dito paradigma, de nº 1302-001.145, foi assim ementado:

ÁGIO INTERNO. INCORPORAÇÃO REVERSA. AMORTIZAÇÃO.

Para fins fiscais, o ágio decorrente de operações com empresas do mesmo grupo (dito ágio interno), não difere em nada do ágio que surge em operações entre empresas sem vínculo. Não há dispositivo legal que vede ou anule tal ato devendo os atos da administração pública seguir o princípio da legalidade. Ocorrendo a incorporação reversa, o ágio poderá ser amortizado nos termos previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

Somente da leitura da ementa do referido acórdão, já podemos concluir que, além de existir similitude fática entre recorrido e paradigma, as decisões são conflitantes, devendo a matéria ser submetida à CSRF para o deslinde da divergência. Por despiciendo, deixamos de analisar o segundo paradigma.

5) Substância econômica em operações de reestruturação interna. Art. 7º da Lei nº 9.532/97.

Ainda em relação ao ágio interno, o ponto de divergência agora cinge-se à existência de substância econômica em operações realizadas no âmbito de grupos econômicos. Segundo a recorrente, o acórdão recorrido teria divergido na interpretação do art. 7º da Lei nº 9.532/97, ao entender somente ser válida a apuração e escrituração do ágio quando houver o efetivo pagamento por terceiro, fora do grupo econômico, considerando o ágio interno como carecedor de substância econômica e, portanto, ilegal para efeitos fiscais.

Do acórdão recorrido extraímos os seguintes trechos:

[...]

Pode-se inferir dos trechos acima que a carência de "substância econômica" dos procedimentos realizados pela autuada para constituir o ágio decorrente da reestruturação societária, foi um dos motivos que levaram a fiscalização a considerar a operação como um todo destoante dos ditames legais vigentes e, conseqüentemente objeto de tributação.

A recorrente traz o acórdão nº 1301-001.224 para justificar a divergência. O referido acórdão está assim ementado, naquilo que interessa:

[...]

A conclusão a que chegamos, também nesse caso, é de que, efetivamente, existe divergência entre o entendimento esposado no acórdão recorrido e no paradigma quanto à matéria guerreada. Assim, caberá à CSRF dar a palavra final quanto ao mérito também neste ponto.

6) Possibilidade de existência de expectativa de rentabilidade futura. Arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.

Neste tópico, a recorrente argumenta que o acórdão recorrido teria consignado que a existência de ágio em reorganização societária decorreria unicamente de "reavaliação de investimentos" e não de expectativa de rentabilidade futura, haja vista carecer de intervenção de terceiro para tanto. Para ilustrar o alegado, reproduziu o seguinte trecho do acórdão recorrido:

[...]

A recorrente cita o acórdão nº 1301-001.297 para justificar a divergência. Do referido acórdão, extraímos a sua ementa:

[...]

Mais uma vez, fica patente a divergência entre recorrido e paradigma, razão pela qual deverá a CSRF se posicionar, também, acerca deste ponto.

7) Inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível. Art. 2º, § 1º, da Lei nº 7.689/88.

Em relação a este ponto, alega a contribuinte que o acórdão recorrido teria consignado não ser necessário que a Lei 7.689/8 tivesse determinado a adição da amortização de ágio à base de cálculo da CSLL, haja vista que esta dedução não estaria computada no lucro contábil apurado na forma da Lei nº 6.404/76.

[...]

Também neste ponto existe divergência de entendimento entre órgãos do CARF, razão pela qual caberá à CSRF tratar da matéria para dar-lhe contornos definitivos.

[...]

10) Impossibilidade de exigência de multa isolada após o encerramento do ano base. Art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Neste ponto, a questão versa sobre a exigência de multa isolada sobre as estimativas do IRPJ e da CSLL que não foram pagas no decorrer do ano calendário. Segundo a recorrente, haveria divergência de entendimento entre o acórdão recorrido e a jurisprudência deste Conselho no tocante à matéria guerreada. Traz como paradigma para justificar a alegada divergência o acórdão de nº 1402-001.211, que foi assim ementado:

IRPJ. ESTIMATIVAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.

Precedentes.

A simples comparação com a ementa do acórdão recorrido já é suficiente para admitir o Recurso Especial neste ponto, razão pela qual deverá a CSRF se pronunciar a respeito.

11) Impossibilidade de concomitância de multa isolada e multa de ofício. Art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Neste ponto, alega a recorrente que, *ainda que se entenda por não cancelar a multa isolada mantida pelo acórdão recorrido em razão dos argumentos expostos no tópico acima, o que se alega apenas a título argumentativo, é necessário destacar a impossibilidade de cobrança concomitante da multa isolada e da multa de lançamento de ofício.*

Apontou como paradigmas os acórdãos de nº 1202-001.228 e 1402-001.865. O primeiro acórdão foi assim ementado:

Acórdão 1202-001.228:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2006, 2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO EM RELAÇÃO À ALTERAÇÃO DO ART. 44 DA LEI Nº 9.430/1996 PELA LEI Nº 11.488/2007. IMPOSSIBILIDADE DE PENALIDADE DE MULTA ISOLADA CONCOMITANTE COM MULTA DE OFÍCIO. EMBARGOS REJEITADOS.

Embora as alterações do texto do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 tenham de fato distinguido as bases de cálculo das penalidades de multa isolada e de ofício, não pretendeu cumulá-las. Por essa razão, é inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ainda que após a vigência das alterações da Lei nº 11.488/2007.

Não é possível opor Embargos para tentar reapreciar a matéria quando esta já foi devidamente examinada com base em fundamento distinto do quanto pretendido por alguma das partes, haja vista que o julgador pode formar livremente a sua convicção.

Percebe-se, claramente, a divergência entre os dois posicionamentos, deixando clara a divergência entre eles no que diz respeito à concomitância da aplicação da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa e da multa de ofício proporcional.

O paradigma acima é suficiente para, por si só, demonstrar a divergência, razão pela qual deixa-se de analisar o segundo paradigma.

Além do mais, a matéria se amolda perfeitamente ao disposto na Súmula nº 105 do CARF, abaixo reproduzida:

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

Portanto, resta clara a necessidade da manifestação da Câmara Superior em relação ao Recurso Especial do contribuinte.

12) Ausência de previsão legal de incidência de juros sobre multa. Art. 61 da Lei nº 9.430/96.

[...]

Trata-se de divergência evidente, bastando contrastar a ementa do recorrido com os trechos acima, extraídos do paradigma. Assim, essa matéria também deve ter seguimento.

13) Ausência de demonstração de interesse comum a ensejar responsabilidade tributária solidária. Art. 124, I, do CTN.

Finalmente, chegamos ao último ponto, que aproveita apenas à empresa FLORENÇA CAMINHÕES S/A. Alega, neste caso, ter havido divergência de interpretação da legislação tributária entre o acórdão recorrido e outras decisões proferidas pelo CARF, mais especificamente em relação ao art. 124 do CTN, abaixo reproduzido:

[...]

Traz como paradigmas para justificar a existência de decisões divergentes acerca da mesma matéria os acórdãos nº 1402-001.351 e 3403-003.534.

[...]

Do acórdão recorrido, verificamos que a indicação da recorrente como responsável solidária decorreu muito em função dos benefícios auferidos pela mesma por conta dos atos perpetrados pela autuada, o que vai de encontro ao entendimento esposado no paradigma, onde ficou consignado que "*o interesse financeiro de um terceiro em relação à prática de um fato gerador tributário por parte da pessoa jurídica não faz dele um obrigado solidário pelos tributos*". Ainda, no paradigma, restou patente a exigência de um interesse jurídico comum aos coobrigados, o que no caso do recorrido sequer foi aventado e muito menos demonstrado ter havido. Assim, vislumbro, no presente caso, a necessidade de a CSRF se manifestar a respeito da divergência, até para que tal matéria possa ser enfrentada de forma mais segura e com contornos mais definidos em julgamentos futuros.

Deixo de analisar o segundo paradigma, por desnecessário.

Por todo o exposto, haja vista a recorrente não ter atendido aos pressupostos materiais de admissibilidade, nos termos do artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, opino no sentido de NEGAR SEGUIMENTO ao presente Recurso Especial **em relação as matérias constantes dos itens 1, 8 e 9. Já em relação aos demais itens**, opino PELO SEGUIMENTO do Recurso Especial.

Contra a parte não admitida houve interposição de Agravo (fls. 5.882/5.899), tendo sido este rejeitado (fls. 5.968/5.972).

Ato contínuo, a contribuinte apresentou desistência parcial (fls. 6.067/6.070), nos seguintes termos:

[...] a Requerente, optou por *quitar, tão somente, os débitos de IRPJ e CSLL relativos às glosas das despesas com o ágio e a respectiva multa de ofício no percentual de 75%, aderindo ao Programa Especial de Regularização Tributária fPERT*"), instituído pela Medida Provisória nº 783, de 31/05/2017 e regulamentado pela Instrução Normativa RFB nº 1.711/2017.

Assim, vem a Requerente *desistir, parcialmente, de forma expressa e irrevogável do Recurso Especial interposto em 01/12/2015, bem como da interposição de eventuais novos recursos e renunciar às alegações de direito sobre as quais se fundamentaram as discussões no presente processo administrativo, exclusivamente em relação às exigências relativas às glosas das despesas com o ágio*, considerando-se o disposto nos artigos 5º da Medida Provisória nº 783/17, e 8º, da Instrução Normativa RFB nº 1.711/17.

Tramitado o feito, sobreveio despacho de saneamento (fls. 6.159/6.161), determinando a análise dos *paradigmas* que deixaram de ser apreciados pelo juízo prévio de admissibilidade, referentes às matérias admitidas que não foram objeto de desistência.

Despacho complementar de fls. 6.163/6.172 assim se manifestou:

Assim, este despacho complementar de exame de admissibilidade de recursos especiais destina-se, exclusivamente, à análise dos seguintes paradigmas,

relacionados às seguintes matérias, respectivamente, que já foram admitidas pelo despacho original:

Matéria 11) Impossibilidade de concomitância de multa isolada e multa de ofício. Art. 44 da Lei nº 9.430/96. Paradigma a ser examinado: Acórdão nº 1402-001.865;

Matéria 13) Ausência de demonstração de interesse comum a ensejar responsabilidade tributária solidária. Art. 124, I, do CTN. Paradigma a ser examinado: Acórdão nº 3403-003.534.

Análise

Matéria 11) Impossibilidade de concomitância de multa isolada e multa de ofício. Art. 44 da Lei nº 9.430/96.

[...]

Este paradigma tratou de auto de infração de IRPJ referente ao ano-calendário 2002, em razão da apuração de insuficiência de recolhimento ou de declaração do imposto, como resultado do confronto dos dados da escrituração com os dados declarados e os recolhimentos efetuados, acrescido de multa de ofício proporcional, multa isolada e juros de mora.

[...]

O paradigma se mostra apto a caracterizar a divergência arguida porque, em face de lançamento de multas isoladas, juntamente com imposição de multa de ofício proporcional, mesmo após a vigência da Lei 11.488/2007, concluiu ser indevida a exigência da multa isolada.

Caracterizada a divergência, nesta matéria deve ser dado seguimento ao Recurso Especial.

Matéria 13) Ausência de demonstração de interesse comum a ensejar responsabilidade tributária solidária. Art. 124, I, do CTN.

Neste tópico do Recurso Especial a Recorrente, responsável solidária, alega ser *evidente a tentativa do acórdão recorrido em forçosamente subsumir a alegada "confusão patrimonial" à hipótese de interesse comum na consecução do fato gerador*. E que ao assim interpretar, teria divergido dos paradigmas indicados.

[...]

No acórdão recorrido, como se viu, houve descrição detalhada dos atos praticados pela Contribuinte e pela devedora solidária, suficientes a demonstrar o interesse comum, bem como a formação de grupo econômico. Foram relacionadas as condutas que demonstraram que o patrimônio da devedora solidária foi formado a partir da execução dos objetivos das operações que acabaram por materializar as vantagens ilicitamente auferidas.

De outro giro, no paradigma, não há fundamentação suficiente para demonstrar que a situação fática, ali, foi similar àquela apreciada pelo acórdão recorrido.

Assim, em razão da precária fundamentação para exonerar a responsabilidade solidária, este paradigma não se mostra apto a caracterizar a divergência suscitada, porque a situação fática por ele apreciada não é similar àquela analisada pelo acórdão recorrido.

Mas a matéria divergente já foi admitida pelo despacho de exame de admissibilidade original pois, na comparação com o primeiro paradigma indicado, restou caracterizada a divergência.

[...]

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu contrarrazões (fls. 6.174/6.209). Ataca o conhecimento recursal e pede o não provimento do Recurso Especial da contribuinte.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Fernando Brasil de Oliveira Pinto**, relator.

1 CONHECIMENTO

Os Recursos Especiais são tempestivos.

Passa-se a análise do cumprimento dos demais requisitos para o seu conhecimento, levando em conta os pressupostos previstos no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015).

1.1 RECURSO ESPECIAL FAZENDÁRIO – MULTA QUALIFICADA

Transcrevo abaixo a ementa e as razões de decidir que levaram a Turma Julgadora *a quo* a afastar a qualificação da multa, reduzindo-a de 150% para 75%:

MULTA QUALIFICADA. DOLO. NÃO CONFIGURAÇÃO. Não consta no relatório fiscal a submissão de qualquer possível conduta dolosa supostamente praticada pelo Recorrente àquelas abstratamente previstas nos supratranscritos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64, o que afasta a aplicação da multa qualificada. Para além disso, *in casu*, o sujeito passivo registrou todas as operações e apresentou todos os documentos solicitados pela fiscalização, o que demonstra inequívoca boa-fé.

[...]

Como relatado, a justificativa para tal qualificação repousa aos fólios n. 1343-1346, sendo que o seguinte excerto, também constante do Relatório Fiscal, bem resume o porquê dessa majoração, *litteris*:

“A adoção do percentual qualificado no caso das exclusões baseadas nas amortizações de ágio ficto se justifica pela constatação de que as infrações foram cometidas com base em artifícios fraudulentos que envolviam o uso abusivo de personalidade jurídica com o fim exclusivo de operar reduções e supressões de tributos.

Consoante descrito anteriormente, ficou constatado que havia desde o início da reestruturação societária, como intenção primeira da administração da Florença Veículos S/A, a artificial construção de uma condição que pudesse gerar a redução dos tributos. Esta intenção é revelada primeiramente, pela realização de um conjunto de “operações estruturadas em seqüência” no qual não se pode observar outros fins senão os de, ao seu final, gerar o ativo fictício sob comento, assim como, blindar o patrimônio formado a partir dos recursos extraídos da “empresa-alvo” e transferidos para a Florença Caminhões S/A. É revelada, em segundo lugar, pela forma forcejada como o sujeito passivo busca amparar a realidade fática diversa que o envolve na base legal informada, ou seja, na inadmissível falta de compreensão de conceitos básicos das legislações societária e tributária sobre o assunto. E, ainda, é revelada explicitamente na parte B do Protocolo e Justificação de Cisão Parcial Seguida de Versão do Patrimônio Cindido à Sociedade Já Existente Anexo III da Ata da AGE da Florença Veículos realizada em 1º/07/2008 (fls. 372), quando menciona no seu item “d” que:

[...]

d) Possibilidade de maximização de resultados com minimização de carga tributária, mediante aproveitamento de benefícios nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97. (grifos destes AFRFB)

[...]

De forma que, conforme temos visto, apenas o objetivo “d”, ou seja, apenas o objetivo geral da maximização dos resultados e minimização da carga tributária foi realmente perseguido pelo Grupo. Podemos observar a consistência deste objetivo tanto nesta operação específica quanto ao longo de todo o conjunto de “operações estruturadas em seqüência” (fls. 1343-1344, destaquei)

Em contrapartida, o Recorrente defende a inaplicabilidade da qualificadora (150%) na multa de ofício “porquanto **não houve, no caso, fraude nas operações que acarretam (i) a constituição da PROVISÃO IN CVM 319/349, (ii) a adição da despesa com sua constituição, bem como (iii) a exclusão das receitas decorrentes da sua posterior reversão contábil**” (fl. 3.373).

Pois bem.

É cediço, neste colegiado, o entendimento de que a dobra da sanção de 75% (setenta e cinco por cento) só se justifica nas hipóteses em que resta caracterizado **dolo específico**, atinente à prática dos delitos previstos pelos artigos 71 a 73 da Lei n. 4.502/64, conforme prevê expressamente o art. 44, §1º da Lei n. 9.430/96, *verbis*:

[...]

Assim, cumpriria à r. autoridade autuante demonstrar cabalmente que o Recorrente – agindo com o dolo específico – buscou impedir ou retardar o conhecimento por parte da Fazenda da ocorrência do fato gerador ou condições capazes, como *in casu* quanto à amortização do ágio, de reduzir as obrigações

tributárias decorrentes da apuração do Lucro Real. Eis a dicção daqueles dispositivos, *verbis*:

[...]

Acontece, entretanto, que esta não é a hipótese dos presentes autos.

Primo ictu oculi, ressalto que **não custa no relatório fiscal** a submissão de qualquer possível conduta dolosa supostamente praticada pelo Recorrente àquelas abstratamente previstas nos supratranscritos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64, o que entendo ser suficiente para afastar a aplicação da multa qualificada, já que **não fundamentada na legislação especial aplicável**, mas apenas genericamente no art. 44, I c/c §1º da Lei n. 9.430/96.

Em situações como o presente, este E. Conselho possui entendimento pacífico no sentido de que a **falta de indicação precisa** quanto ao enquadramento da qualificadora nas hipóteses dos arts. 71 a 73 da Lei n. 4.502/96 é causa redução da multa de ofício para seu percentual ordinário (75%), confira-se ilustrativamente:

"[...] MULTA QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA. Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada, comprovando que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º. 4.502, de 1964" (Acórdão n. 1302-001.257, Rel. Cons. GUILHERME POLLASTRI GOMES DA SILVA, PDJ 21/02/2014)

"[...] MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. JUSTIFICATIVA PARA SUA APLICAÇÃO. Somente é justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei n 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos." (Acórdão n. 2102-002.936, Rel. Conselheiro Marcelo Silva, DJ 25/09/2014)

Ademais, ainda que superada a ausência de indicação de tais dispositivos a qualquer momento do Relatório Fiscal, o trecho supratranscrito da acusação **não demonstra** que o Recorrente tenha, ao menos tentado, impedir ou retardar o conhecimento por parte da Fiscalização quanto à operação realizada ou o fato gerador da obrigação tributária, o que, se ocorrido, poderia até justificar a manutenção da multa qualificada, ante a submissão do comportamento doloso à situação do art. 71 da Lei n. 4.502/64.

Porém, igualmente tal possibilidade não foi ocorreu.

Com efeito, no próprio Relatório Fiscal consta que **todas as informações nas quais se fundamentaram os lançamentos foram obtidas diretamente na contabilidade do Recorrente** e por meio da conjugação destas com as informações prestadas nas respectivas DIPJs e DCTFs do período analisado, conforme se extrai do excerto abaixo, elaborado pela Fiscalização, *verbis*:

[...]

Veja-se que o trecho acima transcrito corrobora as alegações do Contribuinte no recurso voluntário, quando afirma que **todas as operações foram registradas em sua escritura contábil, na JUCEPAR e na Receita Federal do Brasil**, o que deve ser interpretado como inequívoca presunção de boa-fé que não foi ilidida pela Autoridade Autuante ou mesmo pela DRJ/FOR para fins de enquadramento em uma das hipóteses da Lei n. 4.502/64.

[...]

Além disso, a despeito de ser repetitivo reproduzir, aqui, todas as conclusões fazendárias que motivaram a qualificação da multa de ofício, para fins de ilustração creio ser indispensável repisar que a Fiscalização em momento algum no procedimento investigatório concluiu pela imprestabilidade/falsidade dos documentos contábeis do Recorrente ou que seu comportamento e procedimento adotados excederam o dolo próprio da alegada exclusão de montantes da base de IRPJ e da CSLL, limitando-se a defender que esse dolo decorreria do **“reiteramento da conduta ao longo do tempo e da significância dos valores”**, conforme se observa abaixo:

[...]

No entanto, as conclusões pela qualificação da multa com base somente na verificação de (i) a prática de conduta de sonegação continuada; (ii) a significância dos valores subtraídos da tributação, apurados nos referidos Anexos I a IV do Relatório Fiscal; e (iii) a violação à legislação societária **são manifestamente infundadas**, conforme pacífico posicionamento da C. Câmara Superior de Recursos Fiscais:

[...]

Diante dessas considerações, reiterando que a Fiscalização não apontou ou comprovou detalhadamente o intuito inequívoco de fraude pelo Recorrente ou a qual dispositivo da Lei n. 4.502/96 se encaixaria a conduta tida por dolosa, fundamentando-se tão somente no **“reiteramento da conduta ao longo do tempo e da significância dos valores”** (fl. 1346), o que a Câmara Superior deste Conselho entende insuficiente, dou provimento ao recurso para afastar **a qualificação** da multa de ofício.

Verifica-se, assim, que a redução da multa foi motivada por dois fundamentos jurídicos: **(i)** de que o relato da própria infração (*dedução indevida do ágio*) não seria suficiente para demonstrar a necessária subsunção do fato praticado à norma que determina a duplicação da pena; e **(ii)** que a falta de referência direta à efetiva base legal que ampararia a qualificação enseja a sua redução ao patamar ordinário de 75%.

Mais precisamente, quanto ao item **(i)** o voto condutor na realidade rechaça a existência de prática de um ato fraudulento ou artificial propriamente dito, ressaltando que a operação societária questionada teria sido devidamente escriturada, feita às claras e inclusive informada às autoridades fiscais, o que evidenciaria a própria boa-fé da contribuinte. Além disso, o

voto também esclarece que a reiteração e significância dos valores das despesas deduzidas não constituiriam dados capazes de ensejar a multa de 150%.

Nesse ponto, é preciso pontuar que, ainda que a infração tenha sido enquadrada na forma de glosa de receitas de reversão de provisão, o voto vencedor esclareceu que, na verdade, a infração consiste na tentativa indevida de amortização do dito *ágio interno*. Confira-se:

Vislumbra-se, nesta construção argumentativa, que a autoridade lançadora não promoveu a glosa das exclusões porque a reversão da provisão para realização de *ágio* seria tributável. Depois de ampla abordagem dos procedimentos contábeis desenvolvidos pela fiscalizada, a autoridade lançadora concluiu que eles não geraram repercussão no lucro contábil, e que os efeitos fiscais somente lhe foram favoráveis em razão da exclusão em referência. Em conseqüência, promoveu a glosa da exclusão porque ela refletia a redução indevida do lucro tributável em razão da amortização de *ágio* sem substância econômica, e não porque ela decorreria de uma reversão de provisão tributável. [...]

Pois bem. O Apelo fazendário (fls. 4.251/4.285) ataca o *primeiro fundamento* com base nos Acórdãos (*paradigmas*) 1301-001.220 e 101-96.724 – ambos aceitos pelo juízo prévio - e o *segundo fundamento* com base nos Acórdãos 1103-000.819 e 106-000.819, este último rejeitado pelo despacho de admissibilidade.

De fato, os dois primeiros *paradigmas* acima citados trataram de operações que também envolveram a “criação artificial” de *ágios* decorrentes de reorganizações societárias ocorridas dentro do grupo econômico, com a consequente dedução fiscal pelos contribuintes, artificialidade que, ao contrário daqui, naqueles casos foi reconhecida como suficiente não só a justificar a glosa, mas também a qualificação da multa. Daí a divergência sob esta óptica.

Já no que diz respeito ao item (ii), restou decidido pela Turma Julgadora *a quo* que a não indicação do específico artigo que teria dado azo à multa qualificada (artigo 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502) já seria causa suficiente para reduzir a pena ao patamar ordinário de 75%. Nas palavras do voto condutor, repita-se:

... não costa no relatório fiscal a submissão de qualquer possível conduta dolosa supostamente praticada pelo Recorrente àquelas abstratamente previstas nos supratranscritos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64, o que entendo ser suficiente para afastar a aplicação da multa qualificada, já que não fundamentada na legislação especial aplicável, mas apenas genericamente no art. 44, I c/c §1º da Lei n. 9.430/96.

Do *paradigma* admitido (Acórdão nº **1103-000.819**), por sua vez, extrai-se o quanto segue:

[...]

Arguem as recorrentes nulidade dos lançamentos por erro na indicação das normas legais de multa qualificada, bem como por falta de motivo quanto à identificação dos supostos responsáveis solidários.

Por diversas vezes já me manifestei que o mero erro na capitulação legal não é causa de nulidade. Fundamental é o motivo do lançamento. A ausência desse ou seu erro (e não simplesmente insubsistência) fulmina o lançamento por vício substancial, ainda que a capitulação legal se encontre correta. Não há ausência nem erro de motivo para aplicação da multa qualificada, tampouco para as responsabilizações solidárias.

A inovação do lançamento, que sabidamente é vedada ao órgão julgador, se dá quando ele *modifica* ou *inclui* motivo do lançamento. Daí também não existir, a meu ver, inovação “negativa” do órgão julgador, quando este derrui o lançamento por fundamento jurídico diverso ao articulado pelo contribuinte. *Motivo* do lançamento é equivalente à *causa petendi* da ação judicial, e *não se confunde* com fundamentação jurídica, tampouco com capitulação legal. O cerne é o motivo do lançamento.

O motivo dos lançamentos se encontra claramente deduzido – como aliás se evidenciará ao longo do voto, quando passar a enfrentar as questões *meritum causae*. O que não significa ser subsistente ou insubsistente, total ou parcialmente.

Como se vê, esse precedente realmente *flexibilizou* o “erro” de indicação da base legal da multa qualificada lá aplicada, sob a premissa de que a sua motivação teria restado clara, o que afasta o eventual vício de capitulação legal. É justamente nesse particular que o *paradigma* de fato se presta a evidenciar a divergência aventada pela Fazenda Nacional.

Conheço, portanto, do recurso fazendário.

1.2 RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE

1.2.1 IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA ISOLADA APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO BASE

Não obstante, no tocante à matéria **(5) “inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-calendário”**, há que se levar em conta que **o entendimento expresso no aresto recorrido se amolda à Súmula CARF nº 178**, aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021, de seguinte teor:

Súmula CARF nº 178

A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Acórdãos Precedentes: 9101-003.353, 9101-005.362, 9101-005.078, 9101-004.290, 9101-004.320, 9101-004.416, 9101-004.544, 9101-002.777, 1802-00.572, 1202-000.732, 1401-00.361, 1101-00.255 e 1301-001.787.

A correlação da Súmula CARF nº 178 com a matéria (5) é inequívoca, como evidenciam ementas dos precedentes em que esta se baseia (grifou-se):

Acórdão: 9101-003.353

Ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

IRPJ. CSLL. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO.

É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário.

Acórdão: 9101-004.544

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

Ano-calendário: 2001, 2002

IRPJ. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO OU COM APURAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL.

É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário, e mesmo se o Sujeito Passivo apurara prejuízo fiscal no ajuste anual.

Acórdão: 9101-002.777

Assunto: Normas de Administração Tributária Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, quando adotou a redação em que afirma "serão aplicadas as seguintes multas", deixa clara a necessidade de aplicação da multa de ofício isolada, em razão do recolhimento a menor de estimativa mensal, cumulativamente com a multa de ofício proporcional, em razão do pagamento a menor do tributo anual, independentemente de a exigência ter sido realizada após o final do ano em que tornou-se devida a estimativa.

Acórdão: 1301-001.787

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2008

[...]

MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.

No caso de aplicação de multa de ofício sobre os tributos e contribuições lançados de ofício e de multa isolada em virtude da falta ou insuficiência de recolhimento de antecipações obrigatórias (estimativas), não há que se falar em aplicação concomitante sobre a mesma base de incidência, visto que resta evidente que as penalidades, não obstante derivarem do mesmo preceptivo legal, decorrem de obrigações de naturezas distintas. Inexiste, também, fator temporal limitador da aplicação da multa isolada, eis que a lei prevê a sua exigência mesmo na situação em que as bases de cálculo das exações são negativas.

Aplica-se à hipótese o disposto no art. 67, § 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 (grifou-se):

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

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

Como destaca o dispositivo regimental, irrelevante que a Súmula tenha sido editada após a interposição do recurso em questão. A matéria encontra-se pacificada por Súmula, o que inviabiliza a discussão em via especial.

1.2.2 JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO

Também com relação a essa matéria, incide o disposto no art. 67, § 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF – RICARF/2015, e, portanto, o recurso não deve ser conhecido, uma vez que, após a interposição do recurso, foi aprovada pelo Pleno da CSRF a Súmula CARF nº 108, com o seguinte teor:

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

1.2.3 DA CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA COM A MULTA DE OFÍCIO

Apoiado no permissivo previsto no §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, e por concordar com o que decidiu os despachos prévios de admissibilidade (fls. 4.287/4.292 e 6.163/6.172), conheço da presente matéria com base no que lá foi exposto.

1.2.4 RECURSO ESPECIAL DA RESPONSÁVEL SOLIDÁRIA FLORENÇA CAMINHÕES - AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE INTERESSE COMUM A ENSEJAR RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. ART. 124, I, DO CTN

De acordo com o voto vencedor do acórdão recorrido:

A recorrente, como já demonstrado neste voto, foi constituída no curso das operações societárias questionadas pela Fiscalização, e seu capital social foi formado, basicamente, com a transferência de patrimônio da fiscalizada, bem como ampliado, durante os períodos fiscalizados, com os dividendos distribuídos pela fiscalizada a seus sócios, em paralelo, portanto, à redução dos lucros tributáveis da autuada em R\$ 7.795.100,85 em 2008, R\$ 4.814.286,95 em 2009 e R\$ 7.016.527,60 em 2010. Recorde-se, ainda, que a Fiscalização bem demonstrou que a reestruturação promovida pelo grupo empresarial tinha por objetivo a

maximização de resultados com minimização da carga tributária, mediante aproveitamento de benefícios nos termos dos artigos 7o e 8o da Lei nº 9.532/97.

Neste contexto, não se pode admitir que a recorrente tenha sido apenas indiretamente beneficiada pelas operações aqui questionadas. Sua criação integrou a reorganização societária promovida pelo grupo empresarial, e o seu patrimônio foi formado a partir da execução dos objetivos daquelas operações, e assim materializa as vantagens ilicitamente auferidas, revelando a confusão patrimonial contemporânea à ocorrência do fato gerador, situando a recorrente ao lado da autuada, e revelando o interesse comum cogitado no art. 124, I do CTN. Correta, portanto, a abordagem acerca destas circunstâncias, assim expressas na decisão recorrida:

[...]

A inclusão de outras empresas como devedores solidários não depende, pois, do fato de se beneficiarem diretamente do resultado fiscal obtido, bastando que realizem em conjunto a situação configuradora do fato gerador (aqui representado pela seqüência de fatos que possibilitaram amortização no ágio, desde a aquisição de participação societária; a integralização dessa participação numa empresa veículo e a realização de incorporação reversa).

Conforme Relatório de Atividade Fiscal, fls. 1.281/1.392, já analisado no presente voto, as pessoas jurídicas arroladas foram envolvidas nos fatos que deram origem ao ágio artificial na Florença Veículos S/A. Cada uma delas representou um papel na arquitetura do conjunto de "operações estruturadas em seqüência":

[...]

c) a Florença Caminhões S/A permaneceu com os papéis de beneficiar-se da assunção de parte de suas despesas pela Florença Veículos S/A, assim como recebeu parte do ativo da "Florença Veículos S/A", parcela esta isenta do correspondente passivo. Foi, portanto, colocada na condição de permitir a blindagem de parcela do capital extraído da Florença Veículos S/A.

Correta, portanto, a inclusão das referidas empresas como responsáveis solidários pelo crédito tributário decorrente da criação artificial do ágio e da sua ilícita amortização como dedução do IRPJ e da CSLL.

Esclareça-se que o fato de o Superior Tribunal de Justiça ter declarado a inexistência de solidariedade no caso em referência não impede a adoção das premissas ali expostas como referenciais para concluir pela procedência da responsabilidade tributária.

Por tais razões, e também por aquelas antes expressas acerca do mérito da exigência, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário de Florença Caminhões S/A.

Nota-se, contudo, que a manutenção da recorrente como responsável solidária foi justificada pela sua participação direta nas reorganizações societárias que resultaram na criação das despesas consideradas artificiais (*ágio interno* e juros), participação esta que envolveu transferência de ativos como meio de *blindagem patrimonial*.

No tocante ao *paradigma* (Acórdão nº **1402-001.351**), cumpre observar que este precedente já foi apreciado por esta C. 1ª Turma no Acórdão nº **9101-006.524**¹, de relatoria da I. Conselheira Edeli Pereira Bessa, *in verbis*:

[...] o paradigma nº 1402-001.351, embora trate de imputação da responsabilidade com base no art. 124, I, do CTN, tal se deu em face de diretores e sócios de fato da entidade que se sujeitou a suspensão de sua imunidade tributária em razão de diversos ilícitos penais, cíveis e tributários a partir de investigações no DETRAN/RS que contratava entidades como a autuada em licitações. O paradigma assim relata a imputação analisada:

Em 13/12/10, os autos de infração foram cientificados à Fundae (fls. 917, 990, 995, 1007 e 1017) e, em 16/12/10, José Antonio Fernandes, Rubem Höher, Helvio Debus Oliveira Souza e Ipojucan Seffrin Custódio foram intimados dos termos de sujeição solidária passiva (fls. 1034/1037 e 1043/1046).

A imputação da responsabilidade aos terceiros corresponde ao período de 7/10/05 (data da assinatura do contrato entre a Fundae e a Prefeitura Municipal de Porto Alegre para a execução do programa Projovem) a 6/11/07 (data em que foi deflagrada a fase ostensiva da operação Rodin). Deveu-se a suposto interesse comum nos resultados econômicos advindos dos ilícitos fiscais cometidos pela fundação: José Fernandes, atuando como lobista e principal operador do núcleo Pensant; os demais, por serem prepostos de José Fernandes e sócios de empresas sistemistas.

Sob esta ótica, o voto condutor do paradigma analisa a arguição de imprestabilidade do art. 124, I do CTN para imputação de responsabilidade tributária às pessoas físicas que atuaram nas fraudes indicadas. Veja-se:

Inicialmente, esclareça-se, nesse ponto, que a solidariedade imputada aos senhores Helvio Debus Oliveira Souza, Ipojucan Seffrin Custódio, Rubem Höher e José Antonio Fernandes teve como fundamento, tão somente, o artigo 124, inciso I e parágrafo único do CTN. Assim, não há imputação de responsabilidade com fulcro no artigo 135 do CTN como afirmou a decisão recorrida.

A partir daí, temos que, para a materialização da solidariedade tributária com escopo no artigo 124, I, do CTN, é preciso existir interesse comum entre os obrigados solidários.

A doutrina critica o dispositivo pela vagueza da expressão “interesse comum” e converge no entendimento de que essa norma exclui do seu âmbito de incidência as hipóteses de negócios jurídicos em que os interesses são contrapostos, tais como a compra e venda, etc.

Assim, a maioria dos autores entende que o interesse comum é fator decorrente da conduta lícita de ser co-partícipe da realização do fato gerador tributário; ou seja, a solidariedade tributária fundada no art. 124, I do CTN só seria possível entre sujeitos que figurem no mesmo pólo da relação obrigacional.

Nesse contexto, o dispositivo deverá ser aplicado aos casos em que o mesmo fato gerador é realizado conjuntamente por mais de uma pessoa. Havendo mais de uma pessoa enquadrada na definição legal de contribuinte (art. 121, parágrafo único, I), determina o art. 124, I que sejam eles solidariamente obrigados pela dívida tributária, independentemente de disposição expressa de lei.

¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Também importa ressaltar que, esse interesse comum deve ser entendido como um interesse jurídico, não sendo relevantes para gerar a solidariedade tributária os interesses de ordem econômica, moral ou social.

Em suma, esse interesse comum, entendido como interesse jurídico, se caracteriza pela existência de direitos e deveres iguais entre pessoas que ocupam o mesmo pólo da relação jurídica que consistiu o fato gerador do tributo.

Vale citar a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, corroborando o que foi dito até aqui:

[...]

Nesse contexto, o interesse financeiro de um terceiro em relação à prática de um fato gerador tributário por parte da pessoa jurídica não faz dele um obrigado solidário pelos tributos.

A prática de atos jurídicos que são também fatos geradores de tributos interessam apenas economicamente aos sócios-administradores das pessoas jurídicas e, não havendo interesse jurídico, não deve haver a imputação de responsabilidade solidária.

Com efeito, no caso dos autos, os sujeitos passivos responsabilizados solidariamente não podem ser caracterizados como realizadores do fato gerador tributário, visto que eles não possuem interesse jurídico no fato gerador.

Nesse contexto, o crédito tributário poderá ser exigido apenas dos sócios e administradores que tiverem praticado atos com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do artigo 135, III do CTN.

Incorreta, portanto, a solidariedade passiva estendida a tais pessoas físicas, com base no art. 124, I do CTN. A responsabilidade de tais pessoas pelas consequências dos atos apurados na operação Rodin devem ser apuradas na Ação Penal Pública nº. 2007.71.02.0078728, uma vez que desinteressantes ao presente lançamento fiscal.

Na medida em que se trata, aqui, de responsabilização de pessoa jurídica, há dessemelhança significativa em face do paradigma que, apesar de firmar a premissa genérica de que o interesse financeiro de um terceiro em relação à prática de um fato gerador tributário por parte da pessoa jurídica não faz dele um obrigado solidário pelos tributos, assim o faz para, naquele caso, concluir que os sócios-administradores devem ser responsabilizados com fundamento no art. 135, III do CTN. Evidente, assim, que circunstâncias específicas dos agentes responsabilizados no paradigma, e que não estão presentes no recorrido, afetaram a decisão, lá, contrária à responsabilização com fundamento no art. 124, I do CTN. Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

Nesse mesmo sentido, entendo que o conhecimento recursal da responsável solidária resta prejudicado em face da notória dessemelhança fático-jurídica entre os Arestos comparados.

2 MÉRITO

2.1 RECURSO ESPECIAL FAZENDÁRIO – MULTA QUALIFICADA

Pois bem, a multa de 150% sobre o imposto de renda e contribuições apuradas com base em provas diretas, prevista no art. 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação

dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, foi aplicada tendo em vista a suposta intenção dolosa do contribuinte de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador (sonegação).

Para melhor entendimento, transcreve-se, a seguir, o art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007:

Art. 14. O art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas *a*, *b* e *c* do § 2º nos incisos I, II e III:

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

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

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

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

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

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

[...]

Como visto, nos termos do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, só é admitida a aplicação da multa no percentual de 150%, nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que assim dispõem:

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

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

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

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

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

Desse modo, a multa de 150% de que trata o parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007), terá aplicação sempre que em procedimento fiscal constatar-se a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

Vê-se que, para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade que esteja caracterizado o dolo. O dolo, que se relaciona com a consciência e a vontade de agir, é elemento de todos os tipos penais de que trata a Lei nº 4.502, de 1964, ou seja, a vontade de praticar a conduta, para a subsequente obtenção do resultado. Deve ficar demonstrada que a conduta praticada teve o intuito consciente voltado a suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos.

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;

[...]

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

Da leitura desse dispositivo, verifica-se que a multa de ofício ordinária é de 75%, cabível nas hipóteses de falta de recolhimento do tributo, falta de declaração ou apresentação de declaração inexata, devendo esta ser duplicada apenas nas hipóteses previstas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/1964, abaixo transcritos.

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

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

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

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

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

Para que se possa, então, cogitar a qualificação da multa (de 75% para 150%), é imprescindível que a autoridade fiscal identifique e comprove, além da conduta de não pagar tributo, não declará-lo ou declará-lo de forma inexata, que a contribuinte teve a intenção de esconder que ela própria incorreu na materialidade tributária ou que ela se valeu de medidas ilícitas para manipular o fato gerador.

No caso concreto, trata-se de amortização de ágio interno e da aplicação da multa qualificada nessa hipótese.

Sobre o tema sempre manteve a exigência de IRPJ e de CSLL, mas acerca da qualificação da penalidade, fui alterando de entendimento ao longo de minha trajetória no CARF, iniciando com a manutenção da multa qualificada em qualquer situação, passando a avaliar se a operação tivesse ou não sido realizada na vigência do art. 36 da Lei nº 10.637/2002, para, por fim, concluir que, em regra, a multa qualificada não se justifica nesses casos.

De fato, após o próprio Poder Judiciário, em diversos casos, acabar por aquiescer com a própria amortização do ágio em casos semelhantes, acabei por refletir se, de fato, haveria dolo do Contribuinte quanto a intenção de não recolher tributo que sabia ser devido.

Veja-se que não avalio o objetivo do Contribuinte de buscar a redução de sua carga tributária, pois tal desejo é algo ínsito a qualquer pessoa jurídica de direito privado, inclusive de cunho obrigatório.

O foco de meu exame, portanto, não é o mero objetivo do Contribuinte simplesmente de não pagar tributo, mas sim a atitude deliberada em não declarar um tributo que saiba ser devido.

E em operações desse jaez, em que o Contribuinte age municiado por assessorias especializadas e, muitas vezes, por interpretações defendidas por doutrinadores de peso, não consigo vislumbrar o dolo necessário para a qualificação da penalidade.

E, em tal contexto, no mínimo o Contribuinte foi induzido a realizar manobras como as examinadas nos presentes autos, o que, a meu ver, no mínimo coloca em dúvida a existência de dolo do sujeito passivo em não recolher tributos, aplicando-se ao caso o concreto o art. 112 do CTN² para afastar a qualificação da penalidade.

Logo, a multa de 150% de que trata inciso II da redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 somente poderia ser cominada em procedimento fiscal que restasse comprovada a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

Vê-se que, para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, **há necessidade que esteja caracterizado o dolo**. O dolo, que se relaciona com a consciência e a

² Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

[...]

vontade de agir, é elemento de todos os tipos penais de que trata a Lei nº 4.502, de 1964, ou seja, a vontade de praticar a conduta, para a subsequente obtenção do resultado. Deve ficar demonstrada que a conduta praticada teve o intuito consciente voltado a suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos, o que, a meu sentir, não pôde ser demonstrado nos presentes autos, até mesmo porque todo o cenário indicava que, interpretando a legislação então vigente, ainda que de forma equivocada, o contribuinte entendeu que a operação, tal qual levada a efeito, não implicaria o recolhimento de IRPJ e CSLL.

Em outras palavras, no caso concreto estamos diante de uma divergência de interpretação de norma, não havendo que se falar em dolo no não pagamento de tributo, e, conseqüentemente, em cominação de multa qualificada.

Finalmente, cabe também pontuar que essa E. 1ª Turma da CSRF, em recentes decisões, vem afastando a qualificação da multa sobre exigências decorrentes da glosa do *ágio interno*, conforme atestam as ementas dos seguintes julgados:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

ÁGIO INTERNO. MULTA QUALIFICADA. ACUSAÇÃO DE ARTIFICIALIDADE E DISPÊNDIO FICTÍCIO. OPERAÇÃO INTRAGRUPO. INEXISTÊNCIA DE PROIBIÇÃO LEGAL EXPRESSA E OBJETIVA. DIVERGÊNCIA HERMENÊUTICA SOBRE A LICITUDE DA FORMAÇÃO E DAS REGRAS PARA A DEDUÇÃO DA DESPESA. AUSÊNCIA DE FRAUDE SONEGAÇÃO OU CONLUÍO. AFASTAMENTO DA EXASPERAÇÃO DA PENA. DECADÊNCIA. MATÉRIA DECORRENTE. APLICAÇÃO DO ART. 150 §4 DO CTN.

As acusações de práticas fraudulentas, sonegatórias ou de conluio pelos contribuintes demandam demonstração específica e juridicamente adequada de sua ocorrência, bem como conjunto probatório concreto correspondente. Inexistindo proibição legal expressa e objetiva da amortização fiscal do ágio gerado em operação intragrupo ou com partes relacionadas, não pode a divergência hermenêutica entre contribuintes e Fisco sobre os critérios de materialidade para a sua formação e a legitimidade de sua posterior dedução ser tratada ou confundida com tais ilícitos.

A qualificação da multa de ofício é medida extrema e excepcional, que deve ter sua aplicação reservada àqueles que, acima de qualquer dúvida ou plausibilidade de boa-fé, adotaram posturas antijurídicas altamente lesivas e verdadeiramente delituosas.

Ainda que prevalecendo a glosa do ágio, mas não sendo demonstrada e cabalmente comprovada a presença, nas transações que geraram a despesa com o sobrepreço, das práticas de fraude, sonegação ou conluio, dentro das suas conceituações legais próprias, deve ser aplicada a multa de ofício na sua monta ordinária de 75%

(Acórdão nº **9101-005.973**. Sessão de 08 de fevereiro de 2022. Rel. Caio Cesar Nader Quintella).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

GLOSA DE DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE “ÁGIO INTERNO. MULTA QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO.

Considerando que, à época dos fatos geradores, a ineditilidade do dito ágio interno era no mínimo duvidosa, incabível a qualificação da penalidade (de 75% para 150%), afinal a interpretação em prol de sua dedução fiscal está longe de caracterizar prática fraudulenta ou sonegatória, únicas hipóteses aptas a ensinar a onerosa duplicação da multa de ofício.

(Acórdão nº 9101-006.376. Sessão de 10 de novembro de 2022. Red. Designado Luis Henrique Marotti Toselli).

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

Ano-calendário: 2005, 2006

ÁGIO INTERNO. MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE DOLO. IMPOSSIBILIDADE.

Para que se possa caracterizar a hipótese legal que autoriza a qualificação da multa, nos termos do artigo 44 da Lei 9.430/1996, é imprescindível que a autoridade autuante indique a se conduta praticada configura sonegação, fraude e/ou conluio, hipóteses respectivamente dos artigos.71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964.

Além de haver deficiência na acusação fiscal, da análise das imputações verifica-se que não restou caracterizada uma situação de sonegação ou fraude por parte do sujeito passivo, mas apenas uma divergência de interpretação quanto ao real alcance das normas tributárias que disciplinam a amortização do ágio em reorganizações societárias intragrupo.

(Acórdão nº 9101-006.461. Sessão de 2 de fevereiro de 2023. Rel. Alexandre Evaristo Pinto).

Assim sendo, encaminho meu voto no sentido de confirmar a decisão recorrida para manter a redução da multa de ofício para 75%, ou seja, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

2.2 RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE - DA CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA COM A MULTA DE OFÍCIO

Insurge-se a Recorrente contra a decisão *a quo* que considerou cabível a cobrança da multa isolada concomitante com a multa de ofício, ao argumento de que isto representaria uma dupla penalização sobre a mesma base de cálculo, em violação ao entendimento da Súmula CARF nº 105 e ao princípio da consunção ou absorção.

Nos presentes autos discute-se o lançamento, de tributos e penalidades, relativo ao ano-calendário 2008.

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 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.

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 tratar 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*.³.

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 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.

³ 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.

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.⁴ (destaques acrescidos).

Estaríamos 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 por negar provimento ao recurso do Contribuinte.

3 CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte apenas em relação à matéria “*multas isoladas concomitantes*” e não conhecer do Recurso Especial do Coobrigado, e, no mérito, por negar provimento aos recursos da Fazenda Nacional e do Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Luis Henrique Marotti Toselli**, Redator Designado.

⁴ Idem, Idem

Com a devida vênia ao voto do relator, ousou dele discordar somente em relação ao mérito do Recurso Especial do Contribuinte, qual seja, multa isolada aplicada de forma concomitante com a multa de ofício.

A discussão sobre a legitimidade ou não da cobrança cumulativa de multa isolada e multa de ofício não é recente, mas é tema que ainda possui celeuma.

Com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: *“a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.”*

Na prática, a Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até dezembro/2006.

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial, na linha do que argumenta a Recorrente, que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007) ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela que conclui pela possibilidade jurídica da exigência de multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas, mesmo nos casos em que também houver sido formulada exigência de multa de ofício em razão da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no final do mesmo ano de apuração.

Por essa linha de pensamento, o Legislador teria prescrito sanções autônomas e inconfundíveis, autorizando ao fisco, na hipótese do contribuinte deixar de recolher estimativas mensais de IRPJ e CSLL, inclusive aquelas apuradas de ofício e, paralelamente, não recolher integralmente estes mesmos tributos no final do período de apuração, aplicar as duas sanções concomitantemente (multa de ofício sobre o IRPJ/CSLL devidos e não recolhidos + multa isolada sobre as estimativas “em aberto”).

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007):

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

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

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

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

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social

sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

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

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a *multa de ofício de 75%* prevista no inciso I é aplicável nos casos de falta de pagamento de imposto ou contribuição, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Já a *multa isolada de 50%*, prevista no inciso II, deve incidir sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e 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.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que as estimativas são meras antecipações do tributo devido, não figurando, portanto, como tributos autônomos. A propósito, dispõe a Súmula CARF 82 que “*após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas*”.

Também não se nega que o não recolhimento das estimativas e o não recolhimento do tributo efetivamente devido são infrações distintas, como foi reconhecido pela própria lei nos incisos I e II acima transcritos. Todavia, e este é o ponto central para a discussão, quando ambas as obrigações não foram cumpridas pelo contribuinte, o princípio da absorção ou consunção impõe que a infração pelo inadimplemento do tributo devido prevaleça, afinal o dever de antecipar o pagamento por meio de estimativas configura etapa preparatória para o dever de recolher o tributo efetivamente devido, este sim o bem jurídico tutelado pela norma.

Adotando, então, uma interpretação histórica e sistemática dos referidos dispositivos legais e Súmulas, verifico que a alteração legislativa mencionada não possui qualquer efeito quanto à aplicação da Súmula CARF nº 105 para fatos geradores posteriores a 2007.

Isso porque a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permitiria punir o contribuinte em duplicidade, em clara afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Nesse sentido já se manifestou o E. Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins⁵, da 2ª Turma desse E. Tribunal:

⁵ Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015.

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

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

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

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

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

Esse posicionamento, diga-se, foi ratificado em outros julgados, conforme atesta, também de forma exemplificativa, a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. [...]. CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE.

[...]

2. Nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, seria cabível a multa de ofício ou no percentual de 75% (inciso I), ou aumentada de metade (parágrafo 2º), não se cogitando da sua cumulação.” (Resp 1.567.289-RS. Dje 27/05/2016).

E mais recentemente, em Sessão de 1º de setembro de 2020, esta C. Turma, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em julgamento do qual o presente Relator participou, afastou a concomitância das multas de ofício e isolada para fatos geradores posteriores a 2007.

Do voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.080, do I. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, e do qual acompanhei, extrai-se que:

[...]

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a *geografia* das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e *deslocou* o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da *coexistência* de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

[...]

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. (destacamos)

Como se observa, o *efetivo* cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Ao passo que as estimativas representam um simples *adiantamento* de tributo que tem seu *fato gerador* ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa *antecipação* mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a

menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra⁶.

Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva *cumulação*, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação *antijurídica* não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da *consunção*, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos *atos geradores* colhidos no lançamento de ofício.

[...]

Digna de nota, também, é a declaração de voto constante desse mesmo Acórdão, da I. Conselheira Livia De Carli Germano, da qual transcrevo o seguinte trecho:

[...]

Isso porque, de novo, é essencial destacar que, nos presentes autos, não estamos tratando do principal de tributo, mas da **pena** prevista para a conduta consistente em agir em desconformidade com o que prevê a legislação fiscal (dever de adiantar estimativas mensais).

Neste sentido, a análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado sumular esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário. Não obstante, a pena prevista para o descumprimento do dever de recolher a estimativa permanece - e, até por isso, é denominada “multa isolada”:

⁶ Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a própria estimativa devida).

De fato, parece que só faz sentido se falar em exigência *isolada* de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir a própria estimativa devida, acrescida de multa e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, a cobrança “isolada”) quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

A título ilustrativo, destaco a argumentação constante de trecho do voto condutor do acórdão 101-96.353, de 17/10/2007, que é um dos que orientaram a edição do enunciado da Súmula CARF 82:

[...]

A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.

Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.

[...]

Portanto, compreendo que os argumentos acima não são suficientes para levar ao cancelamento da exigência de multas isoladas.

Não obstante, -- **e aqui reside especificamente o ponto em que, com o devido respeito, discordo do voto da i. Relatora** -- compreendo que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual.

Não nego que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida *versus* valor do ajuste anual devido), assim como não nego que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual).

Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

Aqui, sim, é relevante o fato de a estimativa ser mera antecipação do tributo devido no ajuste anual, sendo de se ressaltar a impossibilidade de se punir, **ao mesmo tempo**, uma **conduta ilícita** e seu **meio de execução**.

Neste sentido, havendo aplicação de multa de ofício pela ausência de recolhimento do ajuste anual, há que se considerar a multa isolada inexigível, eis

que absorvida por esta. E isso não porque se trate da mesma pena (porque não é), mas simplesmente porque, quando uma conduta punível é etapa preparatória para outra, também punível, pune-se apenas o ilícito-fim, que absorve o outro.

Dito de outra forma, não se nega que, no caso, é impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais, e a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período. Não obstante, porque uma das condutas funciona como etapa preparatória para a outra, em matéria de penalidades deve-se aplicar o princípio da absorção ou consunção.

A matéria é pacífica na doutrina penal, sendo certo, por exemplo, que um indivíduo que falsifica identidade para praticar estelionato apenas responderá pelo crime de estelionato, e não pelo crime de falsificação de documento – tal entendimento está, inclusive, pacificado na Súmula 17 do Superior Tribunal de Justiça: “Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido”. E isso é assim não porque as condutas se confundam (já que uma coisa é falsificar documento e outra é praticar estelionato), sendo certo também que as penas previstas são diversas e visam a proteger diferentes bens jurídicos, mas simplesmente porque, quando uma conduta for etapa preparatória para a outra, a sua punição é absorvida pela punição da conduta-fim.

Segundo Rogério Grecco, mostra-se cabível falar em princípio da consunção nas seguintes hipóteses: i) quando um crime é meio necessário, fase de preparação ou de execução de outro crime; ii) nos casos de antefato ou pós-fato impunível (Manual de Direito Penal. Parte 16ª ed. São Paulo: Atlas, p.121). Compreendo que o caso das estimativas que repercutem no valor devido no ajuste anual encaixa-se perfeitamente na primeira hipótese.

Neste tema, elucidativo o trecho do voto do então conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima no acórdão CSRF/0105.838, e 15 de abril de 2008 (o qual é citado nos votos condutores dos acórdãos 9101001.307 e 9101001.261, que, por sua vez, são precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF n. 105):

[...]

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, 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. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam "princípio da consunção".

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave..." E prossegue "no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave".

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

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

[...]

É por isso que, mesmo após a alteração da Lei 9.430/1966, promovida pela Lei 11.488/2007, compreendo que prevalece, em caso de dupla penalização, as razões de decidir (*ratio decidendi*) que orientaram o enunciado da Súmula CARF n. 105, que diz:

Súmula CARF 105: 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.

Em síntese, portanto, compreendo que as multas isoladas aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais não podem ser cobradas cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor apurado no ajuste anual do mesmo ano calendário, eis que, embora se trate de penalidades por condutas distintas (e que visam a proteger bens jurídicos diversos, como acima abordado), estamos na esfera de aplicação de penalidades e, aqui, pelo princípio da consunção, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é meio de execução de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio é absorvida pela pena aplicável à infração-fim.

Estas são as razões pelas quais, novamente pedindo vênias à i. Relatora, orientei meu voto para cancelar as multas isoladas também quanto ao ano calendário de 2007.

Nesse sentido, e por concordar integralmente com os precedentes jurisprudenciais ora invocados, entendo que a multa isolada em questão não tem cabimento, devendo esta ser exonerada.

Conclusão

Pelo exposto, divirjo do voto do ilustre relator apenas quanto ao mérito do Recurso Especial Contribuinte, ou seja, em relação à matéria “*concomitância da multa isolada com a multa de ofício*”, e voto por dar provimento ao recurso do Contribuinte.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli