



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13819.721671/2011-04
Recurso nº Especial do Procurador
Resolução nº **9101-000.059 – 1ª Turma**
Data 6 de junho de 2018
Assunto MULTA QUALIFICADA. MULTA ISOLADA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BRAZUL TRANSPORTE DE VEÍCULOS LTDA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento do recurso em diligência à Unidade de Origem, para que esta esclareça se o contribuinte incluiu, no pedido de parcelamento, a totalidade do crédito tributário constituído nos autos de infração constantes deste processo, ou se a adesão ao parcelamento foi parcial, informando, ainda: a) se o contribuinte inseriu no pedido de parcelamento a multa qualificada de 150% ou de 75%; b) quais os montantes dos tributos, multa e juros foram inseridos no pedido de parcelamento; e c) se os comprovantes de arrecadação acostados às efls. 3.090/3.121 estão vinculados ao citado parcelamento. Ao final da diligência, a autoridade local deverá apresentar informações complementares, juntando elementos que considerar necessários à solução da controvérsia, abrindo-se o prazo de 30 dias prazo para ciência e manifestação do contribuinte, vencida a conselheira Cristiane Silva Costa, que rejeitou a proposta de diligência.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio Franco Corrêa, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Luis Flávio Neto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Gerson Macedo Guerra, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Rafael Vidal de Araújo (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela PGFN em face do acórdão nº 1401001.347, assim ementado:

"MULTA ISOLADA APLICADA CUMULATIVAMENTE COM A MULTA DE OFÍCIO.

Não cabe a aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, quando calculados sobre os mesmos valores, apurado em procedimento fiscal (AC. 140200.377 no DOU de 16.05.11, 110300.304 no DOU de 19.04.11, 180300.822 no DOU de 19.05.11, 120100.358 no DOU de 27.04.11, 130100.143 no DOU de 02.09.11).

QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.

Não foram preenchidos os requisitos para imputação de multa qualificada. Considerando que não foi verificado qualquer ato de dolo ou fraude praticado pelo contribuinte, não há que se falar em multa no percentual de 150%.

JUROS SOBRE MULTA.

A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido, Não procede o argumento de que somente no caso do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Isso porque a previsão contida no dispositivo refere-se à aplicação de multa isolada sem crédito tributário. Assim, nada mais lógico que venha dispositivo legal expresso para fazer incidir os juros sobre a multa que não torna como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa."

Eis as razões de decidir do acórdão recorrido:

a) no que diz respeito à multa qualificada:

"[...] para que ocorra a fraude definida pelo artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964 como "toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento" é necessário demonstrar não que o contribuinte teve a intenção de pagar menos imposto, mas que ele teve a intenção de empregar meios ilícitos, "fraudulentos", para obter a economia fiscal desejada.

É o que se depreende, inclusive, da leitura de dispositivos da Lei nº 8.137, de 1990, que define os crimes contra a ordem tributária, nos seguintes termos:

"Artigo 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

(...)

II - FRAUDAR a fiscalização tributária, INSERINDO ELEMENTOS INEXATOS, OU OMITINDO OPERAÇÃO DE QUALQUER NATUREZA, EM DOCUMENTO OU LIVRO EXIGIDO PELA LEI FISCAL; (...)" "Artigo 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - FAZER DECLARAÇÃO FALSA OU OMITIR DECLARAÇÃO SOBRE RENDAS, BENS OU FATOS, OU EMPREGAR OUTRA FRAUDE, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; (...)" (não destacados no original).

Como se percebe pela simples leitura do inciso II do artigo 1º da Lei nº 8.137, de 1990, fraudar a fiscalização tributária significa inserir elementos inexatos ou omitir operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal. Da mesma forma, o inciso I do artigo 2º desta lei deixa bem claro que o núcleo do tipo correspondente à fraude fiscal é a falsidade.

Ora, se a fraude pressupõe a apresentação pelo sujeito passivo de elementos falsos ou a omissão de ato sobre o qual a administração tributária deveria ter ciência, é certo que a autoridade autuante, para impor a multa qualificada, deve apontar com toda a precisão os elementos que demonstrem a fraude.

No presente caso, o auto de infração a própria representação fiscal reconhece que o Recorrente formalizou todos legalmente todos os atos praticados."

b) no que diz respeito à multa isolada:

"Sustenta o contribuinte pela impossibilidade de aplicação simultânea da multa de ofício com a multa isolada. Entendo assiste razão à Recorrente.

A maioria dos acórdãos deste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF tem decidido que não cabe a aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, quando calculados sobre os mesmos valores, apurado em procedimento fiscal (AC. 140200.377 no DOU de 16.05.11, 110300.304 no DOU de 19.04.11, 180300.822 no DOU de 19.05.11, 120100.358 no DOU de 27.04.11, 130100.143 no DOU de 02.09.11).

Ou seja, entendo que a aplicação de ambas as multas gera a penalização do contribuinte duas vezes pelo mesmo fato, assim entendo pelo sua impossibilidade, ocasião em que o contribuinte deverá arcar com aquela que lhe for maior, ficando desonerado da outra multa."

c) no que diz respeito aos juros sobre multa:

"[...] o art. 161 do Código Tributário Nacional dispõe que os juros de mora passam a integrar o crédito tributário não pago, de forma a que a incidência da multa alcança tanto o crédito tributário principal quanto os juros de mora sobre ele incidentes."

Despacho de Encaminhamento à PGFN no dia 15/09/2015, à efl. 2.810. Recurso Especial interposto pela PGFN no dia 28/09/2015, conforme efl. 2.845. Nessa oportunidade, alegou-se a existência de divergência entre o acórdão recorrido e os acórdãos ofertados como paradigmas:

a) nº 1202-00.753 e 101-96.724, no tocante à qualificação da multa de ofício;

b) nº 1802-001.592 e 9101-00.947, no tocante à aplicação da multa isolada, por falta de recolhimento de estimativas, em concomitância com a multa de ofício.

No mérito, sustentou-se o seguinte:

1) em que pese o grupo empresarial capitaneado por VIEHOLDING ter tentado dar uma aparência de legalidade aos negócios que originaram o ágio posteriormente amortizado, tais operações, na realidade, não eram aquilo que aparentavam;

2) embora o recorrido tenha declarado que o ágio por ele amortizado decorreria de uma verdadeira aquisição de investimento (por TRANSVEL) com base na rentabilidade futura da pessoa jurídica adquirida (BRAZUL), os trabalhos da Fiscalização evidenciaram que tudo isso não passou de atos formais que não traduziam a realidade;

3) a própria confissão do recorrido de que o ágio fora criado com objetivos alheios a efetiva aquisição de um investimento por TRANSVEL, e o fato de que não houve qualquer dispêndio financeiro, tornam incontestável o dolo de BRAZUL, juntamente com as demais pessoas jurídicas que integram/integravam seu grupo econômico, na criação de uma contabilidade artificial, que na realidade nunca existiu;

4) a ausência de propósito comercial e de substrato econômico, da mesma forma que impede a existência material do ágio registrado em BRAZUL, atesta o evidente intuito de fraude do contribuinte;

5) com a demonstração de que não houve nenhuma “aquisição” de investimento por TRANSVEL a justificar a existência do ágio, deixa-se claro que o único intuito dessa pessoa jurídica, quando da aquisição do investimento traduzido nas quotas de BRAZUL, foi criar um modo de redução dos tributos a serem pagos após a outra incorporação que seria realizada;

6) quando da criação do ágio decorrente da aquisição das quotas de BRAZUL, transparecem duas vontades do grupo empresarial capitaneado por VIEHOLDING: a) uma vontade declarada – aquisição pelo valor de mercado das quotas de BRAZUL por TRANSVEL, seguida da incorporação de TRANSVEL por BRAZUL; e b) uma vontade real – criação de um investimento artificial a fim de gerar um ágio que seria utilizado por BRAZUL para reduzir a tributação a ser paga após a incorporação de TRANSVEL;

7) essa diferença entre a vontade declarada e a vontade real caracteriza o evidente intuito de fraude da BRAZUL em conseguir um indevido benefício fiscal;

8) o recorrente aduz que o fundamento econômico para a criação desse ágio decorreu de necessidades societárias do grupo empresarial, mas trouxe aos autos um laudo de valor de mercado pautado na rentabilidade futura de BRAZUL, a fim de embasar a legalidade da amortização do ágio no disposto nos artigos 385 e 386 do RIR/99;

9) o evidente intuito de fraude do recorrido, nos ilícitos tributários cometidos, restou caracterizado por sua tentativa de fazer a Fazenda Nacional incorrer em erro, lançando mão de documentos que atestam operações que nunca aconteceram, na realidade, com o intento de dar uma aparência de legalidade a um fato que não o é;

10) TRANSVEL foi empregada como verdadeira “empresa veículo”, ou seja, foi utilizada como mero instrumento para tentar dar aparência de legalidade ao ágio que seria indevidamente amortizado. Com a utilização dessa empresa veículo, o grupo empresarial procura forçar a percepção equivocada da realidade pelo Fisco;

11) a razão para as operações societárias realizadas não foi econômica, mas sim exclusivamente tributária, assim mostrando-se inequívoca a simulação;

12) quanto à multa isolada, afirma-se que decorre da falta de pagamento do tributo devido pelo regime de estimativa, ainda que o contribuinte tenha apurado, ao final do período, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa;

13) não há dúvida de que o recorrido optou por recolher o IRPJ e a CSLL pelo regime de estimativa. Por outro lado, também não há dúvida de que o recorrido descumpriu o regime, pois não recolheu integralmente o tributo, e não justificou o não recolhimento mediante a apresentação de balancetes de suspensão ou redução;

14) há equívoco na afirmação de que o Fisco estaria exigindo duas multas sobre uma única infração, ou estaria ocorrendo, no caso, uma dupla punição, pois são distintas as infrações que dão causa a cada uma dessas multas;

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

16) artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 foi alterado pela Lei nº 11.488/2007, dando-lhe nova redação, reduzindo a multa isolada para 50%, deixando bem claro, se dúvidas havia, de que a referida multa isolada era cabível no caso de estimativa mensal não paga, e não de tributo final não pago.

Diante do exposto, pleiteou-se conhecimento do Recurso para ser, ao final, provido, a fim de que o acórdão recorrido seja reformado, nos quesitos objeto da insurgência ora exposta.

Por Despacho, admitiu-se o apelo fazendário em relação aos temas: (i) 1) qualificação da multa de ofício; (ii) multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

O sujeito passivo foi cientificado da decisão recorrida em 17/11/2015, à efl. 2.865. Por Despacho, admitiu-se o apelo do sujeito passivo apenas em relação ao tema "inaplicabilidade dos juros de mora sobre a multa."

O sujeito interpôs agravo, que foram rejeitados.

Em petição à efl. 3.051, o sujeito passivo manifestou desistência do Recurso Especial por ele interposto.

Contrarrazões do sujeito passivo apresentadas no dia 27/11/2015, à efl. 2.976. Nessa oportunidade, alegou o que segue:

1) na própria Representação Fiscal, a Fiscalização admitiu que a recorrida formalizara legalmente todos os atos praticados, fato este reforçado no acórdão combatido;

2) a Fiscalização não apontou registros de documentos inidôneos, empresas fictas ou qualquer tipo de fraude em registros contábeis de qualquer natureza, ônus que lhe competia e do qual não se desvencilhou;

3) a Fiscalização não logrou êxito em provar que a aquisição de investimentos se efetivou por mera escrituração artificial, conforme decorre das razões do recurso ora impugnado, bem como não comprovou: i) a inexistência de substrato econômico na aquisição do investimento; ii) que o ágio era um fim em si mesmo; iii) que o aumento do capital social se deu apenas para gerar o ágio e reduzir a tributação da empresa incorporada; iv) que as autuadas converteram a própria rentabilidade futura em custo para deduzir em sua base tributária;

4) inaplicável, *in casu*, o acórdão 1202-00.753, colacionado pela recorrente, pois não guarda nenhuma similitude com o caso *sub exame*, uma vez que, no acórdão ofertado como paradigma, a Administração comprovou o dolo, o que não ocorreu no presente caso;

5) todos os atos societários foram devidamente anotados às margens da Junta Comercial do Estado de São Paulo, conforme já restou sobejamente comprovado nos autos, bem como a competente escrituração contábil e fiscal da recorrida, nos termos da legislação aplicável à espécie;

6) a recorrente não pode supor que um fato tenha ocorrido, a despeito da documentação carreada aos autos, porquanto a recorrida, por meio das provas produzidas, exibiu a existência de sua boa-fé, mediante prova direta, conferindo-lhe segurança e certeza;

7) a inexistência de dolo se demonstra pelo fato de que todas as operações societárias, o ágio e o correlato ganho de capital foram informados ao Fisco, em suas declarações (DIPJ) e nos livros fiscais, e que a recorrida e as pessoas jurídicas Vieholding e Transvel jamais se furtaram de noticiar a promoção das operações e seus reflexos tributários, conforme admitido pelos próprios Fiscais, nos itens 64 a 66 do Termo de Verificação Fiscal;

8) sendo duvidosa a aplicação da penalidade, dispõe o artigo 112 do Código Tributário Nacional que a interpretação deverá favorecer ao contribuinte;

9) a ilegalidade da aplicação concomitante das duas multas se evidencia a partir do simples exame da infração sujeita à aplicação da multa isolada. Conforme se percebe dos autos de infração, a cobrança de multa isolada decorre do fato de ter recolhido a menor os valores das estimativas de IRPJ e de CSLL, que seriam devidos entre janeiro de 2006 e dezembro de 2009. Ocorre que as diferenças que não teriam sido pagas pela recorrida não são nada além dos valores de tributos amortizados pelo ágio, agora glosado pela Fiscalização;

10) a Fiscalização, ao analisar as demonstrações contábeis da recorrida, ao seu arbítrio, entendeu por glosar a amortização de ágio promovida, interferindo na apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL de exercícios já encerrados. O lançamento das diferenças decorrentes dessa glosa, repita-se, de exercícios já encerrados, ensejou a constituição de créditos tributários de IRPJ e CSLL (principal), bem como de multa de ofício, não podendo, por isso, também servir à aplicação da multa isolada;

11) para a Fiscalização aplicar a multa qualificada, há que restar provada a existência da sonegação ou da fraude, sendo que uma e outra correspondem, segundo os artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964, a atos comissivos ou omissivos que visem a impedir ou retardar a constituição do crédito tributário ou a sua satisfação. Depreende-se, ainda, da leitura dos

dispositivos acima referidos que, para a multa qualificada, é necessário observar a existência do elemento subjetivo, seja na modalidade de dolo direto ou de dolo indireto, de fraudar ou de sonegar;

12) no caso em tela, restou injustificada a aplicação da multa no percentual de 150%, em razão da inocorrência de qualquer ato ilícito, pois não se configurou o dolo;

13) esta, inclusive, é a interpretação que se faz a partir da leitura dos dispositivos da Lei nº 8.137/1990, que define os crimes contra a ordem tributária;

14) importante deixar claro que, no curso do procedimento fiscalizatório, a recorrida deixou à disposição e forneceu todos os documentos solicitados pelo agente fiscalizador, o que, de plano, afasta qualquer indício de dolo, fraude ou simulação, havendo, inclusive, o reconhecimento da autoridade fiscal de que a recorrida efetuou os recolhimentos de tributos no ano-calendário de 2005;

15) ademais, diante do fato de que o acórdão combatido afastou qualquer indício de dolo, fraude ou simulação em relação aos atos societários da recorrida, melhor sorte não assiste à recorrente, já que, diante do pagamento ocorrido no ano-calendário de 2005, operou-se a decadência do tributo;

Em face do exposto, requereu-se o não conhecimento do apelo fazendário, negando-lhe provimento, na remota hipótese de ser conhecido, mantendo-se o acórdão recorrido.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Relator .

O Recurso Especial fazendário é tempestivo.

Diante da petição juntada à efl. 3.090, convém, por prudência, antes de adentrar nas demais questões de conhecimento, certificar se o recorrido efetivamente parcelou os débitos, ora em discussão, nos termos da Medida Provisória nº 783/2017. Nesse sentido, impõe-se a conversão do julgamento em diligência à Unidade de Origem, para que esta esclareça se o contribuinte incluiu, no pedido de parcelamento, a totalidade do crédito tributário constituído nos autos de infração constantes deste processo, ou se a adesão ao parcelamento foi parcial, informando, ainda:

a) se o contribuinte inseriu no pedido de parcelamento a multa qualificada de 150% ou de 75%;

b) quais os montantes dos tributos, multa e juros foram inseridos no pedido de parcelamento; e

c) se os comprovantes de arrecadação acostados às efls. 3.090/3.121 estão vinculados ao citado parcelamento.

Processo nº 13819.721671/2011-04
Resolução nº **9101-000.059**

CSRF-T1
Fl. 3.129

Ao final da diligência, a autoridade local deverá apresentar informações complementares, juntando elementos que considerar necessários à solução da controvérsia, abrindo-se o prazo de 30 dias prazo para ciência e manifestação do contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa