



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13502.721354/2013-13
ACÓRDÃO	1401-007.533 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de julho de 2025
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	BRASKEM S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. ADMISSIBILIDADE.

Ao constatar que a Embargante logrou êxito em demonstrar, objetivamente, a contradição no texto do v. acórdão, os embargos de declaração devem ser admitidos. No caso dos autos, foi verificada contradição entre as conclusões emanadas do voto condutor e a ementa do julgado, hipótese em que se deve acolher os embargos de declaração nos termos do art. 116 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher em parte os embargos de declaração propostos pela Contribuinte, sem efeitos infringentes, tão somente para retificar a ementa nos seguintes termos:

ESTIMATIVAS RECOLHIDAS A MENOR. MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO. MESMA MATERIALIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de lançamento com aplicação de multa de ofício, cumulado com lançamento de multa isolada por não recolhimento das estimativas, cabível a aplicação do princípio da consunção em razão de, decorrendo da aplicação do princípio, a multa aplicada em razão da infração maior (de ofício) absorver a multa relativa à menor infração (isolada) até o limite do valor da multa de ofício lançada. No caso concreto, afasta-se a exigência da multa isolada tão somente em relação aos anos calendários de 2010 e

2011, diante do seu lançamento de forma concomitante com a multa de ofício nesses períodos de apuração.

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lisias, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de embargos de declaração (v. e-fls. 30.788/30.805) propostos pela Contribuinte BRASKEM S/A em face do Acórdão nº 1401-003.635, de 16 de julho de 2019, por meio do qual esta 1ª Turma da 4ª Câmara decidiu:

Em sede preliminar, i) por unanimidade de votos, indeferir o pedido de desmembramento do processo e de juntada eventual de novas razões e elementos de prova, além de afastar as arguições de homologação expressa e de mudança de critério jurídico; ii) por maioria de votos, dar provimento parcial à arguição de decadência apenas em relação ao ano calendário de 2007, vencido o Conselheiro Carlos André Soares Nogueira.

No mérito, i) por maioria de votos, a) negar provimento ao recurso em relação às glosas de amortização do ágio objeto dos TVFs 01, 02, 03 e 04, vencida a Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin; b) dar parcial provimento ao ponto relativo à multa isolada por força do princípio da consunção, ajustando a exigência nos termos do voto do Redator designado, vencidos os Conselheiros Cláudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira e Luiz Augusto de Souza Gonçalves; c) dar provimento ao recurso para afastar a qualificação da multa relativamente à infração apurada nos TVFs 01 e 04, vencido o Conselheiro Carlos André Soares Nogueira; ainda no mérito, ii) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso no que diz respeito ao reflexo da autuação das glosas de amortização de ágio na exigência de CSLL, vencidos os Conselheiros Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Leticia Domingues Costa Braga e Breno do Carmo Moreira Vieira e, iii) por unanimidade de votos, a) afastar a multa qualificada relativa aos TVFs 02 e 03; b) afastar o agravamento da multa em todas as infrações; c) ajustar os lançamentos das multas isoladas aos termos do Relatório Complementar de Diligência Fiscal nº 001; d) negar

provimento ao recurso em relação aos juros sobre a multa de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto.

A decisão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

DESMEMBRAMENTO DO PROCESSO. INFRAÇÕES. MESMOS ELEMENTOS FÁTICOS.

Estando as infrações lastreadas em elementos fáticos comuns, necessários para a apuração das bases de cálculo no regime do lucro real anual, não há que se desmembrar o processo.

APRESENTAÇÃO DE NOVOS ELEMENTOS DE PROVA. PRECLUSÃO.

Não é de se acolher o pedido de apresentação de novos elementos de prova a qualquer tempo, ao arrepio do previsto no artigo 16 do Decreto nº 70.235/72.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA. INOCORRÊNCIA.

Não há nos autos elementos de prova que demonstrem a ocorrência de homologação expressa dos valores apurados, declarados ou recolhidos espontaneamente pelo sujeito passivo, dentro da sistemática do lançamento por homologação.

Ademais, os períodos fiscalizados em procedimentos anteriores são distintos daqueles de que trata o presente processo.

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

Não há nos autos elementos de prova que demonstrem a fixação, por parte da Administração, de determinado critério jurídico que pudesse fundamentar a alegação de alteração do dito critério em descompasso com o disposto no artigo 146 do CTN.

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. SÚMULA CARF Nº 116.

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário relativo à glosa de amortização de ágio na forma dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança.

DECADÊNCIA. MOMENTO EM QUE SE TORNA PERFEITO O ATO ADMINISTRATIVO DO LANÇAMENTO. CIÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO.

O ato administrativo de lançamento se perfectibiliza com a ciência do auto de infração. A diligente juntada dos elementos de prova aos autos é requisito de garantia da ampla defesa.

DECADÊNCIA. ANTECIPAÇÃO DA CONTAGEM DO PRAZO DO ARTIGO 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. DIPJ. IMPOSSIBILIDADE.

A entrega de DIPJ não se enquadra na hipótese de antecipação do termo a quo do prazo decadencial prevista no parágrafo único do artigo 173 do CTN.

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ARTIGO 150, § 4º, DO CTN.

Ante a Inobservância das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 o termo inicial do prazo decadencial é o dia seguinte ao da ocorrência do pagamento antecipado.

SUCESÃO. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INOCORRÊNCIA.

Não se trata de sucessão quando o lançamento decorreu de fato jurídico tributário realizado pela própria contribuinte, no caso, a dedução para fins fiscais da amortização de ágio nas apurações anuais das bases de cálculo de IRPJ e CSLL.

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

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

O ágio interno obtido em operações realizadas exclusivamente entre partes relacionadas, mormente quando se verifica não haver dispêndio para pagamento das ações adquiridas, não preenche os requisitos de dedutibilidade de que trata o artigo 7º da Lei nº 9.532/1997.

ÁGIO. OPERAÇÃO DE FINANCIAMENTO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

Demonstrado nos autos que a recompra das ações é parte de uma operação financeira, tal recompra não configura aquisição original das ações para composição de ágio. Desta forma, são indedutíveis as amortizações de ágio para fins de apuração da base de cálculo de IRPJ.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO(CSLL)

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INDEDUTÍVEL PARA FINS DE IRPJ. IMPOSSIBILIDADE.

As hipóteses de indedutibilidade das amortizações de ágio são aplicáveis à base de cálculo da CSLL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

AGRAVAMENTO DA MULTA. AUSÊNCIA DE PRESSUPOSTO FÁTICO.

Em que pese a contribuinte não ter apresentado determinados livros e documentos requeridos pela fiscalização, tal conduta não representou, em face da ampla apresentação de outros elementos probatórios e esclarecimentos, suporte fático suficiente para o agravamento da multa.

Multa de Ofício Qualificada. Incabível Duplicação do Percentual da Multa de Ofício.

Constatado que na conduta da fiscalizada não existem as condições previstas nos arts.71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, incabível a duplicação do percentual da multa de que trata o inciso I do art.44 da Lei nº 9.430/96 (com a nova redação do artigo dada pela Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007).

MULTAS ISOLADAS. BASES DE CÁLCULO. ERRO. CORREÇÃO. POSSIBILIDADE.

Tendo-se comprovado em diligência que a autoridade lançadora havia cometido erros na apuração das bases de cálculo das multas isoladas, estas devem ser corrigidas em favor da contribuinte para expressar a verdade material dos fatos.

ESTIMATIVAS RECOLHIDAS A MENOR. MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO. MESMA MATERIALIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de lançamento com aplicação de multa de ofício, cumulado com lançamento de multa isolada por não recolhimento das estimativas, cabível a aplicação do princípio da consunção em razão de, decorrendo da aplicação do princípio, a multa aplicada em razão da infração maior (de ofício) absorver a multa relativa à menor infração (isolada) até o limite do valor da multa de ofício lançada. No caso concreto não se aplica o princípio em razão do cancelamento integral da multa de ofício lançada no mesmo exercício.

Os embargos foram admitidos apenas parcialmente pelo despacho de e-fls. 30.860/30.873. Os pontos admitidos foram os seguintes:

b) TVFS 1 E 4 - CONTRADIÇÃO NA MANUTENÇÃO DA GLOSA PELA CARACTERIZAÇÃO DA OPERAÇÃO COMO FRAUDULENTA

Neste tópico, aduz a Embargante que o acórdão teria incorrido em contradição, posto que o voto vencedor teria afastado a qualificação da multa, enquanto que para o voto vencido a indedutibilidade do ágio interno teria se baseado no instituto de fraude à lei.

A fim de que se possa verificar a ocorrência da alegada contradição é relevante analisar os fundamentos do **voto vencedor** acerca da matéria, pois é óbvio que sempre haverá divergência entre as duas posições (voto vencido e voto vencedor), pois, do contrário, sequer haveria necessidade de manifestação pelo Colegiado

Assim, o que nos interessa analisar é a posição adotada pelo voto vencedor, que afastou a qualificação da multa com base nos seguintes argumentos (destaques no original):

*Para que seja aplicada penalidade **qualificada**, pela ocorrência de conduta dolosa, o tipo deve estar devidamente descrito, enquadrado e exaustivamente comprovado.*

Não consegui identificar a subsunção dos atos praticados pelos envolvidos no processo, caracterizadores do tipo previsto nas hipóteses dos arts. 71, 72 ou 73 da Lei n. 4.502/1964.

No que se refere à ocorrência do fato gerador, não restou caracterizada a prática de ação visando impossibilitar a execução, o prosseguimento ou oposição de qualquer forma de obstáculo, ou, ainda, alguma forma de retardamento do fato gerador. Houve publicação dos atos, registro contábil das operações e informação à administração tributária.

*O fato de termos operações societárias em profusão, com surgimento de ágio então denominado de ágio **interno** e/ou empresas ligadas tidas como empresas **veículos**, por si só, não demandam, de maneira automática, uma eventual qualificação da multa de ofício.*

Esta Turma já se com deparou autuações semelhantes cujos lançamentos fiscais não se fizeram acompanhar de multa de ofício qualificada.

*Normalmente, as autuações que contemplam multas desta natureza não necessitam de um exame aprofundado da matéria litigiosa, na maioria das vezes revelam-se, de pronto, que as infrações são artificiais, no seu sentido mais explícito em fraudar a Fazenda Nacional, o que não vislumbro que algo parecido tenha ocorrido nos autos deste processo e aqui, nos referimos às infrações que foram contempladas com a multa **qualificada**, então descritas nos **TVF 01 e 04**, mantidas pelo nobre Relator em seu, como um todo, brilhante voto.*

Tampouco vislumbrei a incidência de alguma forma de exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto, evitar ou diferir seu pagamento.

A BRASKEM S/A, na sua interpretação da legislação tributária/societária, entendeu que pudesse praticar os atos já exaustivamente detalhados no voto do

*Relator e, com esta postura, se beneficiar do tratamento fiscal disposto no art. 386 do RIR/99, nada além disso, ao meu sentir, de modo que **voto pelo afastamento da qualificação da multa.***

Com efeito, a leitura do racional trazido pelo voto vencedor evidencia que, em seu entendimento, não houve fraude nem artificialidade nas operações, mas apenas interpretação diversa dos dispositivos legais, notadamente o artigo 386 do RIR/99.

Diante desse cenário constata-se que assiste razão à Embargante, visto que não ficou claro o entendimento do Colegiado acerca dos motivos que justificariam a manutenção da glosa do ágio, principalmente sem a qualificação da multa, pois, para o voto vencedor, os fundamentos do voto vencido não seriam suficientes para a posição ao final adotada.

Assim, penso que há necessidade de manifestação do Colegiado acerca dos fundamentos para a manutenção da glosa do ágio, com base na posição majoritária expressa pelo voto vencedor.

e) CONTRADIÇÃO NA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO

Neste ponto, aduz a Embargante que o acórdão teria incorrido em contradição, visto que, apesar de o voto vencedor ter sido favorável à tese de aplicação do princípio da consunção entre as multas de ofício e isoladas, a ementa do julgado registrou que o princípio não seria aplicável ao caso concreto "em razão do cancelamento integral da multa de ofício lançada no mesmo exercício", pois essa informação seria verdadeira apenas em relação ao exercício findo em 31/12/2007, por ter sido alcançado pela decadência e, ainda assim, ressalta que não foi lançada multa isolada nesse período.

Defende a interessada que o texto deve fazer menção à aplicação do princípio da consunção em relação aos anos de 2010 e 2011, tendo em vista o lançamento cumulado das multas de ofício e isolada nestes períodos.

De fato, verifica-se que, a título de conclusão, o voto vencedor considerou como decaídos os lançamentos relativos ao ano-calendário de 2007 e entendeu por excluir a imposição de multa isolada, **firme pela aplicação do princípio da consunção**, o que, provavelmente por lapso, contrasta com a redação da ementa (na parte relativa ao referido princípio), situação que exige correção ou esclarecimento por parte do Colegiado, de sorte que assiste razão à Embargante quanto a este tópico.

Após, vieram os autos para este Conselheiro relatar e votar.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

Os embargos são tempestivos e sua matéria se enquadra na competência deste Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Como vimos no Relatório, apenas duas matérias foram admitidas em sede dos presentes embargos. Vamos realizar a análise, ponto a ponto.

1) Alegação de contradição na manutenção da glosa pela caracterização da operação como fraudulenta

Em apertada síntese, alega a Embargante que o acórdão teria incorrido em contradição, posto que o voto vencedor teria afastado a qualificação da multa por entender que a Contribuinte não teria incorrido em dolo ao deduzir os valores glosados (amortização de ágio), enquanto que para o voto vencido a indedutibilidade do ágio interno teria se baseado no instituto de fraude à lei. Assim, aduz a necessidade de sanar a contradição apontada, mediante o afastamento da fraude à lei como fundamento jurídico para a manutenção do ágio tido como interno pela Fiscalização.

Apesar de ter sido admitida a referida argumentação no despacho de admissibilidade de e-fls. 30.860/30.873, vejo que a alegada contradição não ocorreu de fato. Vejam, novamente, o trecho do voto vencedor relativo ao ponto:

*Para que seja aplicada penalidade **qualificada**, pela ocorrência de conduta dolosa, o tipo deve estar devidamente descrito, enquadrado e exaustivamente comprovado.*

Não consegui identificar a subsunção dos atos praticados pelos envolvidos no processo, caracterizadores do tipo previsto nas hipóteses dos arts. 71, 72 ou 73 da Lei n. 4.502/1964.

No que se refere à ocorrência do fato gerador, não restou caracterizada a prática de ação visando impossibilitar a execução, o prosseguimento ou oposição de qualquer forma de obstáculo, ou, ainda, alguma forma de retardamento do fato gerador. Houve publicação dos atos, registro contábil das operações e informação à administração tributária.

O fato de termos operações societárias em profusão, com surgimento de ágio então denominado de ágio interno e/ou empresas ligadas tidas como empresas veículos, por si só, não demandam, de maneira automática, uma eventual qualificação da multa de ofício.

Esta Turma já se com deparou autuações semelhantes cujos lançamentos fiscais não se fizeram acompanhar de multa de ofício qualificada.

*Normalmente, as autuações que contemplam multas desta natureza não necessitam de um exame aprofundado da matéria litigiosa, na maioria das vezes revelam-se, de pronto, que as infrações são artificiais, no seu sentido mais explícito em fraudar a Fazenda Nacional, o que não vislumbro que algo parecido tenha ocorrido nos autos deste processo e aqui, nos referimos às infrações que foram contempladas com a multa **qualificada**, então descritas nos **TVF 01 e 04**, mantidas pelo nobre Relator em seu, como um todo, brilhante voto.*

Tampouco vislumbrei a incidência de alguma forma de exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto, evitar ou diferir seu pagamento.

A BRASKEM S/A, na sua interpretação da legislação tributária/societária, entendeu que pudesse praticar os atos já exaustivamente detalhados no voto do Relator e, com esta postura, se beneficiar do tratamento fiscal disposto no art. 386 do RIR/99, nada além disso, ao meu sentir, de modo que voto pelo afastamento da qualificação da multa.

O voto, neste ponto, trata especificamente da qualificação da multa de ofício e das razões pelas quais entendeu-se que não ficaram evidenciadas as situações previstas nos arts. 71, 72 e 73 do CTN capazes de fundamentar a exasperação da punição. Está mais do que claro que a Turma se convenceu da ausência de dolo por parte da Contribuinte, concluindo que, apesar de presentes todos os pressupostos caracterizadores do planejamento tributário abusivo (fraude à lei), tais elementos não eram suficientes para conformar os fatos verificados como fraude contra lei de que trata o art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Para ilustrar o dito acima, colaciono excerto do brilhante voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, no acórdão nº 9101-005.761, de 08 de setembro de 2021:

Antes de adentrar na análise do caso concreto, entendo ser necessário separar o que sejam atos elisivos em contraposição aos atos evasivos.

O planejamento tributário se caracteriza, na maior parte das situações, pelo seu caráter preventivo. Isto significa que as diversas alternativas existentes são analisadas e avaliadas antes da ocorrência do fato gerador do tributo.

Desse modo, o contribuinte que pretende planejar, com vista à economia de impostos, terá de dirigir a sua atenção para o período anterior à ocorrência do fato gerador e nesse período adotar as opções legais disponíveis.

Alguns autores utilizam expressões para definir o tipo de ato praticado pelo contribuinte. Temos, basicamente: elisão, evasão e elusão.

A denominada elisão equivaleria a um planejamento tributário consistente. Trata-se de obtenção de economia de imposto obtida por interpretação razoável da lei tributária.

Para alguns autores ainda existe o denominado **planejamento tributário abusivo**. Nesse caso, no entender de Ricardo Lobo Torres a economia tributária seria praticada a partir de um ato revestido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei ou no seu espírito¹. Para Marco Aurélio Greco, teríamos, aqui, a denominada fraude à lei (imperativa), não caracterizando fraude, mas, por afronta ao princípio da capacidade contributiva, daria azo ao pagamento do

¹ LOBO TORRES, Ricardo. Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 8.

tributo correspondente. **A não caracterização de fraude implicaria, por conseguinte, a ausência de repercussão penal**².

Roberto Lobo Torres, apontando teses do direito internacional, assinala dois testes para detectar a elisão abusiva:

propósito negocial (*business purpose test*): não devem surtir efeitos contra o Fisco os negócios jurídicos que tenham por finalidade única a obtenção de economia de tributos;

proporcionalidade: considera-se abuso de forma a escolha de forma jurídica inadequada que resulte numa vantagem não prevista em lei sem que o contribuinte comprove o fundamento não tributário da escolha, de acordo com o quadro geral das circunstâncias³.

Para esse doutrinador, o planejamento tributário abusivo “*se restringe ao abuso da possibilidade expressa da letra da lei e dos conceitos jurídicos indeterminados; inicia-se com a manipulação de formas jurídicas lícitas para culminar na ilicitude atípica ínsita ao abuso de direito (art. 187 do Código Civil).*”⁴

Heleno Tôrres⁵ denomina como elusão tributária os casos de elisão ilícita. A elisão poderia ser definida como as opções legítimas que o ordenamento apresenta ao contribuinte, já a elisão com abuso de direito, ou elusão, se restringiria aos casos em que o contribuinte, utilizando-se de liberdades negociais, utiliza negócio jurídico legítimo e válido, mas com causa alheia àquela natural do negócio, com o intuito único de economia tributária.

Já a chamada **evasão** se dá [em regra] após a ocorrência do fato gerador, consistindo em sua ocultação “*com o objetivo de não pagar o tributo devido de acordo com a lei, sem qualquer modificação na estrutura da obrigação ou na responsabilidade do contribuinte.[...] Compreende a sonegação, a simulação, o conluio e a fraude contra a lei, que consistem na falsificação de documentos fiscais, na prestação de informações falsas ou na inserção de elementos inexatos nos livros fiscais, com o objetivo de não pagar o tributo ou de pagar importância inferior à devida. É, também, crime definido pela lei penal. Não se confundem a fraude à lei, que é forma de elisão abusiva, e a fraude contra a lei, que é evasão ilícita*”⁶.

Marco Aurélio Greco esclarece quais as reações do ordenamento jurídico diante da simulação, abuso de direito e fraude à lei:

² GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

³ LOBO TORRES, Ricardo. Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 8.

⁴ LOBO TORRES, Ricardo. Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 9.

⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. Direito Tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003; pp. 189 e 190.

⁶ LOBO TORRES, Ricardo. Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 9-10.

Na simulação – seja vista da perspectiva da vontade ou do motivo/causa – sempre há um negócio real e um aparente (ou apenas aparente no caso de pura mentira). A reação do ordenamento é considerar ocorrido o negócio real e ignorar o negócio aparente. Aplica-se a lei pertinente ao negócio real (ou ao nenhum negócio).

No abuso de direito, como o problema é o excesso no seu exercício, neutralizase o excesso e nega-se a tutela jurídica apenas a essa parte. Portanto, é um caso de ineficácia parcial do que foi feito.

Na fraude à lei, busca-se contornar determinada norma imperativa, mediante a utilização de outra norma (ou ausência de previsão expressa). Neste caso, o ordenamento reage aplicando a norma contornada. Se o contribuinte, por hipótese, quis gerar um ágio para evitar a reavaliação tributada, aplica-se a norma da reavaliação. Fez-se uma cisão seletiva para contornar o ganho de capital na alienação de participação societária, aplica-se a norma do ganho de capital.

Note-se a diferença: no abuso de direito há uma norma, um direito e um excesso no seu exercício; na simulação há duas causas ou duas vontades para uma única norma; na fraude à lei, são duas normas para um único ato. Para figuras diferentes, reações diferentes do ordenamento jurídico diante da sua ocorrência.”⁷

Em resumo [e em regra]: a elisão precede a ocorrência do fato gerador no mundo fenomênico. A sonegação e a fraude (= evasão) dão-se após a ocorrência daquele fato.⁸

(...)

No caso concreto, não tenho dúvidas de que a conduta praticada pela autuada enquadra-se no conceito de elisão abusiva, uma vez que as provas coligidas indicam que todos os atos foram praticados antes da ocorrência do fato gerador, devidamente contabilizados em cálculos em documentos formalmente corretos, e, nesse cenário, quer se enquadre tal conduta como abuso de direito (o que implica a requalificação dos fatos), ou como fraude à lei (aplicando-se a lei imperativa para cálculo da exação), não há que se falar em fraude contra lei de que trata o art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Também não há 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.

⁷ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 285-286.

⁸ LOBO TORRES, Ricardo. Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 8.

A questão atinente à artificialidade da operação limita-se aos contornos das patologias de abuso de direito ou de fraude à lei, o que, conforme já observado, não implicam afronta direta à lei, mas sim utilização de dispositivo legal com excesso no seu gozo (abuso de direito) ou contorno de determinada norma imperativa mediante a utilização de outra norma, denominada norma de contorno (fraude à lei).

Tanto o abuso de direito quanto a fraude à lei são institutos previstos na lei civil, com características próprias, mas não foram eleitos pelo legislador tributário como razão para qualificação da penalidade.

Portanto, tratando-se de planejamento tributário, ainda que abusivo, entendendo 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. *(grifei)*

O acórdão acima cai como uma luva no caso concreto. Esta Turma, ao decidir pelo afastamento da qualificação da multa de ofício, de forma alguma rejeitou a tese presente no voto vencido de que teria havido fraude à lei. Muito ao contrário, reconheceu a prática de utilização de empresa veículo e a geração de ágio interno, senão vejamos, novamente:

O fato de termos operações societárias em profusão, com surgimento de ágio então denominado de ágio interno e/ou empresas ligadas tidas como empresas veículos, por si só, não demandam, de maneira automática, uma eventual qualificação da multa de ofício.

Esta Turma já se com deparou autuações semelhantes cujos lançamentos fiscais não se fizeram acompanhar de multa de ofício qualificada.

Aliás, como dito acima, esta Turma tem reconhecido, em casos tais, por repetidas vezes, inclusive em votos proferidos por este Relator, que a constatação da prática de planejamento tributário abusivo (com fraude à lei), por si só, não é suficiente para justificar a qualificação da multa de ofício. Portanto, no ponto, não vislumbro nenhuma contradição no acórdão recorrido, razão pela qual deixo de acolher os embargos na espécie.

2) Contradição na aplicação do princípio da Consunção

Alega a Embargante que o acórdão teria incorrido em contradição, visto que, apesar de o voto vencedor ter sido favorável à tese de aplicação do princípio da consunção entre as multas de ofício e isoladas, a ementa do julgado registrou que o princípio não seria aplicável ao caso concreto "em razão do cancelamento integral da multa de ofício lançada no mesmo exercício", pois essa informação seria verdadeira apenas em relação ao exercício findo em 31/12/2007, por ter sido alcançado pela decadência e, ainda assim, ressalta que não foi lançada multa isolada nesse período.

Defende a interessada que o texto deve fazer menção à aplicação do princípio da consunção em relação aos anos de 2010 e 2011, tendo em vista o lançamento cumulado das multas de ofício e isolada nestes períodos.

De fato, verifica-se que, a título de conclusão, o voto vencedor considerou como decaídos os lançamentos relativos ao ano-calendário de 2007 e entendeu por excluir a imposição de multa isolada, **firme pela aplicação do princípio da consunção**, o que, por lapso, contrasta com a redação da ementa (na parte relativa ao referido princípio), situação que exige correção por parte do Colegiado, de sorte que, s.m.j, assiste razão à Embargante quanto a este tópico. Vejam como foi redigida a ementa neste ponto:

ESTIMATIVAS RECOLHIDAS A MENOR. MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO. MESMA MATERIALIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de lançamento com aplicação de multa de ofício, cumulado com lançamento de multa isolada por não recolhimento das estimativas, cabível a aplicação do princípio da consunção em razão de, decorrendo da aplicação do princípio, a multa aplicada em razão da infração maior (de ofício) absorver a multa relativa à menor infração (isolada) até o limite do valor da multa de ofício lançada. No caso concreto não se aplica o princípio em razão do cancelamento integral da multa de ofício lançada no mesmo exercício.

Abaixo, colaciono excerto do auto de infração de IRPJ onde estão demonstrados os valores exigidos a título de multas de ofício e multas isoladas por falta de pagamento de estimativas. Foram efetivados lançamentos de multas isoladas nos anos calendários de 2009, 2010 e 2011, enquanto que os lançamentos de multas de ofício abrangeram os períodos de 2007, 2010 e 2011. Portanto, o afastamento da multa isolada, por força do princípio da consunção, deverá abranger tão somente os anos calendários de 2010 e 2011. Vejam que, nesses períodos de apuração, os valores lançados relativamente à multa isolada é inferior aos valores exigidos de multa de ofício (já considerando o afastamento da qualificação e do agravamento da respectiva multa pelo acórdão recorrido).

SUJEITO PASSIVO						
CNPJ						
42.150.391/0001-70						
Nome Empresarial						
BRASKEM S/A						
CÁLCULO DA MULTA E JUROS DE MORA						
Período de Apuração	Vencimento	Imposto	Multa (%)	Valor da Multa	Juros (%)	Valor dos Juros
2007	31/03/2008	21.815.961,62	225,00	49.085.913,65	57,10	12.456.914,09
2010	31/03/2011	39.170.160,70	225,00	88.132.861,58	26,48	10.372.258,55
2011	30/03/2012	19.930.073,73	225,00	44.842.665,89	15,41	3.071.224,36
Total		80.916.196,05		182.061.441,12		25.900.397,00

SUJEITO PASSIVO	
CNPJ 42.150.391/0001-70	Ano Calendário 2009
Nome Empresarial BRASKEM S/A	
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE	
Data de Referência	Multa Devida
31/05/2009	8.156.450,15
30/06/2009	1.632.090,03
31/07/2009	1.632.090,03
31/08/2009	1.632.090,03
30/09/2009	1.632.090,03
31/10/2009	1.632.090,03
Total	16.316.900,30
SUJEITO PASSIVO	
CNPJ 42.150.391/0001-70	Ano Calendário 2010
Nome Empresarial BRASKEM S/A	
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE	
Data de Referência	Multa Devida
31/01/2010	4.230.172,75
30/04/2010	5.396.371,50
31/05/2010	6.112.293,36
30/06/2010	2.632.492,29
31/07/2010	1.545.229,21
31/08/2010	1.718.950,86
31/10/2010	3.467.960,56
Total	25.103.470,53
SUJEITO PASSIVO	
CNPJ 42.150.391/0001-70	Ano Calendário 2011
Nome Empresarial BRASKEM S/A	
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE	
Data de Referência	Multa Devida
31/01/2011	1.632.090,03
28/02/2011	93.643,99
31/03/2011	3.104.938,12
30/04/2011	1.628.122,01
31/05/2011	1.632.090,03
30/06/2011	1.632.090,03
31/07/2011	863.566,40
30/09/2011	2.317.966,73
Total	12.904.507,34

Portanto, perfeitamente aplicável o princípio da consunção, conforme o decidido no acórdão embargado, aos anos calendários de 2010 e 2011. Já em relação ao ano calendário de 2007, a ementa do acórdão embargado incorreu em lapso manifesto, pois neste período de apuração não houve o lançamento da multa isolada.

Assim, a ementa deverá ser corrigida mediante a adoção do seguinte texto:

ESTIMATIVAS RECOLHIDAS A MENOR. MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO. MESMA MATERIALIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de lançamento com aplicação de multa de ofício, cumulado com lançamento de multa isolada por não recolhimento das estimativas, cabível

a aplicação do princípio da consunção em razão de, decorrendo da aplicação do princípio, a multa aplicada em razão da infração maior (de ofício) absorver a multa relativa à menor infração (isolada) até o limite do valor da multa de ofício lançada. No caso concreto, afasta-se a exigência da multa isolada tão somente em relação aos anos calendários de 2010 e 2011, diante do seu lançamento de forma concomitante com a multa de ofício nesses períodos de apuração.

Por todo o exposto, voto por acolher em parte os embargos de declaração propostos pela Contribuinte, sem efeitos infringentes, tão somente para retificar a ementa nos termos propostos acima.

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves