



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720512/2014-57
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.521 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 04 de abril de 2023
Recorrentes BANCO VOLKSWAGEN S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. FUNDAMENTO AUTÔNOMO NÃO ATACADO.

Não se conhece do recurso especial que não logra demonstrar a necessária divergência jurisprudencial em relação a um fundamento jurídico autônomo constante do acórdão recorrido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012

GLOSA DE DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE “ÁGIO INTERNO”. MULTA QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO.

Considerando que, à época dos fatos geradores, a ineditilidade do dito *ágio interno* era no mínimo duvidosa, incabível a qualificação da penalidade (de 75% para 150%), afinal a interpretação em prol de sua dedução fiscal está longe de caracterizar conduta fraudulenta ou sonegação.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO A PARTIR DE 2007. EXIGÊNCIA DEPOIS DO ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. LEGALIDADE.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. No mérito, acordam em: (i) em relação à multa qualificada, por maioria de votos, negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, vencida a conselheira Edeli Pereira Bessa que votou por dar-lhe provimento; votou pelas conclusões do voto do relator o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado; (ii) em relação à multa isolada, por voto de qualidade, dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Livia De Carli Germano, Alexandre Evaristo Pinto e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que votaram por negar-lhe provimento; votou pelas conclusões do voto vencido o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou ainda intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Fl. 3 do Acórdão n.º 9101-006.521 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 16327.720512/2014-57

Relatório

Trata-se de recursos especiais (fls. 3.822/3.894 e 3.949/3.987) interpostos pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") e pela contribuinte em face do Acórdão n.º **1401-001.899** (fls. 3.772/3.802), complementado pelo Acórdão n.º **1401-003.541** (fls. 3.915/3.920, proferido em sede de embargos inominados), os quais deram parcial provimento ao recurso voluntário com base nas ementas transcritas a seguir:

Acórdão n.º 1401-001.899:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2011, 2012

ÁGIO INTERNO. AUTONOMIA ENTRE EMPRESAS DO GRUPO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Os elementos constantes dos autos demonstram a subordinação jurídica e econômica entre as empresas do grupo caracterizando, sem envolver terceiros independentes, o denominado ágio interno, o que impossibilita se dizer que houve uma verdadeira "aquisição" envolvendo algum sacrifício econômico, pois não é dado a alguém adquirir algo de si mesmo.

VALOR DE MERCADO. PROVA.

As provas coligidas aos autos não são suficientes para demonstrar que o preço praticado na operação seria o mesmo acordado entre partes não relacionadas, envolvidas nas mesmas transações ou em transações similares, nas mesmas condições ou em condições semelhantes, no mercado aberto.

ÁGIO. SEQUÊNCIA DE OPERAÇÕES. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

O conjunto dos elementos de prova dos autos indicam que as operações societárias não possuem propósito negocial e foram estruturadas com o objetivo de obter vantagens tributárias.

NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO. INOPONIBILIDADE AO FISCO.

O fato de ser um negócio jurídico indireto não traz a consequência direta de tornar eficaz o procedimento da interessada, pois essa figura não é oponível ao fisco quando visar apenas a mera economia de tributos.

NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO. MULTA.

No negócio jurídico indireto, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64.

MULTA ISOLADA

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

Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

É cabível a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício, pois a teor do art. 161 do Código Tributário Nacional sobre o crédito tributário não pago correm juros de mora. Como a multa de ofício também constitui o crédito tributário sobre ela também

necessariamente incide os juros de mora na medida em que também não é paga no vencimento.

CSLL. COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA DA CSLL. FORMAÇÃO DO SALDO. DECORRÊNCIA DE OUTROS PROCESSOS.

Tratando-se de infração reflexa, a compensação indevida do saldo de base negativa da CSLL perde sua razão de ser quando outros julgados que interferiram na formação desse saldo foram decididos no CARF favoravelmente à Recorrente, devendo o saldo ser restabelecido na exata medida das reversões efetuadas naqueles processo.

Acórdão nº 1401-003.541:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2011, 2012

CSLL. COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA DA CSLL. FORMAÇÃO DO SALDO. DECORRÊNCIA DE OUTROS PROCESSOS.

Tratando-se de infração reflexa, a compensação indevida do saldo de base negativa da CSLL deve ser ajustada quando outros julgados que interferiram na formação desse saldo foram decididos no CARF favoravelmente à Recorrente, devendo o saldo ser restabelecido na exata medida das reversões efetuadas naqueles processo.

Em síntese, o litígio decorre de Autos de Infração (fls. 2.120/2.152) que exigem IRPJ e CSLL, acrescidos de multa qualificada de 150% e multas isoladas sobre as estimativas apuradas, referentes aos anos base de 2011 e 2012, em razão da constatação das seguintes infrações:

- *Indedutibilidade do ágio interno. Glosa dos dispêndios apropriados a título de amortização de ágio, decorrentes dos atos de: (1.1) aquisição, por Volkswagen Leasing S/A ("VWL"), das ações do Impugnante ("BVW") por preço superior ao valor patrimonial, fundamentado em laudo de rentabilidade futura e (1.2.) ulterior incorporação de VWL pela nova investida. A Fiscalização afirma que o ágio apurado decorreu de operações simuladas entre empresas do grupo Volkswagen e, portanto, não poderiam fundamentar a dedução no resultado tributável. Sem prejuízo de referida assunção, para parte do montante apropriado em 2012, concluiu que a impossibilidade de dedução fiscal também teria fundamento na circunstância de compreender parcela cujo valor, para efeito contábil, já havia sido baixado antes de VWL ter sido incorporada por BVW; e*

- *Glosa da compensação de prejuízo fiscais e bases negativas de períodos anteriores por serem supostamente inexistentes.*

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 2.153/2.194):

(...)

Transcrevemos a seguir excerto do Termo de Verificação Fiscal original que por si só esgota a matéria e demonstra a incorreção da dedução da amortização de ágio pelo BVW nos anos-calendário 2011 e 2012.

(...)

O interesse inicial desta fiscalização era concernente à verificação da regularidade da exclusão na apuração do Lucro Real no ano calendário 2008 de amortização de ágio escriturado quando da aquisição pela VWL do controle acionário do BVW ocorrida no ano-calendário 2007. Transcrevemos a seguir excerto do mencionado no item "1. Contexto Operacional" das Demonstrações Financeiras publicadas da Volkswagen

Leasing S.A. Arrendamento Mercantil - doravante VWL relativas ao ano calendário 2007:

“.....As operações da instituição são conduzidas no contexto de um conjunto de empresas ligadas a Volkswagen no Brasil. As empresas que compõem o Conglomerado Financeiro Volkswagen mantém o processo de reestruturação societária iniciado no ano de 2005, **basicamente transferindo o controle acionário que estava sob o grupo automotivo no Brasil diretamente para o acionista no exterior**. O processo deve ser totalmente concluído no primeiro semestre de 2008.(grifo nosso)

Ainda nas mesmas demonstrações da VWL publicadas, destacamos excerto do item “11 Patrimônio Líquido”:

“O capital social, totalmente subscrito e integralizado, é representado por 838.715.634 ações ordinárias nominativas, com valor nominal de R\$ 1,00. (.....) Na Assembléia Geral Extraordinária de 17 de Abril de 2007, foi aprovado aumento de capital totalizando R\$ 727.680, com a emissão de 727.680.000 novas ações ordinárias nominativas, no valor nominal de R\$ 1,00 cada, homologado pelo Banco Central do Brasil em 24 de Abril de 2007 e totalmente integralizado. Na Assembléia Geral Extraordinária de 18 de Outubro de 2007, foi aprovado aumento de capital totalizando R\$ 100.000, mediante a capitalização de lucros acumulados, com a emissão de 100.000.000 de novas ações ordinárias nominativas, no valor nominal de R\$ 1,00 cada, homologado pelo Banco Central do Brasil em 21 de Dezembro de 2007.”

Tendo em vista o expressivo aumento de capital verificado em 17 de Abril de 2007, houve por bem esta fiscalização obter mais informações, em especial relativas à forma de integralização deste aumento – Termo de Intimação Fiscal nº 03 de 26 de setembro de 2011, ciência pessoal em 27 de setembro de 2011.

Após haver solicitado prorrogação de prazo – expediente de 14 de outubro de 2011 – atendeu ao solicitado conforme expedientes resposta recepcionados nesta DEINF em 07 e 16 de novembro de 2011.

Conforme item 10 do expediente resposta de 18 de fevereiro de 2011 - “Apresentar cronograma dos eventos que resultaram na reorganização societária verificada em 2008” - esclareceu:

“Quanto a este item, a ora Fiscalizada esclarece que, a Reorganização Societária do Grupo Volkswagen, que culminou com a incorporação da empresa Volkswagen Leasing S.A. - Arrendamento Mercantil pelo Banco Volkswagen S.A., ora Fiscalizada, tem origem em ampla reorganização do Grupo Volkswagen no mundo, cujo principal objetivo, foi a separação das empresas que compunham o Grupo Automotivo (fabricante de veículos) das empresas que compunham o Grupo Financeiro (instituições financeiras, arrendadoras, administradora de consórcio e etc.) como forma de criar duas grandes divisões, com autonomia na tomada de decisões e definição de estratégias relacionadas aos negócios, bem como, otimização de recursos através da sinergia da administração.

Além disso, em obediência à norma do Banco Central do Brasil, a reorganização societária resultou, também, na criação de uma empresa holding (Volkswagen Participações Ltda.) das empresas do Grupo Financeiro da Volkswagen no Brasil.

Por fim em relação à ora Fiscalizada (Banco Volkswagen), a reorganização societária permitiu uma melhor alocação dos recursos do grupo, possibilitando ao Banco Volkswagen, o aumento de suas operações em decorrência do aumento do respectivo Limite Operacional que, em suma, limita a alavancagem das instituições financeiras em razão do respectivo Patrimônio de Referência, conforme normas do Conselho Monetário Nacional e Acordo de Basiléia II.

Relacionou a seguir uma sequência de 11 eventos societários no período compreendido entre 13 de dezembro de 2005 até 29 de fevereiro de 2008, envolvendo as seguintes empresas todas pertencentes ao Grupo Volkswagen:

BVW – Banco Volkswagen S.A. (Brasil)

VWL – Volkswagen Leasing S.A. - Arrendamento Mercantil (Brasil)

VWS – Volkswagen Serviços Ltda. (Brasil)

VWB – Volkswagen do Brasil Ltda. - Indústria de Veículos Automotores (Brasil)

VWP – Volkswagen Participações Ltda. (Brasil)

VWAG – Volkswagen Aktiengesellschaft (Alemanha)

VWFSAG – Volkswagen Financial Services Aktiengesellschaft (Alemanha)

(...)

2.2 Do aumento de capital da VWL verificado em 17 de abril de 2007 e seu registro como Investimento Estrangeiro Direto.

De especial interesse fiscal o aumento de capital verificado em 17 de abril de 2007: compulsando a documentação apresentada relativa à VWL – Ata de Assembléia Geral Extraordinária de 17 de abril de 2007 - se verificou que nesta data Volkswagen Financial Services Aktiengesellschaft, doravante VWFSAG, o acionista estrangeiro com sede na Alemanha e já controlador integral da VWL, conforme posição em 02 de janeiro de 2007 acima indicada, subscreveu o montante de 727.680.000 de ações ordinárias nominativas com valor unitário de R\$ 1,00, perfazendo o total de R\$ 727.680.000,00.

Este aumento de capital foi integralizado conforme contrato de câmbio de Compra Tipo 03 Transferências Financeiras do Exterior de número 07/020463 de 16 de abril de 2007, firmado junto ao UNIBANCO – União de Bancos Brasileiros S.A., contrato este no valor de US\$ 357.583.020,00, equivalentes a R\$ 727.681.445,70, liquidado em 18 de abril de 2007, sendo a natureza da operação “CELP – Inv. Dir. Brasil – Emp no País – Aumento de Capital”, sendo o pagador no exterior Volkswagen Financial Services AG. O crédito do valor acima foi efetivado na conta corrente nº 101011-1, agência 926 do UNIBANCO, conforme extrato apresentado.

Esta operação foi registrada no sistema de controle do Banco Central do Brasil conforme telas do SISBACEN – Transação PRDE600 – Investimento Estrangeiro Direto – Declarante, relativas ao RDE-IED: IA057068.

O valor aportado pela VWFSAG na VWL em 17 de abril de 2007 foi imediatamente provisionado pela VWL nesta mesma data, provisão esta decorrente da aquisição de participação societária no BVW, conforme Termo de Transferência nº 69 do Livro de Registro de Ações e contrato de Compra e Venda de Ações, cópia simples em inglês e autenticada em português na tradução juramentada, com fechamento da transação e do câmbio em 02 de maio de 2007, conforme contrato de câmbio de venda Tipo 04 Transferências Financeiras para o Exterior de número 07/034502 de 27 de abril de 2007, firmado junto ao UNIBANCO – União de Bancos Brasileiros S.A., contrato este no valor de US\$ 357.583.020,00, equivalentes a R\$ 726.429.905,13, liquidado em 02 de maio de 2007, sendo a natureza da operação “CELP – Inv. Dir. Brasil – Emp no País – Transf Titularidade”, sendo o recebedor no exterior Volkswagen AG.

*Cabe observar que imediatamente, em 18 de abril de 2007, os recursos financeiros foram aplicados no próprio UNIBANCO, conforme extrato de “CONTA INVESTIMENTO” de número Agência 926 conta 101011-1 – nº documento 5155363 e 5444645, histórico “*TRANSFERÊNCIA PARA INVESTIMENTO”, valores de R\$ 715.558.845,37 e R\$ 12.122.600,12 respectivamente, total de R\$ 727.681.445,49.*

Em 02 de maio de 2007, 14 dias após a aplicação, houve resgate, inicialmente creditado na mesma conta corrente, nº documento 0904753, histórico “TRANSFERÊNCIA DE INVESTIMENTO” no valor de R\$ 726.429.909,30 e imediatamente transferido para o mesmo UNIBANCO, agência 0926, “CONTA CORRENTE” de número 103144-8 – nº documento 0890110, histórico “TRANSFERÊNCIA DE INVESTIMENTO” no valor de R\$ 726.429.909,31, sendo então efetivada a remessa cambial ao exterior pela aquisição de participação acionária.

Em 14 de maio de 2007 foi debitada na conta corrente 103144-8 CPMF no montante de R\$ 2.760.433,64, relativa à remessa de R\$ 726.429.909,31.

A seguir o quadro com a evolução do controle acionário e do capital social do BVW, sendo que o aumento de capital da ordem de R\$ 174.127.835,27 verificado em 29 de

fevereiro de 2008 foi decorrente da incorporação do acervo líquido da VWL, conforme será explicitado mais adiante.

(...)

Em síntese, os recursos financeiros externos oriundos da Alemanha aportados pela VWFSAG na VWL em 18 de abril de 2007 foram no curto espaço de 14 (quatorze) dias repatriados à mesma Alemanha, desta vez em favor da VWAG.

Em atendimento ao item 4 do Termo de Intimação Fiscal nº 03 relativo à vinculação das sociedades estrangeiras VWAG e VWFSAG, informou, expediente resposta de 07 de novembro de 2011:

“Em atendimento ao presente item, informamos que a empresa Volkswagen Aktiengesellschaft – VWAG é acionista controladora da empresa Volkswagen Financial Services Aktiengesellschaft – VWFSAG. Cabe informar que as empresas em questão, possuem papéis distintos dentro do Grupo Volkswagen em âmbito mundial, o que também se aplica no Grupo Volkswagen no Brasil. (grifo nosso)

Considerada a vinculação acima descrita, conclui-se que o recurso financeiro apenas transitou pelo Brasil, sendo originado pela VWFSAG e destinado à VWAG, todas interligadas entre si e componentes do Grupo Volkswagen sob liderança da própria VWAG.

(...)

2.3 Da apuração de ágio pela VWL na aquisição de participação acionária no BVW no valor de R\$ 228.336.098,32 e posterior incorporação da VWL pelo BVW com expurgo no patrimônio líquido da VWL de R\$ 535.689.440,42 mais R\$ 194.085.683,56 referentes ao investimento e ágio a amortizar que a VWL possuía no BVW em 29 de fevereiro de 2008.

2.3.1 – Da compra de participação acionária e apuração do ágio – 17 de abril de 2007.

(...)

Em apertada síntese, em 17 de abril de 2007, a VWL aumentou seu capital com aporte de recursos de seu controlador estrangeiro – VWFSAG e, na mesma data, utilizou estes recursos na aquisição de 70,15% de participação societária no BVW, apurando ágio no valor de R\$ 228.336.098,32 com alegação de fundamentação em rentabilidade futura.

Apresentou cópia simples de laudo de avaliação de emissão de KPMG Corporate Finance Ltda., datado de 26 de março de 2007, onde consta 28 de fevereiro de 2007 como data base e a avaliação a valor presente do BVW em R\$ 941.269 mil.

(...)

Observa-se que a Fiscalizada apresentou dois laudos, de forma sumária e não completa como solicitado no item 10 do Termo de Intimação Fiscal nº 05, inicialmente um datado de 26 de março de 2007 em que o valor do BVW era da ordem de R\$ 941 milhões e um segundo, datado de 23 de março de 2007, ou seja, três dias antes, o qual afirma “atualizar” o laudo anteriormente apresentado, no qual o valor do BVW, em três diferentes cenários de crescimento equivalem a R\$ 886 milhões, R\$ 936 milhões ou R\$ 986 milhões. Todos estes valores contemplam dedução a título de “potenciais ajustes”, no montante de R\$ 117 milhões.

2.3.2. Da transferência da VWL para a VWP da participação societária no BVW em 23 de outubro de 2007.

Em 23 de outubro de 2007 o controle acionário da VWL foi transferido pela VWFSAG para a VWP, sendo que a própria VWFSAG, que já detinha seu controle passou a deter 99,9998% das cotas da VWP.

(...)

2.3.3 Da incorporação da VWL pelo BVW em 29 de fevereiro de 2008 e início de amortização do ágio.

Ato seguinte, em 29 de fevereiro de 2008 a controlada BVW incorpora sua controladora VWL, a valores contábeis com data base de avaliação em 31 de janeiro de 2008, conforme documentação societária apresentada – atas de assembleias gerais extraordinárias realizadas em 29 de fevereiro de 2008 da VWL e BVW, Instrumento Particular de Protocolo e Justificação de Incorporação da VWL pelo BVW e Laudo de Avaliação da VWL em 31 de janeiro de 2008.

Destaca-se da página 5 do Laudo de Avaliação citado as seguintes tabelas e observações, referentes à apuração do acervo líquido da VWL incorporado ao patrimônio do BVW, no valor de R\$ 174.127.835,93:

	Valor R\$	Obs.
<i>Patrimônio Líquido Total da VWL</i>	<i>897.610.415,17</i>	
<i>(+) Reversão do dividendo proposto</i>	<i>6.292.544,74</i>	<i>(a)</i>
<i>(-) Provisão para garantia de dividendos</i>	<i>-194.085.683,56</i>	<i>(b)</i>
<i>Total do patrimônio Líquido ajustado</i>	<i>709.817.276,35</i>	

“Observações:

(a) O valor contábil dos dividendos propostos pela VWL a serem revertidos após aprovada a incorporação é de R\$ 6.292.544,74 (seis milhões, duzentos e noventa e dois mil, quinhentos e quarenta e quatro reais e setenta e quatro centavos).

(b) O valor contábil da provisão para garantia de dividendos a ser constituída em conformidade com a Circular da Diretoria Colegiada do Banco Central do Brasil nº 3017/2000 após aprovada a incorporação é de R\$ 194.085.683,56 (cento e noventa e quatro milhões, oitenta e cinco mil, seiscentos e oitenta e três reais e cinquenta e seis centavos)

Além disso, tendo em vista que no valor do patrimônio líquido aqui demonstrado inclui-se o montante de R\$ 535.689.440,42 (quinhentos e trinta e cinco milhões, seiscentos e oitenta e nove mil quatrocentos e quarenta reais e quarenta e dois centavos), correspondente ao investimento que a **VWL** possui no **BANCO VW**, necessário se faz expurgar o referido valor do patrimônio líquido ora avaliado, para então encontrar o acervo líquido a ser efetivamente incorporado:

	Valor R\$
<i>Total do Patrimônio Líquido Ajustado</i>	<i>709.817.276,35</i>
<i>(-) Investimento da VWL no Banco VW</i>	<i>-535.689.440,42</i>
<i>Total do Acervo Líquido a ser incorporado</i>	<i>174.127.835,93</i>

Cabe ressaltar que o valor de R\$ 194.085.683,56 indicado como “Provisão para garantia de dividendos” nada mais é que o saldo contábil líquido indicado pelo BVW na conta 2.4.1.10.00.001 “Ágios Incorp BVW – R\$ 228.336.098,32 referentes ao ágio inicialmente apurado menos R\$ 34.250.414,76 referentes à amortização acumulada na VWL.

Conclui-se que o total dos valores expurgados do patrimônio líquido da VWL quando de sua incorporação em 29 de fevereiro de 2008 – R\$ 729.775.123,98 relativos ao somatório do ágio a amortizar mais o saldo contábil do investimento da VWL no BVW acima indicados – equivalem ao valor do aumento de capital da própria VWL, R\$ 727.680.000,00 realizado em 17 de abril de 2007.

Verificando o respectivo LALUR constata-se que no ano-calendário 2008 o BVW amortizou a título de ágio o valor de R\$ 41.861.618,04 – página 71 do LALUR conta Provisão para Perdas Ágio BVW, excluído na parte A R\$ 194.085.683,56 e incluído na parte A R\$ 152.224.065,52.

Neste Termo de Verificação Fiscal nos ateremos tanto ao tratamento tributário a ser dispensado ao aumento de capital verificado em 17 de abril de 2007 acima indicado, como também aos demais aspectos tributários decorrentes da incorporação da VWL pelo BVW verificada em fevereiro de 2008.

3. DO DIREITO APLICÁVEL

(...)

3.2 Da manutenção desde o início do controle societário do BVW pelo seu controlador de fato, a empresa estrangeira VWAG.

Na reorganização societária foram realizadas operações estruturadas em sequência para que aparentemente fosse entendido que existiu uma aquisição com ágio.

Porém, quando analisado o conjunto dos atos, identificamos que o controle acionário do BVW nunca mudou. A simulação é incontestável. A posição acionária do BVW em 13 de dezembro de 2005 já conferia à VWAG a totalidade do seu controle, conforme demonstrado no quadro a seguir:

(...)

Da mesma forma a situação em 17 de abril de 2007, data de aumento de capital da VWL :

(...)

Da mesma forma a situação em 02 de maio de 2007, data de efetivação da aquisição do controle acionário do BVW:

(...)

3.3 Da unicidade operacional do BVW e VWL e caracterização da VWL como empresa veículo

A empresa veículo na apuração do ágio foi a própria VWL, que, independentemente de participações acionárias, já estava operacionalmente unificada com o BVW, ao partilhar do mesmo endereço, do mesmo corpo diretivo – senhores Marcel Emile Fickers (Diretor) e Décio Carbonari de Almeida (Diretor Presidente), conforme fichas cadastrais da JUCESP, dos serviços de pessoal prestados pela Volkswagen Serviços – ambas sociedades declararam “zero” empregados no ano calendário 2007 nas respectivas DIPJ e até mesmo dos respectivos patrimônios para o estabelecimento de limites operacionais, conforme observado em Laudo de Avaliação do BVW de lavra da KPMG em 23 de março de 2007, mencionado no item 2.3.1 deste Termo de Verificação, onde no tópico “Descrição de determinadas premissas importantes” consta o que segue:

“O valor do negócio foi calculado considerando a distribuição anual do caixa disponível após o cumprimento dos limites operacionais. **É importante frisar que o Banco consolida o seu patrimônio líquido com a Volkswagen Leasing S.A. para fins de cálculo dos limites operacionais das duas instituições (Basiléia I).**

O Banco Volkswagen individualmente não possui patrimônio líquido suficiente para viabilizar os limites operacionais de operações. Portanto, para esta avaliação, consideramos que a proporção do Ativo e patrimônio Líquido da Volkswagen leasing S.A. em relação ao Ativo e Patrimônio Líquido do Banco será constante.” **(grifo nosso).**

Em relação às demais sociedades envolvidas, e conforme já acima exposto, foi informado pela própria Fiscalizada em atendimento ao item 4 do Termo de Intimação Fiscal nº 03 relativo à vinculação das sociedades estrangeiras VWAG e VWFSAG o que segue:

“Em atendimento ao presente item, informamos que a empresa Volkswagen Aktiengesellschaft – VWAG é acionista controladora da empresa Volkswagen Financial Services Aktiengesellschaft – VWFSAG. Cabe informar que as empresas em questão, possuem papéis distintos dentro do Grupo Volkswagen em âmbito mundial, o que também se aplica no Grupo Volkswagen no Brasil. (grifo nosso).

Da análise dos fatos se conclui que a VWFSAG, detentora de 99,9998% do capital social da VWP, que no evento de 29 de fevereiro de 2008 se tornou a controladora do BVW detendo 99,999999% de seu capital social, se caracteriza apenas como uma empresa que atende à estratégia mundial do grupo Volkswagen, uma vez integralmente subordinada à VWAG, esta sim a controladora de fato do BVW desde sempre.

A inclusão da sociedade nacional VWP na linha de controle acionário do BVW é decorrente de disposições legais do Banco Central do Brasil, caso contrário também seria completamente desnecessária do ponto de vista econômico.

A demonstrada unicidade operacional da VWL e do BVW já existente previamente aos fatos, bem como a inclusão no processo de sociedades aparentemente distintas demonstram uma estratégia de simulação com o objetivo de conferir uma aura de propósito negocial aos eventos societários realizados.

3.4 Da ausência de propósito negocial na aquisição de participação societária no BVW pela VWL em 17 de abril de 2007.

Considerando o antes e o depois da reorganização societária fica claro a completa ausência de fundamentação econômica e propósito negocial na aquisição de participação societária no BVW pela VWL, ainda mais com apuração de ágio, tendo em vista a situação de ambas empresas pertencerem a um mesmo grupo econômico e já estarem operacionalmente integradas.

Para atendimento do objetivo de concentração do controle acionário das empresas no acionista do exterior, como mencionado nas notas explicativas às Demonstrações Financeiras da VWL relativas ao ano calendário 2007 e já anteriormente mencionadas neste TVF, “.....As operações da instituição são conduzidas no contexto de um conjunto de empresas ligadas a Volkswagen no Brasil. As empresas que compõem o Conglomerado Financeiro Volkswagen mantém o processo de reestruturação societária iniciado no ano de 2005, basicamente transferindo o controle acionário que estava sob o grupo automotivo no Brasil diretamente para o acionista no exterior. O processo deve ser totalmente concluído no primeiro semestre de 2008.”, bastaria a transferência do controle acionário e/ou até mesmo a incorporação de qualquer uma das sociedades pela outra, a valores contábeis.

3.5 Da ausência de propósito negocial no aumento de capital da VWL pela VWFSAG em 17 de abril de 2007

Relembrando o encadeamento dos fatos, a aquisição da participação acionária no BVW pela VWL foi concomitante ao aumento de capital levado a efeito na VWL por VWFSAG.

Ora, conforme comprovado não haver propósito negocial na aquisição de participação acionária, da mesma forma sem propósito negocial o aumento de capital a ela vinculada.

Neste sentido o fato de que, independentemente de estar de acordo com os procedimentos contábeis regulamentares, 10(dez) meses após o aumento de capital da VWL o mesmo foi expurgado quando de sua incorporação pelo BVW, conforme descrito no item 2.3 deste TVF.

Em outras palavras, no curto espaço de tempo compreendido entre abril de 2007 a fevereiro de 2008, apenas 10(dez) meses, o aumento de capital se mostrou sem fundamentação econômica, ao contrário da situação de incorporações realizadas entre partes independentes, onde se esperaria que os patrimônios das duas entidades envolvidas seriam somados, sem quaisquer expurgos.

A tabela a seguir demonstra a evolução do patrimônio líquido da sociedade inicialmente investida e posteriormente resultante, o BVW, no período de 2006 a 2008, onde se constata que o aumento verificado no período em análise se limitou à incorporação do valor do patrimônio líquido da VWL após os expurgos mais os lucros verificados nos anos calendário 2007 e 2008.

(...)

Conclui-se que o pretense aumento de capital não gerou novas riquezas para as sociedades envolvidas, VWL e BVW.

Caso se objetivasse efetivamente o aumento dos limites operacionais do BVW, como postulado pela Fiscalizada, o lógico seria que o aumento de capital da ordem de R\$

700 milhões fosse diretamente nele realizado, com a paralela criação da carteira de arrendamento mercantil, como feito, com a posterior incorporação a valores patrimoniais da VWL para atender ao objetivo de racionalização administrativa.

3.6 Da descaracterização do pretense aumento de capital como Investimento Estrangeiro Direto

(...)

Do arcabouço teórico acima apresentado destacam-se duas características principais indispensáveis para se identificar se uma transferência de recursos pode ser classificada como IDE, quais sejam, que a intenção do investidor seja que o investimento seja de longo prazo e que tenha por objetivo o controle e/ou influência nas decisões da sociedade investida.

Nenhum dos dois requisitos são atendidos pelo caso em análise.

3.6.1 Da intenção de permanência do investimento.

(...)

Ora, o pretense investimento estrangeiro na VWL efetivado em abril de 2007 foi alienado mediante operações societárias intragrupo em outubro do mesmo ano, qual seja, o aumento de capital da VWP integralizado pela VWFSAG mediante conferência de ações da VWL e posteriormente, em fevereiro de 2008, extinto quando da incorporação da VWL pelo BVW, em contradição ao pré-requisito de permanência para o enquadramento pretendido pela Fiscalizada.

3.6.2 Da influência e/ou controle nas decisões da sociedade investida

Como já sobejamente demonstrado neste TVF, todos os envolvidos nos eventos aqui descritos pertencem ao mesmo grupo econômico e portanto não é aplicável este requisito ao caso em análise.

3.7 Da descaracterização do recebimento de recursos financeiros do exterior como “Investimento Estrangeiro Direto – Aumento de Capital”, do envio de recursos financeiros para o exterior como “Aquisição de Participação Acionária – Transferência de Titularidade” e classificação das operações cambiais vinculadas como empréstimo.

De todo o acima exposto conclui-se como também simulada a declaração prestada no sistema RDE-IED de que o pretense aumento de capital na VWL efetuado em 17 de abril de 2007 deveria ser classificado como Investimento Estrangeiro Direto.

(...)

Os recursos financeiros em questão permaneceram no país por meros 14 (quatorze) dias, o investimento por ele representado se extinguiu em prazo inferior a um ano, o fundamento econômico pretendido demonstrou-se insubsistente, descaracterizando-se assim a classificação declaratória no RDE-IED efetuada pela Fiscalizada.

Cabe observar também aparentemente sem propósito a permanência dos recursos no país por 14(dias), uma vez que já estavam definidas as bases de negociação em dólares americanos e se poderia simultaneamente realizar as operações de venda e compra de moeda estrangeira na mesma data: sugere-se que o prazo de permanência no país destinou-se apenas a obter rendimentos financeiros mediante aplicação em títulos de renda fixa – cerca de R\$ 3 milhões – para a cobertura do tributo CPMF – cerca de R\$ 2,7 milhões.

A questão que surge como consequência da descaracterização das operações cambiais como “Investimento Estrangeiro Direto – Aumento de Capital” e “Investimento Estrangeiro Direto – Transferência de Titularidade” é a definição da natureza da operação de ingresso e envio de recursos de e para o exterior, em mesmo montante em moeda estrangeira e em prazo inferior a 90 (noventa) dias.

Conforme extrato bancário UNIBANCO Agência 926 C/C 101011-1 o valor em reais referente ao aporte de recursos foi creditado em 18 de abril de 2007, transferido para

investimento na mesma data, investimento este que auferiu rendimentos no período e foi resgatado em 02 de maio de 2007 e creditado no UNIBANCO Agência 926 C/C 103144-8 e utilizado para o retorno dos recursos ao exterior, pelo que se configura no caso em questão uma clássica operação de mútuo de coisas fungíveis, conforme definido pelo artigo 586 do Código Civil 2002:

“Art. 586. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.”

Pelas razões expostas, impõe-se realizar o presente lançamento de ofício do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativa a Títulos e Valores Mobiliários – IOF – decorrente da caracterização das operações financeiras de câmbio como empréstimo.

(...)

5. INDEDUTIBILIDADE DE ÁGIO INTERNO – SIMULAÇÃO – EXCLUSÃO INDEVIDA NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL – INFRAÇÃO Nº 2

(...)

O surgimento do ágio decorreu da aquisição de ações do BVW pela VWL avaliadas com base em rentabilidade futura e que, após evento de incorporação efetivado alguns meses depois, o próprio BVW iniciou a amortizando de tal ágio de si mesma.

Conforme já demonstrado, o controle societário da quase totalidade do BVW nunca deixou de pertencer, direta ou indiretamente à VWAG.

Efetuu-se pagamento simulado pelas ações do BVW: ao invés de incorporá-las pelo valor patrimonial, a VWL recebeu as ações de emissão do BVW por um valor baseado em rentabilidade futura, originário de relatório encomendado pelo Grupo Volkswagen, registrando assim um ágio, ágio este simuladamente pago, um ágio de papel.

O relatório da KPMG de 23 de março de 2007, encomendado pelo próprio Grupo Volkswagen, com o objetivo de análise de valor econômico do BVW, fundamentou o ágio reconhecido pela VWL quando da incorporação das ações do BVW, e foi produzido com base no método da rentabilidade futura.

Este relatório informa que o trabalho foi baseado em informações e premissas disponibilizadas pela Administração do Grupo Volkswagen, além de enfatizar que o dito trabalho não representou uma auditoria nem deveria ser interpretado como tal.

Observa-se que o pretense valor pago pela VWL pelas ações do BVW, conforme explicado no expediente resposta de 27 de março de 2012, partiu da avaliação da KPMG de R\$ 1.003 milhões: o Grupo Volkswagen, representado pelo suposto comprador VWL, não levou em consideração os valores indicados pela consultoria a título de “Potenciais Ajustes”, no montante de R\$ 177 milhões, que reduziria o valor base para R\$ 886 milhões.

Ora, que parte independente aceitaria assumir riscos desse montante. A própria KPMG informou que não efetuou uma análise de risco das potenciais contingência das Empresas, tendo-se baseado na opinião da Administração do Grupo Volkswagen do Brasil.

Não existiram terceiros envolvidos para discordar ou negociar os valores definidos. A VWL aceitou assumir “Potenciais Ajustes” da ordem de R\$ 177 milhões e ainda “pagou” a mais por isso, situação inimaginável em uma transação entre partes independentes.

Outro ponto relevante é que ao contrário do afirmado de que a avaliação do BVW levou em consideração apenas a projeção de seus próprios resultados futuros, o laudo menciona que para suportar esta projeção são considerados em conjunto os patrimônios do BVW e da VWL, uma vez que o BVW sozinho não possuía patrimônio suficiente para atender os requisitos do Acordo de Basiléia I.

Não existe razão extra-tributária para tal reorganização societária, que teve como único objetivo a criação do ágio a ser deduzido indevidamente.

O ágio artificialmente criado foi utilizado irregularmente como benefício fiscal pelo BVW, que reduziu e deixou de pagar imposto de renda e contribuição social nos anos-calendário de 2008 a 2010. A economia obtida em tributos foi usufruída pelo BVW e consequentemente pela sua acionista controladora de fato, a VWAG.

O ágio aceito pela contabilidade deve decorrer da alienação de controle realizada entre partes independentes e em igualdade de condições negociais. E este não é o caso do ágio em questão, pois nenhuma das partes envolvidas eram independentes – ambas pertenciam ao mesmo grupo econômico –, nem houve alienação.

No presente caso, não houve negociação, nem compra, nem venda. Não houve investidor com interesse de realizar uma análise mais ampla, muito pelo contrário o interesse sobre o relatório encomendado pelo Grupo Volkswagen era do próprio Grupo.

Não houve custo de aquisição, portanto o ágio de si mesmo amortizado pelo BVW é um ágio artificial, sem efeito fiscal.

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) - Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, de 14 de fevereiro de 2007 – também condena as operações em que há ágio gerado internamente, de si mesmo, ou seja, ágio gerado sem a validação (pagamento) de terceiros independentes:

(...)

Para a CVM o ágio gerado de si mesmo é incabível na estrutura conceitual da contabilidade, pois não decorre de um processo de compra e venda entre partes independentes e não relacionadas, sem dispêndio na obtenção de algo de terceiros não há custo de aquisição – ressalta-se a caracterização de simulação dada por esta fiscalização aos eventos de aumento de capital e aquisição de participação societária, onde se comprovou que os recursos financeiros retornaram à sua origem - considerando o registro de ágio gerado internamente inadmissível.

Na reorganização societária houve uma simulação de troca de poder acionário do BVW para que houvesse uma aparência de aquisição de participação societária com ágio.

Diante do exposto fica claro que a amortização do ágio artificial de si mesmo utilizado pelo BVW para reduzir o lucro real e a base de cálculo da CSLL é inaceitável.

(...)

6. Do evidente intuito de fraude - multa qualificada

O negócio jurídico, para traduzir-se em um comportamento elisivo, legalmente aceito, não pode fraudar o sistema normativo em que foi erigido. O negócio jurídico indireto é composto por vários negócios jurídicos e é suficiente que apenas um esteja eivado de ilicitude para restar contaminado o resultado pretendido.

Pelos motivos expostos, em decorrência da desqualificação da operação de compra e venda de ações com apuração de ágio pelos motivos acima expostos e dos atos a este evento ligados, ficou caracterizada também a ação dolosa da operação recebimento e transferência de recursos com o exterior, pois sem propósito negocial, sem motivação extra-tributária, também esta etapa em conjunto com as demais levou a uma única finalidade: diminuição ou não pagamento de tributos, no caso do IRPJ, CSLL e IOF devidos pela VWL e pelo BVW.

Restou caracterizado o evidente intuito de fraude, uma vez que, simulada a aquisição de participação societária com ágio e daí para trás simulados também os demais atos encadeados, a saber, o pretense aumento de capital e as respectivas operações cambiais com a incorreta classificação como Investimento Estrangeiro Direto dos recursos financeiros, a Fiscalizada impediu dolosamente, total ou parcialmente a

ocorrência do fato gerador do IRPJ, CSLL e do IOF – Câmbio - de acordo com o art. 72 da Lei nº 4.502, de 30.11.1964, in verbis:

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

Cabe a interpretação dos fatos não apenas pelo formalismo, mas pelo conteúdo, pela motivação, analisando o conjunto dos atos e não cada etapa separadamente.

Esse tipo de ação também envolve a questão da isonomia e capacidade contributiva do contribuinte, pois os demais cidadãos não devem ser prejudicados com atos artificiosos de terceiros.

Pelas razões expostas, impõe-se realizar o presente lançamento de ofício do IRPJ e CSLL, bem como do IOF-CÂMBIO, incidente sobre as operações de recebimento e envio de recursos com o exterior, com agravamento da penalidade de multa de ofício para multa qualificada.

(...)

A base legal para cobrança da multa qualificada de 150%, pelo evidente intuito de fraude é o art. 44, inciso I e § 1º da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007 conversão da MP 351/2007, em seu art. 14, in verbis:

(...)

A contribuinte apresentou impugnação, sustentando, em síntese:

2.1. Quanto ao aumento de capital feito por VWFSAG em VWL, os recursos ingressados no País decorreram de disponibilidades próprias da VWFSAG; não têm por origem a VWAG; foram destinados ao aumento do capital de VWL na forma como fixada pelas regras que disciplinam o investimento externo direto e posteriormente aplicados de acordo com o seu objeto social. Tanto que produziram efeitos na quantificação do limite operacional da VWL dentro do próprio período auditado; e mesmo que de empréstimo se tratasse, premissa assumida para fins de argumentação, ainda assim seria descabida a desconsideração das ulteriores aquisição de BVW junto à VWAG e incorporação de VWL por sua nova controlada, já que os recursos que teriam sido mutuados teriam sido disponibilizados por VWFSAG, com disponibilidades próprias.

2.2. Quanto à aquisição das ações de BVW, deu-se a valor de mercado porque os objetivos sociais, as conduções dos negócios, diretorias, Conselho Consultivo, Conselho de Administração, ambiente regulatório e concorrencial, patrimônios e apurações de resultados de VWAG e VWFSAG são independentes. Aliás, justamente em função dessa independência, os negócios que sejam realizados entre ambas devem ser praticados em condições de mercado, da mesma forma como realizados com terceiros conforme preceitua o Princípio Arm 's Lenght. O fato de a VWAG controlar VWFSAG não faz com que esta não tenha autonomia em suas decisões. A própria CVM já reconheceu a legitimidade do ágio formado em operações entre sociedades ligadas, quando demonstrado que as conduções dos seus negócios são feitas de forma autônoma; e o ágio apurado à época da transação foi regularmente quantificado e espelhado em laudo emitido por sociedade especializada e desvinculada da adquirente e alienante. Os denominados "ajustes potenciais" integram o preço de aquisição, ao contrário do que afirmou a Fiscalização? o que só atesta a livre negociação e regularidade do ágio existente. Tanto que o valor apurado à época acabou se mostrando acertado considerando o relevante crescimento dos negócios, lucratividade e rentabilidade do BVW nos anos posteriores a 2007.

2.3. Quanto à incorporação de VWL por BVW, 3.3.1 teve por objetivo integrar as atividades financeiras do grupo Volkswagen em uma só pessoa jurídica operacional,

coerentemente com os objetivos declinados na exposição da reestruturação feita ao BACEN antes de se dar início às operações;

3.3.2 possibilitou, juntamente com outras operações, que o desenho final do braço financeiro grupo Volkswagen no País atendesse ao disposto na Resolução CMN 3.040/01, mediante a existência de uma sociedade holding no País, controlada diretamente por VWFSAG, com o propósito específico de deter participação na sociedade operacional (BVW); e

3.3.3 a provisão para a garantia de dividendos foi formada a fim de atender o disposto na Circular BACEN 3.17/00.

3. Há ainda outros indícios, ignorados pela Fiscalização, a revelarem que os negócios que compuseram a reestruturação decorreram de razões extra tributárias expostas ao BACEN antes de terem sido postas em prática. Outros negócios de compra e venda de participação societária entre empresas do grupo Volkswagen, quando realizadas, deram-se a valor de mercado e as próprias operações impugnadas fizeram com que se abrisse mão de créditos tributários. Estes elementos revelam que as transações não se pautaram no único propósito de formação e amortização o ágio.

4. Não há qualquer justificativa para, de um lado, o imaginado mútuo ter sido o verdadeiro negócio, bem como, se assim fosse, explanação, pela Fiscalização, de outro, da forma como as ações de BVW teriam sido transmitidas a VWL. O trabalho fiscal incide em incongruência entre a justificativa imaginada para a desconsideração e a respectiva requalificação efetuada. Tais aspectos demonstram a impropriedade da desconsideração e requalificação feita pela Fiscalização, reforçando o descabimento das autuações.

5. No mínimo, é descabida a multa de 150%, uma vez que todos os atos foram praticados à luz do dia, não havendo ocultação de nenhum deles que revele o intuito de fraude, até porque foram previamente levados ao conhecimento das Autoridades Monetárias, conforme exige a legislação.

6. Especificamente em relação à parcela do ágio amortizada contabilmente antes da incorporação e apropriado na formação do resultado tributável em 2012, o direito à dedução decorre dos diferentes tratamentos dados pelas normas contábeis e fiscais ao seu registro nas formações dos lucros líquido e tributário. Enquanto para o primeiro o ágio é amortizado desde a aquisição do investimento e independente de junção dos patrimônios de investidora e investida, para o segundo, diferentemente, pressupõe-se a realização de incorporação, fusão ou cisão, de modo que ele passa a gerar efeitos, na integralidade, a partir de tal evento.

7. As glosas de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL de períodos anteriores compensados indevidamente são meras decorrências dos autos de infração que deram origem ao processo 16327.720416/2012-47. Assim, o resultado dado a referido caso determinará o destino da parcela ora tratada, justificando, por essa razão, a suspensão da sua exigibilidade até o encerramento do feito em que se originaram os resultados negativos aproveitados pelo Recorrente e glosados pela Fiscalização.

8. Quanto às multas isoladas:

8.1. é descabida a imposição de multas isoladas por ausência de recolhimento de estimativas, por terem origem nos mesmos fatos e serem aplicadas simultaneamente com multas de ofício lançadas sobre o principal. O procedimento representa a imputação de dupla pena às mesmas e únicas supostas ilicitudes;

8.2. independentemente do exposto no item anterior, a aplicação das multas isoladas por ausência de recolhimento de estimativas é igualmente improcedente, por terem sido constituídas em 2014, ou seja, após o encerramento dos períodos de apuração apenados (2011 e 2012), o que é vedado;"

Tramitado o feito, a 2ª Turma da DRJ/BSB julgou a defesa improcedente (fls. 3.574/3.604).

Na sequência a contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 3.614/3.694), o qual foi julgado parcialmente procedente com base nos referidos Acórdãos **1401-001.899** (fls. 3.772/3.802) e **1401-003.541** (fls. 3.915/3.920).

A PGFN opôs embargos de declaração, tendo sido estes rejeitados (fls. 3.809/3.813). Em seguida apresentou o recurso especial, que foi assim admitido (fls. 3.888/3.894):

(...)

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado, **por matéria recorrida** (destaques do original transcrito):

(1) “qualificação da multa”

(...)

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

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, *no negócio jurídico indireto, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, os acórdãos paradigmas apontados* (Acórdãos nºs 9101-003.273, de 2017, e 1301-001.220, de 2013) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *a constatação de evidente intuito de fraudar o Fisco, pela intencional prática de atos simulados, enseja a qualificação da multa de ofício (primeiro acórdão paradigma) e que a qualificação é ínsita à própria infração imputada, isto é, se existente essa, não há como deixar de admitir a exasperação da penalidade, vez que a irregularidade apontada encontra seu maior suporte no artificialismo da reorganização societária empreendida (segundo acórdão paradigma).*

Observo, por oportuno, que o **primeiro acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 9101-003.273, de 2017), relativo ao processo nº 16327.720416/2012-47, analisou situação envolvendo exatamente os mesmos fatos e o mesmo sujeito passivo, sendo referente aos anos-calendário de 2008 a 2010, enquanto o presente processo se reporta aos anos-calendário de 2011 e 2012.

(2) “exigência concomitante das multas de ofício e isolada a partir de 2007”

(...)

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, *pelo princípio da absorção ou consunção, [...], não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo, os acórdãos paradigmas apontados* (Acórdãos nºs 1101-001.057, de 2014, e 9101-002.251, de 2016) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *é compatível com a multa isolada a exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano-calendário, por caracterizarem penalidades distintas (primeiro acórdão paradigma) e que, em face da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, é cabível a exigência cumulativa da multa de ofício sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, não recolhida, e da multa isolada sobre o valor do pagamento mensal apurado sob base estimada ao longo do ano (segundo acórdão paradigma).*

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

A contribuinte ofereceu contrarrazões ao recurso especial fazendário (fls. 4.036/4.046). Não questiona o conhecimento recursal e, no mérito, sustenta que a decisão recorrida não merece reforma nesses pontos.

Também interpôs recurso especial (fls. 3.949/3.987), o qual foi admitido nos seguintes termos (fls. 4.052/4.056):

(...)

No que concerne à demonstração de que a legislação tributária foi interpretada de forma divergente por outro colegiado do CARF, do extinto Conselho de Contribuintes ou da CSRF, a recorrente apontou como paradigma o acórdão nº 1301-001.297, de onde transcreveu, dentre outros, os seguintes trechos:

(...)

De fato, (i) enquanto no recorrido entendeu-se que os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 não autorizam a dedução de despesas com amortização de ágio interno, (ii) no paradigma o entendimento consolidou-se no sentido diametralmente oposto.

Não importa, para fins da demonstração da divergência ora suscitada, que o caso tratado no paradigma refira-se a um ágio interno decorrente da operação prevista no art. 36 da Lei n. 10.637/2002. Isso porque a interpretação que prevaleceu no paradigma não se limita ao ágio interno decorrente da referida operação, mas sim, alcança o ágio interno de maneira mais ampla, inclusive aquele que não decorra da operação prevista no art. 36 da Lei n. 10.637/2002.

Por fim, é de se dizer que os demais pressupostos para admissibilidade do especial encontram-se presentes, senão vejamos:

(...)

Tendo em vista todo o exposto, e com base no que dispõem os arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, OPINO no sentido de que o recurso especial do sujeito passivo seja admitido.

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu contrarrazões (fls. 4.058/4.067). Não se insurge contra o conhecimento do Apelo, requerendo a manutenção da glosa.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo.

Passa-se a análise do cumprimento dos demais requisitos para o conhecimento recursal.

Recurso especial da PGFN – multa qualificada e multa isolada aplicada concomitantemente com a multa de ofício

Considerando que não houve questionamento pela parte recorrida quanto ao seguimento do recurso nas duas matérias em questão, por concordar com o juízo prévio de admissibilidade e apoiado no permissivo previsto no §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99¹, conheço do recurso especial fazendário com base no despacho de fls. 3.888/3.894.

Recurso especial da contribuinte – dedução de despesas com ágio interno

De acordo com o voto condutor do acórdão ora recorrido (fls. 3.772/3.802):

(...) independente da alegação e das provas trazidas aos autos quanto à estratégia de segregação das operações do grupo automotivo e do grupo financeiro, bem assim de "autonomia" entre essas empresas, fica patente da análise dos organogramas apresentados pela Fiscalizada, que todos os eventos societários e financeiros analisados foram realizadas entre sociedades vinculadas entre si, todas subordinadas em última instância à VWAG, com sede na Alemanha.

Fato esse também confirmado pela própria Fiscalizada em atendimento ao item 4 do Termo de Intimação Fiscal nº 03 relativo à vinculação das sociedades estrangeiras VWAG e VWFSAG o que segue:

(...)

Ora, o propósito negocial que justifica a criação do ágio deve ser a previsão de ganho calculada pelo adquirente da participação societária. Mas como pode se dar essa operação se o que se está adquirindo é parte pertencente a ela própria? Não pode, pois uma sociedade não pode ser sócia dela mesma. E o ágio gerado assim já nasce contaminado, não aproveitando à Recorrente tentar demonstrar que havia um ambiente regulatório restritivo, bem assim uma autonomia entre as empresas dos grupos (VWAG e WVSFAG) como se fossem terceiros independentes.

O TVF a esse respeito coloca, no caso concreto, uma situação fática que exterioriza essa impossibilidade de o ágio nascer através de uma operação com custo econômico real e não artificial, expondo determinadas incoerências que não aconteceriam se a transação fosse feita com um terceiro independente pronto para barganhar/negociar o custo da transação:

O relatório da KPMG de 23 de março de 2007, encomendado pelo próprio Grupo Volkswagen, com o objetivo de análise de valor econômico do BVW, fundamentou o ágio reconhecido pela VWL quando da incorporação das ações do BVW, e foi produzido com base no método da rentabilidade futura.

Este relatório informa que o trabalho foi baseado em informações e premissas disponibilizadas pela Administração do Grupo Volkswagen, além de enfatizar que o dito trabalho não representou uma auditoria nem deveria ser interpretado como tal.

Observa-se que o pretense valor pago pela VWL pelas ações do BVW, conforme explicado no expediente resposta de 27 de março de 2012, partiu da avaliação da KPMG de R\$ 1.003 milhões: o Grupo Volkswagen, representado pelo suposto comprador VWL, não levou em consideração os valores indicados pela consultoria a título de "Potenciais Ajustes", no montante de R\$ 177 milhões, que reduziria o valor base para R\$ 886 milhões.

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

§ 1º - A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Ora, que parte independente aceitaria assumir riscos desse montante. A própria KPMG informou que não efetuou uma análise de risco das potenciais contingência das Empresas, tendo-se baseado na opinião da Administração do Grupo Volkswagen do Brasil.

Não existiram terceiros envolvidos para discordar ou negociar os valores definidos. A VWL aceitou assumir "Potenciais Ajustes" da ordem de R\$ 177 milhões e ainda "pagou" a mais por isso, situação inimaginável em uma transação entre partes independentes.

Outro ponto relevante é que ao contrário do afirmado de que a avaliação do BVW levou em consideração apenas a projeção de seus próprios resultados futuros, o laudo menciona que para suportar esta projeção são considerados em conjunto os patrimônios do BVW e da VWL, uma vez que o BVW sozinho não possuía patrimônio suficiente para atender os requisitos do Acordo de Basiléia I.

A Recorrente cita caso que diz ser assemelhado a ela em que o CARF deu provimento ao recurso (Caso da Mahle Metal Leve S.A). Embora, se saiba que referido julgado não tem efeito vinculante, nem mesmo essa situação lhe aproveita para o caso concreto. É que á de fato ficou provada a autonomia na vontade das partes, como se verifica nas seguintes passagens:

*[...]Mahle Metal Leve S.A., também controlada de Mahle Industriebeteiligungen, companhia aberta com aproximadamente 17% de seu capital pertencente a minoritários compostos, basicamente, **por três fundos independentes entre si e todos totalmente independentes desse grupo econômico** liderado pela Mahle Industriebeteiligungen, adquiriu o capital total de Mahle Participações, para incorporá-la. Na essência, comprou Mahle Motores.*

[...](destaquei)

Definitivamente, os fatos não são assemelhados.

Outrossim, toda a cadeia de eventos e sua análise demonstrando de forma pormenorizada essa interligação já foi objeto de julgamento de outro processo administrativo nº 16327.720.416/2012-47 (Ac. nº 1402-002.072), já analisado pelo CARF, em outra Turma, que tratou dos mesmos fatos (formação do ágio), embora se referindo a períodos diferentes (até o ano-calendário de 2010) no que diz respeito a sua amortização.

Eis o resultado de julgamento:

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao recurso voluntário nos seguintes termos: i) por unanimidade de votos, para rejeitar as preliminares suscitadas e cancelar a exigência da CSLL referente à superveniência de depreciação; e ii) por maioria de votos para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%, vencidos os Conselheiros Frederico Augusto Gomes de Alencar e Leonardo de Andrade Couto que votaram pela manutenção integral dessa penalidade. Designado o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto para redigir o voto vencedor.

O processo nesta data ainda não havia transitado em julgado administrativamente.

Poder-se-ia aqui até cogitar de aplicação de forma vinculada a este julgado.

Porém, não entrarei nessa discussão, pois o assunto ainda é polêmico.

De qualquer sorte, não discrepo do entendimento lá adotado, da lavra do Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar, por isso transcrevo abaixo partes das razões de decidir que as adoto aqui para compor em parte os fundamentos deste voto:

(...)

Não houve efetivo pagamento de ágio. O que houve, ilustrativamente, foi a "retirada do dinheiro de um bolso para o outro". Isto porque, VWFSAG é controlada pela VWAG, sendo certo que os recursos remetidos apenas circularam pelo Brasil (por 14 dias), retornando imediatamente à Alemanha, ao "outro bolso" do investidor, para a VWAG. ...

Assim, a questão posta nos presentes autos é a seguinte: um ágio criado internamente é hábil a gerar uma despesa dedutível nos termos do artigo 386 do RIR/99? A resposta é óbvia: não!!! (...)

Não existindo de fato, tal ágio, portanto, não é válido e nem eficaz para ser amortizado na conta de resultado da Recorrente, seja pelos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 (385 e 386 do RIR/99), seja por qualquer outra norma que autoriza tal dedutibilidade.

Nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, somente é amortizável na apuração da conta de resultado de uma empresa o ágio efetivamente decorrente da aquisição de uma pessoa jurídica por outra, por incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio.

O caso dos presentes autos não se submete a essa norma uma vez que o ágio absorvido pela incorporadora não existiu, pois fora criado somente de forma artificial. Materialmente ele nunca ocorreu.

Ora, se nunca houve ágio decorrente da aquisição de investimento (segundo o artigo 385 do RIR/99), não há que se falar em sua amortização no resultado da empresa que o absorveu por incorporação. Se ele nunca existiu, ele não pode ser utilizado. Processo nº 16327.720416/201247 Acórdão n.º 1402002.072

(...)

Outrossim, como visto, o fiscal também identificou um problema com a confecção do laudo, na medida em que na avaliação da BVW não se levou em consideração a projeção apenas de seus próprios resultados futuros:

O laudo menciona que para suportar esta projeção são considerados em conjunto os patrimônios do BVW e da VWL, uma vez que o BVW sozinho não possuía patrimônio suficiente para atender os requisitos do Acordo de Basiléia I.

Não restam dúvidas, portanto, de que as operações em sequência terminaram produzindo o ágio interno e o ágio de si mesmo. Na prática, o ágio de si mesmo denota que não houve nenhuma aquisição com custo de transação econômico envolvendo terceiros não relacionados, não sendo dado o aproveitamento desse "ágio".

Além do que, a análise não isolada, mas conjunta dos elementos probantes deste processo indicam que as operações societárias de fato não possuem substância econômica e foram estruturadas com o objetivo apenas de obter vantagens tributárias.

Como se nota, o acórdão recorrido realmente fundamentou a manutenção da glosa da dedução do ágio ora analisado por ele ter sido gerado dentro de um mesmo grupo econômico, o que tornaria a despesa daí resultante *artificial* ou *simulada*.

Ocorre que, além do questionamento *em tese* contra a viabilidade de amortização contábil e fiscal do dito *ágio interno*, cumpre notar que há outra razão autônoma de decidir invocada no voto condutor, qual seja, a imprestabilidade do laudo que atestaria o seu fundamento econômico. Laudo este que, nos termos do acórdão recorrido, não teria levado em conta determinados *ajustes de contingências*, bem como teria indevidamente considerado os patrimônios de BVW e VWL em conjunto.

Nesse contexto, chama atenção o fato de que o recurso especial apenas atacou o *primeiro fundamento* (“a impossibilidade de dedução de ágio interno”), trazendo como único *paradigma* o Acórdão nº 1301-001.297.

Quando, porém, uma matéria é decidida mediante a adoção de mais de um *fundamento autônomo*, como foi o caso, constitui ônus da parte recorrente a demonstração de divergência para cada uma das razões autônoma de decidir, sob pena de caracterizar uma *insuficiência recursal*.

Nesse sentido dispõe o “Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial do CARF”:

Matéria decidida mediante a adoção de fundamentos diversos e autônomos

Há casos de matérias que são decididas aplicando-se fundamentos diversos e autônomos, de sorte que qualquer um deles, isoladamente, é apto a fundamentar a conclusão do voto sobre aquela matéria. Nesse caso, o seguimento da matéria à Instância Especial pressupõe a demonstração de divergência jurisprudencial acerca de todos os fundamentos.

Diante, então, da constatação de que houve *fundamento inatacado*, a meu ver o conhecimento recursal resta prejudicado.

Mérito

Da multa qualificada

A Turma Julgadora *a quo* afastou a qualificação da multa por unanimidade de votos. De acordo com o voto condutor:

MULTA QUALIFICADA

Entendo que não ficou demonstrado nos autos que o contribuinte agiu com evidente intuito de fraude, tratando-se na verdade de questão probatória envolvendo um negócio jurídico indireto não oponível ao fisco.

Na verdade, tratou-se de um sucessão de negócios jurídicos típicos produzindo um efeito atípico, de fraudar as leis do Imposto de Renda, usando “norma de cobertura”, que protegeria a conduta realizada, isentando-a do pagamento dos tributos devidos, muito mais próximo de um negócio jurídico indireto não oponível ao fisco do que propriamente de uma simulação.

Não há dolo ou evidente intuito de fraude, pois a “fraude a lei” significa a fraude com a acepção totalmente diferente da fraude referida no art. 72 da Lei nº 4.502/64.

É que tanto na simulação quanto no negócio jurídico indireto há sempre uma discrepância, o que torna fácil a confusão entre esses institutos. No primeiro a discrepância se dá entre a vontade real e a vontade declarada, no último, a discrepância aparece entre a finalidade prática pela qual foi criada o negócio jurídico e o motivo pelo qual efetivamente se está ele sendo usado, ou seja se pretende um resultado prático discrepante daquele para o qual efetivamente o negócio típico meio foi criado.

Porém, há um critério decisivo para separar ambos os institutos, qual seja, “realizar atos paralelos ocultos de desfazimento ou neutralização dos efeitos do praticado ostensivamente quando da simulação.” Para mim é decisivo aqui no caso concreto a sua não ocorrência.

No caso concreto, embora concorde que o ágio formado intragrupo, com mera circulação de recursos entre empresas do grupo não possa ser amortizado, não vislumbro a ocorrência desse ato paralelo de desfazimento ou neutralização dos efeitos praticados na simulação. Tudo está claro e explícito em contratos, documentação e na contabilidade. Ao fim e ao cabo tratou-se de questão probatória envolvendo um negócio jurídico indireto não oponível ao fisco, pois visava apenas a mera economia de tributos.

Por todo o exposto, reduzo a multa qualificada para o patamar de 75%.

A meu ver nenhum reparo cabe a essa conclusão.

A qualificação da multa de ofício encontra-se prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

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

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

[...]

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

Da leitura desse dispositivo, verifica-se que a multa de ofício ordinária é de 75%, cabível nas hipóteses de falta de recolhimento do tributo, falta de declaração ou apresentação de declaração inexata, devendo esta ser duplicada apenas nas hipóteses previstas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/1964, abaixo transcritos.

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

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

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

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

Para que se possa, então, cogitar a qualificação da multa (de 75% para 150%), é imprescindível que a autoridade fiscal identifique e comprove, além da conduta de não pagar tributo, não declará-lo ou declará-lo de forma inexata, que a contribuinte teve a intenção de esconder que ela própria incorreu na materialidade tributária ou que ela se valeu de medidas ilícitas para manipular o fato gerador.

Para esse labor, deve-se diferenciar as hipóteses de *contraste hermenêutico* das hipóteses em que o contribuinte busca atuar sobre o material fático, com vistas a intencionalmente ocultar ou dificultar o descobrimento dos fatos ou operações efetivamente praticadas. São coisas inconfundíveis...

Nesse caso concreto, entendo que não houve qualquer conduta fraudulenta ou dolosa por parte da contribuinte, mas, quando muito, uma interpretação divergente quanto às normas tributárias que conferem o direito de deduzir o chamado *ágio interno*.

Ora, a falta de menção expressa, nos arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/97, às operações havidas dentro mesmo grupo econômico, não conduz necessariamente ao entendimento de que não haveria possibilidade de registro de ágio em operações desse jaez. Tanto é assim que o Legislador passou a prever a impossibilidade expressa do ágio interno somente com o adeto da Lei nº 12.973/14.

Ao contrário, então, do que quer fazer crer a fiscalização, o registro de despesas a título de *ágio interno* é perfeitamente compreensível, ainda que passível de discordância no plano da hermenêutica jurídica.

Não vislumbro, portanto, nenhum indício de utilização de qualquer tipo de medida fraudulenta por parte da recorrida. Pelo contrário, os valores glosados foram contabilizados, a operação foi divulgada tal como efetivamente ocorreu e foi a partir das informações colhidas da própria contribuinte que a fiscalização tomou conhecimento dos fatos e lançou os tributos que considerou devidos.

É certo que o contribuinte, dentro de sua liberdade de empreender e buscar maximizar seus resultados, também buscou, na sua reorganização societária, deduzir as referidas despesas com o polêmico *ágio* gerado em operações dentro do mesmo grupo econômico, e com isso obter economia tributária, mas daí a afirmar que restariam caracterizados dolo ou fraude, com a devida vênia, me parece existir uma enorme distância.

Nas palavras do ex-ministro do Supremo Tribunal Federal ("STF") Joaquim Barbosa, em voto proferido na ADI 2.588:

Entendo que a obsolescência da legislação tributária não pode ser invocada para proteger a evasão fiscal, isto é, os esforços intencionalmente fraudulentos para ocultar fatos jurídicos tributários. A boa-fé do contribuinte é a contrapartida do devido processo legal para a autoridade fiscal. Em síntese, a autoridade fiscal não pode simplesmente presumir que o contribuinte esteja intencionalmente se esquivando do pagamento do tributo devido, ao mesmo tempo em que o contribuinte não pode dolosamente ocultar os fatos jurídicos que geram as obrigações tributárias.

A Constituição consagrou o devido processo legal material (art. 5º, LIV), o princípio da estrita legalidade tributária (art. 150, I) e o direito à propriedade (art. 5º, caput). Esses marcos constitucionais condicionam a atuação das autoridades fiscais de todos os níveis, impedindo-as de utilizar ficções ou presunções imoderadas, desproporcionais ou cuja única justificativa seja a facilitação do trabalho do agente público. [...]

Acrescente-se, aqui, que havendo uma razoável dúvida interpretativa sobre os requisitos legais para a dedução fiscal do *ágio*, inclusive o rotulado *ágio interno*, deve-se aplicar a menor penalidade também aos olhos do que prevê o CTN no seu artigo 112, I e II, verbis:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

(...)

Finalmente, cabe também pontuar que essa E. 1ª Turma da CSRF, em recentes decisões, vem afastando a qualificação da multa sobre exigências decorrentes da glosa do dito *ágio interno*, conforme atestam as ementas dos seguintes julgados:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

ÁGIO INTERNO. MULTA QUALIFICADA. ACUSAÇÃO DE ARTIFICIALIDADE E DISPÊNDIO FICTÍCIO. OPERAÇÃO INTRAGRUPPO. INEXISTÊNCIA DE PROIBIÇÃO LEGAL EXPRESSA E OBJETIVA. DIVERGÊNCIA

HERMENÊUTICA SOBRE A LICITUDE DA FORMAÇÃO E DAS REGRAS PARA A DEDUÇÃO DA DESPESA. AUSÊNCIA DE FRAUDE SONEGAÇÃO OU CONLUÍO. AFASTAMENTO DA EXASPERAÇÃO DA PENA. DECADÊNCIA. MATÉRIA DECORRENTE. APLICAÇÃO DO ART. 150 §4 DO CTN.

As acusações de práticas fraudulentas, sonegatórias ou de conluio pelos contribuintes demandam demonstração específica e juridicamente adequada de sua ocorrência, bem como conjunto probatório concreto correspondente. Inexistindo proibição legal expressa e objetiva da amortização fiscal do ágio gerado em operação intragrupo ou com partes relacionadas, não pode a divergência hermenêutica entre contribuintes e Fisco sobre os critérios de materialidade para a sua formação e a legitimidade de sua posterior dedução ser tratada ou confundida com tais ilícitos.

A qualificação da multa de ofício é medida extrema e excepcional, que deve ter sua aplicação reservada àqueles que, acima de qualquer dúvida ou plausibilidade de boa-fé, adotaram posturas antijurídicas altamente lesivas e verdadeiramente delituosas.

Ainda que prevalecendo a glosa do ágio, mas não sendo demonstrada e cabalmente comprovada a presença, nas transações que geraram a despesa com o sobrepreço, das práticas de fraude, sonegação ou conluio, dentro das suas conceituações legais próprias, deve ser aplicada a multa de ofício na sua monta ordinária de 75%

(Acórdão nº 9101-005.973. Sessão de 08 de fevereiro de 2022. Rel. Caio Cesar Nader Quintella).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

GLOSA DE DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE “ÁGIO INTERNO. MULTA QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO.

Considerando que, à época dos fatos geradores, a ineditilidade do dito ágio interno era no mínimo duvidosa, incabível a qualificação da penalidade (de 75% para 150%), afinal a interpretação em prol de sua dedução fiscal está longe de caracterizar prática fraudulenta ou sonegatória, únicas hipóteses aptas a ensejar a onerosa duplicação da multa de ofício.

(Acórdão nº 9101-006.376. Sessão de 10 de novembro de 2022. Red. Designado Luis Henrique Marotti Toselli).

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

Ano-calendário: 2005, 2006

ÁGIO INTERNO. MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE DOLO. IMPOSSIBILIDADE.

Para que se possa caracterizar a hipótese legal que autoriza a qualificação da multa, nos termos do artigo 44 da Lei 9.430/1996, é imprescindível que a autoridade autuante indique a se conduta praticada configura sonegação, fraude e/ou conluio, hipóteses respectivamente dos artigos.71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964.

Além de haver deficiência na acusação fiscal, da análise das imputações verifica-se que não restou caracterizada uma situação de sonegação ou fraude por parte do sujeito passivo, mas apenas uma divergência de interpretação quanto ao real alcance das normas tributárias que disciplinam a amortização do ágio em reorganizações societárias intragrupo.

(Acórdão nº 9101-006.461. Sessão de 2 de fevereiro de 2023. Rel. Alexandre Evaristo Pinto).

Nenhum reparo, portanto, cabe à “desqualificação” da multa de ofício pelo acórdão recorrido.

Da multa isolada

A discussão sobre a legitimidade ou não da cobrança cumulativa de multa isolada e multa de ofício não é recente, mas é tema que ainda possui celeuma.

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

Na prática, a Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até dezembro/2006.

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial, na linha do que argumenta a Recorrente, que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007) ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela que conclui pela possibilidade jurídica da exigência de multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas, mesmo nos casos em que também houver sido formulada exigência de multa de ofício em razão da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no final do mesmo ano de apuração.

Por essa linha de pensamento, o Legislador teria prescrito sanções autônomas e inconfundíveis, autorizando ao fisco, na hipótese do contribuinte deixar de recolher estimativas mensais de IRPJ e CSLL, inclusive aquelas apuradas de ofício e, paralelamente, não recolher integralmente estes mesmos tributos no final do período de apuração, aplicar as duas sanções concomitantemente (multa de ofício sobre o IRPJ/CSLL devidos e não recolhidos + multa isolada sobre as estimativas “em aberto”).

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007):

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

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

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

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

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

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

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a *multa de ofício de 75%* prevista no inciso I é aplicável nos casos de falta de pagamento de imposto ou contribuição, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Já a *multa isolada de 50%*, prevista no inciso II, deve incidir sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que as estimativas são meras antecipações do tributo devido, não figurando, portanto, como tributos autônomos. A propósito, dispõe a Súmula CARF 82 que “*após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas*”.

Também não nega-se que o não recolhimento das estimativas e o não recolhimento do tributo efetivamente devido são infrações distintas, como foi reconhecido pela própria lei nos incisos I e II acima transcritos. Todavia, e este é o ponto central para a discussão, quando ambas as obrigações não foram cumpridas pelo contribuinte, o princípio da absorção ou consunção impõe que a infração pelo inadimplemento do tributo devido prevaleça, afinal o dever de antecipar o pagamento por meio de estimativas configura etapa preparatória para o dever de recolher o tributo efetivamente devido, este sim o bem jurídico tutelado pela norma.

Adotando, então, uma interpretação histórica e sistemática dos referidos dispositivos legais e Súmulas, verifico que a alteração legislativa mencionada não possui qualquer efeito quanto à aplicação da Súmula CARF nº 105 para fatos geradores posteriores a 2007.

Isso porque a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permitiria punir o contribuinte em duplicidade, em clara afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Nesse sentido já se manifestou o E. Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins², da 2ª Turma desse E. Tribunal:

Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações a pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, “a” e “b”, em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali decritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas “multas isoladas”, portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

² Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende reprimir com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Esse posicionamento, diga-se, foi ratificado em outros julgados, conforme atesta, também de forma exemplificativa, a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. [...]. CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE.

[...]

2. Nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, seria cabível a multa de ofício ou no percentual de 75% (inciso I), ou aumentada de metade (parágrafo 2º), não se cogitando da sua cumulação.” (Resp 1.567.289-RS. Dje 27/05/2016).

E mais recentemente, em Sessão de 1º de setembro de 2020, esta C. Turma, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em julgamento do qual o presente Relator participou, afastou a concomitância das multas de ofício e isolada para fatos geradores posteriores a 2007.

Do voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.080, do I. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, e do qual acompanhei, extrai-se que:

(...)

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a *geografia* das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e *deslocou* o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da *coexistência* de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

(...)

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (destacamos)

Como se observa, o *efetivo* cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Ao passo que as estimativas representam um simples *adiantamento* de tributo que tem seu *fato gerador* ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa *antecipação* mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra³.

Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva *cumulação*, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação *antijurídica* não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da *consunção*, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos *fato geradores* colhidos no lançamento de ofício.

(...)

Digna de nota, também, é a declaração de voto constante desse mesmo Acórdão, da I. Conselheira Livia De Carli Germano, da qual transcrevo o seguinte trecho:

(...)

Isso porque, de novo, é essencial destacar que, nos presentes autos, não estamos tratando do principal de tributo, mas da **pena** prevista para a conduta consistente em agir em desconformidade com o que prevê a legislação fiscal (dever de adiantar estimativas mensais).

³ Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

Neste sentido, a análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado sumular esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário. Não obstante, a pena prevista para o descumprimento do dever de recolher a estimativa permanece - e, até por isso, é denominada “multa isolada”: porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a própria estimativa devida).

De fato, parece que só faz sentido se falar em exigência *isolada* de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir a própria estimativa devida, acrescida de multa e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, a cobrança “isolada”) quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

A título ilustrativo, destaco a argumentação constante de trecho do voto condutor do acórdão 101-96.353, de 17/10/2007, que é um dos que orientaram a edição do enunciado da Súmula CARF 82:

(...)

A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.

Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.

(...)

Portanto, compreendo que os argumentos acima não são suficientes para levar ao cancelamento da exigência de multas isoladas.

Não obstante, -- **e aqui reside especificamente o ponto em que, com o devido respeito, discordo do voto da i. Relatora** -- compreendo que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual.

Não nego que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida *versus* valor do ajuste anual devido), assim como não nego que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual).

Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

Aqui, sim, é relevante o fato de a estimativa ser mera antecipação do tributo devido no ajuste anual, sendo de se ressaltar a impossibilidade de se punir, **ao mesmo tempo**, uma **conduta ilícita** e seu **meio de execução**.

Neste sentido, havendo aplicação de multa de ofício pela ausência de recolhimento do ajuste anual, há que se considerar a multa isolada inexistente, eis que absorvida por esta. E isso não porque se trate da mesma pena (porque não é), mas simplesmente porque, quando uma conduta punível é etapa preparatória para outra, também punível, pune-se apenas o ilícito-fim, que absorve o outro.

Dito de outra forma, não se nega que, no caso, é impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais, e a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do

período. Não obstante, porque uma das condutas funciona como etapa preparatória para a outra, em matéria de penalidades deve-se aplicar o princípio da absorção ou consunção.

A matéria é pacífica na doutrina penal, sendo certo, por exemplo, que um indivíduo que falsifica identidade para praticar estelionato apenas responderá pelo crime de estelionato, e não pelo crime de falsificação de documento – tal entendimento está, inclusive, pacificado na Súmula 17 do Superior Tribunal de Justiça: “*Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido*”. E isso é assim não porque as condutas se confundam (já que uma coisa é falsificar documento e outra é praticar estelionato), sendo certo também que as penas previstas são diversas e visam a proteger diferentes bens jurídicos, mas simplesmente porque, quando uma conduta for etapa preparatória para a outra, a sua punição é absorvida pela punição da conduta-fim.

Segundo Rogério Grecco, mostra-se cabível falar em princípio da consunção nas seguintes hipóteses: i) quando um crime é meio necessário, fase de preparação ou de execução de outro crime; ii) nos casos de antefato ou pós-fato impunível (Manual de Direito Penal. Parte 16ª ed. São Paulo: Atlas, p.121). Compreendo que o caso das estimativas que repercutem no valor devido no ajuste anual encaixa-se perfeitamente na primeira hipótese.

Neste tema, elucidativo o trecho do voto do então conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima no acórdão CSRF/0105.838, e 15 de abril de 2008 (o qual é citado nos votos condutores dos acórdãos 9101001.307 e 9101001.261, que, por sua vez, são precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF n. 105):

(...)

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”.

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: “pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave...” E prossegue “no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave”.

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na

mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

(...)

É por isso que, mesmo após a alteração da Lei 9.430/1966, promovida pela Lei 11.488/2007, compreendo que prevalece, em caso de dupla penalização, as razões de decidir (*ratio decidendi*) que orientaram o enunciado da Súmula CARF n. 105, que diz:

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

Em síntese, portanto, compreendo que as multas isoladas aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais não podem ser cobradas cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor apurado no ajuste anual do mesmo ano calendário, eis que, embora se trate de penalidades por condutas distintas (e que visam a proteger bens jurídicos diversos, como acima abordado), estamos na esfera de aplicação de penalidades e, aqui, pelo princípio da consunção, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é meio de execução de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio é absorvida pela pena aplicável à infração-fim.

Estas são as razões pelas quais, novamente pedindo vênias à i. Relatora, orientei meu voto para cancelar as multas isoladas também quanto ao ano calendário de 2007.

Nesse sentido, e por concordar integralmente com os precedentes jurisprudenciais ora invocados, entendo que a multa isolada e questão não tem cabimento, devendo esta ser exonerada.

Conclusão

Pelo exposto: **(i)** conheço do recurso especial fazendário para, no mérito, negar-lhe provimento; e **(ii)** não conheço do recurso especial da contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido no ponto em que negou provimento ao recurso especial da PGFN acerca das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas concomitantemente com a multa proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual.

A maioria qualificada do Colegiado compreendeu que a partir de 2007 não há impedimento à aplicação das multas isoladas simultaneamente com a multa de ofício proporcional, como claramente exposto no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.962, de lavra da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, cujas razões também se prestam a afastar a pretensão de aplicação do princípio da consunção:

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

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei 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:

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.[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50%

calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição. Observe-se:

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

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

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

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

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

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

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

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

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

Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos nºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, nº 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, nº 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, nº 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, nº 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e nº 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):

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

Daí porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela Lei nº 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (e-fls. 236):

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

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

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

[...].

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...];

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

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

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

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

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

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

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

A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente⁴.

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

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

Explico.

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

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009⁵

[...]

ANEXO I

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº :

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

[...]

PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012⁶

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

⁴ Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

⁵ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

⁶ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

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

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:

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

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

[...]

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

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:

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

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

[...]

PORTARIA Nº18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013⁷

[...]

ANEXO I

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

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

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

[...]

PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2014⁸

[...]

ANEXO I

[...]

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

[...]

⁷ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

⁸ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

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

[...]

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

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

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

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

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

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares⁹ à parcela do litígio já pacificada.

⁹ Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e alterado pela Portaria MF nº 586, de 2010:

[...]

Anexo II

[...]

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

[...]

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

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

Acórdão nº 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

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

Acórdão nº 9101-001.203:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

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

CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTOS. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo,

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]

visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.

Acórdão nº 9101-001.238:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

[...]

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

Acórdão nº 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

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

Acórdão nº 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

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

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

[...]

Acórdão nº 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa:

[...]

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

Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de

cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas.

[...]

Acórdão nº 1803-001.263:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2002

[...]

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano.

Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

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

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

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

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do acórdão nº 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma

impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a

imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

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

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

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

[...]

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

[...]

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

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

ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

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

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

3. Recurso especial improvido.”

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

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

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

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

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

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

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

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

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de “pagamento de tributo”, dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos¹⁰ e exigidas de forma isolada.

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

¹⁰ Lei nº 10.426, de 2002: Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

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

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

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

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

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

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

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

2. Agravo Regimental não provido.

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

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

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

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

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

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

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

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

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta¹¹:

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

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

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

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

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

[...]

¹¹ http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644

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

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

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

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

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

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

[...];

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor¹². Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

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

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

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

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

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

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

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

¹² Lei nº 9.430, de 1996, art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

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

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

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

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

Os períodos de apuração atuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF nº 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida em dezembro/2002. Importa, assim, avaliar se o entendimento sumulado determinaria a exoneração de toda a multa isolada aqui aplicada.

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

Os precedentes que orientaram a edição da Súmula CARF nº 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:

[...]

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

Porém, os Acórdãos nº 9101-001.203 e 9101-001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos nº 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.

A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF nº 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance.

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

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 120100.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

[...]

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

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

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

Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

Especificamente acerca do princípio da consunção, vale o acréscimo das razões de decidir adotadas pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto e expostas, dentre outros, no voto condutor do Acórdão nº 9101-006.056¹³:

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

¹³ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

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

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

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

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

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

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

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

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

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, *o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave*.¹⁴.

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

¹⁴ RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

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

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.¹⁵ (destaques acrescidos).

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

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

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

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

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

Nestes termos, ainda que as infrações cometidas repercutam na apuração da estimativa mensal e do ajuste anual, diferentes são as condutas punidas: o dever de antecipar e o dever de recolher o tributo devido ao final do ano-calendário. As alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, por sua vez, não excetuaram a aplicação simultânea das penalidades, justamente porque diferentes são as condutas reprimidas, o mesmo se verificando na Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, replicado atualmente na Instrução Normativa RFB nº 1700, de 2017, que em seu art. 52 prevê a imposição, apenas, da multa isolada durante o ano-calendário, enquanto não ocorrido o fato gerador que somente se completará ao seu final, restando a possibilidade de aplicação concomitante com a multa de ofício, depois do encerramento do ano-calendário, reconhecida expressamente em seu art. 53. Veja-se:

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

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

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

¹⁵ Idem, Idem

§ 3º Na falta de atendimento à intimação de que trata o § 1º do art. 51, no prazo nela consignado, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil procederá à aplicação da multa de que trata o caput sobre o valor apurado com base nas regras previstas nos arts. 32 a 41, ressalvado o disposto no § 2º do art. 51.

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

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

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

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

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

Observe-se, também, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema foram editadas, apenas, no âmbito da 2ª Turma, e o posicionamento desta, inclusive, está renovado em acórdão mais recente, mas sem acréscimos nas razões de decidir, exarado nos autos do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.603.525/RJ, proferido em 23/11/2020¹⁶ e assim ementado:

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

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

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

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

IV - Agravo interno improvido.

Cabe esclarecer, por fim, que a Súmula CARF nº 82 confirma a presente exigência. Isto porque o entendimento consolidado de que *após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não*

¹⁶ Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator Francisco Falcão.

recolhidas decorre, justamente, da previsão legal de aplicação da multa de ofício isolada quando constatada tal infração. Ou seja, encerrado o ano-calendário, descabe exigir as estimativas não recolhidas, vez que já evidenciada a apuração final do tributo passível de lançamento se não recolhido e/ou declarado. Contudo, a lei não deixa impune o descumprimento da obrigação de antecipar os recolhimentos decorrentes da opção pela apuração do lucro real, estipulando desde a redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa por falta de recolhimento das estimativas, assim formalizada sem o acompanhamento do principal das estimativas não recolhidas que passarão, antes, pelo filtro da apuração ao final do ano-calendário.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN com respeito às exigências de multas isoladas.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Esta Conselheira divergiu do I. Relator para dar provimento ao recurso especial da PGFN e restabelecer a qualificação da penalidade, reiterando o entendimento manifestado em operações semelhantes, em linha com a manifestação da maioria deste Colegiado desde a primeira oportunidade que analisou operações societárias implementadas para redução das bases tributáveis a partir de amortização de ágio interno, nos termos do voto condutor do ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, no Acórdão nº 9101-002.300¹⁷:

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

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

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

¹⁷ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Luis Flávio Neto, Adriana Gomes Rêgo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, André Mendes de Moura, Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado), Rafael Vidal de Araújo, Hélio Eduardo de Paiva Araújo (Suplente Convocado), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente) e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), e divergiram na matéria os Conselheiros, Helio Eduardo de Paiva Araújo (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez.

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

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

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

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

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

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

Recentemente esta Conselheira concordou em afastar a qualificação da penalidade em amortização de ágio interno, nos termos do voto assim declarado no Acórdão nº 9101-006.477:

O presente caso, porém, tem a peculiaridade de a reavaliação do investimento na transferência entre pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico resultar em ganho de capital submetido à tributação no Brasil. Esta circunstância suscita dúvida acerca da intenção dolosa do grupo empresarial de buscar, apenas, a redução das bases tributáveis. Indica que outras razões podem ter motivado a reavaliação da participação societária, e neste contexto há possibilidade de ter ocorrido, apenas, uma interpretação equivocada da legislação tributária, quanto à caracterização deste diferencial como ágio amortizável.

Esta Conselheira já teve a oportunidade de analisar operação semelhante, assim descrita na introdução de seu voto condutor no Acórdão nº 1101-000.968:

Os fatos narrados pelos fiscais autuantes às fls. 27/36 do Termo de Verificação Fiscal podem ser assim sintetizados:

- Mann Hummel GMBH e Mann Hummel Beteiligungs-und Verwaltungsgesellschaft MBH eram as únicas sócias de Mann Hummel Brasil Ltda (fls. 154/167);
- Mann Hummel GMBH *cede e transfere* a Mann Hummel Ibérica SA (holding) quotas de Mann Hummel Brasil (fls. 168/181);

- Mann Hummel Ibérica e Mann Hummel Beteiligungs-und Verwaltungsgesellschaft MBH substituem os sócios da recém criada MSJ Comercial Ltda (fl. 30);
- Ao subscrever capital na MSJ, Mann Hummel Ibérica o integraliza com a entrega de suas quotas na Mann Hummel Brasil, mas o faz pelo valor de R\$ 151.203.360,00 embora seu valor nominal seja R\$ 41.674.304,00 (fl. 182);
- Mann Hummel Ibérica passa a deter investimento em MSJ pelo valor de R\$ 151.203.360,00, e MSJ passa a deter investimento em Mann Hummel Brasil por aquele mesmo valor;
- Mann Hummel Brasil incorpora a MSJ e aumenta seu capital em R\$ 27.735.046,00 em razão do ágio existente no ativo da MSJ (fl. 197);
- Mann Hummel Ibérica substitui MSJ no quadro societário de Mann Hummel Brasil, mas agora detendo, além do capital de R\$ 41.674.304,00 o valor do ágio acima referido, totalizado sua participação em R\$ 69.409.350,00 (fl. 197)
- Mann Hummel Ibérica SA e a Mann Hummel Beteiligungs-und Verwaltungsgesellschaft MBH voltam a ser sócias quotista da Mann Hummel Brasil, cujo patrimônio é aumentado em valor equivalente ao ágio líquido advindo da incorporação da MSJ.

Considerando que Mann Hummel Ibérica SA já era sócia de Mann Hummel Brasil – juntamente com Mann Hummel Beteiligungs-und Verwaltungsgesellschaft MBH cuja participação permaneceu inalterada –, resta evidente que, ao final das operações, realizadas entre 15/12/2003 e 01/07/2004, não houve qualquer alteração no controle da Mann Hummel Brasil, mas ainda assim surgiu no patrimônio desta um ágio, motivo das amortizações aqui glosadas.

A recorrente aduz que houve alienação das quotas detidas pela Mann Hummel GMBH para a Mann Hummel Ibérica, com pagamento de preço, fixado em €\$ 42.000.000,00, bem como que este valor foi observado na integralização do capital da MSJ com quotas da Mann Hummel, detidas pela Mann Hummel Ibérica. Todavia, os documentos juntados à impugnação (Anexos 5 a 7) apenas evidenciam a transferência de controle do investimento no Brasil de Mann Hummel GMBH para a Mann Hummel Ibérica, esta última uma *holding* criada para que a primeira mantivesse apenas sua feição operacional. O mencionado *contrato de compra e venda de quotas de capital* firma expressamente em seu §4º que *não foram acordadas outras garantias, considerando que a alienação é realizada em âmbito interno entre empresas pertencentes ao grupo Mann+Hummel*.

Quanto ao mencionado comprovante de pagamento juntado como Anexo 14 da impugnação (fl. 871), é de se notar que ele está datado de 05/05/2004, como convencionado naquele mesmo contrato que declara a operação realizada entre empresas do mesmo grupo (Anexo 7, fls. 806/809), mas ocorre cerca de 5 (cinco) meses após a criação do ágio, verificada em 15/12/2003, quando a Mann Hummel Ibérica integraliza capital da MSJ com ações da Mann Hummel Brasil, ações estas adquiridas de Mann Hummel GMBH, mediante operação que somente surtiria efeitos a partir de 31/12/2003, como bem observado pela Fiscalização. Evidente que tais circunstâncias somente se verificam porque quem decide realizá-las são, apenas e tão somente, os controladores do grupo empresarial.

São estas operações internas ao grupo empresarial que fizeram surgir um item patrimonial na autuada, no suposto de rentabilidade futura, materializando alegados lucros sem a intervenção de terceiros para lhes dar substância. Decidiram os controladores do grupo afirmar que seu patrimônio representaria mais do que o escriturado em razão da expectativa de rentabilidade futura, e neste sentido constituíram uma empresa veículo para formalmente realizar a incorporação que,

prevista no art. 7º da Lei nº 9.532/97, permitir-lhes-ia defender a amortização fiscal daquela riqueza internamente gerada.

Naquela ocasião, sequer havia alegação de tributação do ganho de capital, como no presente caso, mas a exigência fiscal já foi formalizada, de largada, sem qualificação da penalidade. É possível, inclusive, que lá a conduta do sujeito passivo tenha sido relativizada em razão da alegada necessidade de a transferência internacional se verificar a valor de mercado, aspecto aqui também referido.

Em tais circunstâncias, o CTN determina a interpretação da lei tributária que comina penalidades de maneira mais favorável ao acusado:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

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

Estas as razões, portanto, para concordar, no presente caso, com o afastamento da qualificação da penalidade e, neste ponto, DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Aqui, porém, inexistente evento equivalente à tributação do ganho de capital presente no referido precedente, razão pela qual subsistem os fundamentos recorrentemente adotados por esta Conselheira para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN acerca da qualificação da penalidade.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa