



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13005.722253/2016-13
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.461 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 2 de fevereiro de 2023
Recorrente ALLIANCE ONE BRASIL EXPORTADORA DE TABACOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

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.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE A PARTIR DO ANO-CALENDÁRIO 2007.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões, quanto ao conhecimento, os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. No mérito, acordam em: (i) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso em relação à matéria “multas isoladas, vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator), Livia De Carli Germano Luis Henrique Marotti Toselli que votaram por dar provimento, e o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que votou por dar provimento parcial nesse ponto; e (ii) por maioria de votos, dar provimento ao recurso em relação à matéria “multa qualificada”, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado que votaram por negar provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada.

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).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto tempestivamente à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), com fulcro no art. 64, inciso II (Anexo II), do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RI/CARF) aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015, em face do Acórdão n.º 1402-003.737, proferido pela Segunda Turma Ordinária desta Câmara, na sessão de julgamento de 19 de fevereiro de 2019:

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

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

Comprovada a intenção de violação da norma fiscal com a finalidade de escapar do pagamento do imposto devido é cabível a imposição da multa qualificada.

MULTA COM EFEITO DE CONFISCO.

É vedado ao órgão administrativo o exame da constitucionalidade de lei, bem como o de eventuais ofensas pela norma legal aos princípios constitucionais da razoabilidade e da vedação de efeito confiscatório.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. APÓS ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. CABIMENTO.

Cabível a multa exigida isoladamente, quando a pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal do IRPJ, determinada sobre a base de cálculo estimada, deixar de efetuar o seu recolhimento dentro do prazo legal de vencimento, por expressa previsão legal. A referida multa é aplicável quando a falta é detectada após o encerramento do exercício de apuração da base de cálculo destes tributos, por interpretação lógica do disposto no artigo 44, II, b da Lei 9.430/96.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTOS. MATERIALIDADES DISTINTAS.

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

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DIRETORES. AFASTAMENTO.

Ausência dos requisitos para atribuição de responsabilidade nos termos do art. 135, III do CTN.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

A empresa pleiteia reforma do acórdão, por divergência de interpretação, nos pontos a ela desfavoráveis: *(i)* a indevida aplicação de multa qualificada de 150%, diante da inexistência de simulação, bem como da dissociação entre aqueles fatos atinentes à anterior amortização do ágio e aqueles relativos aos exercícios seguintes, e *(ii)* a indevida cobrança cumulativa da multa de ofício e da multa isolada por suposta falta de recolhimento de estimativas mensais.

A r. presidência do CARF admitiu o recurso nos seguintes termos:

(1) “qualificação da multa de ofício”

Decisão recorrida:

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

Comprovada a intenção de violação da norma fiscal com a finalidade de escapar do pagamento do imposto devido é cabível a imposição da multa qualificada.

[...].

Nessa toada, reconhecida a fraude na operação que origina o pretense crédito a ser compensado, resta contaminada a própria compensação. A operação de ágio interno, caracterizada como simulada, não pode dar azo a compensação ou amortização que não sofram do mesmo vício na origem.

Pelo exposto, concluo pela manutenção da multa qualificada.

Acórdão paradigma n.º 1302-001.108, de 2013:**DA MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.**

O não reconhecimento pelo Fisco do chamado ágio interno, com a consequente glosa de sua amortização, não enseja, por si só, a aplicação da multa qualificada.

Acórdão paradigma n.º 9101-003.371, de 2018:**ÁGIO INTERNO. ÁGIO DE SI MESMO. INDEDUTIBILIDADE.**

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio, não só gerado internamente ao grupo econômico, mas surgido de participação societária na própria empresa que o amortiza, sem que tenha havido dispêndio efetivo.

[...].

MULTA QUALIFICADA. INTENÇÃO FRAUDULENTE NÃO CARACTERIZADA. AFASTAMENTO DA PENALIDADE.

É inapropriada a aplicação da multa qualificada quando resta não demonstrada a intenção do contribuinte de sonegar total ou parcialmente o tributo. Não havendo prova da existência de dolo ou fraude, cabível o afastamento da qualificadora.

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

7. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a operação de ágio interno, caracterizada como simulada, não pode dar azo a compensação ou amortização que não sofram do mesmo vício na origem*, sendo de se manter a *multa qualificada*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 1302-001.108, de 2013, e 9101-003.371, de 2018) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *o não reconhecimento pelo Fisco do chamado ágio interno, com a consequente glosa de sua amortização, não enseja, por si só, a aplicação da multa qualificada (primeiro acórdão paradigma)* e que *a glosa da despesa de*

amortização de ágio, não só gerado internamente ao grupo econômico, mas surgido de participação societária na própria empresa que o amortiza, não enseja a aplicação da multa qualificada quando resta não demonstrada a intenção do contribuinte de sonegar total ou parcialmente o tributo (segundo acórdão paradigma).

(2) “aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício”

Decisão recorrida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

[...].

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS.

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

Acórdão paradigma n.º 1301-003.735, de 2019:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

[...].

MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período-base de incidência.

Acórdão paradigma n.º 1401-002.345, de 2018:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

[...].

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. ABSORÇÃO OU CONSUNÇÃO.

A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Tratando-se de mesmo tributo, esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

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

9. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, *a partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007, a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 1301-003.735, de 2019, e 1401-002.345, de 2018) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *a multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período-base de incidência (primeiro acórdão paradigma) e que, pelo princípio da absorção ou consunção, [...], não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo (segundo acórdão paradigma)*.

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

No mérito, sustenta que não estão presentes os requisitos para agravamento da multa. Isso porque **cada uma das operações descritas acima, realizadas no âmbito da reestruturação societária das atividades da Recorrente, refletiu exatamente a vontade entre as partes envolvidas e foi baseada em documentos válidos e declarações verdadeiras, tendo sido inteiramente suportados pelas partes os efeitos das operações e mantida inalterada a situação jurídica alcançada após as mesmas operações**.

Ora, o ato de compensar créditos de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, ainda que estes estejam em litígio, não se enquadra em nenhuma das hipóteses de simulação descritas acima. A Recorrente possuía a intenção de compensar tais créditos e foi justamente isso que ela realizou, refletindo fielmente os atos praticados na sua escrita fiscal e contábil e nada omitindo do fisco, que a autuou justamente com base nesses registros, que o fisco não tachou de falsos ou imprecisos.

Sustenta ainda a impossibilidade de aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada, devendo repercutir o princípio da consunção, que teria inclusive repercutido na Súmula CARF n. 105.

Intimada a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresenta contrarrazões em que sustenta preliminarmente a não caracterização da divergência.

No caso do **Acórdão paradigma 1302-001.108**, a autuação consiste na exigência de créditos tributários referentes ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, relativos ao ano-calendário de 2005, em virtude da constatação das seguintes irregularidades: a) falta de comprovação da aquisição de mercadorias; b) falta de comprovação de despesas com fretes e serviços; c) compensação, sem qualquer base legal ou judicial, de valores relativos a crédito-prêmio de IPI com valores devidos de IRPJ e CSLL; d) exclusão nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL de amortização proporcional de ágio decorrente de operações societárias simuladas.

Naquela hipótese, a qualificação da multa de ofício foi analisada à vista da operação de “reorganização societária”, simulada com objetivo de criação de ágio fictício, conhecido na jurisprudência deste CARF sob a denominação “**ágio de si mesmo**”, mecanismo há muito refutado, por constituir verdadeira burla à legislação tributária.

Com efeito, esta autuação propriamente dita resulta da glosa de compensações realizadas no Lucro Real e na CSLL por inexistência de saldo de prejuízo fiscal acumulado em exercícios anteriores, que foi majorado ilicitamente a partir de reiteradas infrações à legislação tributária nos anos de 2005 a 2010.

Conforme consta do relatório do acórdão recorrido, a contribuinte usou de prejuízos fiscais e base negativa que foram inflados pelas sucessivas infrações combatidas pela fiscalização em procedimentos anteriores, reduzindo o lucro real e a base de cálculo da CSLL. Como efeito, **o que se discute nos presentes autos é o momento posterior, nos anos seguintes ao esgotamento da amortização fiscal do ágio interno criado de forma fraudulenta e simulada**, no qual a contribuinte usou de prejuízos fiscais e base negativa que foram inflados pelas sucessivas infrações combatidas pela fiscalização nos processos anteriormente mencionados, reduzindo o lucro real e a base de cálculo da CSLL.

O próprio relatório do acórdão recorrido destaca os motivos da qualificação da multa no presente caso que, diga-se, em tudo destoa das razões apontadas no Acórdão paradigma de n.º 1302-001.108, in verbis:

“d) Soma-se à conduta dolosa e simulada do contribuinte o fato de que mesmo depois de autuada por utilizar-se de ato simulado para alcançar benefícios fiscais que não estariam disponíveis ao seu desfrute, não ter obstado os reflexos tributários ilícitos que a conduta atacada provocava nas apurações das bases de cálculo dos tributos devidos durante os anos de 2011, 2012 e 2013. Por sua livre iniciativa manteve os saldos de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL majorados ilicitamente;”

Também no Acórdão paradigma de n.º 9101-003.371, o que se analisa é a indedutibilidade do ágio gerado nas operações societárias do grupo da fiscalizada, em razão da ausência de propósito negocial e diante da exigência de cobrança de ágio intragrupo, por empresa veículo, feito apenas para se beneficiar dos efeitos fiscais da dedutibilidade do ágio. É

dizer, analisa-se a formação do ágio em si, bem como a possibilidade de dedução de despesas com sua amortização. **E a multa de ofício qualificada foi analisada sob o ponto de vista da formação do ágio.**

Enquanto no Acórdão recorrido se analisa a glosa das compensações realizadas no Lucro Real e na CSLL por inexistência de saldo de prejuízo fiscal acumulado em exercícios anteriores, no acórdão paradigma n.º 9101-003.371 se discute a legalidade das operações societárias da fiscalizada que culminaram com a criação de ágio fictício, mediante utilização de empresa veículo, com o único propósito de se beneficiar dos efeitos fiscais da dedutibilidade do ágio.

No mérito, sustenta a qualificação da multa, pois além da amortização fiscal do ágio interno originado em ato simulado de compra e venda, a fiscalização também constatou que a interessada calculou juros sobre o capital próprio sobre um patrimônio líquido irreal de 01/01/2008 a 31/12/2008 e ainda não respeitou os limites legais exigidos para a sua dedutibilidade na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Os juros sobre o capital próprio pagos/creditados em desconformidade com os limites legais estabelecidos não são dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Com efeito, as infrações apenadas pela chamada “multa de ofício” e pela “multa isolada” são diferentes. A multa de ofício decorre do não pagamento de tributo pelo contribuinte. Já a multa isolada decorre do descumprimento do regime de estimativa.

Observe-se, nesse ponto, que essa sistemática de recolhimento se justifica diante da necessidade que possui a União de auferir receitas no decorrer do ano, precisamente a fim de fazer face às despesas em que incorre também nesse período. Caso não ocorresse essa antecipação mensal, a União apenas teria acesso às receitas decorrentes da arrecadação do IRPJ e CSLL ao final do ano-calendário, ou no exercício seguinte, por ocasião do Ajuste Anual.

O não pagamento de referidos tributos sobre bases estimadas é infração bastante diversa daquela consistente em desrespeito às regras de determinação do lucro real praticada pelo sujeito passivo. Sendo assim, nada impede que dessas infrações resultem penalidades distintas: da infração às normas de determinação do lucro real decorre a multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96, enquanto que do descumprimento da sistemática de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada decorre a multa isolada prevista no art. 44, II, alínea “b” da mesma Lei.

Após o advento da Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, não há sequer espaço para discussão do assunto, em face da clareza do texto legal.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

Admissibilidade do Recurso – Contribuinte

O Recurso Especial é tempestivo.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

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.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 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.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não

altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

Nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, acima transcrito, o Recurso Especial somente é cabível se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste E. Conselho.

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “*a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles*”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “*a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal*”.

Trazendo essas considerações para a prática, forçoso concluir que a *divergência jurisprudencial* não se estabelece em matéria de prova, e sim em face da aplicação do Direito,

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

mais precisamente quando os Julgadores possam, a partir do cotejo das decisões (recorrido x paradigma(s)), criar a convicção de que a interpretação dada pelo Colegiado que julgou o *paradigma* de fato reformaria o acórdão recorrido.

No caso, em que pese as razões apresentadas pela Procuradoria, o acórdão recorrido indica claramente a operação de ágio como ensejador da qualificação da multa:

Como dito, adoto como premissa a existência de ato simulado, conforme o quanto disposto nos processos acima. Assim, resta saber se o aproveitamento de prejuízos fiscais e bases negativas advindas de operação simulada é por ela contaminada ou não.

A meu ver, ainda que as duas ações – registro do ágio e compensação – não estejam necessariamente vinculadas, quando se utiliza de ato simulado para a produção do ágio, não é possível que se visualize outro objetivo que não sua amortização ou compensação. Desta forma, não há como ignorar a origem dos valores compensados indevidamente quando se analisa a existência dos elementos necessários exigidos pelo art. 44 da Lei n.º 9.430/96 para a qualificação da multa:

(...)

Nessa toada, reconhecida a fraude na operação que origina o pretenso crédito a ser compensado, resta contaminada a própria compensação. A operação de ágio interno caracterizada como simulada não pode dar azo a compensação ou amortização que não sofram do mesmo vício na origem.

Pelo exposto, concluo pela manutenção da multa qualificada.

Assim, embora pareçam situações diversas, ao manter a qualificação da multa em razão da operação subjacente que deu origem ao saldo negativo, entendo que os paradigmas indicados servem para caracterizar a divergência.

Não havendo questionamento à admissibilidade em relação à aplicação concomitante da multa de ofício e de multa isolada, entendo que o recurso especial da Contribuinte deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei n.º 9.784, de 1999.

Mérito – Recurso da Contribuinte

No mérito, conforme já apontado, a qualificação da multa se dá em razão da operação de formação do ágio interno. Assim, entendo que a multa deve ser reduzida ao patamar de 75%.

Em casos recentes esta turma tem entendido que o ágio interno não é suficiente para qualificação da multa, ainda que não autorizada a dedutibilidade do ágio:

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.

(Proc. 16682.720182/2010-27, Ac. 9101-006.002, sessão de 07/03/2022, Livia De Carli Germano-Relatora)

Especificamente em relação à operação analisada, peço vênia para transcrever o voto do Conselheiro Fernando de Oliveira Pinto, proferido no acórdão n. 1402-002.148, que analisou a mesma operação relativa aos anos de 2009 e 2010:

Com a devida vênia, o que diz respeito à penalidade de 150% e a responsabilidade dos coobrigados, ousou discordar do entendimento do i. Conselheiro Relator.

Analisando o caso, entendo não restar caracterizado o dolo a justificar a exasperação da penalidade.

As operações levadas a efeito foram realizadas segundo diretrizes estabelecidas na integração mundial das empresas dos grupos do DIMON Incorporated e Standard Commercial Corporation, haja vista a troca de ações das empresas efetuada no exterior, a valores de mercado.

Conforme evidenciou a Recorrente, apesar da troca de ações não ser uma opção viável para a consolidação das operações do grupo no País, esse critério de valoração a mercado haveria de ser e foi utilizado nas reorganizações realizadas pelas subsidiárias diretas e indiretas das empresas não só no Brasil, mas também em nível mundial.

Ainda segundo consta nos autos, diante do objetivo de seguir o princípio adotado no exterior de reconhecer o valor de mercado do investimento da Intabex na Recorrente antes de sua integração com a empresa Meridional e em seguida dando-lhe participação amplamente majoritária naquela, foram analisadas as alternativas possíveis para tanto e decidiu-se que a operação de compra e venda das quotas da Recorrente à Meridional, com o registro de ágio, seguida da capitalização dos valores a receber, seria a opção mais adequada.

Embora os efeitos tributários advindos no Brasil de tal estruturação da operação não possa ser aceita, entendo que não se pode concluir ter ocorrido simulação, e, conseqüentemente, dolo na operação realizada.

Nesse cenário, considero não restar caracterizada a ocorrência de fraude, sonegação ou conluio (arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), elementos necessários à qualificação da multa de ofício, conforme determina o parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Assim sendo, voto por reduzir a penalidade aplicada para 75%.

Portanto, entendo deva ser reduzida a multa ao patamar de 75%. Quanto à concomitância, tenho me manifestado quanto à impossibilidade da concomitância. Entendo ser

aplicável o conteúdo da Súmula 105 deste e. CARF aos casos de concomitância de multa isolada e de ofício quando em razão do não pagamento de estimativas:

No que tange à possibilidade de concomitância da cobrança de penalidade pela falta de recolhimento da obrigação principal devida ao término do exercício fiscal em decorrência da apuração do Lucro Real Anual e pela falta de recolhimento da estimativa mensal, é importante destacar que no caso concreto as duas infrações são decorrentes de um único ato.

Nesse caso, entendo que se está diante de apenas um ilícito, ao invés de duas infrações cumuláveis e autônomas. Como decorrência de tal interpretação, a infração mais gravosa deve absorver a menos gravosa.

Vale notar que ainda que a Súmula CARF n. 105 somente se aplique a fatos geradores anteriores a 2007, pode-se depreender da inteligência da referida súmula que a multa de ofício deve absorver a multa isolada, conforme se observa da leitura da referida súmula:

Súmula CARF n.º 105

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014

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

Os precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF 105 indicam que, embora se trate de penalidades por descumprimento de deveres distintos (descumprimento do dever de antecipar estimativas versus descumprimento do dever de pagar o ajuste anual), 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 deve ser absorvida pela pena aplicável à infração-fim.

Cabe ressaltar que alguns julgadores desta 1ª Turma da CSRF já havia concluído que, mesmo após a alteração legislativa trazida pela Lei 11.488/2007, ainda não poderia haver a cobrança concomitante das multas isolada e de ofício. Nessa linha, trago aqui trecho do voto do ilustre Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli no acórdão 9101-005.824, que reproduzo abaixo e adoto como razões de decidir:

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 n.º 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 nega-se 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 Martins¹, da 2ª Turma desse E. Tribunal (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 decritos, 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 n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 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.

Cumprir citar ainda que o Código Tributário Nacional, de observância obrigatória no âmbito administrativo municipal, expressamente impõe, no que atine à aplicação das penalidades, dentre as quais a multa, que a legislação se interpreta da maneira mais favorável ao acusado, incorporando ao campo do Direito Tributário Penal o princípio constitucional do in dubio pro reo, conforme pode ser observado abaixo:

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;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Dessa forma, entendo pela aplicação da consunção da pena, de modo que deverá ser aplicada tão somente a multa mais gravosa.

Por todo o exposto, conheço do Recurso Especial, dando-lhe provimento para (i) reduzir a multa ao patamar de 75%; e (ii) cancelar a multa isolada.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em sua proposta de dar provimento ao recurso especial da Contribuinte quanto às multas isoladas exigidas concomitantemente com a multa proporcional aplicada sobre os tributos não recolhidos nos anos-calendário 2011 a 2013. A maioria qualificada compreendeu que as penalidades poderiam ser aplicadas concomitantemente, tal qual decidido no Acórdão n.º 1402-003.737.

As exigências em tela decorrem de glosa de compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL *majoradas ilicitamente em períodos anteriores por amortização fiscal de ágio interno gerado por ato de reorganização societária simulada e fraudulenta*, conforme consignado nos Autos de Infração. A inadmissibilidade, no âmbito tributário, das repercussões do ágio interno foi afirmada nesta sessão de julgamento, na apreciação do processo administrativo n.º 13005.722253/2016-13. Glosando os prejuízos e bases negativas daí decorrentes, a autoridade lançadora apurou IRPJ e CSLL devidos nos anos-calendário 2011 a 2013, bem como recompôs a apuração das estimativas mensais e identificou falta de recolhimento destas em meses dos três anos-calendário.

Em seu recurso especial, a Contribuinte afirma *inviável a aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício*, indica paradigmas para confrontar o acórdão recorrido que afirma tal exigência *prática consonante a legislação tributária*, em face da *alteração do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996 promovida pela Lei n.º 11.488/2007*, vez que *a partir dos fatos geradores ocorridos desde então, não mais seria aplicável a Súmula CARF n.º 105*. Em circunstâncias semelhantes os paradigmas indicados concluíram ser *indevida a cumulação da multa isolada e da multa de ofício, devendo prevalecer a última*.

A Contribuinte argumenta que a exigência concomitante representaria um gravame *de 200% sobre a mesma situação tácita*, em ofensa aos *princípios da razoabilidade, do não confisco e da proporcionalidade*, e adiciona que *na possível existência de infração tanto à obrigação de pagamento de estimativas mensais quanto à obrigação de pagamento anual do IRPJ e da CSLL em virtude dos mesmos fatos, é evidente que a segunda infração se sobrepõe à*

primeira, sendo ela a única punível mediante a aplicação de multa de ofício. Defende, assim, a aplicação do princípio da consunção, que já orientaria o entendimento consolidado na Súmula CARF n.º 105, e refere julgados administrativos, bem como manifestações do Superior Tribunal de Justiça nesta linha.

Esclareça-se que a multa proporcional foi reduzida, no presente julgamento, a 75%, e que o somatório deste percentual ao aplicado para cálculo da multa isolada, em 50%, é impróprio porque há duas infrações distintas, punidas pela legislação, como claramente exposto no voto condutor do Acórdão n.º 9101-002.962, de lavra da ex-Conselheira Adriana Gomes Rêgo, cujas razões são aqui adotadas:

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

Lei n.º 9.430, de 1996 (redação original):

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

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

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

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

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

I dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995; II dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração; III do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real; IV do imposto de renda pago na forma deste artigo.[...]

Há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, pela Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei n.º 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base impositiva ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória n.º 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que a alteração do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora. E, ainda que se

entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importaria o afastamento da penalidade menos gravosa.

Ora, a vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

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

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

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

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; II de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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

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

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

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

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

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

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

Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos n.ºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, n.º 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, n.º 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, n.º 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, n.º 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e n.º 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):

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

Daí porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996

pela Lei nº 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (e-fls. 236):

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

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

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

[...].

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...];

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

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

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

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

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto:

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

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário.

A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário.

A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente³.

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

E foi, justamente, a alteração legislativa acima que motivou a edição da referida Súmula CARF nº 105.

Explico.

O enunciado de súmula em referência foi aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 08 de dezembro de 2014. Antes, enunciado semelhante foi, por sucessivas vezes, rejeitado pelo Pleno da CSRF, e mesmo pela 1ª Turma da CSRF. Veja-se, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009⁴

[...]

ANEXO I

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº :

Até a vigência da Medida Provisória nº 351/2007, a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência de antecipações não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual.

[...]

PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012⁵

³ Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

⁴ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

II - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 1ª TURMA DA CSRF:

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 920-201.833, de 25/10/2011.

[...]

III - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 2ª TURMA DA CSRF:

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/10/2011.

[...]

PORTARIA N.º18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013⁶

[...]

ANEXO I

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA *Até a vigência da Medida Provisória n.º 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

Acórdãos Precedentes: 9101-001261, de 22/11/11; 9101-001203, de 22/11/11; 9101-001238, de 21/11/11; 9101-001307, de 24/04/12; 1402-001.217, de 04/10/12; 1102-00748, de 09/05/12; 1803-001263, de 10/04/12.

[...]

PORTARIA N.º 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2014⁷

[...]

ANEXO I

⁵ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

⁶ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

⁷ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

[...]

II - Enunciados a serem submetidos à 1ª Turma da CSRF:

[...]

13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA 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.

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

[...]

É de se destacar que os enunciados assim propostos de 2009 a 2013 exsurgem da jurisprudência firme, contrária à aplicação concomitante das penalidades **antes** da alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. **Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.**

De outro lado, a discussão acerca dos lançamentos formalizados em razão de infrações cometidas a partir do novo contexto legislativo ainda não apresentava densidade suficiente para indicar qual entendimento deveria ser sumulado.

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória nº 351", de 2007, ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das penalidades a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares⁸ à parcela do litígio já pacificada.

⁸ Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e alterado pela Portaria MF nº 586, de 2010:

[...]

Assim, a Súmula CARF nº 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência **infrações cometidas antes da alteração** promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007, e ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Neste sentido, vale observar que os precedentes indicados para aprovação da súmula reportam-se, todos, a **infrações cometidas antes de 2007**:

Acórdão nº 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão nº 9101-001.203:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA.

Anexo II

[...]

Art. 18. Aos presidentes de Câmara incumbe, ainda:

[...]

XXI - negar, de ofício ou por proposta do relator, seguimento ao recurso que contrarie enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, em vigor, quando não houver outra matéria objeto do recurso;

[...]

Art. 53. A sessão de julgamento será pública, salvo decisão justificada da turma para exame de matéria sigilosa, facultada a presença das partes ou de seus procuradores.

[...]

§ 4º Serão julgados em sessões não presenciais os recursos em processos de valor inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) ou, independentemente do valor, forem objeto de súmula ou resolução do CARF ou de decisões do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.

[...]

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

[...]

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

[...]

CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.

Acórdão n.º 9101-001.238:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

[...]

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Acórdão n.º 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão n.º 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO.

INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).

[...]

Acórdão n.º 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa:

[...]

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas.

[...]

Acórdão n.º 1803-001.263:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2002

[...]

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.

Frente a tais circunstâncias, ainda que precedentes da súmula veiculem fundamentos autorizadores do cancelamento de exigências formalizadas a partir da alteração promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, não são eles, propriamente, que vinculam o julgador administrativo, mas sim o enunciado da súmula, no qual está sintetizada a questão pacificada.

Digo isso porque esses precedentes têm sido utilizados para se tentar aplicar outra tese no sentido de afastar a multa, qual seja a do princípio da consunção. Ora se o princípio da consunção fosse fundamento suficiente para inexigibilidade concomitante das multas em debate, o enunciado seria genérico, sem qualquer referência ao fundamento legal dos lançamentos alcançados. A citação expressa do texto legal presta-se a firmar esta circunstância como razão de decidir relevante extraída dos paradigmas, cuja presença é essencial para aplicação das conseqüências do entendimento sumulado.

Há quem argumente que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Sustentam os adeptos dessa tese que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do ano-calendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria *bis in idem*, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN.

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do acórdão n.º 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza

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

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

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

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

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

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

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

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

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo.

Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

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

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos

imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

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

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

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

[...]

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

[...]

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

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO.

ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

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

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

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

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

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

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

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

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo.

Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado "sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição".

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de "pagamento de tributo", dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos⁹ e exigidas de forma isolada.

Sob esta ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.

⁹ Lei nº 10.426, de 2002: Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

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

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

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

Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acima citadas expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma opção, e distinguem a antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

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

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

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

2. Agravo Regimental não provido.

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

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do ano-calendário.

Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral.

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

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

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

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal

(sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta¹⁰:

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

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

Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual "quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades". Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: "Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI –Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas". E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: "As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo".[16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]

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

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

[...]

¹⁰ http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644

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

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

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

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

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

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

[...];

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

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

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

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

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

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de *bis in idem* sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos

optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário.

A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de *bis in idem*.

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

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

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

[...]

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

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

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

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ-estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não

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

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor¹¹. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

Imprópria, portanto, a ampliação do conteúdo expresso no enunciado da súmula **a partir do que consignado no voto condutor de alguns dos paradigmas.**

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das **alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF nº 105** e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.

Somente a essência extraída dos paradigmas, integrada ao enunciado no caso, mediante expressa referência ao fundamento legal aplicável antes da edição da Medida Provisória nº 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996), representa o entendimento acolhido pela 1ª Turma da CSRF a ser observado, obrigatoriamente, pelos integrantes da 1ª Seção de Julgamento. Nada além disso.

De outro lado, releva ainda destacar que a aprovação de um enunciado não impõe ao julgador a sua aplicação cega. As circunstâncias do caso concreto devem ser analisadas e, caso identificado algum aspecto antes desconsiderado, é possível afastar a aplicação da súmula.

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF nº 105 é omissivo acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1302-001.753:

A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R\$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R\$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a

¹¹ Lei nº 9.430, de 1996, art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

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

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

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

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

Os períodos de apuração autuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF n.º 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida em dezembro/2002. Importa, assim, avaliar se o entendimento sumulado determinaria a exoneração de toda a multa isolada aqui aplicada.

*A referência à exigência **ao mesmo tempo** das duas penalidades não possui uma única interpretação. É possível concluir, a partir do disposto, que não subsiste a multa isolada aplicada no mesmo lançamento em que formalizada a exigência do ajuste anual com acréscimo da multa de ofício proporcional, ou então que a multa isolada deve ser exonerada quando exigida em face de antecipação contida no ajuste anual que ensejou a exigência do principal e correspondente multa de ofício. Além disso, pode-se interpretar que deve subsistir apenas uma penalidade quando a causa de sua aplicação é a mesma.*

Os precedentes que orientaram a edição da Súmula CARF n.º 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:

[...]

Observa-se nas ementas dos Acórdãos n.º 9101-001.261, 9101-001.307 e 1803-001.263 a abordagem genérica da infração de falta de recolhimento de estimativas como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, e que por esta razão é absorvida pela segunda infração, devendo subsistir apenas a punição aplicada sobre esta. Sob esta vertente interpretativa, qualquer multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas sucumbiria frente à exigência do ajuste anual com acréscimo de multa de ofício.

Porém, os Acórdãos n.º 9101-001.203 e 9101-001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos n.º 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.

A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF n.º 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance.

Considerando que, no presente caso, as infrações foram apuradas de forma independente estimativa não recolhida em razão de seu parcelamento parcial e ajuste anual não recolhido em razão da compensação de bases negativas acima do limite legal e assim resultaram em distintas bases para aplicação das penalidades, é válido concluir que não há concomitância em relação à multa isolada aplicada sobre a parcela de R\$ 62.534,89 (= R\$ 94.130,67 R\$ 31.595,78), correspondente à estimativa de CSLL em dezembro/2002 que excede a falta de recolhimento apurada no ajuste anual.

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão n.º 120100.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

[...]

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.

Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 – R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

Estimativa remanescente (R\$ 3.826.453,79 x 25%): R\$ 956.613,45

Multa isolada mantida (R\$ 956.613,45 x 50%): R\$ 478.306,72

Multa isolada excluída (R\$ 1.109.844,27 – R\$ 478.306,72): R\$ 631.537,55

[...]

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas não aplica-la a casos distintos. Assim, a referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões cujo significado não pode ser identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.

Como antes referido, no presente processo a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Sendo assim e diante do todo o exposto, não só não há falar na aplicação ao caso da Súmula CARF nº 105, como não se pode cogitar da impossibilidade de lançamento da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas após o encerramento do ano-calendário.

Como se viu, a multa de 50% prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e calculada sobre o pagamento mensal de antecipação de IRPJ e CSLL que deixe de ser efetuado penaliza o descumprimento do dever de antecipar o recolhimento de tais tributos e independe do resultado apurado ao final do ano-calendário e da eventual aplicação de multa de ofício.

Nessa condição, a multa isolada é devida ainda que se apure prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, conforme estabelece a alínea "b" do referido inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo que não haveria sentido em comando nesse sentido caso não se pudesse aplicar a multa após o encerramento do ano-calendário, eis que antes de encerrado o ano sequer pode se determinar se houve ou não prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

No mesmo sentido do entendimento aqui manifestado citam-se os seguintes acórdãos desta 1ª Turma da CSRF: 9101-002.414 (de 17/08/2016), 9101-002.438 (de 20/09/2016) e 9101-002.510 (de 12/12/2016).

É de se negar, portanto, provimento ao recurso da Contribuinte, mantendo-se o lançamento de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas. *(destaques do original)*

Especificamente acerca do princípio da consunção, vale o acréscimo das razões de decidir adotadas pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto e expostas, dentre outros, no voto condutor do Acórdão n.º 9101-006.056¹²:

A alteração da redação do art. 44 da Lei n.º 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 n.º 9.430/96 ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...*"), e divisava *bis in idem*, entendendo que a "mesma" multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520).

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

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

[...]

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

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

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

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

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

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

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

¹² Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

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

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

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

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

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

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

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

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

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, *o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave*.¹³

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.

¹³ 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.

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

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.¹⁴ (destaques acrescidos).

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

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

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

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

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei n.º 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.” (*destaques do original*)

Nestes termos, ainda que as infrações cometidas repercutam na apuração da estimativa mensal e do ajuste anual, diferentes são as condutas punidas: o dever de antecipar e o dever de recolher o tributo devido ao final do ano-calendário. As alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 2007, por sua vez, não excetuaram a aplicação simultânea das penalidades, justamente porque diferentes são as condutas reprimidas, o mesmo se verificando na Instrução Normativa SRF n.º 93, de 1997, replicado atualmente na Instrução Normativa RFB n.º 1700, de 2017, que em seu art. 52 prevê a imposição, apenas, da multa isolada durante o ano-calendário, enquanto não ocorrido o fato gerador que somente se completará ao seu final, restando a possibilidade de aplicação concomitante com a multa de ofício reconhecida expressamente em seu art. 53. Veja-se:

Art. 52. Verificada, durante o ano-calendário em curso, a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, o lançamento de ofício restringir-se-á à multa isolada sobre os valores não recolhidos.

§ 1º A multa de que trata o caput será de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado.

§ 2º As infrações relativas às regras de determinação do lucro real ou do resultado ajustado, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do IRPJ ou da CSLL a pagar em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de ofício sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

§ 3º Na falta de atendimento à intimação de que trata o § 1º do art. 51, no prazo nela consignado, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil procederá à aplicação da

¹⁴ Idem, Idem

multa de que trata o caput sobre o valor apurado com base nas regras previstas nos arts. 32 a 41, ressalvado o disposto no § 2º do art. 51.

§ 4º A não escrituração do livro Diário ou do Lalur de que trata o caput do art. 310 até a data fixada para pagamento do IRPJ e da CSLL do respectivo mês, implicará desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução de que trata o art. 47 e a aplicação do disposto no § 2º deste artigo.

§ 5º Na verificação relativa ao ano-calendário em curso o livro Diário e o Lalur a que se refere o § 4º serão exigidos mediante intimação específica, emitida pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Art. 53. Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e

II - o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.

Observe-se, também, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema foram editadas, apenas, no âmbito da 2ª Turma, e o posicionamento desta, inclusive, está renovado em acórdão mais recente, mas sem acréscimos nas razões de decidir, exarado nos autos do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.603.525/RJ, proferido em 23/11/2020¹⁵ e assim ementado:

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

I - Na origem, trata-se de ação objetivando a anulação de três lançamentos tributários, em virtude da existência de excesso do montante cobrado.

II - Após sentença que julgou parcialmente procedente o pleito elaborado na exordial, foram interpostas apelações pelo contribuinte e pela Fazenda Nacional, recursos que tiveram, respectivamente, seu provimento parcialmente concedido e negado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ficando consignado o entendimento de que é ilegal a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, previstas no art. 44 da Lei n. 9.430/1996.

III - Conquanto a parte insista que a única hipótese em que se poderá cobrar a multa isolada é se não for possível cobrar a multa de ofício, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica ao afirmar que é ilegal a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/1996. Nesse sentido: REsp 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/3/2015, DJe 24/3/2015 e AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/9/2015, DJe 28/9/2015.

IV - Agravo interno improvido.

Cabe esclarecer, por fim, que a Súmula CARF nº 82 confirma a presente exigência. Isto porque o entendimento consolidado de que *após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas* decorre, justamente, da previsão legal de aplicação da multa de ofício isolada quando constatada tal infração. Ou seja, encerrado o ano-calendário, descabe exigir as estimativas não

¹⁵ Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator Francisco Falcão.

recolhidas, vez que já evidenciada a apuração final do tributo passível de lançamento se não recolhido e/ou declarado. Contudo, a lei não deixa impune o descumprimento da obrigação de antecipar os recolhimentos decorrentes da opção pela apuração do lucro real, estipulando desde a redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa por falta de recolhimento das estimativas, assim formalizada sem o acompanhamento do principal das estimativas não recolhidas que passarão, antes, pelo filtro da apuração ao final do ano-calendário.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte quanto às exigências de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL nos anos-calendário 2011 a 2013.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA.

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator em sua conclusão de conhecer do recurso especial da Contribuinte nas duas matérias que tiveram seguimento, observando que, com respeito à qualificação da penalidade, apenas o paradigma n.º 1302-001.108 guardaria similitude fática suficiente para se prestar à caracterização do dissídio jurisprudencial.

Consignou-se no exame de admissibilidade que:

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a operação de ágio interno, caracterizada como simulada, não pode dar azo a compensação ou amortização que não sofram do mesmo vício na origem*, sendo de se manter a multa qualificada, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 1302-001.108, de 2013, e 9101-003.371, de 2018) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *o não reconhecimento pelo Fisco do chamado ágio interno, com a conseqüente glosa de sua amortização, não enseja, por si só, a aplicação da multa qualificada (primeiro acórdão paradigma) e que a glosa da despesa de amortização de ágio, não só gerado internamente ao grupo econômico, mas surgido de participação societária na própria empresa que o amortiza, não enseja a aplicação da multa qualificada quando resta não demonstrada a intenção do contribuinte de sonegar total ou parcialmente o tributo (segundo acórdão paradigma).*

A Contribuinte arguiu em recurso especial que a decisão do Colegiado *a quo* considerou que a conduta aqui punida estava vinculada ao registro de ágio mediante ato simulado, e que, assim, haveria divergência jurisprudencial em face do paradigma n.º 1302-001.108, que embora tenha considerado o ágio interno artificial, manteve *as glosas das respectivas despesas de amortização*, afastou a multa qualificada porque *a operação foi realizada de forma lícita, cumprindo-se todos os requisitos legais em torno dela*. Já com respeito ao paradigma n.º 9101-003.371, a Contribuinte compreendeu que no referido julgado *a multa qualificada foi rechaçada, eis que a operação foi calcada em atos praticados antes da ocorrência do fato gerador, devidamente contabilizados e retratados em documentos formalmente corretos, precisamente nos mesmos termos do caso concreto*.

O I. Relator compreende que os dois paradigmas guardariam similitude com a matéria que ensejou a redução dos prejuízos fiscais e bases negativas cuja compensação foi aqui

glosada. Contudo, nota-se no voto condutor deste segundo paradigma que a decisão acerca do afastamento da qualificação da penalidade foi determinada pelas circunstâncias do caso concreto:

Concordo com as conclusões obtidas pela Turma Julgadora Ordinária, no sentido de que a interpretação do contribuinte quanto o sentido e alcance da legislação pertinente à espécie deu-se de maneira contrária àquela do Fisco, para o mesmo caso. Uma vez prevalecendo a interpretação fiscal, está o contribuinte sujeito a punição severa, típica da repressão tributária, que como é notório, é muito superior ao descumprimento das obrigações de outra natureza (civil, administrativa etc).

Contudo, a mera divergência interpretativa não pode agravar ainda mais a situação do contribuinte. O erro não pode equiparar-se ao dolo. E o erro, em matéria tributária, já é punido de forma exemplar.

Entendo que, **além do exame do caso concreto, é preciso entender a realidade empresarial de Cias. de grande porte, como é o caso do contribuinte em questão.** Não podemos presumir que Cias. assim sejam imaculadas. Mas por outro lado, podemos sim presumir que o controle sobre elas é muito mais rigoroso que as demais. Sujeitam-se a regras do mercado aberto de capitais, e por essa razão à auditoria independente e consultorias de diversos níveis, conselhos de administração, fiscais, comitês diversos...

Assim, é temerário imaginar que neste cenário de intenso controle e sobrecontrole, uma Cia. de grande porte tal qual o contribuinte possa agir sem o acompanhamento e a opinião de empresas internacionais renomadas, sobretudo em planejamentos dessa natureza. O contribuinte, neste caso, teve a má sorte de adotar interpretação que, mesmo "avalizada" por experts, não coincidiu com aquela dada pela fiscalização, nos cinco anos seguintes.

E mesmo num pensamento mais rigoroso, em que o contribuinte teve a intenção declarada de única e tão somente "economizar tributo", o que não teria nada a ver com azar, mas com conduta deliberadamente contra os interesses da Receita Federal, ainda assim, entendo não presentes os elementos qualificadores. Aliás, aqui há um paradoxo: quanto mais declarada a intenção do contribuinte num determinado sentido, maior as chances de não haver fraude.. Fraude se alia a conceitos de subterfúgio, de subtração, de declaração falsa, de agir às escondidas, camufladamente....

Não há deste modo que se falar em sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/64), uma vez que todos os atos foram devidamente declarados à Receita Federal, excluindo-se a possibilidade de ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Portanto, tratando-se de planejamento tributário, ainda que abusivo, entendo não restar caracterizado o dolo apto a ensejar a qualificação da penalidade, mormente quando não há ocultação da prática e da intenção final dos negócios levados a efeito.

Logo, ausentes elementos que permitam enquadrar a conduta da autuada nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio (arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), voto por reduzir a penalidade para 75%. (*destacou-se*)

E as condições do caso concreto lá analisado foram assim sintetizadas no voto da ex-Conselheira Adriana Gomes Rêgo, que prevaleceu quanto à exigência principal:

Na época dos fatos, a autuada e ora Recorrente (TELEFÔNICA BRASIL S/A., anteriormente Telecomunicações de São Paulo S/A TELESP), era controlada pelo Grupo Telefônica (espanhol), o qual também controlava as empresas brasileiras DABR (Telefônica Data do Brasil Participações Ltda) e TDBH (Telefônica Data Brasil Holding S.A.).

A TDBH, vale anotar, era sociedade holding cujo principal ativo era a participação de 100% no capital social da T EMPRESAS, empresa operadora de Serviço de Comunicação Multimídia (SCM) em todo território nacional (vide parágrafo 63 do TVF). Ela (TDBH) surgiu em cisão parcial da TELESP em 2001 (vide parágrafo 191 do

TVF), tendo sido posteriormente (em 2006) incorporada pela própria TELESP, em reestruturação da área de SCM e transporte de dados pelo Grupo Telefônica (conforme afirmado pela Fiscalizada, vide parágrafo 62 do TVF).

Pois bem, a dedução de despesas com amortização de ágio pela TELESP, objeto de glosa pela Fiscalização teve início em 2008, após a TELESP incorporar a DABR, e foi até 2012 (período que alcança a autuação).

O ágio, que estava contabilizado na incorporada DABR, montava R\$ 244.408.868,38, tendo como origem: (1) ágio surgido quando a DABR subscreveu ações em aumento de capital promovido na TDBH, qual é chamado no TVF de "ágio 2002", montando R\$ 132.201.536,30); (2) ágio surgido quando a TELESP incorporou a TDBH, o qual é chamado de no TVF de "novo ágio" e aqui se designará por "ágio 2006", montando R\$ 112.207.332,08 (valor líquido).

[...]

Importante desde já assinalar que, como anotado no acórdão recorrido, não há dissídio acerca do fato de as sociedades envolvidas nas operações que deram origem ao ágio cuja dedução de amortização foi glosada se submeterem a controle comum, bem como questionamentos acerca dos valores a que chegou a Fiscalização.

[...]

Feitas as digressões anteriores, verifica-se, no presente caso, que no "ágio 2002" (de R\$ 132 milhões), eventual confusão patrimonial entre investidora (DABR) e investida (TDBH) seria somente aparente uma vez que, como expresso na autuação fiscal e consignado no acórdão recorrido, a real investidora, de quem partiram os recursos para a DABR subscrever o aumento de capital na TDBH, foi a Telefônica Datacorp (TData), empresa do Grupo Telefônica com sede na Espanha. Confira-se o trecho a seguir do TVF:

[...]

Mais, ainda que se ignorasse tal fato, a partir do momento em que, em 2006, a participação da DABR na TDBH foi cedida para a TELESP, essa confusão patrimonial, que seria apenas aparente, não mais poderia vir a ocorrer (como de fato não ocorreu). É que, nesse momento, a participação societária da DABR na investida TDBH deixou de existir (foi extinta) na DABR, passando à titularidade da TELESP. A partir daí não se pode mais cogitar de "encontro" entre investida e investidora pela via da incorporação (segunda hipótese de aproveitamento tributário do ágio antes mencionada), pelo simples fato de que a participação da investidora na investida não mais existia.

[...]

Mas não é só o aspecto da falta de confusão patrimonial e de transferência do ágio que impossibilitam a dedução do "ágio 2002". O requisito da demonstração da rentabilidade futura da investida, indispensável para a dedutibilidade da amortização do ágio, também não foi satisfeito.

[...]

No caso do "ágio 2006", não só o ágio surge dentro do grupo econômico como constitui, a toda evidência, ágio surgido e aproveitado pela mesma empresa, o que se convencionou chamar de "ágio de si mesmo". De fato, a operação de incorporação da TDBH pela TELESP havida em 2006 faz, ao fim e ao cabo, surgir um ágio em participação na TELESP que mais adiante é amortizado pela própria TELESP, sem que tenha havido qualquer dispêndio efetivo.

[...]

Para usar as classificações construídas pela doutrina, o que se tem não é apenas "ágio interno" (surgido em operações intragrupo), mas um subtipo seu, o "ágio de si mesmo". Com efeito, o ágio surge de reavaliação do capital da TELESP (por conta da cedência de ações para a DABR) e por ela própria é amortizado.

O que resulta das operações levadas a cabo é que o grupo cumpre sua decisão de reunificar linhas de negócio, trazendo de volta para dentro da TELESP a TDBH (originada anos antes de cisão da própria TELESP, como dito alhures), sendo que, ao invés de dispêndio, há um ganho.

[...]

A Fiscalização foi clara ao assinalar que se estava diante de caso em que as partes envolvidas nas operações de que surgiu o ágio não eram independentes, submetendo-se a um mesmo controlador, o que faz com que as bases do negócio encetado não tenham a necessária validação do mercado. Destaca, inclusive, a decisão do grupo de estabelecer a relação de substituição de ações TELESP x TDBH com base em avaliações econômicas dessas empresas e a observação da consultoria que fez as avaliações no sentido de que os valores econômicos determinados em seu estudo não deveriam ser interpretados como representativos dos valores efetivos de venda a terceiros. Confirmam-se os excertos a seguir do TVF:

[...]

Nestes termos, o ágio gerado em 2006 é classificado como interno porque as partes envolvidas nas operações não eram independentes, mas isto em razão de se submeterem a um mesmo controlador, apesar da presença de minoritários, assim apontada pelo sujeito passivo em sua defesa:

e) o preço de aquisição praticado na subscrição de ações da TDBH foi calculado com base no valor de mercado das ações, de modo a evitar qualquer diluição injustificada dos acionistas minoritários, inexistindo qualquer margem para manipulação ou mesmo negociação, sendo correto afirmar que as sociedades envolvidas atuaram em estritas condições de mercado. Por sua vez, no tocante à incorporação da TDBH pela Telesp ocorrida em 2006, também não há margem para se falar em qualquer irregularidade nos valores obtidos na relação de substituição das ações dessas companhias, os quais foram baseados na avaliação econômico-financeira elaborada pela Rothschild;

Tais peculiaridades inexistem nas acusações anteriores que motivaram a redução dos prejuízos fiscais e bases negativas cuja compensação foi aqui glosada, sendo que a simulação foi afirmada no acórdão recorrido, como decorrência das constatações anteriores em procedimentos fiscais desenvolvidos contra a Contribuinte, nos seguintes termos:

Como dito, adoto como premissa a existência de ato simulado, conforme o quanto disposto nos processos acima. Assim, resta saber se o aproveitamento de prejuízos fiscais e bases negativas advindas de operação simulada é por ela contaminada ou não.

A meu ver, ainda que as duas ações – registro do ágio e compensação – não estejam necessariamente vinculadas, quando se utiliza de ato simulado para a produção do ágio, não é possível que se visualize outro objetivo que não sua amortização ou compensação.

Desta forma, não há como ignorar a origem dos valores compensados indevidamente quando se analisa a existência dos elementos necessários exigidos pelo art. 44 da Lei nº 9.430/96 para a qualificação da multa:

[...]

Bem apontou o relator na r. DRJ:

De forma alguma as autuações são dissonantes. Uma é decorrente da outra. Em função do resultado reiterado de amortizar um ágio advindo de atos simulatórios, de onde surgiram prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL apurados de forma ilícita e mantidos na contabilidade, mesmo após as decisões proferidas em julgados nos respectivos processos administrativos, não há como se dissociar as infrações e muito menos deixar de qualificar a multa de ofício.

Assim, estando provada a ocorrência de conduta lesiva ao erário, dolosa, da autuada, justifica-se a aplicação da multa de ofício com o percentual de 150%, conforme enquadramento legal citado nos autos.

Nessa toada, reconhecida a fraude na operação que origina o pretense crédito a ser compensado, resta contaminada a própria compensação. A operação de ágio interno caracterizada como simulada não pode dar azo a compensação ou amortização que não sofram do mesmo vício na origem.

Pelo exposto, concluo pela manutenção da multa qualificada.

Já o paradigma n.º 1302-001.108 refere *documentos societários simulados em três empresas do “Grupo AGRENCO”, quais sejam Agrenco do Brasil S/A, Agrenco Administração de Bens S/A e Inlogs Investimentos Ltda, com a finalidade de beneficiar-se da suspensão da carga tributária com a realização do ágio registrado*, e seu voto vencedor, embora reconheça a simulação apontada e conclua pela indedutibilidade da amortização do ágio interno, não aborda a qualificação da penalidade que, assim, permanece decidida nos termos do voto vencido do relator, sob a ótica de que se estaria frente a *uma reorganização societária e de um planejamento tributário que nem mesmo os órgãos julgadores tem uma posição pacífica quanto a sua “possibilidade”, assim não podemos presumir e exigir que a recorrente quando o fez agiu com dolo de sonegar*.

Assim, diante da abordagem genérica do paradigma n.º 1302-001.108, impõe-se reconhecer que há similitude suficiente com os antecedentes do presente caso para caracterização da divergência jurisprudencial quanto à qualificação da penalidade nestes autos.

Estas as razões para acompanhar o I. Relator pelas conclusões em sua decisão por CONHECER do recurso especial da Contribuinte para, quanto à matéria concernente à qualificação da penalidade, afastar o paradigma o n.º 9101-003.371 e admitir apenas o paradigma n.º 1302-001.108.

No mérito da qualificação da penalidade, reafirma-se o que já decidido por esta Turma no Acórdão n.º 9101-003.442¹⁶, quando apreciadas as glosas de amortização fiscal do mesmo ágio aqui referido, nos termos do voto condutor do ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo:

Conforme relatado alhures, a PGFN apresentou recurso especial questionando a conclusão a que chegou o Acórdão n.º 1402-002.148 em relação à inaplicabilidade da multa de ofício qualificada ao caso concreto.

A Fazenda Nacional defende a aplicação da multa de ofício em seu percentual qualificado de 150% por entender que a Fiscalização logrou demonstrar cabalmente o nítido intuito de fraude das operações praticadas pela contribuinte com simulação para criar ágio interno sem propósito negocial.

Prossegue a recorrente afirmando que a contribuinte teve participação ativa nas operações artificiais promovidas pelo seu grupo econômico, atuando de forma dolosa, firme, consciente e livre para, de forma deliberada, modificar a característica essencial de fato gerador de obrigação tributária principal.

Assim, teria sido suficientemente demonstrada a presença dos elementos volitivo e cognitivo necessários à caracterização do dolo, devendo ser restabelecida a qualificação

¹⁶ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Rêgo (Presidente), e divergiram deste entendimento os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luis Flávio Neto, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra.

da multa de ofício, posto que amparada nos comandos legais aplicáveis e justificada pelo contexto probante.

A análise da pretensão recursal da Fazenda Nacional deve iniciar-se pelo exame dos fundamentos manejados pela Fiscalização para aplicar, no caso concreto sob discussão, a multa de ofício em sua modalidade qualificada. O Relatório Fiscal datado de 30/09/2014 justificou tal conclusão com base nas seguintes considerações:

"VI MULTA QUALIFICADA

219. **Os fatos expostos neste relatório demonstram que a Contribuinte atuou de forma dolosa, através de ato simulado de compra e venda de participação societária implementada no BRASIL pela administração local, com real interesse em modificar suas características pessoais frente ao FISCO, mostrando-se como uma controlada da sua futura incorporada por um pequeno lapso temporal e assim, implementar condições artificiais para se adequar ao disposto no art. 7º da Lei 9.532/97 e alcançar o gozo do benefício fiscal do aproveitamento ágio interno que não seria gerado se a materialidade da incorporação internacional fosse mantida no Brasil.**

220. A interposição da compra e venda da participação societária foi apresentada como uma operação precedente necessária para o processo de reorganização no Brasil derivado da reorganização internacional, mas **seu objetivo real teve apenas como fim a alteração das características individuais da Contribuinte perante o FISCO, e mais contundentemente, foi realizada na contramão da verdade material existente**, já que toda a linha de incorporação já se encontrada pré-definida quando da sua implementação.

221. Apurou-se de forma contundente que **os agentes que participaram da operação de compra e venda não eram os verdadeiros interessados na operação**. Foram usados, tiveram a vontade manipulada em favor de terceiro. O poder de mando conferido aos Diretores pelos contratos sociais que dão forma a operação em nome da MERIDIONAL já se encontrava deturpado. **Foi provado que nem a PJ que implementa a condição, nem seus representantes estavam à frente da condução do negócio apresentado ao FISCO**. Não havia qualquer interesse econômico ou mesmo capacidade financeira (alegada pela própria Contribuinte em suas justificativas) para que uma empresa à beira da extinção (já definida pela incorporação internacional) implementasse uma operação de grande monta sem ter qualquer objetivo econômico ou financeiro ou simplesmente para buscar realizar o seu objeto através de terceiros. Nem mesmo a operação fazia parte da sua atividade e seus representantes legais estavam autorizados para praticá-lo. **A afronta a diversos elementos formais no açado interesse em realizar o ato, corroborou com a identificação da simulação com objetivo de promover a sonegação fiscal através da fraude a Lei Tributária, mais precisamente o art. 7º da Lei 9.532 através da inserção de elementos formais não alinhados com a verdade**

material na relação jurídico-tributária e propositadamente alterá-la a seu favor com fins de reduzir o tributo devido.

222. A multa aplicada nos casos de lançamento de ofício é calculada sobre a diferença de tributo ou contribuição está prevista no Art. 44, I da Lei 9.430 de 27/12/1996. No caso de constatação de que a conduta é enquadrada nos casos previstos do §1º do art. 44, a multa disposta no inciso I é aplicada em dobro, ou seja, 150%:

Lei 9430/96

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

I – de 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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004)(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

Lei 4502/64

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 arts. 71 e 72.

223. Exhaustivamente expostos no presente relatório o fatos que demonstram a fraude tributária e a sonegação tributária, a fiscalização aplica a multa qualificada de 75% (setenta e cinco por cento), em dobro, nos termos do §1º do art. 44 da Lei 9.430/96. " (grifou-se)

Verifica-se, portanto, que a autoridade lançadora considerou configuradas no caso concreto hipóteses de fraude e sonegação tributárias, tipificadas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964. Sendo assim, entendeu-se como impositiva a qualificação da multa de ofício que acompanhou os lançamentos principais, conforme determinado pelo § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Ao apreciar as impugnações apresentadas pelos sujeitos passivos (contribuinte e seus ex-diretores, que foram apontados como responsáveis solidários), a 3ª Turma da Delegacia de Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Ribeirão Preto/SP assim dispôs no Acórdão nº 14-57.960, a respeito da aplicação da multa qualificada no caso sob análise:

"EMENTA

(...)

MULTA QUALIFICADA.

Constatado o dolo na prática de fraude e conluio que resultaram na geração de ágio artificial, criado de forma consciente e deliberada, é cabível qualificação da multa de ofício, aplicada no percentual de 150%.

(...)

VOTO

(...)

Multa qualificada.

A impugnante reclama que não pode ser aplicada a multa de 150% (qualificada) ao lançamento efetuado, porque inexistem condutas dolosas e práticas de atos simulados.

Para explicitar a aplicabilidade dessa multa, transcrevem-se os dispositivos da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, que a fundamentam, *in verbis*:

(...)

Vê-se que, **para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade que esteja caracterizado o intuito doloso.**

Ademais, pode-se afirmar que cada ato ilícito carrega uma determinada carga de lesão à ordem tributária, onde determinadas condutas são tão graves a ponto de, por si só, imediatamente consubstanciarem o intuito doloso.

Passando-se ao caso concreto que aqui se tem, **a multa de ofício com esse percentual é aplicável sobre o imposto e contribuição apurada, pois a forma pela qual foram executadas as operações evidenciam as intenções das partes em reduzir o montante dos tributos devidos**, como bem descrito pelo Autuante, no Relatório Fiscal:

(...)

Dessa forma, deve-se confirmar que **restou claro o intuito de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal e das condições pessoais do contribuinte e também da ocorrência do fato gerador, propiciando a redução indevida dos tributos devidos.**

Estando **provada a ocorrência de conduta lesiva ao erário, dolosa, da autuada, justifica-se a aplicação da multa de ofício com o percentual de 150%**, conforme enquadramento legal citado nos autos." (grifou-se)

Prevaleceu, portanto, na primeira instância de julgamento administrativo o entendimento pelo acerto da qualificação da multa de ofício determinada pela Fiscalização. A decisão fez remissão aos termos do Relatório Fiscal para concluir ter sido claramente demonstrado o intuito doloso da contribuinte de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade tributária, do fato gerador da obrigação principal e das suas próprias condições pessoais, com o objetivo maior de reduzir indevidamente o montante dos tributos devidos.

Na sequência, houve interposição de recursos voluntários pela contribuinte e pelos responsáveis solidários, que provocaram o proferimento do Acórdão n.º 1402-002.148. Naquela decisão, o i. Conselheiro Relator foi vencido quanto aos temas da qualificação da multa de ofício e da responsabilização solidária dos ex-diretores da contribuinte. Prevaleceu em relação a tais tópicos o entendimento consubstanciado no voto vencedor assim redigido:

"Com a devida vênia, o que diz respeito à penalidade de 150% e a responsabilidade dos coobrigados, ousou discordar do entendimento do i. Conselheiro Relator.

Analisando o caso, **entendo não restar caracterizado o dolo a justificar a exasperação da penalidade.**

As operações levadas a efeito foram realizadas segundo diretrizes estabelecidas na integração mundial das empresas dos grupos do DIMON Incorporated e Standard Commercial Corporation, haja vista a troca de ações das empresas efetuada no exterior, a valores de mercado.

Conforme evidenciou a Recorrente, apesar da troca de ações não ser uma opção viável para a consolidação das operações do grupo no País, esse critério de valoração a mercado haveria de ser e foi utilizado nas reorganizações realizadas pelas subsidiárias diretas e indiretas das empresas não só no Brasil, mas também em nível mundial.

Ainda segundo consta nos autos, **diante do objetivo de seguir o princípio adotado no exterior de reconhecer o valor de mercado do investimento da Intabex na Recorrente antes de sua integração com a empresa Meridional e em seguida dando-lhe participação amplamente majoritária naquela, foram analisadas as alternativas possíveis para tanto e decidiu-se que a operação de compra e venda das quotas da Recorrente à Meridional, com o registro de ágio, seguida da capitalização dos valores a receber, seria a opção mais adequada.**

Embora os efeitos tributários advindos no Brasil de tal estruturação da operação não possa ser aceita, entendo que não se pode concluir ter ocorrido simulação, e, conseqüentemente, dolo na operação realizada. Nesse cenário, **considero não restar caracterizada a ocorrência de fraude, sonegação ou conluio (arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), elementos necessários à qualificação da multa de ofício, conforme determina o parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.**

Assim sendo, voto por reduzir a penalidade aplicada para 75%." (grifou-se)

A decisão recorrida considerou, pois, que a operação de venda das quotas da contribuinte ALLIANCE ONE BRASIL pela INTABEX à MERIDIONAL, a valor de mercado, antes da integração definitiva entre esta última e a contribuinte, seria a forma mais adequada de seguir no Brasil a diretriz adotada mundialmente na unificação das empresas antes pertencentes aos grupos multinacionais distintos DIMON INCORPORATED e STANDARD COMMERCIAL CORPORATION.

Em razão disso, concluiu-se que a conduta da contribuinte não estaria eivada de dolo e não caracterizaria fraude, sonegação ou conluio necessários à qualificação da multa de ofício, nos termos dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964 e art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

Com a devida vênia, discordo da tese que prevaleceu no acórdão recorrido e entendo que cabe razão à Fazenda Nacional em sua pretensão recursal.

Acompanho o entendimento da Fiscalização e do acórdão proferido pela DRJ em Ribeirão Preto/SP, no sentido de que a reorganização societária promovida pelo grupo econômico da contribuinte tinha um único objetivo traçado desde seu início: a fabricação artificial de ágio que pudesse ser objeto de aproveitamento fiscal para fins de redução da carga tributária da contribuinte. Assim, verifica-se a dissociação entre a vontade declarada pelo contribuinte e sua vontade real, caracterizando-se hipótese de simulação apta a caracterizar a fraude tipificada no art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

Ainda que o então recémcriado

grupo internacional ALLIANCE estivesse,

como alega a contribuinte, efetivamente promovendo a integração das operações de suas empresas brasileiras, com os objetivos de eliminar duplicidades, cortar custos e aumentar a eficiência, isso não justificaria a realização da operação societária levada à prática em 30/08/2005, por meio da qual a INTABEX alienou à MERIDIONAL a integralidade das quotas da contribuinte ALLIANCE ONE BRASIL, a valores reavaliados. Para atender ao objetivo de redução da complexidade da estrutura societária e de reunião das operações de duas empresas do grupo, bastaria a transferência do controle acionário ou mesmo a incorporação de uma das empresas por outra, a valores contábeis.

A concretização de tais objetivos não necessitava, de forma alguma, que a MERIDIONAL adquirisse, com ágio milionário, as quotas da contribuinte. Inclusive, apenas um mês após tal aquisição de participação societária, ocorreu a incorporação inversa da investidora MERIDIONAL pela investida ALLIANCE ONE BRASIL. Tal fato corrobora a desnecessidade da operação que especificamente provocou o surgimento contábil do ágio que se pretendeu amortizável.

A contribuinte alega que esta operação específica seria necessária para respeitar uma diretriz estabelecida mundialmente para a integração das empresas antes pertencentes

aos grupos internacionais distintos DIMON INCORPORATED e STANDARD COMMERCIAL CORPORATION.

Ora, se as operações de integração entre as empresas estrangeiras do grupo recém-criado se deram mediante troca de ações ou se envolveram companhias de capital aberto ou fechado, nada disso tornava imperativa a reavaliação a valor de mercado das quotas da contribuinte antes de sua integração definitiva com a MERIDIONAL.

Não se pode afirmar nem mesmo que o valor de mercado da ALLIANCE ONE BRASIL, quando ainda era denominada de DIMON DO BRASIL TABACOS LTDA., tenha sido levado em consideração para a fixação de valores adotados em operações realizadas no exterior antes de 30/08/2005 (data da aquisição das quotas da contribuinte com ágio). Isso porque a integração dos grupos estrangeiros se deu em 13/05/2005 e o laudo de reavaliação elaborado pela PricewaterhouseCoopers, empresa de auditoria, é datado de agosto de 2005 (conforme se verifica na capa do Relatório de Avaliação Econômica à fl. 1067).

Assim, não resta outra conclusão a não ser que o único intuito da operação realizada pelo grupo econômico da contribuinte em 30/08/2005, em meio a outras operações que tinham a finalidade legítima de unificar as operações das empresas brasileiras do grupo, foi indubitavelmente a geração artificial do ágio milionário de R\$ 238.675.082,43, posteriormente utilizado pela contribuinte para reduzir drasticamente o montante de tributos recolhidos aos cofres públicos.

A atuação da contribuinte e das demais empresas pertencentes a seu grupo econômico teve, portanto, evidente intuito de fraude e caracterizou simulação. A contribuinte tinha a consciência e a vontade para a prática da conduta contrária ao ordenamento. Sua conduta foi deliberada e planejada para reduzir indevidamente o montante de tributos devidos sobre seu lucro, a partir da criação de ágio artificial e da dedução de despesas inexistentes.

Outras características observadas na reorganização societária promovida pelo grupo ALLIANCE no Brasil também permitem concluir que houve efetivamente simulação e evidente intuito de fraude no que se relaciona à criação do ágio interno:

- a) Não houve circulação de riquezas que pudesse justificar o surgimento do ágio, uma vez que nenhuma empresa não relacionada tomou parte em quaisquer das operações identificadas. Ainda que a contribuinte tenha defendido que as empresas envolvidas pertenciam a grupos econômicos distintos até maio de 2005, o fato é que todas já estavam submetidas a controle societário comum à época das operações discutidas nos presentes autos;
- b) No momento da incorporação reversa da MERIDIONAL pela contribuinte ALLIANCE ONE BRASIL, os efeitos das operações anteriores foram anulados. O único resultado encontrado ao final foi a existência do ágio criado artificialmente, que posteriormente se pretendeu dedutível;
- c) O relatório da empresa PricewaterhouseCoopers que visou à avaliação do valor de mercado das quotas da contribuinte identifica inicialmente como sua contratante a MERIDIONAL, empresa que, em tese, efetivamente viria em seguida a investir na contribuinte. Mais adiante, todavia, o relatório menciona como contratante a administração local do novo grupo ALLIANCE, o que deixa claro que a criação do ágio interno foi planejada antecipadamente para ocorrer no bojo das legítimas operações de unificação das empresas brasileiras do grupo recém-criado;
- d) Outra prova da atuação deliberada e sincronizada das empresas do grupo econômico, com a finalidade de gerar artificialmente o ágio que depois se pretendeu amortizável, foi o fato de a mesma advogada atuar como procuradora das *holdings* estrangeiras INTABEX (controladora direta da ALLIANCE ONE BRASIL), ALLIANCE ONE INTERNATIONAL INC. e TRANSCONTINENTAL LEAF TOBACCO CORPORATION LIMITED (controladoras diretas da MERIDIONAL) na operação que gerou o ágio interno e na subsequente incorporação reversa entre as empresas brasileiras;

e) Nas operações realizadas em território brasileiro, verificou-se situação que foge a qualquer propósito negocial: a INTABEX vendeu quotas da contribuinte à MERIDIONAL e recebeu como pagamento, no dia seguinte, novas quotas emitidas pela adquirente, cuja incorporação pela contribuinte ALLIANCE ONE BRASIL já estava decidida. Na essência, a INTABEX vendeu participação societária na contribuinte e recebeu, como pagamento, a mesma participação societária na contribuinte.

Existe ainda um fator que, no meu ponto de vista, representa prova cabal da falta de substância econômica da reorganização societária promovida e do real objetivo desejado de mera economia fiscal: nenhuma alteração de fato ocorreu, entre o início e o encerramento das operações societárias analisadas, no controle societário da empresa fiscalizada.

Após 13/05/2005, a contribuinte era controlada diretamente pela INTABEX e indiretamente pela ALLIANCE ONE INTERNATIONAL INC., empresa recém-criada

Nos Estados Unidos da América pela fusão das gigantes DIMON INCORPORATED e STANDARD COMMERCIAL CORPORATION.

Em 30/08/2005, a contribuinte passa a ser controlada diretamente pela MERIDIONAL. Esta empresa, por sua vez, passou a ser controlada pela INTABEX (que recebeu suas quotas em pagamento pela venda das quotas da ALLIANCE ONE BRASIL), pela TRANSCONTINENTAL LEAF TOBACCO CORPORATION LIMITED e pela ALLIANCE ONE INTERNATIONAL INC.. Esta última empresa, portanto, controlava direta ou indiretamente todas as demais citadas.

Por fim, em 30/09/2005, a contribuinte ALLIANCE ONE BRASIL incorpora sua então controladora integral MERIDIONAL, passando a ser controlada diretamente pelas empresas INTABEX, TRANSCONTINENTAL LEAF TOBACCO CORPORATION LIMITED e ALLIANCE ONE INTERNATIONAL INC..

Pois bem. A partir de maio de 2005, a contribuinte e a empresa MERIDIONAL sempre estiveram submetidas ao controle, direto ou indireto, da empresa norte-americana ALLIANCE ONE INTERNATIONAL INC.. Após a extinção da MERIDIONAL, por conta de sua incorporação, a contribuinte permaneceu sob o controle da mesma empresa norte-americana.

Constata-se, portanto, que o controle de todas as pessoas jurídicas envolvidas na reorganização societária promovida pelo grupo ALLIANCE sempre esteve nas mãos da mesma empresa, desde sua criação em 13/05/2005. Nunca houve figuras distintas de alienante e adquirente que pudessem protagonizar um negócio jurídico apto a provocar o legítimo aparecimento de ágio.

Tudo isso posto, verifica-se a existência de duas vontades do grupo ALLIANCE, no que atine à operação que gerou artificialmente o ágio. A vontade declarada seria a reavaliação das quotas da contribuinte ALLIANCE ONE BRASIL para fins de atendimento a uma diretriz fixada globalmente para as operações de unificação de empresas antes concorrentes. Já a vontade real, descortinada por todas as considerações expostas neste voto, foi aproveitar-se da unificação das empresas brasileiras ALLIANCE ONE BRASIL e MERIDIONAL para criar ágio artificial e utilizá-lo posteriormente na redução indevida de tributos devidos pela contribuinte.

A divergência entre vontades declarada e real, constatada no caso sob exame, caracteriza a simulação praticada pela contribuinte e pelas demais empresas de seu grupo econômico, nos termos do art. 167, § 1º, inciso II, do Código Civil Brasileiro.

Ademais, considero que o planejamento tributário levado a efeito pela contribuinte consistiu de ação dolosa com evidente intuito de fraude, uma vez que tentou-se impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade tributária, de fato gerador de obrigação principal ou ainda modificar suas características essenciais de modo a reduzir o montante de tributo devido. Sua conduta, assim, subsume-se à definição legal de fraude contida no art. 72 da Lei nº 4.502/1964, autorizadora da qualificação da multa de ofício segundo a determinação do art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/1996.

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional relativamente ao pedido de restabelecimento da multa de ofício ao percentual qualificado de 150%. (*destaques do original*).

Adicione-se, ainda, os argumentos desta Conselheira para manutenção da qualificação da penalidade em outras operações que ensejaram a constituição de ágio interno, acolhidos pela maioria qualificada deste Colegiado no Acórdão nº 9101-004.761¹⁷:

Como bem exposto pela autoridade lançadora, *os proprietários da fiscalizada nunca tiveram a intenção de transferir as quotas da empresa para terceiros e excederam manifestamente os limites impostos pelo fim econômico das transações societárias, promovendo seis alterações contratuais em um final de semana com a finalidade única de aproveitar ao máximo o valor do ágio criado ficticiamente*. Diversamente do defendido pela Contribuinte, quando invoca a aplicação do art. 112 do CTN ou do artigo 76, inciso II, alínea "a" da Lei 4.502/64, a jurisprudência administrativa, desde a origem das discussões acerca do tema, foi contrária a tais procedimentos, e atos administrativos, de entidades contábeis, assim como manifestações de doutrinadores sedimentaram, antes mesmo do início do procedimento fiscal, *a grave incorreção da postura adotada*.

Para além disso, cabe registrar que o art. 76 da Lei nº 4.502/64 foi tacitamente revogado pelo CTN (Lei nº 5.172/66), que assim dispõe:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - **as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;**

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. **A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades**, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. (*negrejou-se*)

Como se pode observar, *a exclusão de imposição de penalidades aplica-se apenas às decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa*, o que não é o caso.

Patente, assim, que a simulação foi meio para a sonegação, para a fraude e, inclusive, para o conluio, como bem se vê na conclusão da acusação fiscal:

A operação planejada entre as empresas de um mesmo grupo (uma delas controlada pela outra e ambas sob o controle da mesma pessoa jurídica sediada no exterior) que "propiciou" a criação de um ágio fictício foi engendrada com o **evidente intuito** de "criar" despesas de amortização em uma delas, diminuindo ilegalmente sua base tributável, restando comprovado **a inexistência de sentido comercial e econômico para a operação**. (*destaques do original*)

No mesmo sentido, inclusive, tem sido o entendimento manifestado pela maioria deste Colegiado desde a primeira oportunidade em que analisou operações societárias implementadas com o mesmo objetivo, nos termos do voto condutor do paradigma

¹⁷ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Lívia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Adriana Gomes Rêgo (Presidente), e divergiram na matéria os conselheiros Lívia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado).

indicado pela PGFN, de lavra do ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, Acórdão n.º 9101-002.300:

Com toda a vênia, não vislumbro, no presente caso, dúvida acerca da atuação dolosa da contribuinte.

Conforme já foi tratado no tópico que cuidou especificamente da questão da amortização do ágio gerado em operações intragrupo, o art. 36 da Lei n.º 10.637/2002 fixa determinado efeito fiscal para operações societárias permitidas não por ele, mas pela legislação civil e comercial e pelas normas contábeis. O efeito fiscal que o dispositivo estabelecia era o diferimento da tributação de IRPJ e de CSSL sobre o ganho de capital proveniente da reavaliação do valor de sociedade investida.

O fato de o art. 36 da Lei n.º 10.637/2002 mencionar determinada operação de reorganização societária não autoriza os contribuintes a atribuírem a ela efeitos outros que não aqueles especificamente descritos no dispositivo. Além disso, conforme análise desenvolvida no tópico que tratou da amortização do ágio, a própria análise do dispositivo levaria à conclusão de que seu intuito era o de estabelecer a neutralidade tributária da operação. Tal neutralidade não permitia que se chegasse à conclusão de que, embora a tributação do ganho de capital restasse diferida, o ágio contabilizado pudesse ser desde logo amortizável.

Prova cabal de que a contribuinte e o grupo econômico a que pertence teriam praticado ação dolosa tendente a impedir a ocorrência de fato gerador de obrigação tributária principal ou a modificar suas características de modo a reduzir o montante devido, o que atrai a aplicação do art. 72 da Lei n.º 4.502/1964, é o fato de nenhuma alteração de fato ter ocorrido no controle societário da empresa fiscalizada, após encerrada a reorganização.

Ao final de dezembro de 2004, a contribuinte se encontrava submetida ao controle dos mesmos acionistas identificados ao final de setembro daquele ano, com percentuais de participação exatamente iguais aos anteriores. Em virtude principalmente deste fato, concluo que realmente não houve outro propósito a guiar a atuação da contribuinte senão o de simular uma reorganização societária com a finalidade de reduzir o montante de IRPJ e CSSL a ser recolhido nos cinco anos seguintes.

Filio-me, portanto, ao entendimento exposto pelo Julgador da DRJ, que, em seu voto condutor do acórdão que julgou a impugnação da contribuinte, discorreu:

"É inegável que, caso não houvesse criado artificialmente esse ágio desprovido de qualquer fundamento econômico, a impugnante teria recolhido tributos em montantes muito superiores ao que recolheu. Logo, quando contratou consultoria especializada e **praticou todos esses atos de reorganização – absolutamente desnecessários e sem qualquer propósito efetivo – para, ao final, permanecer tudo do jeito que estava anteriormente, sendo o ágio a única alteração, é evidente que seu objetivo sempre foi aliviar ilícitamente a carga tributária.**

E se o propósito exclusivo foi obter esse ganho ilícito, o dolo é evidente, ainda que sem utilização dos artifícios grosseiros apontados pela impugnante às fls. 1.078: adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc." (Grifou-se)

Assim, relativamente ao pleito de restabelecimento da multa de ofício em sua versão qualificada, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

O acórdão recorrido, assim, deve ser reformado para que prevaleça o voto vencido do relator, ex-Conselheiro Flávio Franco Corrêa, nos seguintes termos:

Quanto à multa qualificada, é preciso averiguar se a Recorrente agiu dolosamente. Reparo, daí, que a Recorrente justificou que a incorporação fazia

“parte de um projeto de reestruturação societária com o fim de proporcionar uma maior eficiência estratégica e melhor desempenho das atividades econômicas da incorporada e da incorporadora, uma vez que a incorporada é quotista majoritária do capital social da incorporadora, e, por conseguinte, acarretará um aumento da lucratividade, já que reduzirá custos de natureza operacional, administrativa e financeira”. Tal justificativa, como bem realçou a Fiscalização, padece de uma indefinição derivada de sua descrição genérica, pois não estabelece perspectivas numéricas em termos de economia monetária na redução de custos com manutenção, gerenciamento, mão-de-obra, logística e outros, ou ainda sem expressar a eventual racionalização de atividades, ou a realização do objeto social, sem falar na redução da carga tributária.

Poder-se-ia alegar que a contratação, pela própria Recorrente, de empresa especializada para elaborar o laudo de avaliação econômico-financeira evidenciaria a intenção de realizar a incorporação segundo a legislação aplicável, afastando-se o dolo. O mesmo poderia ser alegado em relação ao protocolo de intenções. Entretanto, vejo que a contratação de uma empresa especializada para elaborar o laudo de avaliação econômico-financeira e a formulação do protocolo de intenções simplesmente integravam as preocupações com trâmites e aspectos formais necessários à demonstração de que se buscava a incorporação de sociedades apenas para o fim de reunir – e aqui está o que importa os requisitos exigíveis à dedução do ágio amortizado, acarretando economia de tributos, embora esta última vantagem sequer tenha sido citada no protocolo de intenções.

A percepção de que existem vantagens fiscais pretendidas (e exclusivamente isso), embora omitidas no protocolo de intenções, toma vulto com a presença de todos os instrumentos de alterações societárias, por meio dos quais registraram-se os seguintes fatos:

- 1) em 30/11/2002, Shore Islands cedeu a totalidade das quotas da Meadwestvaco (brasileira) para a canadense MWV Canada;
- 2) em 30/11/2002, Shore Islands cedeu todas as participações que detinha na pessoa jurídica Rigesa para as canadenses MWV Consumer e MWV Canada;
- 3) em 30/11/2002, MWV Consumer e MWV Canada contribuíram com 99,99% das quotas da Rigesa, entregando-as com ágio para o aumento de capital da Meadwestvaco (brasileira);
- 4) em 01/12/2002, Rigesa incorporou a controladora Meadwestvaco (brasileira);
- 5) as sociedades canadenses MWV Consumer e MWV Canadá voltam a ser proprietárias de Rigesa.

Inarredável a conclusão de que tais instrumentos societários, com as mesmas datas, ou com a diferença de um dia, revelam o artificialismo do ágio, uma vez constatada a ausência de propósito negocial, como efetivamente se constata, considerando que as operações que envolveram Meadwestvaco do Brasil e Rigesa, na suposta incorporação, ocorreram dentro de um grupo econômico e que, ao final, não houve qualquer alteração na propriedade da Rigesa, já que esta voltou a pertencer, depois da incorporação, às mesmas sociedades que detinham, antes da incorporação, a quase totalidade de suas quotas de capital. Com isso, mostra-se irretorquível que a finalidade do ágio foi estritamente tributária: reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL a serem pagos.

Reforce-se a visão de que a transformação da Meadwestvaco do Brasil em controladora da recorrente e, ato contínuo (realizado no dia seguinte), a incorporação daquela por esta trazem à baila a inexistência de qualquer intenção negocial/societária. Como destacado pela Fiscalização, “a operação planejada entre as empresas de um mesmo grupo (uma delas controlada pela outra e ambas sob o controle da mesma pessoa jurídica sediada no exterior) que “propiciou” a criação de um ágio fictício foi engendrada com o evidente intuito de “criar” despesas de amortização em uma delas, diminuindo ilegalmente sua base

tributável, restando comprovado a inexistência de sentido comercial e econômico para a operação.”

Em face do relatado, verificam-se condutas tipificadas nos artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Sendo assim, cabível a multa qualificada de 150%, uma vez caracterizada a fraude e o conluio.

Proferida a decisão sobre a multa qualificada nos termos acima propostos, desloca-se a contagem do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do CTN. Nesses termos, não há que se falar em decadência para fatos geradores ocorridos em 2003, pois a contagem do prazo decadencial em relação a esses fatos se inicia em 01/01/2005. Portanto, considerando que o lançamento tributário foi efetuado em 2009, não há suporte à afirmação de caducidade.

No que concerne à regra aplicável para contagem do prazo decadencial, oportuno consignar que, nos termos da Súmula CARF nº 72, *caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.*

O presente voto, portanto, é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN, na parte conhecida, para restabelecer a multa qualificada originalmente aplicada e, em consequência, afastar a decadência antes declarada para as exigências do ano-calendário 2003. *(destaques do original)*

Estas as razões para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte, mantendo-se a multa qualificada.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA.