



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13656.721445/2013-97
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.283 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 13 de setembro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ALCOA ALUMINIO S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

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

Não se conhece de Recurso Especial que aponta como paradigma de divergência acórdão sem similitude fática com o aresto recorrido, ou que não favoreça a tese do Recorrente e portanto não o aproveita.

MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - PRINCÍPIO DA 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. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “multas isoladas”. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, na parte conhecida, deu-se provimento parcial ao recurso para restabelecer parcialmente a exigência de multas isoladas relativamente à base de cálculo da multa isolada que supera a base de cálculo da multa de ofício, vencidos os conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto (relator), Edeli Pereira Bessa, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira, que votaram por dar-lhe provimento. Em primeira votação, votaram por dar provimento ao recurso os conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto (relator), Edeli Pereira Bessa, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira, por negar provimento os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto, e, por dar provimento parcial ao recurso o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes. Nos termos do art. 60 do Anexo II do RICARF, em votações sucessivas, confrontando-se as soluções menos votadas, prevaleceu o provimento parcial ao recurso, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano,

Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto, entendimento que, em última votação, prevaleceu, vencidos os Fernando Brasil de Oliveira Pinto (relator), Edeli Pereira Bessa, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator designado

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

Relatório

A Fazenda Nacional recorre em face do **Acórdão nº 1301-002.279** (fls. 3.995-4.037), integrado pelo **Acórdão de Embargos nº 1301-003.227** (fls. 5.372-5.387), proferidos pela 1ª Turma da 3ª Câmara da Primeira Seção do CARF.

O processo teve origem em ação fiscal na qual verificou-se que, nos anos 2007, 2008 e 2009, o contribuinte ALCOA ALUMÍNIO S/A deduziu da base de cálculo do IRPJ e da CSLL amortização de ágio gerado em reorganização societária intragrupo, considerada indedutível pela fiscalização. Em consequência, foram lavrados autos de infração para exigir IRPJ e CSLL, acrescidos de juros de mora e multa de ofício qualificada, bem assim multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais.

Também foi atribuída responsabilidade solidária à pessoa jurídica ALCOA INVERSIONES ESPAÑA S.L., e às pessoas físicas EDUARDO SAMPAIO DÓRIA, CARLOS EDUARDO MAHFUZ, JOÃO LUIZ SERAFIM DA SILVA, MARCELO DE ARRUDA BARROS RANGEL, ADJARMA AZEVEDO, JOSMAR VERILLO e FRANKLIN LEE FEDER.

Confira-se, inicialmente, a ementa do Acórdão nº 1301-002.279, e o respectivo dispositivo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

NULIDADE DO LANÇAMENTO POR FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE.

Não restou comprovada nos autos a ausência de fundamentação ou motivação da infração cometida pelo agente fiscal.

DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Os atos praticados pelo contribuinte perfizeram os requisitos formais exigidos pela legislação, não restando caracterizada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação do contribuinte e, portanto, aplica-se as disposições do art. 150, §4º do CTN, iniciando-se o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário, a partir da ocorrência do fato gerador.

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESAS DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. INDEDUTIBILIDADE.

A dedutibilidade da amortização do ágio somente é admitida quando este surge em negócios entre partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos envolvidos. Nos casos em que seu aparecimento acontece no bojo de negócios entre entidades sob o mesmo controle, o ágio não tem consistência econômica ou contábil, o que obsta que se admitam suas consequências fiscais.

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. USO DE EMPRESA VEÍCULO. LEGITIMIDADE.

A criação da empresa veículo teve como objetivo o aproveitamento do ágio no Brasil, fazendo-se necessário um aumento de capital para receber as ações oriundas da conferência ocorrida no exterior para que então ocorresse a sua incorporação. Patente, portanto, a artificialidade da operação que teve como intuito a alocação do ágio gerado sem a participação de terceiro, visando exclusivamente a redução da tributação.

ÁGIO INTERNO. MULTA QUALIFICADA.

Não restando comprovada nos autos a conduta dolosa, com evidente intuito de fraude, do contribuinte, é aplicável a multa no percentual de 75%, nos termos do § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. FALTA DE LEGITIMIDADE E INTERESSE DE AGIR. MATÉRIA NÃO CONHECIDA.

A recorrente não possui legitimidade e interesse de agir para questionar a atribuição da responsabilidade tributária solidária efetuada pelo Fisco às pessoas físicas e jurídica relacionadas no Termo de Sujeição Passiva Solidária e que ainda não foram cientificadas do acórdão de impugnação. A matéria relativa à responsabilidade tributária constante do recurso voluntário da contribuinte não deve ser conhecida.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora devidos à taxa SELIC.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer dos argumentos atinentes à responsabilidade tributária, vencidos os Conselheiros Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Roberto Silva Junior; e (ii) por maioria de votos, na parte conhecida, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a decadência para o

ano-calendário 2007 e reduzir a multa de ofício para 75%, vencidos os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, Milene de Araújo Macedo e Waldir Veiga Rocha que negavam provimento. No que se refere à exigência atinente à amortização de ágio, a decisão foi unânime no sentido de negar provimento, sendo que os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Amélia Wakako Morishita Yamamoto acompanharam o relator pelas conclusões. No que se refere à exigência de juros sobre multa de ofício, a decisão foi por maioria de votos no sentido de negar provimento, ficando vencidos, nessa parte, os Conselheiros Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, José Eduardo Dornelas Souza e Amélia Wakako Morishita Yamamoto. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Milene de Araújo Macedo.

Cientificada do Acórdão nº 1301-002.279, a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de fls. 4.039-4.052, em que alega haver divergência jurisprudencial quanto ao entendimento adotado pelo Colegiado para cancelar a exasperação da multa de ofício.

O apelo fazendário foi admitido, nos termos do Despacho de fls. 4.056-4.063.

Cientificado do Acórdão nº 1301-002.279 e do Recurso Especial fazendário, o Contribuinte opôs Embargos de Declaração (fls. 4.075-4.093) e apresentou tempestivamente contrarrazões (fls. 4.969-5.028).

Também cientificados do Acórdão de recurso voluntário, os responsáveis solidários ingressaram, em conjunto, com os Embargos de Declaração de fls. 4.197-4.206.

Conforme esclareceu o despacho de fls. 5.045-5.048, aos responsáveis solidários não foi dada oportunidade de interposição de recurso voluntário, razão pela qual o processo retornou à Unidade de Origem para saneamento.

Apresentado o Recurso Voluntário de fls. 5075-5.111, o processo retornou ao CARF para julgamento juntamente com os embargos de declaração admitidos, oportunidade em que foi proferido o **Acórdão nº 1301-003.277**, cuja ementa e respectivo dispositivo seguem abaixo reproduzidos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Os Embargos de Declaração são o instrumento processual próprio para o saneamento de omissões nos julgados.

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.

SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO.

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam por membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, acolher os embargos do contribuinte para sanar omissão apontada, e, por maioria de votos, dar-lhe provimento para cancelar a exigência das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, vencidos os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Nelso Kichel que votaram por manter a exigência dessas penalidades. Os Conselheiros Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza e Amélia Wakako Morishita Yamamoto acompanharam o voto do relator por suas conclusões, sendo o entendimento desses conselheiros agregados ao voto condutor do aresto; (ii) por unanimidade de votos, acolher os embargos dos coobrigados para sanar omissão no acórdão embargado e excluí-los do polo passivo da obrigação tributária.

Cientificada do Acórdão nº 1301-002.279, a Fazenda Nacional interpôs o **Recurso Especial** de fls. 5389-5.440, apontando divergência jurisprudencial quanto às matérias: exigência concomitante das multas de ofício e isoladas por falta de recolhimento de estimativas; e responsabilidade solidária.

O Despacho de Admissibilidade de fls. 5.825-5.835 deu seguimento a este segundo recurso da Fazenda Nacional.

Cientificado do Acórdão nº 1301-002.279 e do segundo recurso fazendário, o Contribuinte apresentou tempestivamente as contrarrazões de fls. 5.672-5.725 e o Recurso Especial de fls. 5.447-5.463, ao qual foi negado seguimento, conforme Despacho de Admissibilidade de fls. 5.836-5.843.

Irresignado, o Contribuinte apresentou o Agravo de fls. 5.855-5.872, que foi acolhido parcialmente pelo Despacho de fls. 6.332-6.344, determinando-se o retorno dos autos à 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento para prosseguimento no exame de admissibilidade.

Retomado o exame de admissibilidade, foi novamente negado seguimento ao Recurso Especial do Contribuinte, desta vez nos termos do Despacho de fls. 6.345-6.357. Contra o referido Despacho foi apresentado pelo Contribuinte o Agravo de fls. 6.370-6.387, que restou

rejeitado pelo Despacho de fls. 6.392-6.397, “prevalecendo a negativa de seguimento do recurso especial expressa pela Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento”.

Por fim, registre-se que os responsáveis solidários apresentaram tempestivamente as contrarrazões de fls. 6.198-6.249 ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Em seguida, os autos foram a mim distribuídos para relato.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

Neste processo, primeiramente foi proferido o Acórdão nº 1301-002.279 e, posteriormente, em virtude de embargos de declaração e de saneamento determinado pelo Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção (conforme despacho de fls. 5.045-5.048), foi proferido o Acórdão nº 1301-003.277.

A Fazenda Nacional interpôs recursos especiais tempestivos em face de ambos os acórdãos. Submetidos a exame de admissibilidade, foi dado seguimento às seguintes matérias:

1. cancelamento da qualificação da multa de ofício;
2. exoneração das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL;
3. afastamento de responsabilidade tributária solidária.

Em suas contrarrazões (fls. 4.969-5.028 e 5.672-5.725), o Contribuinte recorrido apresentou objeções ao conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional, relativamente às matérias 1 e 2, e os responsáveis solidários apresentaram as contrarrazões de fls. 6.198-6.249, postulando o não conhecimento do recurso fazendário, relativamente à matéria 2.

1.1 CONHECIMENTO DO RECURSO EM RELAÇÃO À MATÉRIA 1 – CANCELAMENTO DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

No Despacho de Admissibilidade de fls. 4.056-4.063, o seguimento dado a esta matéria foi justificado nos seguintes termos:

Da Divergência

A PFN contesta o cancelamento da exigência da multa de ofício em sua forma qualificada sob o entendimento de haver dúvida razoável quanto ao intuito doloso do sujeito passivo nos atos de reorganização societária de empresas de mesmo grupo econômico, realizados com o único intuito de amortizar ágio interno. Os entendimentos adotados no recorrido estão sintetizados em sua ementa, que se reproduz, destacando a matéria a ser analisada:

Os seguintes trechos da ementa e do voto condutor do acórdão recorrido são destacados pela Recorrente:

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESAS DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. INDEDUTIBILIDADE.

A dedutibilidade da amortização do ágio somente é admitida quando este surge em negócios entre partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos envolvidos. Nos casos em que seu aparecimento acontece no bojo de negócios entre entidades sob o mesmo controle, o ágio não tem consistência econômica ou contábil, o que obsta que se admitam suas consequências fiscais.

1.3 Da utilização de empresa veículo

A RSAM PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ 06.027.762/000168, conforme demonstrado nos fatos narrados acima, não foi criada com a finalidade de atuar no mercado investindo em outras pessoas jurídicas, esse era apenas o objetivo formalmente estabelecido nos atos constitutivos. Sua real vocação, como foi comprovado pela fiscalização, era servir de instrumento para possibilitar através da incorporação reversa a amortização pela fiscalizada de seu próprio ágio.

Trata-se, portanto, de uma empresa veículo ou de passagem, cuja criação e extinção não atendia a uma finalidade negocial ou econômica, apenas visava servir de instrumento para a consecução de um planejamento tributário indevido perpetrado pelo grupo ALCOA."

DO DESCABIMENTO DA MULTA

A Fiscalização entendeu que a Recorrente reduziu o montante de impostos devidos mediante a realização de atos societários sem a devida substância econômica ou propósito negocial. Dessa forma, considerou sua conduta como artificial e dolosa quando do uso da empresa-veículo para se aproveitar fiscalmente do ágio decorrente de tais operações societárias.

Todavia, a Recorrente entende que não faz jus à multa de 150% sobre o crédito tributário, uma vez que não restou comprovado a ação dolosa e o intuito de fraude em sua conduta.

Entendo, contudo que todos os atos praticados pelo contribuinte perfizeram os requisitos formais exigidos pela legislação, não restando caracterizada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação do contribuinte.

De plano, pois, afasto a possibilidade de sonegação fraude ou conluio, pois tais prática pressupõe dolo, nos termos dos arts. 70 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Ademais, inexistente vedação expressa aos procedimentos adotados pelo contribuinte, logo, não há que se falar em fraude à lei. Ora, inobstante a intenção da contribuinte em obter ganhos e economia com a amortização do ágio, não se pode presumir dolo nos atos praticados do Contribuinte quando da série de operações societárias, pois as interpretou como válidas e amparadas na lei. Logo, ainda que a contribuinte possa ter realizado algum procedimento que se considere doloso, certamente não pode ser considerado uma conduta que "demonstre a existência de artifício doloso na prática da

infração, ou que importe em agravar as suas conseqüências ou em retardar o seu conhecimento pela autoridade fazendária", conforme o artigo 68 da Lei n.º 4.502/64.

Em face do exposto, entendo que a qualificação da multa de ofício restou justificada, devendo ser reduzida a 75%.

Aponta a Recorrente divergência de interpretação da legislação tributária apenas em relação à qualificação da multa de ofício na operação de amortização de ágio interno.

Em relação a essa matéria, foram indicados como paradigmas os Acórdãos n.º 9101-002.300, e o de n.º 9101-002.301, cujas ementas dispõem o seguinte:

1º Paradigma - Acórdão n.º 9101-002.300 (1ª Turma da CSRF):

Ementa:

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE. TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.

O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos econômicos efetivamente existentes. A geração de ágio de forma interna, ou seja, dentro do mesmo grupo econômico, sem qualquer lógica negocial, sem alteração do controle das sociedades envolvidas e sem qualquer desembolso constitui prova da artificialidade do ágio e torna inválida sua amortização.

A subsunção aos artigos 7º e 8º da Lei n.º 9.532/1997, assim como aos artigos 385 e 386 do RIR/99, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material. Exclusivamente no caso em que a investida adquire a investidora original (ou adquire diretamente a investidora de fato) é que haverá o atendimento a esses aspectos, tendo em vista a ausência de normatização própria que amplie os aspectos pessoal e material a outras pessoas jurídicas ou que preveja a possibilidade de intermediação ou de interposição por meio de outras pessoas jurídicas.

Não há previsão legal, no contexto dos artigos 7º e 8º da Lei n.º 9.532/1997 e dos artigos 385 e 386 do RIR/99, para transferência de ágio por meio de interposta pessoa jurídica da pessoa jurídica que pagou o ágio para a pessoa jurídica que o amortizar, que foi o caso dos autos, sendo indevida a amortização do ágio pela recorrida.

[...]

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009 MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

A constatação de evidente intuito de fraudar o Fisco, pela intencional prática de atos simulados, enseja a qualificação da multa de ofício.

Excerto do 1º Paradigma:

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 CSLL a ser recolhido nos cinco anos seguintes.

2º Paradigma - Acórdão nº 9101-002.301 (1ª Turma da CSRF)

Ementa:

APROVEITAMENTO DO ÁGIO. INVESTIDORA E INVESTIDA. EVENTOS. SEPARAÇÃO. UNIÃO.

São dois os eventos em que a investidora pode se aproveitar do ágio contabilizado: (1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida com ágio; (2) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão).

DESPESAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.

A amortização, a qual se submete o ágio para o seu aproveitamento, constitui-se em espécie de gênero despesa, e, naturalmente, encontra-se submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 299 do RIR/99, submetendo-se aos testes de necessidade, usualidade e normalidade.

DESPESAS. FATOS ESPONTÂNEOS.

Não há norma de despesa que recepcione um situação criada artificialmente. As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica. Não há como estender os atributos de normalidade, ou usualidade, para despesas derivadas de operações atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.

CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO.

A cognição para verificar se a amortização do ágio passa por verificar, primeiro, se os fatos se amoldam à hipótese de incidência dos arts. 385 e 386 do RIR/99, segundo, se requisitos de ordem formal estabelecidos encontram-se atendidos, como arquivamento da demonstração de rentabilidade futura do investimento e efetivo pagamento na aquisição, e, terceiro, se as condições do negócio atenderam os padrões normais de mercado, com atuação de agentes independentes e reorganizações societárias com substância econômica.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INVESTIDOR E INVESTIDA. MESMA UNIVERSALIDADE.

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem às pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a controladora e a controlada ou coligada, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio). Enfim,

toma-se o momento em que o Contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, para se aperfeiçoar o lançamento fiscal com base no regime de tributação aplicável ao caso e estabelecer o termo inicial para contagem do prazo decadencial.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. PLUS NA CONDUTA. DOLO.

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

Excerto do 2º Paradigma:

Conforme descrito, o plus na conduta é evidente, ultrapassando o tipo objetivo da norma tributária. Não se trata de mero descumprimento da norma. Verifica-se a presença dos elementos cognitivo e volitivo, consumando-se o dolo, cuja definição é apresentada com clareza por CEZAR ROBERTO BITENCOURT:

O dolo, elemento essencial da ação final, compõe o tipo subjetivo. Pela sua definição, constata-se que o dolo é constituído por dois elementos: um cognitivo, que é o conhecimento do fato constitutivo da ação típica; e um volitivo, que é a vontade de realiza-la.

O primeiro elemento, o conhecimento, é pressuposto do segundo, a vontade, que não pode existir sem aquele.

Sobre o elemento cognitivo, BITENCOURT discorre com didática:

Para a configuração do dolo exige-se a consciência daquilo que esse pretende praticar. Essa consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação, quando ela está sendo realizada.

Sobre o elemento volitivo, são claros os ensinamentos: (conduta), o resultado e o nexa causal. A vontade pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer algo conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente, pelo menos, parcialmente.

O caso em debate trata de operações empreendidas no universo de um mesmo grupo econômico, com transferência de ações com sobrepreço para integralizar o capital social de uma empresa de papel, sem sacrifício de ativos, sem pagamento pelo sobrepreço, que foi criado artificialmente e especificamente para consumir o aproveitamento de uma despesa fictícia. Presentes, sem sombra de dúvidas, os elementos volitivo e cognitivo.

Cabe, portanto, ser restabelecida a qualificação da multa de ofício.

A PFN alega que, apesar da similitude das operações analisadas envolvendo situações identificadas como de ágio interno, em que no recorrido decidiu-se desqualificar a multa de ofício, enquanto que no paradigma entendeu-se que a situação assemelhada deveria ser enquadrada como fraudulenta, mantendo a multa no patamar de 150%.

As situações fáticas de fato são assemelhadas:

- as operações de reestruturação societária ocorreram entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico;

- apontou-se falta de substrato econômico na aquisição do investimento;
- identificou-se que a aquisição dos investimentos se deu por meio de mera escrituração artificial;
- não houve, na aquisição do investimento, o dispêndio de um gasto (econômico ou patrimonial) pelo adquirente e um ganho (também econômico ou patrimonial) pelo alienante.
- o objetivo único do aumento de capital era gerar um ágio que posteriormente seria utilizado para reduzir a tributação da empresa incorporadora, qual seja, a autuada;
- a negociação se deu fora de um mercado livre e aberto, utilizando-se de empresas ditas veículo;
- as autuadas conseguiram converter a própria rentabilidade futura em custo para deduzir em sua base tributável.

Há, portanto, similitude fática naquilo que é essencial, qual seja, em ambos os Acórdãos teria havido a criação de ágio artificial, dentro do mesmo grupo econômico ("ágio interno"), através de operações encadeadas formalmente válidas se vistas individualmente, com evidente intuito de auferir apenas um benefício fiscal, mas essas circunstâncias redundaram em diferentes conclusões quanto à caracterização do intuito de fraude e consequentemente da qualificação da multa.

Sendo assim, verifica-se que no recorrido foi manifesto o entendimento de que a ausência de propósito negocial ou societário para a realização dos atos societários com a exclusiva finalidade de reduzir tributos dentro de um mesmo grupo societário (ágio interno) não justifica, por si só, a aplicação da multa qualificada; isso porque além de se tratar de um erro de direito, "todos os atos praticados pelo contribuinte perfizeram os requisitos formais exigidos pela legislação, não restando caracterizada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação do contribuinte".

De outra banda, no 1º paradigma, considerou-se que essas mesmas circunstâncias eram suficientes para caracterizar o intuito doloso e, conseqüentemente, aplicar a multa qualificada, isso porque ficou consignado no *decisum* deste paradigma que a geração do ágio dentro do mesmo grupo econômico, sem dispêndio financeiro e sem qualquer lógica negocial, mas sobretudo sem alteração do controle das sociedades envolvidas constitui prova da artificialidade do ágio e consequente ocorrência do intuito de fraudar o fisco.

Nessa mesma linha de entendimento também se encontra o **2º Paradigma**, ressaltando também que operações dentro de um mesmo grupo econômico, com transferência de ações com sobrepreço para integralizar o capital social de uma empresa de papel, sem sacrifício de ativos, sem pagamento pelo sobrepreço, criada artificialmente e especificamente para consumir o aproveitamento de uma despesa fictícia, implicam automaticamente na presença dos elementos volitivo e cognitivo, caracterizando o dolo e a consequente manutenção da multa qualificada de 150%;

Tendo sido atendidos os pressupostos de admissibilidade do recurso especial (artigos 67 e 68 dos RICARF/2009 e 2015), deve-se dar **SEGUIMENTO** do recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Em suas contrarrazões, o Recorrido afirma que “o recurso da Fazenda não pode sequer ser conhecido, dado a manifesta ausência de paradigma a atestar a divergência entre os arestos colacionados pela recorrente e o que decidiu o acórdão n. 1301-002279 sobre o agravamento da pena e a ocorrência da decadência”.

Inicialmente alega que “obsta, por si só, seu conhecimento o fato de que o recurso da recorrente trata exclusivamente de matéria de prova, cuja competência para julgar foge às atribuições deste egrégio colegiado”. Nesse sentido, acrescenta que, “se as alegações da recorrente pautam-se na suposta ilegalidade dos atos ocorridos durante a reestruturação societária questionada pela fiscalização, [...] trazer a questão novamente à baila implica revolver os fatos que formaram a convicção da 3ª Câmara da 1ª Turma Ordinária da 1ª Seção do CARF de que a recorrida não praticou qualquer ilícito que justifique a manutenção da multa agravada”.

Não entendo dessa forma. A Recorrente não pretende rediscutir a descrição dos fatos. Não se coloca em dúvida a sequência de eventos que compõem o quadro fático. Por essa razão, a questão trazida pela Recorrente não consiste em matéria de prova. Na verdade, a Recorrente argumenta que esses mesmos fatos, se tivessem sido levados à apreciação do Colegiado que proferiu os paradigmas, produziriam desfecho diferente do que se verifica no Acórdão recorrido exatamente porque aquele Colegiado teria emprestado interpretação diversa à legislação tributária que dispõe sobre qualificação da penalidade, que comportaria o enquadramento da situação fática encontrada no presente caso.

Na sequência, o Recorrido afirma que “o não conhecimento do recurso da Fazenda impõe-se em razão, também, da imprestabilidade dos arestos apresentados como paradigmas, eis que os acórdãos n. 9101-002300 e n. 9101-002301, colacionados pela recorrente, não guardam a necessária similitude fática com o acórdão n. 1301-002279”.

Quanto ao primeiro paradigma (Acórdão nº 9101-002.300), inicialmente aponta o que denominou de “distinção fática essencial” com o Acórdão recorrido. No paradigma, a fundamentação para manutenção da qualificação da multa foi a constatação da ocorrência de simulação, enquanto que, segundo o Recorrido, no presente caso “não houve qualquer discussão quanto a ter havido a ocorrência de atos simulados simplesmente porque a autuação fiscal não está fundamentada nessa acusação”.

De fato, no Relatório de Auditoria Fiscal não foi empregado o termo simulação. No entanto, no referido relatório destaca-se, entre outras, a seguinte passagem (fl. 3.188) em que a Autoridade Fiscal descreve os contornos de situação que bem se enquadra no conceito de simulação encontrado no inciso II do § 1º do art. 167 do Código Civil¹. Trata-se, inclusive, de excerto reproduzido pelo próprio Recorrido em suas contrarrazões (fl. 4.981):

¹ Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

[...]

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

[...]

Ao juntarmos todas essas questões já expostas, os fundadores da RSAM, a empresa de consultoria DELOITTE, o grupo ALCOA com os seus funcionários, todos assinando essa grande quantidade de documentos, fica evidente a indevida promiscuidade entre elas, configurando um conluio, com a reunião de pessoas físicas e jurídicas para a prática da infração tributária.

Então, as declarações dessas pessoas nesses contratos e alterações não são verdadeiras. A RSAM não foi criada por esses dois sócios com o objetivo formalmente indicado nos contratos. O que deflui dos fatos é que eles não tinham qualquer interesse em se juntarem para criar essa empresa. Essa declaração não é verdadeira. Desde o início o objetivo dessa pessoa jurídica (RSAM) foi servir de meio para possibilitar a utilização de um ágio indevido, através do falso enquadramento na legislação aplicável à matéria.

Por que o grupo ALCOA resolveu criar essa empresa utilizando os funcionários da DELOITTE? Eles podiam aproveitar uma pessoa jurídica do próprio grupo, ou criar outra, dentro do grupo com essa finalidade. Na verdade, eles adotaram esse procedimento para tentar ocultar ou mascarar a verdadeira intenção, qual seja aproveitar um ágio que foi gerado a partir de uma transação dos sócios com eles mesmos, o que não encontra respaldo na legislação tributária ou mesmo nas normas contábeis, conforme veremos a frente.

Ou seja, tentaram dar uma aparência de legalidade a um procedimento que sabiam ser ilegal, gerando um benefício indevido, que efetivamente foi utilizado pelo grupo ALCOA para redução do lucro da fiscalizada a partir de julho/2004.

E o que é ainda mais relevante para demonstrar que eventual ocorrência de simulação encontrava-se, sim, no âmbito de análise do Colegiado recorrido é o fato de que, na decisão de primeiro grau, o órgão julgador enfatizou seu entendimento acerca da ocorrência de simulação, como bem demonstra o seguinte parágrafo extraído daquela decisão (fls. 3.681):

140. No presente caso, a autoridade fiscal identificou a sequência de operações societárias que possibilitaram à interessada amortizar indevidamente, partir de julho/2004, o ágio de R\$ 1.551.585.298,70 constituído, em 31/12/2003, sobre o seu próprio patrimônio líquido, mediante estruturação de operações com aparência de negócio jurídico legítimo e válido, mas desprovidos de causa, **organizados com pacto de simular, para retirar os efeitos da causa do negócio aparente**. [destaque ora inserido]

Portanto, não tem razão o Recorrido quando afirma que “não foi articulada qualquer acusação de que as operações societárias realizadas foram simuladas”. Desse modo, inexistente a apontada distinção essencial que implicaria, segundo o Recorrido, a rejeição do Acórdão n.º 9101-002.300 como paradigma.

Prossegue, então, o Recorrido afirmando que “a própria exposição dos fundamentos que amparam a decisão pela ocorrência de simulação, no caso julgado pelo acórdão n. 9101-002300, traz a lume outras diferenças entre os fatos e o direito analisados pelo aresto citado e o acórdão n. 1301-002279, o que novamente impõem o não conhecimento do recurso da Fazenda”.

A primeira dessas diferenças estaria no dispositivo da legislação tributária que teria recebido interpretação divergente. Segundo o Recorrido, “o ágio questionado pelo acórdão n. 9101-002300 formou-se sob a égide do art. 36 [da Lei n.º 10.637, de 2002]”, ao passo em que “em nenhum momento, nestes autos, discutiu-se qual seria a correta interpretação a ser dada ao art. 36 da Lei n. 10.637, de 30.12.2002”.

Todavia, quanto à matéria suscitada no recurso fazendário, a legislação que a Recorrente identificou como a que teria recebido interpretação divergente é o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e que, vale dizer, é dispositivo cuja interpretação fundamentou o entendimento que prevaleceu no paradigma. Portanto, não tem razão o Recorrido quando pretende sustentar que não haveria plena identidade no dispositivo legal que teria sido interpretado de maneira divergente no Acórdão recorrido e no paradigma.

O Recorrido passa então a alegar que a situação fática encontrada no paradigma é diversa, porque naquele caso “o ágio contabilizado pela contribuinte decorreu de uma anterior reavaliação de seus ativos, não tendo sido verificado nenhum dispêndio”. Desse modo, continua o Recorrido, “equiparar a situação tratada pelo acórdão n. 9101-002300 com a destes autos somente seria viável [...] se se desconsiderar todas as etapas da extensa reestruturação societária por que passou o grupo Alcoa em âmbito mundial, e enfocar apenas os seus dois últimos momentos, correspondentes à subscrição de aumento de capital na RSAM com as ações da recorrida e à posterior incorporação daquela por esta”.

Nesse ponto, entendo que assiste razão ao Contribuinte recorrido. Segundo a própria Autoridade Fiscal destaca em seu relatório, o investimento na ALCOA ALUMÍNIO S/A (o Contribuinte), também era detido pelo grupo Camargo Correa, e não apenas pelo grupo Alcoa. E por meio de diversas operações societárias ocorridas no exterior, as ações do Contribuinte somente foram concentradas em empresa do grupo Alcoa (a ALCOA INVERSIONES ESPAÑA) mediante operação onerosa entabulada com o Grupo Camargo Correa (mediante permuta de ações avaliadas a valor de mercado – bolsa de Nova Iorque).

Portanto, diversamente do que se verifica no Acórdão paradigma nº 9101-002.300, o valor do ágio que compõe o objeto do presente caso não decorre de mera reavaliação patrimonial, de modo que no Acórdão recorrido não se verifica o fator marcante de artificialidade encontrado no caso enfrentado pelo referido paradigma.

Por essas razões, entendo que é forçoso concluir que inexistente a necessária similitude fática entre a decisão recorrida e o Acórdão paradigma nº 9101-002.300.

Quanto ao segundo paradigma (o Acórdão nº 9101-002.301), aplica-se tudo o quanto já foi dito acima em relação ao primeiro paradigma (o Acórdão nº 9101-002.300). Isso porque a situação fática encontrada em ambos os paradigmas constitui algo que a própria PGFN (a recorrente naqueles paradigmas) denominou de “mesma engenharia societária”.

Nesse sentido, do relatório do Acórdão nº 9101-002.300 destaca-se o seguinte excerto:

Com o objetivo de que fosse mantida a decisão contida no acórdão recorrido, em relação à não permissão de dedução da amortização do ágio interno na apuração do IRPJ e da CSLL, a PGFN apresentou as seguintes alegações:

- As operações societárias capitaneadas pelo grupo controlado por ANTONIO BORDIN, IVO LUIZ ROVEDA e BORDIN ADM. INC., que levaram à reavaliação patrimonial da BARIGÜI, foram um simulacro cujo único objetivo foi a geração artificial de ágio para posterior redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

[...]

- O grupo econômico realizou a mesma "engenharia societária" também com outras empresas, entre elas a CENTER AUTOMÓVEIS LTDA, que teve lavrados contra si autos de infração pelos mesmos motivos que levaram à autuação da BARIGUI;

Ocorre que o contribuinte autuado no Acórdão n.º 9101-002.301 é justamente a CENTER AUTOMÓVEIS LTDA., em razão da operação apontada como “mesma engenharia societária” pela PGFN no recurso interposto no processo da BARIGUI VEÍCULOS LTDA. (Acórdão n.º 9101-002.300).

Dessa forma, se inexistente similitude fática entre a decisão recorrida e o Acórdão n.º 9101-002.300, e nos Acórdãos n.º 9101-002.300 e 9101-002.301 as situações fáticas constituem uma “mesma engenharia societária”, a conclusão lógica é que também não existe similitude fática entre a decisão recorrida e o Acórdão n.º 9101-002.301.

Ante o exposto, voto no sentido de não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional em relação à matéria 1 – cancelamento da qualificação da multa de ofício, em face da ausência de similitude fática entre a decisão recorrida e os paradigmas.

1.2 CONHECIMENTO DO RECURSO EM RELAÇÃO À MATÉRIA 2 – EXONERAÇÃO DAS MULTAS ISOLADAS POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS DE IRPJ E DE CSLL

No Despacho de Admissibilidade de fls. 5.825-5.835, o seguimento dado a esta matéria foi justificado nos seguintes termos:

a) Exigência concomitante das multas de ofício e isolada por falta de recolhimento de estimativas

Foram indicados como paradigmas os acórdãos n.º 1101-001.057 e n.º 9101-002.251, cujas ementas transcrevo a seguir, na parte de interesse:

Acórdão n.º 1101-001.057 (1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção - ementa integralmente reproduzida no recurso)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

[...]

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. O não-recolhimento de estimativas sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada, ainda que encerrado o ano-calendário. CUMULAÇÃO COM MULTA DE OFÍCIO. COMPATIBILIDADE. É compatível com a multa isolada a exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano-calendário, por caracterizarem penalidades distintas.

Acórdão n.º 9101-002.251 (1ª Turma da CSRF - ementa integralmente reproduzida no recurso)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA. LEI Nº 11.488, DE 2007. BASE DE CÁLCULO.

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, preceitua que a multa isolada deve ser calculada sobre o valor do pagamento mensal apurado sob base estimada ao longo do ano, materialidade que não se confunde com a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. LEI Nº 11.488, DE 2007. CUMULATIVIDADE.

Em face da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, é cabível a exigência cumulativa da multa de ofício sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, não recolhida, e da multa isolada sobre o valor do pagamento mensal apurado sob base estimada ao longo do ano, não efetuado, relativamente aos anos-calendário a partir de sua vigência.

Em síntese, a recorrente, ao demonstrar o dissídio jurisprudencial, assim argumenta:

Note-se que o acórdão recorrido considera incabível a aplicação concomitante da multa de ofício e da denominada multa isolada prevista no art. 44, inc. II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96.

Por outro lado, os acórdãos apontados como paradigmas, consideram, em clara divergência com o acórdão recorrido, ser cabível a aplicação da multa de ofício em concomitância com a multa isolada prevista para penalizar o contribuinte que não cumpre a sistemática de recolhimento mensal do tributo com base no regime de estimativa. (grifos no original)

No caso do acórdão recorrido, ao apreciar a questão em tela o colegiado entendeu ser aplicável a Súmula CARF nº 105, "a despeito do dispositivo mencionado em seu texto ter sido alterado pela Lei nº 11.488/2007", e decidiu por manter apenas a multa de ofício. Confira-se trecho da decisão, transcrito no recurso:

Assim, ao abrigo do princípio da consunção, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda. 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.

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

Desse modo, voto por reconhecer a omissão em relação à análise da multa isolada relativo ao ano-calendário de 2007 e 2008, para saná-la, dando provimento ao pleito do contribuinte para manter apenas a multa de ofício sobre os débitos tributários do período.

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que **a recorrente logrou demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial em relação aos dois**

paradigmas indicados, uma vez que ao apreciarem a possibilidade de cumulação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício, apuradas em relação a períodos posteriores à modificação promovida pela Lei nº 11.488/2007, ambos os acórdãos paradigmas expressaram o entendimento de que são compatíveis as exigências, ao passo que o acórdão recorrido decidiu pela impossibilidade de exigência cumulativa das multas. Veja-se trechos dos votos condutores das decisões paradigmas, transcritos no recurso:

Trecho do primeiro paradigma (nº 1101-001.057)

A Lei nº 11.488/2007 reduziu o percentual da multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa para 50% sobre o valor do pagamento mensal.

[...]

*Conclui-se daí, que o legislador estabeleceu a possibilidade de a penalidade ser aplicada mesmo depois de encerrado o ano-calendário correspondente, e ainda que evidenciada a desnecessidade das antecipações, nesta ocasião, por inexistência de IRPJ ou CSLL devidos na apuração anual. **Evidencia-se assim, pela disposição legal, a possibilidade da imposição das duas multas: a multa de ofício de 75% 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 e a de 50%, isolada, sobre a falta de recolhimento mensais por estimativa.***

Trecho do segundo paradigma (nº 9101-002.251)

A matéria posta à apreciação desta Câmara Superior refere-se à exigência concomitante da multa de ofício por falta ou insuficiência de recolhimento de saldo anual a pagar e da multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas mensais apuradas, relativamente aos anos-calendário a partir de 2007.

[...]

De início, cumpre observar que não se aplica ao presente caso o contido na Súmula CARF nº 105, por se referir, esta, expressamente, à redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, anterior ao advento da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, como segue:

[...]

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.

[...]

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.

Em face, pois, da modificação legislativa efetuada, não procedem, também, as demais alegações do sujeito passivo, alinhavadas por ocasião de seu recurso voluntário, a saber: de “absorção”, de “exaurimento”, de “consunção”, de “conduta meio”, de “etapa preparatória”, de “meio de execução”, de “bem jurídico mais importante”, de “bem jurídico de

*relevância secundária”, de “dupla penalização pelo mesmo fato”, etc., etc.
(destaques da recorrente)*

Em suas contrarrazões, o Contribuinte e os responsáveis solidários observam que no Acórdão recorrido, quanto à aplicação concomitante das penalidades, o principal fundamento não foi o princípio da consunção, mas sim o entendimento de que a multa isolada só pode ser exigida para o caso de não recolhimento de estimativas mensais declaradas, e que aplicá-la a casos de glosas de despesas efetuadas em procedimento de fiscalização é uma forma de exacerbar a penalidade sem previsão legal.

Depois de identificar no Acórdão recorrido a real fundamentação adotada para exoneração das multas isoladas, os recorridos assim arremataram o argumento:

Conforme resta claro, o 'fundamento prevalecente na Turma' é diferente das razões de decidir exaradas nos acórdãos colacionados como paradigmas pela recorrente, os quais se fundaram em urna suposta distinção material entre a hipótese apenada com a multa isolada daquela apenada pela multa de ofício.

Assim, resta evidente que o recurso fazendário não pode ser admitido, quanto à matéria da concomitância da multa isolada com a de ofício, por ausência de paradigma a franquear sua análise por esta colenda CSRF.

De fato, no voto que conduziu a decisão do Colegiado recorrido para exonerar as multas isoladas no presente caso, adotou-se o princípio da consunção apenas subsidiariamente, conforme bem evidencia o excerto final da fundamentação adotada:

Entretanto, durante o julgamento, **fui acompanhado pela maioria dos julgadores pelas conclusões, razão pela qual deve constar expressamente o fundamento prevalecente na Turma, conforme art. 63, §8º do RICARF**. O entendimento prevalecente está conforme o voto vencedor no Acórdão CARF nº 1301002.736, proferido pelo Ilustre Conselheiro José Eduardo Dornelas, reproduzido abaixo:

[...]

*Penso que as discussões relacionadas à aplicação da multa isolada devem levar em conta o motivo que levou a autoridade fiscal a aplicá-la, pois ela não se destina a punir casos de omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido. Nessas infrações, deve ser aplicada apenas a multa de ofício, ao contrário do que ocorre na hipótese do **não recolhimento (total ou parcial) de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo contribuinte optante do lucro real anual, onde se aplica a denominada multa isolada.***

[...]

*Por isso, a aplicação da referida multa isolada deve limitar-se apenas ao caso em que foi concebida. Aplicá-la a casos de glosas de despesas efetuadas em procedimento de fiscalização, como é a hipótese dos presentes autos, é uma forma de exacerbar a penalidade **sem previsão legal.***

*Ademais, existe entendimento de que a aplicação da multa de ofício afastaria, pelo **princípio da consunção**, a multa isolada. O E STJ tem*

decisões nesse sentido, das quais é exemplo a decisão proferida no REsp nº 1.496.354/PR. [...]

Assim, ao abrigo do princípio da consunção, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda. 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. Logo, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa do que o ilícito principal. É o que os penalistas, à propósito, denominam de "princípio da consunção".

De toda sorte, parece-me inegável que, diante de situações fáticas análogas, o Acórdão recorrido adotou interpretação da legislação tributária que diverge do entendimento que fundamentou os paradigmas, caracterizando, dessa forma, a divergência jurisprudencial que, uma vez identificada, instaura a competência desta Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Inclusive, os próprios recorridos atestam esse fato quando afirmam que “o ‘fundamento prevalecente na Turma’ é diferente das razões de decidir exaradas nos acórdãos colacionados como paradigmas pela recorrente, os quais se fundaram em uma suposta distinção material entre a hipótese apenada com a multa isolada daquela apenada pela multa de ofício”.

Ante o exposto, conheço do Recurso fazendário quanto à matéria 2 – exoneração das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e de CSSL.

1.3 CONHECIMENTO DO RECURSO EM RELAÇÃO À MATÉRIA 3 – AFASTAMENTO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

No Despacho de Admissibilidade de fls. 5.825-5.835, o seguimento dado a esta matéria foi justificado nos seguintes termos:

b) **Responsabilidade Solidária**

A Fazenda alega divergência de interpretação da legislação tributária em relação à solidariedade passiva atribuída com fundamento nos arts. 124, I e 135, III, do CTN.

São apontados como paradigmas os acórdãos nº 1302-002.631 e nº 1201-001.640, cujas ementas transcrevo a seguir na parte de interesse:

Acórdão nº 1302-002.631 (2ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção - ementa integralmente reproduzida no recurso)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

[...]

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

São solidariamente responsáveis os diretores que capitanearam todas as operações fraudulentas visando a modificação das características essenciais do fato gerador no intuito de reduzir o tributo devido.

Acórdão nº 1201-001.640 (1ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção - ementa integralmente reproduzida no recurso)

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. EMPRESA CONTROLADORA.

Cabe a responsabilização solidária com base no art. 124, I, do CTN, se a controladora detém 99,99% do capital acionário, o estatuto social determina que as decisões devem ser tomadas por no mínimo 75% do capital, e se os acionistas desta controladora, sociedade anônima fechada, são as mesmas pessoas que administram a autuada.

Em síntese, a recorrente, ao demonstrar o dissídio jurisprudencial, assim argumenta:

Destaque-se, ainda, que a Turma prolatora do paradigma concluiu que, no caso específico de planejamento tributário calcado em operações societárias sequenciais, cada fração do todo tem aparente legalidade, todavia o resultado de todas as operações é ilícito, devendo-se manter a responsabilidade dos que estavam no comando da sociedade. Concluiu, em suma, que “houve ato ilícito sob a responsabilidade dos dois sócios administradores quando comandaram operação fraudulenta de criação de ágio no intuito de reduzir irregularmente o tributo devido, assim, ambos são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário decorrente”.

Ressalte-se que, no acórdão paradigma nº 1302-002.631, firmou-se a tese de que todos que estão no comando da sociedade são responsáveis pelo crédito tributário decorrente da glosa de ágio interno deduzido indevidamente, indistintamente. Logo, tanto pessoas físicas quanto pessoas jurídicas que controlem a sociedade podem ser arroladas no pólo passivo da autuação, pois todas possuem interesse na fraude aplicada.

[...]

No que diz respeito à responsabilidade da pessoa jurídica controladora, apesar de já plenamente configurada a divergência jurisprudencial calcada no acórdão nº 1302-002.631, cabe ainda acrescer o acórdão paradigma nº 1201-001.640. A Primeira Turma da Segunda Câmara da Primeira Seção do CARF, na mesma linha do acórdão nº 1302-002.631, firmou o entendimento de que a empresa controladora, responsável pela tomada de decisões, tem interesse comum na situação

que constitui o fato gerador e deve figurar no pólo passivo da autuação em face do art. 124, I, do CTN.

[...]

Note-se que, no acórdão paradigma nº 1201-001.640, a empresa controladora – assim como no presente caso – possuía 99% do controle societário da empresa autuada. Nesse contexto, a Primeira Turma da Segunda Câmara da Primeira Seção do CARF concluiu que “obviamente, todas as decisões eram suas”. E, em razão disso, que ambas realizavam conjuntamente a situação configuradora do fato gerador a justificar a responsabilização solidária com base no art. 124, I, do CTN.

(destaques da recorrente)

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que **a recorrente logrou demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.**

Com efeito, o acórdão recorrido expressou entendimento de que não restou demonstrado o interesse comum, necessário à aplicação do art. 124, I, uma vez que esse interesse não tem sentido econômico e, assim, assevera que *"via de regra não há como reconduzir um interesse comum na realização do fato gerador, pois este é uma situação fática pertinente exclusivamente ao contribuinte, salvo casos que envolvam simulações"*. No que diz respeito à responsabilização com amparo art. 135, III, o colegiado entendeu ausentes os requisitos, em síntese, dado que *"os atos indicados na fundamentação estavam revestidos de validade formal e material"* e que *"Se os atos realizados foram feitos dentro dos poderes de cada um, não há justificativa para a aplicação do art. 135 do CTN"*.

De outro lado, nas decisões paradigmas, apreciada situação similar, foi registrado entendimento diverso e mantida a sujeição passiva solidária dos sócios administradores, no caso do primeiro paradigma, e da empresa controladora, como destacado em relação ao segundo paradigma. Transcrevo a seguir trechos dos votos condutores, relevantes para a demonstração dos fundamentos do decidido nos referidos acórdãos:

Trecho do primeiro paradigma (nº 1302-002.631)

Finalmente, sobre a responsabilidade solidária dos Dirigentes, defendem a inaplicabilidade do artigo 124, I do CTN, invocando a distinção do interesse econômico para o interesse jurídico na situação que constitua o fato gerador e do 135, III, por não ter sido indicados os atos praticados pelos diretores com excesso de poderes, infração à lei ou estatutos.

Diz que não houve abuso de direito, mas exercício regular de um direito reconhecido, o primeiro ato ilícito e o segundo não, conforme o Código Civil (artigos 187 e 188).

O CTN foi publicado em 1966 e realmente não foi redigido pensando na atuação de grupos econômicos. Naquela época o que existia era a

empresa isolada, a Companhia, que englobava todas as atividades em volta de seu nome.

Hoje temos grandes grupos econômicos e aquela empresa que comprava, transformava, vendia, investia, recebia pagamentos, contratava e pagava os empregados, foi "explodida" em várias que compõem o mesmo grupo e executam, cada uma delas, uma dessas atividades, retirando de cada uma dessas ações o máximo de lucratividade e eficácia.

Um dos aspectos mais carentes do Código, nesse particular, diz respeito à responsabilidade.

Assim, temos que extrair da hermenêutica jurídica o máximo da técnica interpretativa para não deixar instalada a injustiça.

Por outro lado, não são poucas as vezes que, ante um ilícito, argumenta-se que não foi apresentada prova cabal, direta, como se o responsável pelo delito precisasse assinar documentos e praticamente confessar que ele é o responsável pelos fatos para poder ser responsabilizado. Por outro lado, e no caso específico de planejamento tributário calcado em operações societárias sequenciais, cada fração do todo tem aparente legalidade, todavia o resultado de todas as operações é ilícito. É o que Marco Aurélio Greco observa quando afirma que não se deve olhar a fotografia, mas o filme.

No caso presente não entendo que estejamos presumindo a responsabilidade. Vejamos os fatos.

As empresas do grupo Boticário, comandadas em todo o tempo pelos sócios administradores Artur e Miguel, detentores da quase totalidade das ações, empreenderam operações societárias, criando empresas veículo para adquirir outras empresas do grupo e gerar um ágio decorrente da avaliação da rentabilidade futura dessas empresas adquiridas, sem movimentação financeira alguma, sem nenhum pagamento ou participação de terceiro.

Em pouco tempo, desfez essas empresas veículo (parcial ou totalmente) repassando o ágio falsamente gerado para cada uma das empresas adquiridas, passando a reduzir substancialmente o lucro real com o aproveitamento de despesas de amortização de ágio nas empresas adquiridas. Ou seja, o ágio amortizado diz respeito à rentabilidade futura dela mesma.

Como já vimos neste voto, o laudo que atribui valor absurdamente alto às empresas adquiridas com base em rentabilidade futura é absolutamente inconsistente, fundado em informações prestadas pelos próprios administradores (que são os dois sócios já nomeados e beneficiários da fraude) e os avaliadores não assumem absolutamente nenhuma responsabilidade pelos números apresentados.

A estes fatos soma-se a distribuição de valores altíssimos a título de juros sobre o capital próprio e lucros, sendo que pouco valor permaneceu nas empresas, sendo a maioria distribuído aos dois sócios.

Ante tudo isso, os Recorrentes alegam que não podem ser responsabilizados pelo 124, I, cujo teor é o seguinte:

[...]

*É claro que a aplicação do artigo não pode tornar inócuo o princípio contábil da entidade, haja vista que todos os sócios sempre terão interesse no fato gerador. Todavia, a sua não aplicação sem exceções **pode representar a inimputabilidade do mal feitor, deixando sempre livre aquele que não tem apenas o interesse econômico, mas tem todos os interesses possíveis nas fraudes aplicadas.***

Quanto ao 135, III do CTN, assim se apresenta in verbis:

[...]

Várias foram as teses apresentadas quanto ao artigo: umas dizendo que a personalidade afastava a responsabilidade da empresa; outras que seria responsabilidade subsidiária; e, por fim, a que defende que a aplicação é de solidariedade. Entendo que esta última já está consolidada tanto no Judiciário quanto nos julgados administrativos.

Neste ponto, os Recorrentes pretendem que seja apontado qual o ato específico por eles praticados que pode ser enquadrado no artigo. Defendem que todos as atividades foram lícitas.

Discordo enfaticamente. O conjunto das ações, como foi tratado anteriormente, caracterizou uma fraude de grandes proporções, resultando na redução irregular dos tributos devidos pela empresa. Estamos tratando de um ágio de 206 milhões de reais. Isso não é uma fraude pequena, e foi comandada, capitaneada pelos dois sócios.

No meu entendimento, não é necessário, nesses casos, que se aponte um determinado ato, uma determinada ordem, uma determinada assinatura. Isso é reduzir os fatos, que se desencadearam em alguns anos, a um momento específico em que houve um ilícito. O ilícito aqui é o conjunto, a obra, arquitetada e capitaneada, como dito, pelos dois administradores.

E não se trata de presunção. O fatos estão comprovados. A direção da Empresa não é discutida ou contraditada. Quem tomou as decisões foram os dois dirigentes. O que se quer então? Afirmar que os dois foram enganados e que as operações foram feitas à revelia, que não queriam engordar seus cofres pessoais em milhões e milhões de reais, mas foram surpreendidos ao verem suas contas correntes?

Ainda que fosse essa a alegação, devo destacar que na jurisprudência tem prevalecido o entendimento de que, na aplicação do artigo 135, III, a responsabilidade decorre de dolo ou culpa por parte dos dirigentes. Vejamos:

[...]

Houve ato ilícito sob a responsabilidade dos dois sócios administradores quando comandaram operação fraudulenta de criação de ágio no intuito

de reduzir irregularmente o tributo devido, assim, ambos são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário decorrente.

Mantenho a sujeição passiva solidária dos dois sócios administradores.

(destaques da recorrente)

Trecho do segundo paradigma (nº 1201-001.640)

2.8.2.2 PJ Controladora. Heber Participações S/A,

156. *Consta da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica DIPJ 2010/2009, Ficha 60 Identificação de sócios ou Titular: 99,99% Heber Participações S/A; 0,01% Silmar Roberto Bertin; confirmado pela 55ª alteração e consolidação do contrato social, de 31/08/2009, págs. 53/63; neste instrumento consta:*

Cláusula 6ª será necessária a aprovação dos sócios, representando 75% (setenta e cinco) por cento, do capital, o que será feito pela aposição das assinaturas dos sócios, para a validade dos atos adiante enumerados:

- a) venda, alienação ou oneração de bens imóveis da sociedade;*
- b) transformação, cisão, incorporação ou fusão da sociedade em outras;*
- c) participação da sociedade em outras sociedades;*
- d) aprovação das contas e balanços da sociedade;*
- e) desenvolvimento de atividades substancialmente diversas daquelas contidas expressamente ou implicitamente, nos objetivos sociais;*
- f) destinação dos lucros da sociedade, na hipótese de ser suspensa a distribuição em determinado exercício social;*
- g) aumento do capital social.*

157. E se a Heber Participações detinha 99,99%, obviamente, todas decisões eram suas. (destaques da recorrente)

158. *Cite-se Maria Rita Ferragut no V Seminário do Conselho de Contribuintes do Estado de MG: Responsabilidade Tributária: A natureza jurídica do “interesse comum”, sua abrangência e a responsabilidade dos sócios e administradores. :*

Interesse jurídico quando as pessoas realizam conjuntamente o fato gerador

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO CONGLOMERADO FINANCEIRO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 124, I, DO CTN. NÃO-OCORRÊNCIA. DESPROVIMENTO.

(....)

2. Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico.

3. Recurso especial desprovido. (REsp 834.044/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, 11/11/2008, DJe 15/12/2008) (grifos no original)

159. À vista do exposto, fica claro que cabe manter a responsabilidade solidária da controladora Heber Participações, nos termos do art. 124, I do CTN.

No caso do primeiro paradigma, assim como no caso do acórdão recorrido, os responsáveis solidários buscaram afastar a responsabilidade imputada alegando a distinção entre interesse jurídico e interesse econômico e a ausência de indicação de ato específico que demonstrasse excesso de poder ou infração à lei, como apontado pela Fazenda. Recebida a questão, o colegiado que proferiu o acórdão paradigma decidiu por manter a responsabilidade solidária dos sócios administradores, solução que diverge da adotada no acórdão recorrido.

Em relação ao segundo paradigma tem-se que o colegiado examinou a atribuição de responsabilidade solidária a empresa controladora, com amparo no art. 124, I, do CTN. Recebida a questão, o colegiado decidiu por manter a sujeição passiva da controladora, uma vez que seu poder decisório indica que realizou conjuntamente com a autuada a situação configuradora do fato gerador, "sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico". Nesse ponto é divergente o entendimento expresso no acórdão recorrido, que, ao apreciar o interesse comum como requisito para a manutenção da sujeição passiva com base no art. 124, I, afastou a responsabilidade de todos os solidários, por entender *in verbis*: "Quando se está tratando de tributos como o IRPJ e CSLL, via de regra não há como reconduzir um interesse comum na realização do fato gerador, pois este é uma situação fática pertinente exclusivamente ao contribuinte, salvo casos que envolvam simulações".

Ante ao exposto, neste juízo de cognição sumária, concluo pela caracterização da divergência de interpretação suscitada em relação aos dois paradigma indicados.

Em memoriais apresentados durante audiência, os coobrigados expuseram objeções ao conhecimento do Recurso fazendário relativamente a esta matéria, alegando, inicialmente, "que o recurso fazendário se concentrou na suposta responsabilidade da Alcoa Inversiones España, nada dizendo para justificar a tentativa de responsabilização das demais pessoas".

Na sequência, afirmam que "os paradigmas apresentados não são suficientes para o conhecimento do recurso, seja quanto a Alcoa Inversiones España, seja quanto aos demais". Nesse sentido, afirmam que, diversamente da situação encontrada no primeiro paradigma, a Alcoa Inversiones España era controladora do Contribuinte autuado (Alcoa Alumínio), mas não

sua administradora, e os demais coobrigados não detinham o controle de qualquer das entidades e nem poderes correspondentes aos de sócios ou acionistas controladores.

Quanto ao segundo paradigma, destacam que naquele caso tratou-se da acionista controladora detentora de 99,99% do capital da pessoa jurídica, ressaltando a peça recursal que todas as decisões eram dessa controladora, de modo que haveria “uma similitude apenas parcial com a posição da Alcoa Inversiones España, e nenhuma aproximação com as dos demais arrolados”.

Pois bem, de fato, no primeiro paradigma indicado pela Fazenda Nacional, Acórdão nº 1302-002.631, foram arrolados como responsáveis tributários, com base no art. 135, III, e no art. 124, I, ambos do CTN, **dois sócios administradores** da empresa atuada, atividades exercidas à época dos fatos geradores objeto de lançamento ali discutido. No caso dos presentes autos, por sua vez, com exceção do senhor Franklin Lee Feder, que exerceu cargo de presidente da fiscalizada a partir de janeiro de 2005 – cargo ainda ocupado quando da ocorrência dos fatos geradores objeto de lançamento –, os demais arrolados eram pessoas físicas responsáveis pelas empresas do grupo situadas no exterior ou pela holding interposta no Brasil (RSAM), controladoras da empresa atuada, ou não eram sócios da atuada à época dos fatos geradores, ou, ainda, a própria pessoa jurídica controladora da atuada.

Desse modo, com exceção do senhor Franklin Lee Feder, trata-se, pois, de situações fáticas *absolutamente* distintas que impedem a caracterização de dissídio jurisprudencial em relação às demais pessoas físicas arroladas, bem como em relação a Alcoa Inversiones España. Dessa forma, relativamente às pessoas físicas arroladas como coobrigadas, não há como se reconhecer do Apelo Fazendário, uma vez que esse era o único paradigma a tratar da responsabilidade atribuída a pessoas físicas.

Especificamente em relação ao senhor Franklin Lee Feder, embora fosse sócio da Atuada no momento da ocorrência do fato gerador, há uma circunstância específica que diferencia o acórdão recorrido do paradigma colacionado pela Fazenda Nacional: enquanto no referido precedente os sócios arrolados como responsáveis tributários detinham a condição de sócio tanto no momento da **geração do ágio** quanto no momento da sua amortização, no acórdão recorrido o senhor Franklin Lee Feder não era sócio da Atuada quando da geração do ágio.

Nesse sentido, confira-se excerto do Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 3.177-3.181):

De acordo com o Relatório de Auditoria Fiscal ficou comprovada a existência de um planejamento tributário indevido, por parte do grupo ALCOA, utilizando algumas PJ para criação e amortização de um ágio ilegal. Houve a demonstração de que essas pessoas, vinculadas ao grupo ALCOA, se reuniram em conluio para a prática das referidas infrações tributárias.

As decisões do grupo ALCOA foram manifestadas mediante representantes, procuradores e também dos diretores das pessoas jurídicas brasileiras. Essas pessoas físicas é que conceberam e executaram o planejamento tributário indevido, provavelmente receberam muito bem por isso.

Podemos ver nas cópias das atas de reunião dos acionistas, da diretoria e nas alterações dos atos constitutivos, que sempre houve unanimidade nas decisões lavradas naqueles instrumentos que estão assinados por todos. Ou seja, não há qualquer voto divergente, seja na reunião da diretoria ou do conselho de administração, demonstrando que continuamente houve assentimento de todos nos atos praticados.

É obrigação legal da fiscalização, ao lavrar um auto de infração, efetuar a correta identificação do sujeito passivo que será o contribuinte, como também daqueles que por expressa disposição legal sejam considerados responsáveis pelos fatos constatados.

A diretoria constitui o órgão executivo de uma AS. Compete a diretoria a representação da sociedade e a prática de todos os atos necessários ao funcionamento regular dos negócios empresariais da companhia, observando as orientações do Conselho de Administração e dos acionistas. O mesmo ocorre em relação às sociedades LTDA, observando-se os respectivos contratos sociais.

Da mesma forma, os representantes do grupo ALCOA internacional também atuaram na concepção e execução do esquema, que sabiam indevido e ilegal.

Essas pessoas além de participarem da articulação da operação, praticaram os atos societários e comerciais necessários para sua execução, desde a geração do ágio indevido, como do seu aproveitamento igualmente ilegal. Como gestores executivos, tiveram o pleno domínio de todos os fatos necessários para que esse benefício indevido fosse aproveitado pela fiscalizada, com os decorrentes efeitos tributários de redução ilegal do IRPJ e CSLL.

Portanto, ficou demonstrado que há nexo de causalidade entre a participação dos diretores e representantes e a geração e aproveitamento desse ágio ilegal, que levou ao grave prejuízo para os cofres públicos que foi descrito no Relatório de Auditoria Fiscal.

Dessa forma, ao autuarmos o contribuinte ALCOA ALUMÍNIO SA, CNPJ 23.637.697/0001-01, atribuímos a responsabilidade solidária passiva pelo crédito tributário devido, com fundamento nos arts. 124, I, e 135, III, da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), em face de restarem caracterizados interesse comum e infração de lei na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, porquanto realizaram, em nome das pessoas jurídicas envolvidas, todos os atos que possibilitaram a amortização do ágio indevido, conforme descrito no relatório.

Os sujeitos passivos solidários estão relacionados abaixo, com um resumo de sua participação no esquema desvendado na fiscalização:

[...]

8) Franklin Lee Feder

CPF 668.181.508-10

Presidente da fiscalizada desde janeiro/2005. Aparece como responsável nas DIPJ. Como presidente deu continuidade na execução da operação indevida, efetivamente na amortização do ágio ilegal.

Dessa forma, tendo em vista essa distinção fática entre os acórdãos paragonados, o paradigma nº 1302-002.631 não se aproveita também em relação ao senhor Franklin Lee Feder.

Resta examinar o segundo paradigma, que examina somente a hipótese de inclusão no polo passivo da obrigação tributária, com base no art. 124, I, do CTN, da pessoa jurídica controladora da autuada.

Com efeito, no que diz respeito ao segundo paradigma colacionado pela Fazenda Nacional, Acórdão nº 1201-001.640, foi imputada responsabilidade tributária à pessoa jurídica controladora da autuada, com base no art. 124, I, do CTN, uma vez que seu poder decisório indicaria que teria realizado conjuntamente com a autuada a situação configuradora do fato gerador, *"sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico"*.

Ocorre que, naquele caso, analisava-se planejamento tributário engendrado para evitar o recolhimento de IR sobre ganho de capital, por meio da constituição de FIP.

Analisando o referido paradigma em caso que também envolvida a amortização de ágio interno, no Acórdão nº 9101-004.750, este colegiado, ainda que em composição muito distinta da atual, acabou por não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Confira-se:

Assim foi ementada a decisão recorrida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
IRPJ

Ano-calendário: 2010

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. GLOSA.

Os atos de reorganização societária registrados pela recorrente ainda que formalmente regulares, se não configuram uma efetiva aquisição de participação societária, mas mera permuta de ativos dentro do grupo de empresas sob controle comum, sendo correta a glosa dos valores amortizados como ágio efetuada pelo Fisco. Observa-se que a grande capacidade financeira das empresas que compõem o grupo econômico permitiu a movimentação efetiva de recursos financeiros entre a adquirente e a vendedora, ambas sob mesmo controle, com o claro intuito de legitimar a dedutibilidade do ágio perante o Fisco.

[...]

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA POR INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO CONSTITUTIVA DO FATO GERADOR. EMPRESA INTEGRANTE DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Afastada a hipótese de simulação, o fato da empresa de ser integrante do mesmo grupo econômico, à míngua de outros elementos, é insuficiente

para justificar a manutenção da responsabilidade solidária prevista no art. 124, inc. I, na medida que tal fato, por si só não caracteriza o interesse comum na situação constitutiva do fato gerador.

[...]

II. Recurso Especial da PGFN – Admissibilidade

Pretende o recurso especial da PGFN devolver as matérias (i) multa qualificada (150%) e (ii) responsabilidade tributária.

[...]

Em relação à matéria (ii) responsabilidade tributária, entendo assistir razão à Contribuinte em contrarrazões.

O paradigma apresentado, nº 1201-001.640, não guarda convergência fática com o recorrido.

São tratadas situações distintas, sob a qual não se torna possível estabelecer uma base mínima para se verificar se a interpretação do art. 124, inciso I do CTN teria sido divergente.

As contrarrazões delinearam com clareza os fatos do paradigma e do recorrido:

O Acórdão nº 1201-001.640 analisou planejamento tributário engendrado para evitar o recolhimento de IR sobre ganho de capital, por meio da constituição de FIP. No presente caso, a venda da participação societária esteve sujeita ao recolhimento de IR sobre o ganho de capital!

Discute-se, nesses autos, o preenchimento de requisitos para a dedutibilidade de ágio gerado por operação realizada com efetivos propósitos negociais por partes sob controle comum.

No paradigma, foram levados em consideração elementos fáticos que não se encontram presentes no recorrido. Transcrevo ementa do paradigma:

VENDA DE AÇÕES DE EMPRESA CONTROLADA. FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES FIP. ATO SIMULADO. SUJEITO PASSIVO. HOLDING CONTROLADORA.

O sujeito passivo a ser tributado por ganho de capital na venda das ações de empresa controlada é a holding detentora e não o FIP constituído alguns dias antes da operação mediante a conferência das ações da empresa vendida, pois ato simulado não é oponível ao fisco, devendo receber o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz.

FIP. AUSÊNCIA DE FINALIDADE NEGOCIAL.

Desprovido de finalidade negocial o Fundo de Investimento em Participação FIP, constituído por uma única investidora, com um único investimento ao qual não foi aportado qualquer investimento adicional ou ato de gestão visando seu crescimento/desenvolvimento ou saneamento e cuja permanência no FIP durou alguns dias.

FIP. DESCONSIDERAÇÃO. LEGALIDADE.

É desprovida de base a acusação de que a desconsideração do FIP afronta ao princípio da legalidade, dado que foi devidamente avaliado que a interposição do FIP no lugar da atuada tratou-se de manobra para evadir tributação de ganho de capital.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. SIMULAÇÃO. DOLO.

Estando comprovada a prática deliberada de simulação, portanto, estando caracterizados o dolo e sonegação, cabe a qualificação da multa de ofício.

(...)

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ADMINISTRADORA DE FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÃO FIP

Conclui-se que não há elementos para responsabilização tributária solidária com base no art. 135, III, e tampouco no 124, I do CTN, de administradora de FIP, que, formalmente, não detinha poderes de tomar as decisões que conduziram à atuação fiscal, por outro lado, não há informações concretas nos autos sobre se ofereceu consultoria à atuada e se a orientou a adotar a simulação identificada.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. EMPRESA CONTROLADORA.

Cabe a responsabilização solidária com base no art. 124, I, do CTN, se a controladora detém 99,99% do capital acionário, o estatuto social determina que as decisões devem ser tomadas por no mínimo 75% do capital, e se os acionistas desta controladora, sociedade anônima fechada, são as mesmas pessoas que administram a atuada.

STJ. SÚMULA 430. SIMULAÇÃO. DOLO. SONEGAÇÃO.

A súmula nº 430 do STJ não se aplica se há comprovação da simulação e conduta dolosa, que levou à sonegação de IRPJ e CSLL devido.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIOS ADMINISTRADORES.

Cabe a responsabilidade solidária nos termos do art. 124, I do CTN aos sócios administradores, tomadores das decisões que conduziram à atuação fiscal; e, tendo em vista a identificação de simulação, portanto, dolo e sonegação, também aplicável a responsabilização pelo art. 135, III do CTN.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2009

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejudgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL.

Como se pode observar, discute-se se teria havido desvirtuamento na utilização de Fundo de Investimento em Participações - FIP, utilizado com propósito meramente tributário, visando buscar deliberadamente o diferimento, com base no art. 2º da Lei nº 11.312/2006, da tributação de ganho de capital em operação de combinação de negócios, por meio de incorporação de ações realizada no último trimestre de 2009, com a atuada TINTO HOLDING LTDA. No caso, foram incluídos como responsáveis tributários os sócios e a gestora do fundo.

Transcrevo excerto do Termo de Verificação Fiscal do paradigma:

14. Os atos formalizados pela Tinto Holding estão inquinados pela má-fé, pois viciados por um gritante artificialismo. A interposição do Bertin FIP foi realizada sem que qualquer razão minimamente defensável pudesse ser sustentada. A escolha de um fundo para

praticar os negócios jurídicos em lugar da Tinto Holding revelou um total desvirtuamento no uso de um instrumento que tem sido utilizado para desenvolvimento do mercado de capitais. A montagem do fundo, a apenas poucos dias da alienação da Bertin, foi estruturada, como se verá, para abrigar um ganho de capital cuja tributação em grande medida seria não apenas diferida, mas também evadida, uma vez que a maior parte das cotas do FIP foi transferida por meio de cessões simuladas a investidor estrangeiro, que é isento de tributação. A falta de propósito do fundo, ratificada pelas respostas inconsistentes da Tinto Holding e do administrador do FIP, deixa à mostra que o objetivo para a sua criação foi o de evitar que o ganho de capital auferido pela Tinto fosse tributado.

O paradigma partiu de premissas fáticas completamente diversas dos presentes autos. Ainda que se pudesse dizer que o recorrido teria também tratado de operações no âmbito do mesmo grupo econômico, em nenhum momento se discutiu a **matéria nuclear do paradigma**, qual seja, se a utilização de estrutura específica, FIP, para engendrar negócios, poderia estar eivada de ilicitude.

Diante de tal situação, não se torna possível efetuar o teste de aderência, para verificar como o Colegiado do paradigma interpretaria a legislação tributária posta em face dos fatos presentes no recorrido.

Dessa maneira, não deve ser conhecida a matéria "responsabilidade tributária" do recurso especial da PGFN.

No caso concreto, o mesmo raciocínio se impõe: as circunstâncias fáticas tratadas no acórdão paradigma estão em completo descompasso com o contexto fático enfrentado nos presentes autos, o que impede a caracterização de dissídio jurisprudencial.

Além disso, enquanto no paradigma a controladora da então autuada teria se beneficiado diretamente da redução tributária empreendida, tal fato não ocorreu nos presentes autos, ou ao menos não foi erigido pela Autoridade Fiscal ou levado em consideração pela decisão recorrida.

Assim sendo, o Recurso da Fazenda Nacional não deve ser conhecido em relação à matéria “responsabilidade tributária”.

1.4 CONCLUSÃO ACERCA DO CONHECIMENTO DO RECURSO

Pelas razões acima apresentadas, voto no sentido de conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas em relação à matéria “multa isolada”.

2 MÉRITO

O presente caso teve origem em ação fiscal na qual verificou-se que, nos anos 2007, 2008 e 2009, o contribuinte ALCOA ALUMÍNIO S/A (ora Recorrido) deduziu da base de cálculo do IRPJ e da CSLL amortização de ágio gerado em reorganização societária intragrupo, considerada indedutível pela fiscalização. Em consequência, foram lavrados autos de infração para exigir IRPJ e CSLL, acrescidos de juros de mora e multa de ofício qualificada, bem assim multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais.

Também foi atribuída responsabilidade solidária à pessoa jurídica ALCOA INVERSIONES ESPAÑA S.L., e às pessoas físicas EDUARDO SAMPAIO DÓRIA, CARLOS EDUARDO MAHFUZ, JOÃO LUIZ SERAFIM DA SILVA, MARCELO DE ARRUDA BARROS RANGEL, ADJARMA AZEVEDO, JOSMAR VERILLO e FRANKLIN LEE FEDER.

Contudo, a única matéria conhecida pelo colegiado diz respeito à exigência de multas isoladas pela falta de recolhimento de estimativas mensais em concomitância com a multa de ofício.

Passo a discorrer sobre o tema.

2.1 CONCOMITÂNCIA DA MULTA DE OFÍCIO COM A MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS

No Acórdão recorrido, a decisão pela exoneração das multas isoladas foi fundamentada no argumento de que a cominação legal dessa penalidade deve ser interpretada de modo a alcançar apenas as estimativas declaradas, mas não recolhidas. Subsidiariamente, apontou-se para o princípio da consunção como óbice à exigência concomitante da multa de ofício proporcional e das multas isoladas pela falta de recolhimento de estimativas mensais.

Em seu apelo, a Recorrente alega que, nesse ponto, o Colegiado adotou interpretação da legislação que rege a matéria de modo divergente da que fundamentou os paradigmas, Acórdãos nº 1101-001.057 e nº 9101-002.251.

De acordo com a interpretação que prevaleceu nos referidos paradigmas, em face da redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, seria cabível a exigência concomitante da multa de ofício sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, não recolhida, e da multa isolada sobre o valor do pagamento mensal não efetuado, apurado sob base mensal estimada ao longo do ano. Essa exigência concomitante seria compatível por caracterizarem penalidades distintas.

Em suas contrarrazões, tanto o Contribuinte quanto os responsáveis reiteram a necessária observância ao princípio da consunção quando afirmam que “o enquadramento dessas multas no mesmo art. 44 está baseado na integração e complementaridade delas, visto que o ato

que enseja a aplicação da multa isolada é parte preparatória do ato que enseja a aplicação da multa de ofício”, bem como quando acrescentam que “a imposição da multa isolada, concomitantemente à multa de ofício, implica dupla penalização de uma mesma e única infração”.

Ainda segundo os recorridos, “para que fosse cabível a incidência das duas multas, seria necessário que a lei determinasse expressamente, nos incisos I e II do "caput", que a exigência das respectivas multas se daria sem prejuízo da cobrança daquela prevista no inciso IV do parágrafo 1º”.

Não vejo dessa forma, conforme passo a explicar.

Nos presentes autos discute-se o lançamento, de tributos e penalidades, relativo aos anos de 2007, 2008 e 2009.

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

No caso do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, a quantificação toma por base o tributo devido em função do lucro, fazendo incidir o percentual de 75% (regra geral passível de qualificação e agravamento - §§ 1º e 2º do art. 44). No caso do inciso II, letra “b”, do dispositivo antes citado, a quantificação toma por base a estimativa apurada em função da receita bruta ou resultados mensais, fazendo incidir o percentual de 50% (regra geral não passível de qualificação ou agravamento).

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.²

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.

² 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*.³ (destaques acrescidos).

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

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

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

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

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

Isso posto, quanto a esta matéria, voto por dar provimento ao Recurso.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas em relação à matéria “multa isolada”, e, no mérito, em **lhe DAR PROVIMENTO PARCIAL**, para restabelecer a exigência das multas isoladas em razão da falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e de CSLL.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

³ Idem, Idem

Fl. 38 do Acórdão n.º 9101-006.283 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 13656.721445/2013-97

Voto Vencedor

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, redator designado

A primeira vez que enfrentei o tema da concomitância de multa isolada com a multa de ofício foi no AC 103-23.370, em 24 de janeiro de 2008, da Terceira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes; oportunidade em que adotei a tese da não concomitância da multa isolada com a multa de ofício com base no princípio da consunção ou da absorção.

Minha decisão, contudo, não foi inédita quanto ao afastamento de multas isoladas concomitantes com multas de ofício e, nem sequer, no tocante à aplicação do citado princípio.

Cerca de um ano e meio antes, o ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder proferiu elaborado voto sobre o tema no Acórdão CSRF 01-05.501, de 18/09/2006, com a seguinte 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.

Esse acórdão, apesar da inédita e densa fundamentação calcada em instituto de direito sancionatório, apenas ratificou a mesma interpretação da ordem vigente acerca da aplicação das multas isoladas pelo descumprimento do dever de recolher estimativas. O entendimento de então, de um lado, concebia a concomitância de uma forma rudimentar; e, de outro, considerava haver dois regimes de aplicação das multas isoladas: (i) um relativo ao lançamento efetuado antes do encerramento do ano-calendário e, portanto, da apuração do valor do ajuste; (ii) outro atinente aos lançamentos realizados após o encerramento do ano-calendário. Neste último caso, que praticamente abarca quase todas as situações concretas, a base de cálculo da multa isolada lançada deveria se limitar ao valor do IRPJ/CSLL devido no ajuste, ou melhor, à diferença entre a estimativa efetivamente recolhida e o valor do ajuste; e se sobre essa diferença já houvesse o lançamento de multa de ofício proporcional, nenhuma multa isolada poderia ser constituída.

Essa era a jurisprudência predominante na época. A título ilustrativo, transcrevo a ementa do AC CSRF 01-04.930, de 12/04/2004:

IRPJ — MULTA ISOLADA — FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ COM BASE NO LUCRO ESTIMADO — A regra é o pagamento com base no lucro real apurado no trimestre, a exceção é a opção feita pelo contribuinte de recolhimento do imposto e adicional determinados sobre base de cálculo estimada. A Pessoa Jurídica somente poderá suspender ou reduzir o imposto devido a partir do segundo mês do ano calendário, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculados com base no lucro real do período em curso. (Lei nº8.981/95, art. 35 c/c art. 2º Lei nº9.430/96).

A falta de recolhimento está sujeita às multas de 75% ou 150%, quando o contribuinte não demonstra ser indevido o valor do IRPJ do mês em virtude de recolhimento excedentes em períodos anteriores. (Lei nº 9.430/9644 § 1º inciso IV c/c art. 2º).

A base de cálculo da multa é o valor do imposto calculado sobre lucro estimado não recolhido ou diferença entre a devido e o recolhido até a apuração do lucro real anual. A partir da apuração do lucro real anual, o limite para a base de cálculo da sanção é a diferença entre o imposto anual devido e a estimativa obrigatória, se menor. (Lei nº 9.430/96 art. 44 caput c/c § 1º inciso IV e Lei 8.981/95 art. 35 § 1º letra "b").

A multa pode ser aplicada tanto dentro do ano calendário a que se referem os fatos geradores, como nos anos subsequentes dentro do período decadencial contado dos fatos geradores. **Se aplicada depois do levantamento do balanço a base de cálculo da multa isolada é a diferença entre o lucro real anual apurado e a estimativa obrigatória recolhida.**

(nosso negrito)

Dessa forma, no caso de apuração de prejuízo fiscal, multas isoladas não poderiam ser constituídas por meio de lançamento realizado após o encerramento do ano-calendário.

Essa orientação está presente no já referido AC CSRF 01-05.501, de 18/09/2006, que usa, pela primeira vez, o princípio da consunção ou absorção, conforme podemos constatar de alguns trechos do voto, como o que se segue:

Além disso, a recorrente recolheu, nos anos de 2001 e 2002, à (sic) título de estimativa no curso dos anos que foram objeto da autuação valor superior ao devido ao final do período-base de apuração, não havendo como prosperar a exigência da penalidade pelo não recolhimento de estimativas que superam o tributo devido.

Desse modo, o que orientava a exoneração das multas isoladas não era apenas a concomitância com a multa de ofício, mas sim uma pretensa limitação a um bem jurídico mais relevante (o tributo devido em definitivo).

Discordamos dessa interpretação, seja em relação à redação original da Lei nº 9.430/96 sobre essa punição, seja em relação à atualmente em vigor.

De todo modo, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, foi dirigida justamente para afastar, não a concomitância com a multa de ofício, mas sim a interpretação de que a multa isolada, uma vez lançada após o encerramento do ano-calendário, deveria ter por limite um valor calculado a partir do IRPJ/CSLL devido no ajuste.

A redação original do dispositivo legal era:

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;

(...)

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

(...)

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;

Pode parecer estranha a interpretação de que a multa isolada deveria se limitar ao valor do ajuste em face do seguinte trecho da lei “**ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa**”, uma vez que, justamente no caso de prejuízo, nenhuma multa isolada poderia ser lançada em face desse entendimento, mas era esse o sentido adotado pela maioria das decisões do Conselho. Argumentava-se que as multas isoladas só poderiam ser lançadas, no caso de prejuízos, se o ano-calendário não estivesse encerrado ou que haveria a infração, em abstrato, mas sem base de cálculo para ser quantificada em concreto.

Foi para aplacar essa interpretação e, especificamente, o argumento da ausência da base de cálculo, que a redação do dispositivo foi alterada para a seguinte:

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

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, **sobre o valor do pagamento mensal**: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

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

(nosso negrito)

Assim, a nova redação, de um lado, não afastou a tese da concomitância, como veremos com mais vagar adiante; e, de outro, não inovou apenas para reduzir o percentual da multa, como muitos supõem.

A referência expressa ao valor do pagamento mensal visou a deixar claro que a base sobre a qual deveria incidir a multa é o valor do pagamento mensal e não o valor do ajuste.

A inovação legal, porém, não infirma a aplicação do primado da consunção, o qual, corretamente aplicado, conduz a conclusões diametralmente opostas àquelas decorrentes do limite com base no ajuste anual. Por exemplo, no caso mais extremo de prejuízo fiscal, a tese reinante afastaria totalmente as multas isoladas, enquanto a que propomos mantém estas sanções pecuniárias na sua integralidade.

Pois bem, o AC 103-23.370, de 24 de janeiro de 2008, teve a seguinte ementa de nossa redação:

MULTA ISOLADA – 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. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem, o que não ocorreu no presente lançamento.

Esse texto, apesar de resumido, já deixa claro que nosso entendimento é diferente daquele que orientava as decisões do Conselho na época, bem como daqueles que entendem que as multas isoladas e de ofício devem ser aplicadas de forma absoluta e independentemente da relação entre as duas. Nada obstante, é necessário apresentar as razões que orientaram nosso posicionamento. Abaixo, reproduzo as partes relevantes do voto:

Segundo esse posicionamento, a multa isolada em razão do não recolhimento de antecipações deve se ater ao imposto apurado no ajuste anual. Se nenhum imposto ao final for apurado, nenhuma multa será devida, dentre outros motivos, por ausência de base de cálculo. Não se poderia punir o particular tomando-se por base um tributo que não seria mais devido.

Essa jurisprudência, no entanto, é fruto da enorme carência no cenário nacional de estudos acerca do regime jurídico das sanções administrativas e, mais especificamente, das sanções tributárias.

Diante disso, é comum que se apliquem princípios atinentes ao regime jurídico tributário.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo.

De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre no presente caso. Apesar de não ter havido infração quanto ao tributo devido em definitivo (análoga ao estelionato), caracterizou-se a infração pelo não pagamento da antecipação (análoga ao falso), que deve ser sancionada.

Deve-se, assim, ser mantida na integralidade a base de incidência do percentual sancionador.

Pois bem, em 2014, o CARF sumulou o seguinte entendimento:

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

Seus precedentes foram os acórdãos 9101-001.261, 9101-001.203, 9101-001.238, 9101-001.307, 1402-001.217, 1102-00.748 e 1803-001.263; todos emanados nos anos de 2011 e 2012. Abaixo, transcrevo a ementa do primeiro deles:

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. (AC 9101-001.261)

Da sua leitura, constata-se que a orientação do precedente e da súmula não foi aquela que estampeei em meus votos sobre o tema, inaugurados pela decisão de 2008; mas sim o voto de Marcos Vinícius Neder de 2006. Aliás, o voto condutor do acórdão acima adota e transcreve a posição de Neder.

Adotar o primado da consunção, por meio de uma comparação, em abstrato, da multa isolada com a multa de ofício, em razão daquela se referir a um delito menos reprovável ou como etapa de execução de outro mais grave, é ouvir o trovão, mas errar quanto ao local onde caiu o raio. A consunção, pelo contrário, é critério de apreciação das punições em concreto.

Do contrário, a prevalecer essa equivocada interpretação, concluiríamos que, no caso de falso para a prática de estelionato, uma vez não praticado este último crime, não se apenaria sequer o primeiro delito. De modo similar, a conduta de desferir uma facada contra outrem com a intenção de matar, mas sem a conclusão mortal, não poderia ser apenada pela lesão corporal.

É óbvio o equívoco dessas conclusões para o Direito Penal e, portanto, servem para ilustrar, de forma contundente, a grave erronia da aplicação distorcida pelo CARF do princípio da consunção.

As decisões de então foram equivocadas quanto às suas conclusões, aos seus fundamentos e contaminaram, em muito, a discussão acerca do regime jurídico que deve ser aplicado às multas na seara tributária. Ademais, levaram à aprovação da Súmula CARF 105, cuja redação simplória tem resultado, até nossos dias, a aplicação de consequências jurídicas opostas em intensidade e gravidade a situações com irrelevantes diferenças entre si. Por exemplo, aquele que deixou de pagar estimativas e, por isso, foi autuado em R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais), mas não apurou imposto devido no ajuste, terá a manutenção integral dessa exigência. Já aquele que sofreu a mesma punição isolada de R\$ 10.000.000,00, mas também deixou de pagar irrisórios R\$ 10,00 (dez reais) no ajuste, terá o valor punitivo milionário integralmente exonerado, se não houver a comparação entre as duas multas.

Ora, a consunção aplica-se concretamente. Uma omissão de receita (ou a dedução indevida de despesas para o recolhimento de estimativas com base em balanços de suspensão ou redução) é uma única conduta que irá, ocasionalmente, resultar no não recolhimento de estimativas, nem do ajuste. Se essa omissão não repercutir no valor do ajuste, pune-se a falta das estimativas. Todavia, se repercutir integralmente no ajuste com aplicação da multa de ofício sobre a quantia, essa punição absorve, por ser mais elevada, a que seria aplicada sobre o valor do não recolhimento das estimativas. E, o mais relevante, entre as duas situações extremas, ocorrem inúmeras intermediárias, com repercussão parcial da omissão de receita sobre o cálculo do ajuste e, nesse caso, também será parcial a consunção.

Enfim, a consunção não se dá em abstrato, mas sim em concreto. É um preceito calcado na evolução do direito ocidental de limitação das punições (e não de sua eliminação). Dentro desse contexto, como critério de interpretação e aplicação do direito, entende-se que, para cada conduta, uma só punição em concreto, **prevalecendo a maior**, ainda que essa conduta possa ser enquadrada em mais de um tipo legal de infração.

As redações original e atualmente em vigor do dispositivo legal não afastaram a aplicação do princípio da consunção, na sua correta compreensão, nem a necessidade de aplicar

apenas a multa mais gravosa no caso de concomitância **concreta** entre as duas punições, como ocorre no presente feito.

Os valores das multas isoladas exigidos no feito e suas bases de cálculo, conforme o auto de infração e as planilhas de fls. 3205-3206, são os representados no quadro abaixo:

Mês	Estimativa (IRPJ)	Multa isolada (IRPJ)	Estimativa (CSLL)	Multa isolada (CSLL)
jan/07	R\$ 2.980.066,96	R\$ 1.490.033,48	R\$ 1.589.844,92	R\$ 794.922,46
fev/07	R\$ 4.409.508,34	R\$ 2.204.754,17	R\$ 1.594.656,20	R\$ 797.328,10
mar/07	R\$ 4.356.004,34	R\$ 2.178.002,17	R\$ 1.587.194,06	R\$ 793.597,03
abr/07	R\$ 4.183.191,12	R\$ 2.091.595,56	R\$ 1.412.126,92	R\$ 706.063,46
mai/07	R\$ 5.992.532,16	R\$ 2.996.266,08	R\$ 1.588.379,78	R\$ 794.189,89
jun/07	R\$ 9.702.778,48	R\$ 4.851.389,24	R\$ 1.596.761,08	R\$ 798.380,54
jul/07	R\$ 8.095.671,52	R\$ 4.047.835,76	R\$ 1.592.845,76	R\$ 796.422,88
ago/07	R\$ 8.633.083,64	R\$ 4.316.541,82	R\$ 1.598.671,66	R\$ 799.335,83
nov/07	nihil	nihil	R\$ 200.629,52	R\$ 100.314,76
jan/08	R\$ 4.535.575,76	R\$ 2.267.787,88	R\$ 1.592.857,66	R\$ 796.428,83
fev/08	R\$ 7.164.242,70	R\$ 3.582.121,35	R\$ 1.604.689,48	R\$ 802.344,74
mar/08	R\$ 2.737.239,08	R\$ 1.368.619,54	R\$ 1.458.207,22	R\$ 729.103,61
abr/08	R\$ 17.355.498,42	R\$ 8.677.749,21	R\$ 1.725.900,04	R\$ 862.950,02
mai/08	R\$ 9.008.724,98	R\$ 4.504.362,49	R\$ 1.585.122,76	R\$ 792.561,38
jun/08	nihil	nihil	R\$ 77.795,86	R\$ 38.897,93
ago/08	nihil	nihil	R\$ 325.398,44	R\$ 162.699,22
Total	R\$ 89.154.117,50	R\$ 44.577.058,75	R\$ 21.131.081,36	R\$ 10.565.540,68

Já os valores de ajuste de IRPJ e da CSLL, sobre os quais incidiram as multas de ofício foram as apontadas no quadro abaixo:

Ano-calendário	IRPJ	CSLL
2007	R\$ 39.331.240,08	R\$ 19.549.974,76
2008	nihil	nihil

É necessário afastar, das bases que sofreram a incidência de multa isolada, as bases sobre as quais incidiram as multas de ofício.

Em relação ao ano-calendário de 2008, não houve multa de ofício para o IRPJ, nem para a CSLL. Assim, devem ser mantidas as multas isoladas respectivas.

Em relação a 2007, ocorre o oposto em relação à CSLL. O valor que serviu de base para a multa de ofício (R\$ 19.549.974,76) supera o total das estimativas (R\$12.761.109,90) que serviu de base para as multas isoladas. Assim, estas devem ser afastadas na sua totalidade.

No tocante ao IRPJ de 2007, o valor do ajuste e que serviu de base para a multa de ofício foi de R\$ 39.331.240,08, que é inferior ao montante das estimativas que serviram de base para as multas isoladas, qual seja, R\$ 48.352.836,56. Assim, o valor de R\$ 39.331.240,08 deve ser subtraído, sucessivamente a partir do primeiro mês, das bases das multas isoladas (ou seja, das estimativas).

Com tudo isso, chegamos aos valores de multa isolada que devem ser mantidos, conforme o quadro abaixo:

Mês	Estimativa (IRPJ)	Multa isolada (IRPJ)	Estimativa (CSLL)	Multa isolada (CSLL)
jan/07	nihil	nihil	nihil	nihil
fev/07	nihil	nihil	nihil	nihil
mar/07	nihil	nihil	nihil	nihil
abr/07	nihil	nihil	nihil	nihil
mai/07	nihil	nihil	nihil	nihil
jun/07	nihil	nihil	nihil	nihil
jul/07	R\$ 388.512,84	R\$ 194.256,42	nihil	nihil
ago/07	R\$ 8.633.083,64	R\$ 4.316.541,82	nihil	nihil
nov/07	nihil	nihil	nihil	nihil
jan/08	R\$ 4.535.575,76	R\$ 2.267.787,88	R\$ 1.592.857,66	R\$ 796.428,83
fev/08	R\$ 7.164.242,70	R\$ 3.582.121,35	R\$ 1.604.689,48	R\$ 802.344,74
mar/08	R\$ 2.737.239,08	R\$ 1.368.619,54	R\$ 1.458.207,22	R\$ 729.103,61
abr/08	R\$ 17.355.498,42	R\$ 8.677.749,21	R\$ 1.725.900,04	R\$ 862.950,02
mai/08	R\$ 9.008.724,98	R\$ 4.504.362,49	R\$ 1.585.122,76	R\$ 792.561,38
jul/08	nihil	nihil	R\$ 77.795,86	R\$ 38.897,93

ago/08	nihil	nihil	R\$ 325.398,44	R\$ 162.699,22
--------	-------	-------	----------------	----------------

Conclusão

Pelo exposto e conforme os cálculos acima, voto por dar provimento parcial ao recurso para restabelecer parcialmente a exigência de multas isoladas na parte em que a base de cálculo da multa isolada superar a da multa de ofício, conforme o quadro acima.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes