



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14098.720001/2015-31
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1302-005.734 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 15 de setembro de 2021
Recorrente AUTO SUECO CENTRO-OESTE - CONCESSIONARIA DE VEICULOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

CSLL. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO Á BASE DE CÁLCULO. CABIMENTO.

As disposições legais sobre a amortização do ágio remetem à apuração do lucro real, seja para determinar a neutralidade dos seus efeitos, seja para autorizar a sua consideração na base de cálculo do IRPJ nos casos que especifica, de sorte que, ou bem se aplicam todas as disposições (sobre o ágio) para a apuração para a base de cálculo do IRPJ e da CSLL (seja para adicionar a amortização do ágio à base da CSLL, seja para sua consideração no resultado nas hipóteses legais cabíveis) ou se considera que, à míngua de qualquer menção da CSLL nos textos legais, a amortização do ágio não pode repercutir em nenhum momento em sua base de cálculo. Se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, conclui-se que a amortização que reduz o ágio/deságio deve compor o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, e quer este seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSLL.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO POR VÍCIO DE CAUSA. INAPLICABILIDADE.

Quando a simulação só se caracteriza pelo vício da causa, situações em que se verificam os planejamentos tributários inoponíveis ao Fisco, inexistem condutas maculadas pela mentira ou falseamento de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas. A causa real dissimulada (economizar tributo), que prepondera sobre a causa negocial simulada, não deixa de ser lícita.

No presente caso, ainda que a contabilização do ágio futuramente aproveitado tivesse se dado por intermédio de uma empresa veículo, o negócio jurídico subjacente estaria maculado meramente pelo vício da causa. Não decorre daí que houve falsidade material na sua execução. Muito menos que houve conduta

concretizada após a ocorrência do fato gerador (sonegação ou segunda parte da fraude) ou conduta concretizada no iter formativo do fato gerador (primeira parte da fraude).

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

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA PROPORCIONAL.

Incabível a aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para, por unanimidade, afastar a qualificação da multa de ofício; e, 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, afastar a imposição da multa isolada pelo não recolhimento da estimativa, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca, Andréia Lucia Machado Mourão, Marcelo Cuba Netto e Paulo Henrique Silva Figueiredo, que negavam provimento ao recurso, quanto a esta última matéria. O Conselheiro Marcelo Cuba Netto votou pelas conclusões do relator quanto à análise relativa à dedução da amortização do ágio para fins da apuração da base de cálculo da CSLL.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Marozzi Gregorio, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Andreia Lucia Machado Mourão, Flavio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes, Marcelo Cuba Netto, Fabiana Okchstein Kelbert e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por AUTO SUECO CENTRO-OESTE - CONCESSIONARIA DE VEICULOS LTDA contra acórdão que julgou improcedente a impugnação apresentada diante de autos de infração lavrados no âmbito da DRF/Cuiabá.

Na sessão de 20/07/2017, por meio do Acórdão n.º 1302-002.284, a turma deu provimento ao recurso voluntário. Sua ementa e conteúdo decisório foram assim pronunciados:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. PROPÓSITO NEGOCIAL. PAGAMENTO EFETIVO. EXIGÊNCIAS LEGAIS CUMPRIDAS.

A empresa controlada que incorporar a controladora, na qual detinha participação societária com ágio efetivamente pago, cumpridas as exigências dos arts. 385 e 386 do RIR/99, está autorizada a deduzir as despesas de amortização de ágio nas bases do IRPJ e da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator, vencido o Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo. O Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado solicitou a apresentação de declaração de voto. Não votou o Conselheiro Carlos César Candal Moreira Filho, que substituiu o Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no colegiado e que já havia votado, nos termos do art. 57 § 5º do Anexo II do Ricarf.

Contudo, ao apreciar recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, por meio do Acórdão n.º 9101-004.117, de 10/04/2019, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) reverteu o conteúdo decisório e determinou o retorno dos autos para apreciação das demais questões constantes do recurso voluntário. Veja-se, também, o seu teor:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012 ÁGIO.

EMPRESA VEÍCULO. PROPÓSITO NEGOCIAL. INEXISTÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. INDEVIDA.

A constituição de empresa cuja única função seja servir de veículo para o aproveitamento indevido do ágio pela real investida, ou seja, sem qualquer outro motivo extratributário e sem propósito comercial, é ilegítima.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões constantes do recurso voluntário, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luis Fabiano Alves Penteado e Lívia De Carli Germano, que lhe negaram provimento.

Em seu relatório, o ilustre Conselheiro Rogério Aparecido Gil assim descreveu o caso no acórdão originário da turma:

Trata-se de Recurso Voluntário interposto face ao Acórdão n.º 14-58.844 de 25 de maio de 2015, da 1ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto SP que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação da recorrente, conforme a seguir exposto.

O auto de infração em questão refere-se à exigência de IRPJ e CSLL cumulados com juros de mora, multa isolada e multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, decorrente de suposta amortização indevida de ágio, referente aos exercícios de 2010, 2011 e 2012.

O Relatório Fiscal descreveu a operação societária que resultou na aquisição da Recorrente por seus atuais acionistas e concluiu tratar-se de operação realizada com o intuito de gerar artificialmente o ágio por expectativa de rentabilidade futura e amortizá-lo para, por meio da dedução das despesas de sua amortização nas apurações da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, reduzir os tributos devidos pela Recorrente.

Com esse entendimento, a fiscalização qualificou a operação como fraudulenta, lavrando em face da Recorrente auto de infração no valor total de R\$ 6.152.938,78, assim discriminados:

	IRPJ	CSLL	Total
<i>Principal</i>	1.373.625,00	494.505,00	1.868.130,00
<i>Juros de Mora</i>	391.158,45	140.817,04	531.975,49
<i>Multa Isolada</i>	703.385,79	247.252,50	950.638,29
<i>Multa Ofício (150%)</i>	2.060.437,50	741.757,50	2.802.195,00
Total	4.528.606,74	1.624.332,04	6.152.938,78

Os pontos relevantes do detalhamento da operação que resultou no ágio, indicados no Relatório Fiscal, são os seguintes:

A Recorrente, **Concessionária Volvo**, com atuação nos Estados de Mato Grosso, Rondônia e Acre, foi constituída em **31/01/2007** com a denominação de **DRAKKAR COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA.**, pelos sócios Volvo do Brasil Veículos Ltda., CNPJ n.º 43.999.424/0001-14 e **Antônio Carlos** Donizeti Morassutti, CPF n.º 205.018.629-00, com o **capital social** de R\$ 4.010.000,00, assim distribuídos: Volvo do Brasil Veículos Ltda. R\$ 3.989.950,00 e Antônio Carlos Donizeti Morassutti R\$ 20.050,00.

Em **15/03/2007**, a empresa **SAGABRAS PARTICIPAÇÕES LTDA.**, CNPJ n.º 08.617.357/0001-25, **adquiriu a totalidade** das quotas, passando a ser a sua **única sócia**.

Em **11/10/2007**, foi admitido o sócio **Mário** Rui Figueiredo de Vilhena Barreira, CPF n.º 746.112.321-15, restabelecendo, pois, a pluralidade de sócios, ficando o **capital social** de R\$ 12.198.300,00, assim distribuído: Sagabras Participações Ltda. R\$ 12.198.299,00 e Mário Rui Figueiredo de Vilhena Barreira R\$ 1,00.

Em **04/12/2007**, ocorreu a **incorporação reversa** da controladora SAGABRAS PARTICIPAÇÕES LTDA. Em função desta operação, os sócios da empresa incorporada passaram, pois, a sócios da incorporadora, ficando o quadro societário/capital assim constituído/distribuído: **AUTO-SUECO, LIMITADA** (empresa criada e estabelecida em Portugal) R\$ 14.629.492,00 e **OCEAN SCENERY - CONSULTADORIA E PROJECTOS S.A.** (empresa criada e estabelecida em Portugal) R\$ 1,00 (um real). O sócio **Mário** Rui Figueiredo de Vilhena Barreira, **retirou-se** da sociedade transferindo suas quotas para a sócia **Auto Sueco, Limitada**.

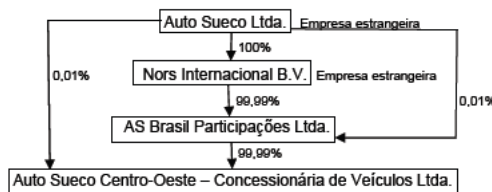
Em **14/08/2009**, a **OCEAN SCENERY - CONSULTADORIA E PROJECTOS S.A.** **se retira** da sociedade, cujas quotas, assim como a quase totalidade das pertencentes à **AUTO-SUECO, LIMITADA** foram transferidas para a empresa **AS BRASIL**

PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ n.º 09.525.532/0001-17, ficando o **capital social** assim distribuído: **AS BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA R\$ 24.817.249,69** e **AUTO-SUECO, LIMITADA R\$ 0,01** (um centavo).

A denominação da sociedade foi alterada em **15/03/2007** para "**AUTO SUECO BRASIL CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS LTDA.**", assumindo em **12/01/2011**, a razão social atual de "**AUTO SUECO CENTRO-OESTE - CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS LTDA.**".

Possui como objeto social, as atividades de: a) comércio de veículos automotores terrestres novos e usados; b) comércio de partes, peças, ferramentas, ferragens, componentes e acessórios para veículos; c) comércio de quotas de consórcio de veículos automotores; d) comércio de carretas; e) comércio a varejo de peças e acessórios usados para veículos automotores; f) comércio a varejo de pneumáticos e câmaras-de-ar; g) comércio a varejo de automóveis, caminhonetes e utilitários usados; h) prestação de serviços de manutenção; i) reparação e assistência técnica de veículos e motores; j) importação e exportação de tudo que se relacione aos objetivos da sociedade, e; k) participação como quotista ou acionista em outras sociedades, negócios e empreendimentos de qualquer natureza. Relacionouse as filiais, as quais possuem o mesmo objeto social da matriz.

Integra o grupo econômico denominado "**GRUPO NORIS**" (anteriormente denominado "Grupo Auto Sueco"), composto por 48 empresas, com atuação em 25 países de 03 continentes. Em relação, especificamente, à empresa fiscalizada, a mesma se insere no mencionado grupo econômico, conforme o seguinte organograma:



DAS CONSTATAÇÕES

DA AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL DA EMPRESA SAGABRAS

Desde 1933 o Grupo NORIS (antes denominado "Grupo Auto Sueco") comercializa produtos da marca Volvo. Não por acaso utiliza a expressão "Auto Sueco" para designar empresas do grupo, já que a Volvo é originária da Suécia.

Deste modo, o Grupo NORIS, por intermédio das empresas AUTO-SUECO, LIMITADA, sociedade validamente existente de acordo com as leis de Portugal e OCEAN SCENERY - CONSULTADORA E PROJECTOS S.A., sociedade validamente existente de acordo com as leis de Portugal, decidiu comercializar os produtos da marca Volvo no CentroOeste do Brasil.

Para tanto, ao invés de constituir diretamente uma concessionária, foram realizadas as seguintes operações:

a) em 22/01/2007, as empresas AUTO-SUECO, LIMITADA e OCEAN SCENERY - CONSULTADORA E PROJECTOS S.A., constituíram a empresa SAGABRAS PARTICIPAÇÕES LTDA., CNPJ n.º 08.617.357/0001-25, com o capital social totalmente subscrito e integralizado de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), na proporção, respectivamente, de 99,99% e 0,01%;

b) quase que simultaneamente, em 31/01/2007, a Montadora Volvo do Brasil Veículos Ltda., CNPJ n.º 43.999.424/0001-14 e, para fins de pluralidade de sócios, Antônio Carlos Donizeti Morassutti, CPF n.º 205.018.629-00, constituíram a empresa ora sob Ação Fiscal, com a razão social de DRAKKAR COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA (atualmente AUTO SUECO CENTR-OOESTE - CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS LTDA);

c) em 14/02/2007, as sócias da SAGABRAS aumentaram seu capital social para 14.977.256,70, totalmente subscrito e integralizado pela sócia AUTO-SUECO, LIMITADA;

d) em 16/02/2007, a SAGABRAS adquiriu a totalidade das quotas da empresa DRAKKAR, conforme a 1ª alteração desta última, elaborada em 16/02/2007, cujo registro pela Junta Comercial se deu em 15/03/2007, por R\$14.000.000,00, com um ágio de R\$9.990.000,00. Ou seja, a Montadora permaneceu proprietária da DRAKKAR por apenas 16 (dezesseis) dias. As quotas pertencentes a Antônio Carlos Donizeti Morassutti, no valor de R\$ 20.050,00 (vinte mil e cinquenta reais), que passou a ser o administrador da DRAKKAR, nem ao menos estavam integralizadas, ficando tal ônus a cargo da SAGABRAS;

e) em 11/05/2007, passou exercer a administração da empresa DRAKKAR, em substituição a Antônio Carlos Donizeti Morassutti, o Sr. Mário Rui Figueiredo de Vilhena Barreira, CPF n.º 746.112.321-15;

f) para restabelecer a pluralidade de sócios, em 11/10/2007 a SAGABRAS cedeu 01 (uma) quota no valor de R\$ 1,00 (um real), a Mário Rui Figueiredo de Vilhena Barreira, CPF n.º 746.112.321-15;

f) Em 30/09/2007, ocorreu a incorporação reversa da controladora SAGABRAS pela DRAKKAR. Com a incorporação, as sócias da SAGABRAS (AUTO-SUECO, LIMITADA e OCEAN SCENERY - CONSULTADORIA E PROJECTOS S.A.) passaram a ser as únicas proprietárias da DRAKKAR COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA (atualmente AUTO SUECO CENTR-OOESTE - CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS LTDA), fechando-se assim o ciclo, já que o Sr. Mário Rui Figueiredo de Vilhena Barreira, cedeu e transferiu sua quota para a nova sócia AUTO-SUECO, LIMITADA;

Verifica assim, que a SAGABRAS, malgrado ter sido formalmente constituída de acordo com a legislação vigente, não possuiu nenhum propósito negocial, tendo sido criada tão somente, para possibilitar a criação e dedução indevida das despesas com a amortização do ágio, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois:

I - teve a existência efêmera de 08 (oito) meses e 10 (dez) dias;

II - o Balanço Patrimonial encerrado em 30/09/2007, utilizado para a determinação do valor da parcela do acervo líquido, certifica a inexistência de qualquer bem tangível, fato que impossibilita o exercício da atividade empresarial;

III - era administrada pelo mesmo administrador da DRAKKAR COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA (atualmente AUTO SUECO CENTRO-OESTE - CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS LTDA), ou seja, Mário Rui Figueiredo de Vilhena Barreira;

IV - sediada no Rio de Janeiro, enquanto o administrador residia em Cuiabá/MT, e conforme a Demonstração de Resultado de Exercício DREx findo em 30/09/2007, não incorreu em despesas administrativas (viagens e estadias, deslocamentos, etc.). De outra vertente, aludida DREx certifica a ausência de atividades da empresa, uma vez que ao único grupo de despesa ali informado são as tributárias (impostos e taxas);

V - No "Protocolo e Justificação de Incorporação", firmado entre os mesmos representantes legais das empresas envolvidas, quais sejam, Mário Rui Figueiredo de Vilhena Barreira e Keila Cristina B. Freire (diretor e procuradora, respectivamente, tanto da Sagabras como da Drakkar), a inexistência de propósito negocial da Sagabras é afirmada de maneira peremptória, "in verbis": "1. JUSTIFICAÇÃO DA INCORPORAÇÃO, 1.1. Fins e motivos da operação, 1.1.1. A Sagabras foi constituída para viabilizar a aquisição da Auto Sueco junto à Volvo do Brasil Veículos Ltda.(...)"

DA ARTIFICIALIDADE DO ÁGIO

Como já narrado alhures, a montadora VOLVO DO BRASIL VEÍCULOS LTDA., CNPJ n.º 43.999.424/0001-14, constituiu a empresa DRAKKAR COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA (atualmente AUTO SUECO CENTRO-OESTE - CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS LTDA) para operar como concessionária volvo nos estados de Mato Grosso, Rondônia e Acre, com o capital social de R\$ 4.010.000,00 (quatro milhões e dez mil reais), dos quais, R\$ 20.050,00 (vinte mil e cinquenta reais), foram subscritos por Antônio Carlos Donizeti Morassutti.

Decorridos apenas 16 (dezesesseis) dias da sua criação, a concessionária foi adquirida pela empresa SAGABRAS PARTICIPAÇÕES LTDA., CNPJ n.º 08.617.357/0001-25, por R\$ 14.000.000,00 (quatorze milhões de reais), com um ágio de R\$ 9.990.000,00 (nove milhões e novecentos mil reais), originado do excesso pago em relação ao capital social, ou seja, R\$ 14.000.000,00 R\$ 4.010.000,00 = R\$ 9.990.000,00.

No entanto, a empresa Drakkar ainda não havia iniciado as suas atividades operacionais e, como demonstra o Balanço Patrimonial encerrado na data base de 16/02/2007, todo o seu capital social encontrava-se apenas subscrito, ou seja, a empresa existia apenas no "papel", e mesmo assim a Sagabras desembolsou R\$ 14.000.000, pela aquisição. A aquisição de investimento ainda não integralizado, demonstra que, na realidade, quem integralizou o capital social da DRAKKAR (R\$ 4.010.000,00) foi a SAGABRAS, que, na oportunidade, também o aumentou para R\$ 14.000.000,00, nominando a diferença de "ágio". Assim, fica patente que o ágio foi criado artificialmente em comum acordo entre o grupo Nors e a montadora, com a finalidade exclusiva de obtenção de benefício fiscal, pois o grupo Nors podia facilmente ter constituído uma nova empresa, procedimento incomparavelmente menos dispendioso.

O Laudo de Avaliação da empresa Drakkar, foi elaborado pela Apsis Consultoria Empresarial Ltda., CNPJ n.º 27.281.922/0001-70, cujo objetivo declarado no relatório pertinente foi a "Elaboração de projeções financeiras para fundamentação, pela rentabilidade futura, do ágio gerado na aquisição da Drakkar para fins dos artigos 385 e 386 do Regulamento do Imposto de Renda RIR/ 99." Ora, por razões óbvias, laudos são elaborados para definir o valor de mercado das empresas, e não para fundamentação de ágio para fins de benefícios tributários.

A Drakkar, em 16/02/2007, como já mencionado, ainda não havia iniciado suas atividades operacionais, razão porque o Balanço Patrimonial, utilizado como balanço de partida para a elaboração do laudo sob enfoque, conter apenas 02 (duas) contas, "Bancos conta movimento" e "Capital Social a Integralizar". No entanto, estando o capital social apenas subscrito, torna-se descabida a utilização, em contrapartida, de conta do disponível, sob pena de infringência à teoria contábil. Repisa-se que o capital subscrito por Antônio Carlos Donizeti Morassutti, no valor de R\$ 20.050,00, foi integralizado pela própria Sagabras e ainda assim, em 11/05/2007. Desta forma, o Balanço Patrimonial encerrado em 16/12/2007 não é documento hábil para embasar o que propõe e, por via de consequência, desabona o Laudo de Avaliação da empresa Drakkar.

Criado então o inexistente ágio, faltava agora transformá-lo em amortizável. Para tanto, o Diretor e a Procuradora da SAGABRAS, respectivamente, Mário Rui Figueiredo de Vilhena, CPF n.º 746.112.323115 e, Keila Cristina B. Freire, CPF n.º 906.889.70125, reuniram-se com eles mesmos, já que eram também, respectivamente, o Diretor e a Procuradora da AUTO SUECO CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS LTDA (DRAKKAR), e firmaram o "Protocolo e Justificação de Incorporação da Sagabras Participações Ltda". Com a efetivação da incorporação da controladora pela controlada (incorporação reversa), concluiu-se o transporte do ágio para a empresa operativa, onde finalmente pôde gerar o benefício fiscal buscado.

DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Ante a inexistência do ágio, e ainda a falta de propósito negocial da empresa SAGABRAS, utilizada apenas como veículo para o transporte deste, as despesas com as correspondentes amortizações, utilizadas pelo sujeito passivo para reduzir as bases de cálculo do IRPJ e CSSL, relativas aos anos-calendários de 2010 a 2012, foram glosadas pela fiscalização.

Desta forma, o lucro real e a base de cálculo da CSLL constantes dos LALUR, foram recompostos pela adição das mencionadas despesas com as amortizações do ágio.

Os valores do IRPJ e da CSLL lançados no Auto de Infração, correspondem, pois, às diferenças entre os apurados sobre as bases de cálculo recompostas pela fiscalização, e os calculados pela empresa, sobre as bases de cálculo não integradas pelas despesas sob enfoque.

DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

A empresa, com o único propósito de reduzir o valor do pagamento do IRPJ e da CSLL, utilizou de mecanismo tendente a burlar a Fazenda Pública, materializado na criação artificial de ágio, cujo transporte ocorreu por intermédio de uma "empresa-veículo", sem propósito negocial e inexistente de fato.

Com efeito, tal operação engendrada pela empresa, caracteriza a conduta fraudulenta prevista no artigo 72 da Lei n.º 4.502/1964, na medida que foi uma ação dolosa, tendente a modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do IRPJ e da CSLL relativos aos anos-calendário de 2010 a 2012.

Destarte, presente a fraude, a multa de ofício prevista no artigo 44, I da Lei n.º 9.430/1996, na redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, foi qualificada, conforme determina o § 1º do mesmo diploma legal, passando ao percentual de 150 % (cento e cinquenta por cento) incidente sobre os montantes dos tributos devidos.

DA MULTA ISOLADA

De acordo com o item II do Art.44 da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996, por estar o contribuinte obrigado, por opção, ao Lucro Real anual, sujeito, pois, aos recolhimentos de estimativas mensais do IRPJ e CSLL, ao excluir as indedutíveis amortizações de ágio da incidência destes recolhimentos, fica o sujeito passivo sancionado com a multa isolada de 50% (cinquenta por cento), aplicada sobre o valor do pagamento mensal não efetuado, calculada conforme demonstrativo em anexo.

Oportuno destacar, que o Art. 17 da Instrução Normativa SRF n.º 1.515, de 24 de novembro de 2014 (que revogou o Art.16 da Instrução Normativa SRF n.º 093, de 24

de dezembro de 1997, que normatizava o mesmo assunto), que a seguir se transcreve, prevê expressamente a cumulação da multa isolada com a multa de ofício:

"Art. 17. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

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

II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto." (grifei)

DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Os valores referentes às bases de cálculo, alíquotas, tributos devidos, juros e multa, encontram-se discriminados nos "DEMONSTRATIVOS DE APURAÇÃO" e "DEMONSTRATIVOS DE MULTA E JUROS DE MORA", peças integrantes do auto de infração ora lavrado. Já o montante total do crédito tributário lançado está relacionado no "DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO PROCESSO", sendo o mesmo totalizado por tributo.

Encontram-se, ainda, no corpo deste auto de infração as instruções relativas a pagamento, parcelamento ou impugnação do presente lançamento de ofício.

Por derradeiro, em cumprimento ao disposto no art. 1º da Portaria RFB n.º 2.439/2010 foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP em decorrência de o sujeito passivo ter praticado, em tese, crime contra a ordem tributária, através das condutas delitivas tipificadas no artigo 1º, inciso II, da Lei n.º 8.137/1990.

Razões de Recurso

A recorrente foi intimada do Acórdão recorrido, em 15/06/2015 (fl. 505), via DTE. Interpôs recurso voluntário, em 14/07/2015 (fl. 521). O recurso voluntário foi juntado por meio do e-CNPJ da recorrente.

De seu lado, a Recorrente afirma que o investimento inicial foi de R\$14.000.000,00, realizado por seus acionistas da Recorrente, que teria sido altamente rentável. Ressalta que, o ágio pago foi ainda menor que a efetiva rentabilidade do negócio, e que esse fato teria sido constatado pela autoridade fiscalizadora.

Alega que teria restado comprovado nos autos os seguintes pontos:

- a) a validade do laudo econômico que fundamentou o ágio por expectativa de rentabilidade futura;
- b) a efetividade de desembolso do preço, inclusive referente ao ágio;
- c) a independência econômica das partes envolvidas na operação que originou o ágio; e
- d) a regularidade/legalidade das operações societárias.

Frisa que, a substância econômica da operação, por si só já deveria ser suficiente para comprovar a efetiva existência de propósito negocial nas transações realizadas entre as partes, eis que o investimento revelou-se rentável.

Salienta que, não obstante, a fiscalização concluiu que a Sagabras não estava revestida de propósito negocial.

Defende que, em verdade, a constituição da Sagabras foi imprescindível para as tratativas e negociações com a Volvo. Além disso, a constituição da Sagabras não resultou em economia tributária, eis que a aquisição do contrato de concessão comercial da Volvo concederia a amortização do valor integral desembolsado, como citado acima.

Destaca que, a operação seria uma legítima aquisição de negócio (exclusividade de vendas de veículos Volvo em regiões específicas) entre partes independentes, com efetiva circulação de capital.

Diz que, a avaliação do ágio partiu de um processo imparcial de valoração, de livre mercado e independência entre as partes e documentado em um laudo de avaliação produzido por empresa de consultoria especializada.

Sustenta que, todos os requisitos legais e econômicos para o aproveitamento fiscal do ágio foram devidamente atendidos, sendo imperativo reconhecer a sua validade.

Cita caso análogo (caso Santander, Acórdão n.º 1402-00.802, de 2011), no qual teriam sido estabelecidas as seguintes premissas para aproveitamento do ágio: (i) efetivo pagamento do custo total da aquisição; (ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas, ou seja, a inexistência de ágio interno, (iii) a demonstração da lisura na avaliação da empresa adquirida, com fundamento em laudo econômico lastreado na expectativa de rentabilidade futura do investimento. Ressalta que, essas três premissas estariam presentes no caso em análise.

Após as alegações específicas sobre a operação societária com ágio, contestou a aplicação de multa qualificada, sob a alegação de que não teria havido fraude.

Defende que não haveria fundamento legal para a adição das referidas despesas na base de cálculo da CSLL.

Reporta-se à Súmula CARF n.º 105 para argumentar sobre a impossibilidade de se cumular a multa de ofício com multa isolada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

Os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e o seu conhecimento já foram anunciados no Acórdão n.º 1302-002.284.

Como relatado, a 1ª Turma da CSRF reverteu o entendimento desta turma ao considerar que a utilização da empresa veículo (a SAGABRAS) maculou o aproveitamento do ágio. Isto porque não houve qualquer questionamento com relação ao fato de este colegiado ter também afastado a acusação de artificialidade do ágio. Veja-se, sobre isto, o seguinte parágrafo do voto condutor da decisão da CSRF:

O mérito desta controvérsia resume-se, então, em compreender se o emprego da empresa veículo Sagabras, no presente caso, foi devido ou não. Delimita-se, portanto, que não se está questionando o ágio em si, pois não há questionamentos neste processo,

inclusive quanto ao efetivo pagamento do preço de aquisição (comprovante do pagamento – efl. 221).

Portanto, o que restaria ser analisado são as alegações de inexistência de fundamento legal para a adição da amortização do ágio na base de cálculo da CSLL, da aplicação das multas qualificadas e da concomitância das multas isoladas sobre estimativas com as multas proporcionais.

Nada obstante, ao concluir aquele voto condutor, o ilustre relator da CSRF incluiu uma outra questão que havia sido ventilada no recurso voluntário. Veja-se, neste sentido, o seu teor:

Saliento ainda que no caso concreto, a fiscalização avançou para outras questões polêmicas, tempestivamente impugnadas pelo contribuinte, tais como: (i) a não aplicação da glosa para a CSSL, (ii) a concomitância de multa isolada com multa de ofício, (iii) a qualificação da multa e (iv) a ausência de ganho tributário mediante a aplicação do artigo 325 do RIR para as despesas com concessões, mas esses assuntos não foram objeto da divergência ora em debate.

Ante o exposto, voto para CONHECER e DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Procuradoria, com retorno dos autos à instância *a quo* para o exame das matérias de mérito não analisadas por ocasião do julgamento do Recurso Voluntário.

De fato, em seu recurso, a interessada abriu um subtópico para tratar da questão envolvendo “a ausência de ganho tributário mediante a aplicação do artigo 325 do RIR para as despesas com concessões” e o denominou “III.3.(A) - DA INEXISTÊNCIA DE ECONOMIA DE TRIBUTOS MESMO COM A UTILIZAÇÃO DE SUPOSTA EMPRESA VEÍCULO (SAGABRAS)”.

Contudo, aquele subtópico foi inserido no contexto do tópico em que a recorrente tentou desconstituir a acusação de ausência de propósito negocial da SAGABRAS. Tanto é que era parte integrante do tópico mais geral intitulado “III.3 - DO PROPÓSITO NEGOCIAL DA SAGABRAS”.

Como o acórdão da CSRF reverteu a decisão desta turma justamente porque não vislumbrou propósito negocial, por questão de lógica, entendo que uma eventual concordância com a argumentação empreendida no referido subtópico não poderá reafirmar a validade do uso da empresa veículo. Veja-se, por oportuno, a conclusão daquele mesmo voto condutor:

Disto, não há como justificar qualquer propósito negocial na criação da empresa Sagabras. Visualiza-se claramente seu propósito fiscal, justamente porque foi o único efeito produzido por sua criação. Mesmo neste quase um ano, a empresa não efetuou qualquer atividade. Os R\$ 14 milhões que vieram de Portugal, passaram por ela para incorporar a Drakkar, e depois esta a incorporou reversamente.

A colocação é sucinta, mas diz tudo e, no caso dos autos, o que se conclui é que a utilização da empresa Sagabras foi ilegítima, posto que desprovida de qualquer motivo extratributário e de propósito negocial.

Para além disso, se fosse para considerar a questão levantada como argumento independente, cumpre esclarecer que a alegação da ausência de ganho tributário mediante a aplicação do artigo 325 do RIR para as despesas com concessões somente foi suscitada em sede de recurso. Não constou da impugnação. Portanto, sob esse prisma, seria preclusa.

Passo, então, à análise das demais questões.

Da inexistência de norma que determine a adição para fins da CSLL:

A recorrente se apega à conhecida alegação de que a distinção legislativa existente entre o IRPJ e a CSLL conduziria ao entendimento segundo o qual, por falta de previsão expressa, as disposições contidas nos artigos 7º e 8º, da Lei nº 9.532/97, não se estenderiam à CSLL. Infere-se, com isso, que quaisquer despesas que tenham sido levadas em conta na apuração do lucro líquido do exercício, se não houver expressa determinação para a sua adição, seriam dedutíveis para fins da CSLL. Dentre estas, se incluiria a amortização contábil do ágio.

No acórdão nº 1302-004.007, manifestei o meu entendimento no sentido de que a vedação de caráter específico contida no art. 13, III, da Lei nº 9.249/99, seria suficiente para impedir a amortização do item do ativo diferido, contabilizado no ato societário que resulta em reunião patrimonial como condição de aproveitamento do benefício fiscal previsto naqueles artigos 7º e 8º, da Lei nº 9.532/97, por não ser intrinsecamente relacionado com a produção ou comercialização de bens ou serviços, diferentemente do que poderia ocorrer no contexto de outros itens do extinto ativo diferido.

Nada obstante, a maioria da turma preferiu me acompanhar pelas conclusões por já possuir o entendimento sedimentado no seguinte trecho do voto condutor do Acórdão nº 1302-002.626, proferido em 13/03/2018, pelo ilustre Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado:

Este relator já votou a favor da tese da inexistência de previsão legal específica que determinasse a adição da amortização de ágio pago na aquisição de investimento avaliado pelo método de equivalência patrimonial à base de cálculo da CSLL, que por tal razão não deveria ser adicionada a base de cálculo da referida contribuição.

No entanto, com o aprofundamento das discussões nos colegiados dos quais participei reformulei meu entendimento especialmente em face dos argumentos relacionados à neutralidade da amortização do ágio de investimento avaliado pelo MEP, registrada contabilmente, para efeito da apuração do lucro real e da existência de hipóteses expressas na legislação fiscal quanto à sua integração à apuração da base de cálculo do IRPJ, conforme fiz questão de deixar registrado em declaração de voto no Acórdão nº 1302001.995, de 09 de junho de 2016, acompanhando o voto da i. relatora, Conselheira e Presidente Edeli Pereira Bessa, que sintetizou a decisão na seguinte ementa, quanto a esta matéria, *verbis*:

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. A lei somente autoriza que a amortização de ágio afete a apuração do lucro real e nas condições por ela estabelecidas. Desnecessária, assim, norma que determine a adição, ao lucro líquido, de valores cuja dedução somente é permitida no âmbito do lucro real.

Como bem apontou a d. relatora naquele julgado, a legislação societária (lei nº 6.404/1976) nada dispunha sobre o registro da amortização contábil do ágio pago na aquisição de investimentos e que esta possibilidade somente surgiu a partir da edição do Decreto-lei nº 1.598/77, que veio disciplinar a apuração do imposto de renda a partir do resultado apurado na escrituração comercial.

Ou seja, toda a disposição legal sobre a matéria da amortização do ágio remete à apuração do lucro real, seja para determinar a neutralidade dos seus efeitos, seja para autorizar a sua consideração na base de cálculo do IRPJ nos casos que especifica, de sorte que, ou bem se aplicam todas as disposições (sobre o ágio) para a apuração para a base de cálculo do IRPJ e da CSLL (seja para adicionar a amortização do ágio à base da CSLL, seja para sua consideração no resultado nas hipóteses legais cabíveis) ou se

considera que, à míngua de qualquer menção da CSLL nos textos legais, a amortização do ágio não pode repercutir em nenhum momento em sua base de cálculo.

Sob outro ângulo, é cabível, também, a interpretação de que a hipótese legal para adicionar a amortização do ágio à base de cálculo da CSLL está compreendida no art. 2º, § 1º, alínea c, itens 1 e 4 da Lei nº 7.689/1988, que estabelece a adição/exclusão do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido ao resultado do exercício.

Este dispositivo deixa patente que, também, na base de cálculo da CSLL deve ser neutro o resultado da equivalência patrimonial.

O art. 2º da Lei nº 7.689.1992, estabelece, *verbis*:

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço; c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

§ 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.

A despesa de amortização do ágio é indedutível na apuração da base de cálculo da CSLL, por força dos itens 1 e 4 do dispositivo acima transcrito, os quais deixam claro a finalidade da norma de tornar neutro o resultado da equivalência patrimonial na apuração da CSLL.

A avaliação do investimento pelo Método da Equivalência Patrimonial MEP influencia o cálculo da CSLL em caso de alienação ou liquidação do investimento, já que esse seria o valor contábil do investimento a ser considerado.

Assim, se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, conclui-se que a amortização que reduz o ágio/deságio deve compor o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, e quer este seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSLL, como dispõem expressamente os itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/88.

Extraem-se iguais fundamento do voto da i. Conselheira Adriana Gomes Rego, ao proferir o voto vencedor do Acórdão n.º 9101003.002, de 08/08/2017, conforme os excertos abaixo, *verbis*:

[...]

1. Dedutibilidade das despesas com amortização de ágio da BC da CSLL

O Relator cita o acórdão 9101002.310 nas suas razões de decidir. Mantenho as razões de decidir expostas no voto vencido daquele acórdão, o qual foi de minha relatoria.

O Decreto-Lei n.º 1.598/1977 cumpre função estruturante no regramento da avaliação de investimentos pelo MEP, estabelecendo regras de contabilização que dizem com a neutralidade de seus efeitos na determinação do lucro tributável.

Em outras palavras, quis o legislador dizer que as contrapartidas da amortização do ágio ou deságio são lançadas como despesas (ou receitas), porém devem ser adicionadas ou excluídas, conforme o caso, da apuração do lucro real, justamente para que o ágio ou deságio só tenha influência por ocasião da alienação ou liquidação do investimento.

Não faz sentido, assim, admitir que as disposições do DecretoLei n.º 1.598/1977 sobre os efeitos tributários da avaliação de investimentos pelo MEP, inclusive no que toca à amortização do ágio, não encontrem eco na apuração da CSLL, apenas por serem feitas algumas referências em seus dispositivos ao "lucro real".

É de se considerar, também, que o Decreto-Lei n.º 1.598/1977, que, como se viu foi editado com o fim de "*adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976)*", é anterior à CSLL, introduzida no ordenamento jurídico em 1988, pela Lei 7.689.

Nesse contexto, tem-se ainda que, se o art. 57 da Lei n.º 8.981/1995, ao estabelecer que se aplicam à CSLL "*as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (...) mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor*", não tem o condão de estabelecer uma absoluta identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, dele não se pode extrair que o fato de a legislação específica da CSLL não reproduzir o comando do art. 25 do DecretoLei n.º 1.598/1977 em sua literalidade implica permissão de dedução.

Outro argumento em favor da indedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL é o de que a neutralidade da avaliação dos investimentos pelo método da equivalência patrimonial em relação a essa contribuição **está plasmada nas disposições do art. 2º da Lei n.º 7.689, de 1988, na medida em que os itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º do artigo em questão comandam a adição do resultado negativo e a exclusão do resultado positivo decorrentes da avaliação de investimentos pelo MEP**. Senão, vejamos:

[...]

Ora, a neutralidade da amortização do ágio/deságio é consequência lógica da neutralidade do MEP em si, uma vez que o ágio (ou deságio) é, como se viu, desdobramento do investimento, sendo que sua amortização tem o condão de reduzi-lo.

[...]

É de se concluir, por conseguinte, que a neutralidade da avaliação pelo método da equivalência patrimonial das participações societárias mantidas na investidora não se restringe ao IRPJ, tendo lugar também na determinação da base de cálculo da CSLL, razão pela qual o ágio amortizado contabilmente não pode ser deduzido da base de cálculo dessa contribuição.

[...]

Assim, para evitar a elaboração de declarações de voto e em homenagem aos princípios da celeridade e economia processual, rendo-me ao entendimento majoritário no sentido de discordar, também nesses termos, da dedução da amortização do ágio para fins da apuração da base de cálculo da CSLL.

Das multas qualificadas:

Os argumentos utilizados pela fiscalização e corroborados pela instância *a quo* para manter a qualificação das multas aplicadas acarretam a imputação de conduta dolosa às operações engendradas.

Sem embargo, há que se recordar que a hipótese de qualificação da multa aplicada está contida no artigo 44, I, e seu § 1º, da Lei nº 9.430/96¹, *verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.
(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Por sua vez, os referidos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 são os que abaixo se reproduz:

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

¹ A redação original desse dispositivo, abaixo transcrita, apesar de um pouco distinta, não altera o entendimento pronunciado na sequência.

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

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

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

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

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

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

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

Portanto, a qualificação (duplicação) da multa não decorre de nova infração. Ela surge quando a falta de pagamento ou recolhimento, a falta de declaração ou a declaração inexata estiver associada a uma das condutas típicas definidas como sonegação, fraude ou conluio. Tais condutas supõem a inequívoca constatação de dolo, elemento essencial do tipo, no seu mais puro sentido penal. Nas palavras de Marco Aurélio Greco²:

Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido - que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável - *não se trata de caso regulado pelo § 1º do artigo 44, mas de divergência na qualificação jurídica dos fatos*; hipótese completamente distinta da fraude e da sonegação a que se referem os dispositivos para os quais o § 1º remete.

A fraude penal não se confunde com a fraude à lei (ou fraude civil). Nesta última, o contribuinte enquadra sua conduta numa norma, mas vem o Fisco e o faz em outra. É um problema de qualificação jurídica. Por sua vez, a fraude penal, assim como a sonegação, são condutas típicas do direito penal também caracterizadas como crimes contra a ordem tributária (artigos 1º e 2º, I, da Lei nº 8.137/90). Tanto é que o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 ressalva a aplicação de outras penalidades criminais.

Quanto à sonegação, não há dúvidas. Só se concretiza depois de ocorrido o fato gerador da obrigação tributária. Isso porque sua hipótese prevê uma conduta voltada para impedir ou retardar o “conhecimento”, pelo Fisco, “da ocorrência do fato gerador” ou “das condições pessoais de contribuinte”.

A fraude, por outro lado, suscita mais dúvidas. A redação do artigo 72 da Lei nº 4.502/64 pode ser dividida em duas partes.

Na primeira parte, tem-se as condutas de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. “Impedir ou retardar” é diferente de “não realizar”. Nos casos de planejamentos tributários, o contribuinte julga que sua conduta é alcançada por outro enquadramento legal e não pela hipótese do fato gerador. Como ensina Marco Aurélio Greco, essa parte do dispositivo legal tem sua aplicação restrita às situações em que “tiverem sido realizados atos que, substancialmente, representem o núcleo da definição do fato gerador, de modo que a sua ‘ocorrência’ seja mera etapa subsequente, e quase que inexorável, a introdução

² Cf. Marco Aurélio Greco ..., p. 253.

pelo contribuinte (ou outrem) de atos ou omissões que não permitam o aperfeiçoamento daquele fato gerador que iria ocorrer”. Afinal, só se impede ou se retarda algo que está em curso³.

Nas situações de planejamento tributário, quando há alusão a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, novamente, tem-se condutas que só se concretizam depois que este tenha ocorrido. É que só se pode excluir ou modificar algo que já exista⁴.

Nas situações de planejamento tributário, normalmente, invoca-se a ocorrência da simulação para sustentar a qualificação das multas aplicadas. No entanto, esse conceito pode estar presente em duas situações distintas: quando há simulação do próprio negócio jurídico ou quando há simulação da causa do negócio jurídico.

No primeiro caso, há o requisito da mentira ou falseamento acerca de aspectos relevantes do negócio jurídico. As partes declaram algum aspecto que seja falso, portanto, aparente ou simulado. Trata-se, com efeito, das hipóteses em que se concretizam condutas como a sonegação ou a fraude penais. Estamos, assim, no campo dos planejamentos tributários evasivos.

Por outro lado, quando só há o vício da causa, situações em que se verificam os planejamentos tributários inoponíveis ao Fisco, inexistem condutas maculadas pela mentira ou falseamento de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas. A causa real dissimulada (economizar tributo), que prepondera sobre a causa comercial simulada, não deixa de ser lícita.

No presente caso, a fiscalização sustenta a qualificação da multa com base na ideia de haver conduta fraudulenta no planejamento tributário engendrado. Mas, não aponta qualquer falseamento de aspectos relevantes nessa situação.

Nada obstante, como já exposto, se isso não aconteceu, não posso concordar com a qualificação da conduta nas figuras da sonegação ou da fraude penais. Ainda que a contabilização do ágio futuramente aproveitado tivesse se dado por intermédio de uma empresa veículo, o negócio jurídico subjacente estaria maculado meramente pelo vício da causa. Não decorre daí que houve falsidade material na sua execução. Muito menos que houve conduta concretizada após a ocorrência do fato gerador (sonegação ou segunda parte da fraude) ou conduta concretizada no iter formativo do fato gerador (primeira parte da fraude).

Por tais razões, afastado a qualificação das multas aplicadas.

- Das multas isoladas sobre estimativas não recolhidas:

Quanto à matéria, sigo o entendimento que rejeita a aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

³ Ibidem, p. 258.

⁴ Ibidem, p. 259.

Nesse sentido, pela clareza da argumentação empreendida, peço vênia para reproduzir trecho, conquanto extenso, do voto proferido pela ilustre Conselheira Karem Jureidini Dias no julgamento realizado em 15/08/2012 (*Acórdão n.º 9101-01.455*):

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, *verbis*⁵:

“**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:

(...)

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.”

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

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

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

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

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

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

⁵ Redação Original:

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

§ 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.

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.”

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

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. "É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96" (AgRg no REsp 694278RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.”

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

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

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes:

REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

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

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

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento

de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que tratase, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei n.º 11.488/07, o *caput* do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso n.º 105-139.794, Processo n.º 10680.005834/2003-12, Acórdão CSRF/01-05.552, *verbis*:

“Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução do tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido”.

É bem verdade que melhor seria se a penalidade em comento fosse tratada como uma pena aplicada pela postergação do pagamento de imposto ou contribuição, mas existe regra específica para o caso de ausência de pagamento ou pagamento a menor de antecipação devida de IRPJ e CSLL, sobrepondo-se, portanto, à regra da postergação.

Adotada a premissa de que a imputação da multa isolada tem por fundamento norma primária sancionadora, em cuja hipótese está o descumprimento de obrigação principal, então a multa isolada é prevista para as hipóteses de não recolhimento ou recolhimento a menor do tributo na forma antecipada. Entendo que não há como se admitir que o valor da antecipação seja, após o encerramento do ano-calendário, um tributo isolado. A antecipação não é inconstitucional, nem ilegal. Isto porque, como o próprio nome enseja, é mera antecipação de tributo – IRPJ e CSLL – apurado de forma definitiva após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração na forma de lucro real anual.

O disposto no artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei n.º 9.430/96 veicula norma que estabelece a imputação de penalidade isolada pelo não recolhimento de IRPJ e CSLL, de forma antecipada. Dado o fato do não recolhimento do tributo no prazo estipulado para sua antecipação, deve ser imputada a multa isolada.

No conseqüente desta norma resta claro que, como critério pessoal, tem-se de um lado o contribuinte sujeito ao pagamento da antecipação, de outro a União como sujeito ativo. Como critério quantitativo tem-se o percentual atual de 50% do tributo devido e não pago. Utiliza-se o termo tributo porque a sanção é aplicada sobre o descumprimento de obrigação principal.

Neste passo, até o encerramento do ano-calendário o que se tem por tributo devido é o IRPJ e a CSLL, apurados conforme cálculo previsto para antecipação. Já após o encerramento do ano-calendário e apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro real, não há como negar que o montante do tributo devido é aquele definitivamente apurado, após as adições, exclusões e compensações previstas em lei.

Considerando que o IRPJ e a CSLL são auferidos ao final do ano-calendário, sendo provisório o montante calculado nas antecipações, conclui-se que:

i) Quando a multa isolada é aplicada durante o ano-calendário, a base é o tributo até então apurado, conforme cálculo das antecipações, já que outro não existe a substituí-lo por definitividade naquele momento.

ii) Quando a multa isolada é imputada após o encerramento do ano-calendário e apuração definitiva do tributo devido, sem dúvida a hipótese de aplicação é a mesma, falta de recolhimento das antecipações, não obstante, sua base de incidência terá por limite o valor do tributo definitivamente apurado.

Nem há que se imaginar que se nega vigência à norma em questão. O que ocorre é a eliminação, pela interpretação, de eventual contrariedade. Ressalte-se que não se trata sequer de contradição, mas de mera e aparente contrariedade. Isto porque, tanto a multa isolada, quanto a multa de ofício têm seu lugar, bem como a multa isolada pode ser aplicada inclusive após o encerramento do ano-calendário, mas, em se tratando de multa de natureza tributária, a base é o tributo que deixou de ser recolhido. Este tributo – IRPJ e CSLL – é aquele apurado conforme cálculo de antecipação até o encerramento do período e é aquele apurado pelo lucro real após o encerramento do período.

Neste ponto, peço vênias para novamente transcrever trecho do voto do brilhante Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, proferido no julgamento do recurso n.º 105-139.794, já mencionado anteriormente, *verbis*:

“(…) Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário.

Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte. Se não há tributo devido, tampouco há base de cálculo para se apurar o valor da penalidade.(…)”

Se o lançamento é efetuado antes do fim do exercício – portanto antes dos ajustes / apuração do lucro, base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos – a base para imposição da sanção é aquela devida por antecipação e calculada até aquele momento. Naquele momento, inclusive, não há autorização para constituição de obrigação principal definitiva – tributo – especialmente porque o mesmo ainda não se quantificou definitivamente porque não concluído o fato gerador. Nestes termos dispõe o *caput* do artigo 15 da Instrução Normativa n.º 93/97, *verbis*:

“Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.”

De outra feita, em momento posterior ao encerramento do ano-calendário, já existe quantificação do tributo devido definitivamente pelos ajustes determinados em legislação de regência, então esta é a limitação ao critério quantitativo da imposição de multa isolada.

Vale destacar a lição de Marco Aurélio Greco a respeito do tema, *verbis*:

“(…) mensalmente o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (art. 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisória de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dele não pode se distanciar – que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.891/95)”. (In: “Multa Agravada em Duplicidade” São Paulo, Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 159).

Tampouco é de se questionar esta interpretação com base no fato de que a multa em questão é aplicável até mesmo em casos de apuração de base negativa da CSLL e de prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente, conforme dispõe a alínea “b”, do inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, anteriormente capitulado no § 1º do citado artigo.

O direito, *in casu*, deve ser analisado à luz da relação de coordenação existente entre a norma veiculada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 e aquela veiculada pelo artigo 39, parágrafo segundo, da Lei nº 8.383/91, *verbis*:

“Art. 39. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento, até o último dia útil do mês subsequente, do imposto devido mensalmente, calculado por estimativa, observado o seguinte:

(…)

§ 2º A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal estimado, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso.(…)”

Referido dispositivo, conforme é possível constatar, autoriza que o contribuinte interrompa ou reduza os pagamentos devidos por antecipação desde que demonstre, por meio de balancete mensal, que o valor da estimativa anteriormente paga e, portanto, acumulada no período, excede o valor do tributo apurado com base no lucro ajustado no período em curso.

Assim, a exegese que se extrai dos comandos legais contidos no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, mesmo após as alterações inseridas pela Lei nº 11.488/07, é aquela segundo a qual o lançamento da multa isolada pode ser feito em duas hipóteses:

(i) Antes da apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, quando a base para a imposição da multa observará um dos seguintes critérios: (i.1) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir da margem setorial (o percentual definido em lei) da receita bruta acumulada; ou (i.2) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir do balanço de redução ou suspensão (neste último caso, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL).

(ii) Após a apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, somente se ficar constatado que houve parcela daquele tributo devido que deixou de ser paga na forma de antecipação (quando deveria ter sido paga nesta forma), mas foi paga no ajuste. A base para a imposição da multa corresponderá exatamente ao valor da mencionada parcela. Não se admite, por óbvio, que tal base supere o valor do tributo devido apurado. Assim, há que se verificar se os valores de estimativa a pagar foram deduzidos na apuração anual. Em caso positivo, isto significa que o tributo devido não foi recolhido nem como estimativa nem como resultado do ajuste, portanto, não se trata de cobrar multa isolada, mas, sim, de cobrar o tributo acompanhado da multa proporcional. Em caso negativo, isto significa que o tributo não foi recolhido como estimativa, mas foi recolhido como resultado do ajuste, portanto, é cabível a multa isolada. Contudo, a base para a imposição da multa deverá corresponder ao valor da estimativa não paga que deixou de ser deduzida na apuração anual do imposto devido. Não se admite, também, que essa base supere o valor do imposto devido calculado na apuração anual.

A impossibilidade de lançamento da multa isolada concomitantemente com a multa proporcional é explicada na sequência do voto:

CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO

Por tudo quanto exposto na interpretação da norma que dispõe sobre a multa isolada em razão do não pagamento, ou pagamento a menor de antecipações, conclui-se que esta é devida e calculada sobre a obrigação principal até então apurada. O mesmo ocorre com a multa de ofício que acompanha o lançamento referente à totalidade ou diferença de tributo que deixou de ser constituído pelo contribuinte, ao final do ano-calendário.

Verifico identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias, pois ambas alcançam o contribuinte – sujeito passivo – e têm por critério material o descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido.

Inevitável, portanto, concluir-se que impor sanção pelo não recolhimento do tributo apurado conforme lançamento de ofício que apura IRPJ e CSLL devidos ao final do ano-calendário e impor sanção pelo não recolhimento ou recolhimento a menor das antecipações devidas, relativamente aos mesmos tributos, é penalizar o mesmo contribuinte duas vezes por ter deixado de recolher integralmente o tributo devido. Portanto, nestes casos, uma penalidade é excludente da outra.

Se o que prevalece para fins de quantificação da obrigação principal é o valor decorrente da apuração final, consolidada e definitiva do tributo – justamente porque as antecipações são apurações provisórias do mesmo tributo – também assim deve ser em relação a aplicação das penalidades: prevalece a multa aplicada quando o contribuinte não recolhe o tributo devido em conformidade com a apuração definitiva.

Além disso, é inegável que no caso em análise a aplicação da multa isolada é mera penalização de conduta meio de deixar de recolher tributo, uma vez que, por meio do mesmo lançamento, foi constituída, também, multa de ofício pelo não recolhimento de tributo apurado quando da consolidação da obrigação principal devida no exercício e não constituída/recolhida pelo contribuinte.

Neste ponto vale destacar outro trecho do bem elaborado voto proferido pelo Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, em julgamento já referido, realizado

nesta mesma Turma, a respeito da matéria ora sob análise, tratando do princípio da consunção da conduta-meio pela conduta-fim, *verbis*:

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

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

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam “princípio da consunção”. (Recurso do Procurador nº 105139.794– Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Rel. Marcos Vinícius Neder de Lima – Sessão de 04/12/2006)

Adicionalmente, vale notar que é possível valorar as duas penalidades e estabelecer qual delas deve ser aplicável porque, em casos como o ora analisado, senão em razão da identidade de critérios pessoal e material das duas penalidades, ou por força da impossibilidade de se apenar conduta meio e conduta fim, também porque a lei que estabelece as referidas multas não determina expressamente que deve haver concomitância.

A lei não estabelece concomitância, não se tratando *in casu* de contradição. E como não há determinação legal de que ambas sejam aplicadas, o que vemos é um caso de aparente contrariedade. Ou seja, há aplicação normativa por excludência, segundo o que se determina a aplicação de uma ou de outra penalidade, a depender do caso, da valoração do bem maior a ser protegido, e das condutas incorridas pelo contribuinte. Se somente houve falta de recolhimento das antecipações esta é a conduta fim. Se, por outro lado, o contribuinte além de não recolher as antecipações, também deixou de constituir/recolher o tributo devido conforme a apuração definitiva, ocorrida após o encerramento do ano-calendário, então aquela é conduta-meio desta que é a conduta-fim.

Destarte, há concomitância se multas isolada e proporcional forem aplicadas como consequência da não antecipação de parcela do tributo devido que também não foi paga no ajuste. Isso ocorre, por exemplo, quando se verifica uma omissão de receita. A receita excluída no cálculo da estimativa é uma etapa preparatória do não pagamento do tributo devido no balanço final do mesmo ano-calendário. O mesmo fenômeno ocorre quando se efetua uma glosa de despesa que havia sido incluída no cálculo da estimativa apurada em balanço de suspensão ou redução. O impacto que a não antecipação causa na apuração do tributo devido é devidamente penalizado pela multa proporcional.

Observe-se que esse entendimento foi confirmado pela Súmula CARF nº 105, *verbis*:

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

Mesmo que se defenda que esta súmula não se aplica aos fatos geradores posteriores à edição da Medida Provisória n.º 351/07, a qual foi convertida na Lei n.º 11.488/07, como já ressaltado, o entendimento aqui firmado permanece inabalado com as alterações promovidas pelos referidos estatutos legais.

E as duas Turmas do Superior Tribunal de Justiça (STJ) têm também chancelado esse mesmo entendimento já no âmbito das alterações promovidas pela Lei n.º 11.488/07. Confira-se:

REsp n.º 1496354/PR, Julgado pela 2ª Turma em 17/03/2015, Relator: Min. Humberto Martins:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.
2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.
3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".
4. A multa na forma do inciso II é cobrada 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; (Incluída pela Lei n.º 11.488, de 2007) e 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. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".
5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.
6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

AgRg no REsp 1499389 / PB, Julgado pela 2ª Turma em 17/09/2015, Relator: Min. Mauro Campbell Marques:

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

1. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp n.º 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo.

2. Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

3. Agravo regimental não provido.

Trecho de decisão monocrática proferida pela Min. Regina Helena Costa, da 1ª Turma, no REsp n.º 1583275 - SC, Publicada em 25/05/2016:

No caso, verifico que o acórdão recorrido está em sintonia com a orientação da jurisprudência desta Corte segundo a qual a multa de ofício, (art. 44, I, da Lei n. 9.430/96) aplica-se aos casos de 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 as multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido, sendo esta absorvida por aquela, em atendimento ao princípio da consunção.

No caso em apreço, a fiscalização lançou as multas isoladas pelo não pagamento das estimativas recalculadas como decorrência das infrações autuadas. Essas mesmas infrações impactaram a apuração feita pela fiscalização dos tributos devidos no final do ano-calendário. Trata-se, portanto, de concomitância.

Por isso, afasto as multas isoladas sobre estimativas.

Dispositivo:

Pelo exposto, oriento meu voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar: (i) a qualificação das multas proporcionais; e (ii) as multas isoladas sobre estimativas.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio