



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720938/2023-00
ACÓRDÃO	1401-007.899 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HP FINANCIAL SERVICES ARRENDAMENTO MERCANTIL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018

PRELIMINAR DE NULIDADE. HIPÓTESES ADMITIDAS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NÃO CONFIGURAÇÃO.

No processo administrativo fiscal da União somente é cabível declaração de nulidade nas hipóteses estritamente previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas nesse artigo não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

SUBCAPITALIZAÇÃO. REGIME FISCAL PRIVILEGIADO. ATIVIDADE DE HOLDING COMPANY SEM ATIVIDADE ECONÔMICA SUBSTANTIVA. CONFIGURAÇÃO.

Deve ser mantida a glosa de despesas com juros pagos à controlada sediada que extrapolem o limite previsto no art. 25 da Lei nº 12.249, de 2010, quando demonstrado que a subsidiária naquele país não dispõe de estrutura operacional condizente para executar de forma autônoma as operações formalmente registradas e, em especial, goza de regime fiscal privilegiado, nos termos dos arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 1996.

JUROS PAGOS A RESIDENTE EM PAÍS OU DEPENDÊNCIA COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA OU SOB REGIME FISCAL PRIVILEGIADO – LIMITE PARA A DEDUÇÃO NA BASE TRIBUTÁVEL

Os juros pagos ou creditados por fonte situada no Brasil à pessoa física ou jurídica residente, domiciliada ou constituída no exterior, em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, nos termos dos arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 1996, somente serão dedutíveis, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo Do

IRPJ e da CSLL, quando se verifique constituírem despesa necessária à atividade, conforme definido pelo art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, no período de apuração, atendendo cumulativamente ao requisito de que o valor total do somatório dos endividamentos com todas as entidades situadas em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado não seja superior a trinta por cento do valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. 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 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 que se falar em impossibilidade de imposição desta multa após o encerramento do ano-calendário.

APLICAÇÃO DO ART. 114 § 12º, INC. I DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. DECLARAÇÃO DE CONCORDÂNCIA COM OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA. FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário, e por maioria de votos, reconhecer a preclusão da apresentação de novos documentos no dia 24 de abril de 2026. Vencidos os conselheiros Alberto Pinto de Souza Júnior e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, que conheciam dos documentos. Por unanimidade de votos rejeitar a preliminar e, no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencida a conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, que votou por dar provimento ao recurso. Por voto de qualidade também foi mantida a multa isolada. Vencidos os conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Andressa Paula Senna Lísias e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, que votaram por seu

cancelamento. Designado para redigir o voto vencedor, quanto à multa isolada, o conselheiro Matheus Ferreira Azevedo.

Assinado Digitalmente

Daniel Ribeiro Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Matheus Ferreira Azevedo – redator designado

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Matheus Ferreira Azevedo, Alberto Pinto, Souza Júnior, Andressa Paula Senna Lisias e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão n.º 106-048.638, proferido pela 3ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 06, que julgou improcedente a Impugnação apresentada contra os Autos de Infração lavrados com o objetivo de constituir crédito tributário de IRPJ e CSLL, referentes ao ano-calendário de 2018, no valor histórico de R\$ 35.273.389,36.

O lançamento decorre da glosa de despesas financeiras (juros) deduzidas na apuração do IRPJ e CSLL, pagas a entidade (Compaq Trademark B.V.) domiciliada nos Países Baixos, por inobservância das regras de subcapitalização (art. 25 da Lei 12.249/2010), ao considerar a beneficiária como sediada em regime fiscal privilegiado (RFP) por ser uma holding company sem atividade econômica substantiva. Exige-se, ainda, multa isolada por falta de recolhimento das antecipações mensais (estimativas).

Tendo tomado ciência acerca do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 1.236/1.286), o que fez com base nas seguintes alegações:

- a) Alega, preliminarmente, a nulidade do lançamento por vício material, sustentando que a Fiscalização não cumpriu seu dever de apurar corretamente os fatos (art. 142 do CTN), pois não demonstrou efetivamente que a mutuante (COMPAQ) não exercia atividade econômica substantiva, baseando-se unicamente no fato de ser uma holding localizada nos Países Baixos;
- b) Que, também preliminarmente, o lançamento é nulo por falta de clareza na metodologia, violando o contraditório e a ampla defesa. Afirma que o auto de infração é obscuro, não permitindo compreender os critérios de cálculo para o "Saldo do Endividamento" ou "Saldo Médio do PL", além de supostamente incluir valores de variação cambial e utilizar fórmula de cálculo divergente da prevista na IN RFB nº 1.154/2011;
- c) Que, no mérito, a COMPAQ (mutuante) exerce sim atividade econômica substantiva, nos termos do art. 2º, parágrafo único, da IN RFB nº 1.037/2010. Para comprovar, afirma que a empresa possuía 6 funcionários, capital próprio de US\$ 148.463.827,00, instalações físicas adequadas (75 m²) para sua atividade de holding financeira, e cita a existência de um acordo de preços de transferência firmado com o fisco holandês;
- d) Que a glosa dos juros, despesas consideradas necessárias à atividade, viola o conceito constitucional de renda (art. 153, III, CF e art. 43 CTN), pois resulta na tributação de valores que não representam acréscimo patrimonial;
- e) Que a glosa de juros nos moldes das regras de subcapitalização não poderia ser aplicada à base de cálculo da CSLL, pois esta possui regras próprias de apuração (Lei nº 7.689/88) que não preveem tal adição, argumentando que o art. 57 da Lei nº 8.981/95 não estendeu essa regra específica do IRPJ;
- f) Que é indevida a cumulação da multa de ofício (sobre o principal) com a multa isolada (sobre as estimativas). Alega que tal cumulação configura bis in idem e viola o princípio da consunção, devendo a multa isolada ser absorvida pela de ofício, citando a Súmula CARF nº 105.

Posteriormente, a 3ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 06, proferiu o Acórdão n.º 106-048.638 (fls. 1622/1669) abaixo ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018

JUROS PAGOS A RESIDENTE EM PAÍS OU DEPENDÊNCIA COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA OU SOB REGIME FISCAL PRIVILEGIADO – LIMITE PARA A DEDUÇÃO NA BASE TRIBUTÁVEL

Os juros pagos ou creditados por fonte situada no Brasil à pessoa física ou jurídica residente, domiciliada ou constituída no exterior, em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, nos termos dos arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 1996, somente serão dedutíveis, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, quando se verifique constituírem despesa necessária à atividade, conforme definido pelo art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, no período de apuração, atendendo cumulativamente ao requisito de que o valor total do somatório dos endividamentos com todas as entidades situadas em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado não seja superior a trinta por cento do valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ANTECIPAÇÕES MENSAIS – CONCOMITÂNCIA COM MULTA PELO LANÇAMENTO DE OFÍCIO

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% 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, concomitantemente, II - o IRPJ ou a CSLL devidos 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. A Súmula nº 105 do Carf somente é aplicável aos lançamentos efetuados sob a vigência da redação original do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, antes das alterações feitas pela Lei nº 11.488, de 2007.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2018

JUROS PAGOS A RESIDENTE EM PAÍS OU DEPENDÊNCIA COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA OU SOB REGIME FISCAL PRIVILEGIADO – LIMITE PARA A DEDUÇÃO NA BASE TRIBUTÁVEL.

Os juros pagos ou creditados por fonte situada no Brasil à pessoa física ou jurídica residente, domiciliada ou constituída no exterior, em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, nos termos dos arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 1996, somente serão

dedutíveis, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, quando se verifique constituírem despesa necessária à atividade, conforme definido pelo art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, no período de apuração, atendendo cumulativamente ao requisito de que o valor total do somatório dos endividamentos com todas as entidades situadas em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado não seja superior a trinta por cento do valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil. **MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ANTECIPAÇÕES MENSASIS – CONCOMITÂNCIA COM MULTA PELO LANÇAMENTO DE OFÍCIO**

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% 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, concomitantemente, II - o IRPJ ou a CSLL devidos 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. A Súmula nº 105 do Carf somente é aplicável aos lançamentos efetuados sob a vigência da redação original do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, antes das alterações feitas pela Lei nº 11.488, de 2007.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2018

DECLARAÇÃO DE NULIDADE – HIPÓTESES ADMITIDAS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

No processo administrativo fiscal da União somente é cabível declaração de nulidade nas hipóteses estritamente previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas nesse artigo não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS APÓS EXPIRADO O PRAZO DE IMPUGNAR O LANÇAMENTO – HIPÓTESE EM QUE É ADMITIDA

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por

motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inicialmente, a DRJ apreciou a juntada extemporânea de documentos, decidindo por não os conhecer, visto que a prova documental deve ser apresentada com a impugnação (art. 16, § 4º, Dec. 70.235/72) e o contribuinte não demonstrou nenhuma das exceções legais (força maior, fato superveniente ou contraprova). A Delegacia fundamentou que a ausência de tradução juramentada no prazo não constitui motivo de força maior apto a justificar a apresentação posterior.

Em seguida, a DRJ rejeitou as preliminares de nulidade suscitadas pelo contribuinte. Quanto ao alegado vício material por falta de comprovação da inexistência de atividade econômica substantiva, entendeu que as nulidades no processo administrativo fiscal são restritas às hipóteses taxativas do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, quais sejam, incompetência da autoridade que houver ordenado o procedimento fiscal ou proferido a decisão impugnada, ou cerceamento do direito de defesa. Asseverou que a eventual insuficiência probatória ou falta de demonstração da infração constitui questão meritória, que conduz à procedência da impugnação e não à nulidade do lançamento, cabendo ao julgador apreciar se as provas coligidas aos autos são suficientes para manter ou infirmar a acusação fiscal.

Quanto à preliminar de nulidade por falta de clareza na metodologia de cálculo e suposto cerceamento do direito de defesa, a DRJ também a afastou. Invocou a Súmula CARF nº 162, segundo a qual o contraditório se instaura com a impugnação, e não antes dela, de modo que eventuais dúvidas sobre os fundamentos da exigência devem ser esclarecidas pela fiscalização durante a fase impugnatória.

Verificou que o contribuinte teve acesso integral aos autos e que o demonstrativo de cálculo apresentado às fls. 1.201 era autoexplicativo e seguia a metodologia prevista na legislação tributária. Refutou especificamente a alegação de que teria sido incluída variação cambial na base de cálculo da glosa, demonstrando, mediante análise dos documentos fiscais, que o cálculo da fiscalização se restringiu aos valores efetivamente pagos a título de juros, sem considerar ganhos ou perdas cambiais.

No mérito, a DRJ manteve integralmente a autuação fiscal. Considerou que a fiscalização demonstrou, com base nos próprios documentos apresentados pelo contribuinte, que a empresa Compaq Trademark B.V. não exercia atividade econômica substantiva, nos termos do art. 2º, parágrafo único, da Instrução Normativa RFB nº 1.037/2010.

Para tanto, analisou os elementos caracterizadores da substância econômica: quanto aos recursos humanos, destacou que a empresa possuía apenas 6 (seis) funcionários para

gerenciar ativos da ordem de US\$ 20 bilhões, número manifestamente insuficiente para operações de tal magnitude. Quanto ao capital próprio, a DRJ desconsiderou o patrimônio líquido de US\$ 148 milhões alegado pelo contribuinte, entendendo que este era composto substancialmente por lucros acumulados (resultados de exercícios anteriores) e não por capital efetivamente investido pelos sócios, sendo o capital social subscrito e integralizado de apenas US\$ 1.180,00, valor irrisório que demonstra a ausência de comprometimento patrimonial. Com relação às instalações físicas, considerou que o espaço de 75 m² era manifestamente acanhado e inadequado para o volume e complexidade das operações realizadas pela holding. Por fim, verificou que os diretores da Compaq acumulavam simultaneamente cargos de direção em dezenas de outras empresas do grupo econômico, o que evidencia a impossibilidade de dedicação exclusiva ou mesmo substancial à gestão da empresa.

A DRJ desconsiderou o acordo de preços de transferência (Advance Pricing Agreement - APA) firmado com o fisco holandês, por entender que tal instrumento não possui efeito vinculante perante a administração tributária brasileira e não se presta a comprovar a existência de substância econômica para fins de aplicação das regras de subcapitalização.

Sobre a alegação de violação ao conceito constitucional de renda, a DRJ entendeu que a aplicação do art. 25 da Lei nº 12.249/2010 constitui critério objetivo estabelecido pelo legislador infraconstitucional, independentemente de prova de artificialidade ou de efetivo propósito de planejamento tributário abusivo. Afirmou que as regras de subcapitalização têm natureza de presunção legal, destinadas a coibir a erosão da base tributável mediante endividamento desproporcional com entidades vinculadas situadas em jurisdições de tributação favorecida. Invocou a Súmula CARF nº 2, segundo a qual o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, de modo que não cabe à instância administrativa afastar a aplicação de dispositivo legal sob o fundamento de suposta incompatibilidade com o texto constitucional.

Quanto à alegação de inaplicabilidade da glosa à base de cálculo da CSLL, a DRJ rejeitou o argumento do contribuinte. Fundamentou que o próprio art. 25 da Lei nº 12.249/2010 estabelece expressamente que a limitação à dedutibilidade dos juros aplica-se tanto para fins de determinação do lucro real (base de cálculo do IRPJ) quanto da base de cálculo da CSLL. Ademais, o art. 57 da Lei nº 8.981/95 determina que a CSLL será apurada mediante adições e exclusões ao lucro líquido do período, nos mesmos moldes do lucro real, ressalvadas as disposições específicas da legislação da CSLL. Assim, não havendo regra específica em sentido contrário, a glosa dos juros por subcapitalização deve ser adicionada também à base de cálculo da CSLL.

Por fim, a DRJ manteve a cumulação da multa de ofício com a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais. Fundamentou que ambas as penalidades possuem fatos geradores distintos e autônomos, previstos respectivamente no art. 44, inciso I (multa isolada sobre as estimativas não recolhidas), e no art. 44, inciso II, alínea "b" (multa de ofício sobre o débito apurado ao final do ano-calendário), ambos da Lei nº 9.430/96.

Asseverou que não há *bis in idem* nem violação ao princípio da consunção, pois cada infração atinge bem jurídico diverso: a multa isolada visa coibir a falta de recolhimento mensal das antecipações, preservando o fluxo de caixa do Erário ao longo do exercício, enquanto a multa de ofício sanciona o não recolhimento do tributo efetivamente devido ao final do período de apuração. Ressaltou que a Súmula CARF nº 105, invocada pelo contribuinte, não se aplica ao caso concreto, porquanto esta diretriz jurisprudencial somente é aplicável aos lançamentos efetuados sob a vigência da redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/96, anterior às alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007, não sendo esta a hipótese dos autos, visto que o ano-calendário autuado é 2018, sob a égide da nova redação do dispositivo legal.

Ciente da decisão do Acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 1.677/1.744), em que além de reiterar os argumentos tecidos na defesa, inova ou desenvolve melhor os seguintes argumentos:

- a) Quanto à preliminar de nulidade por vício material, alega que o próprio Acórdão recorrido teria reconhecido a existência de vícios e equívocos de premissa fática no lançamento, especificamente quanto à afirmação constante do auto de infração (qualificada pela DRJ como "impropriedade") de que os diretores da COMPAQ teriam poderes para assinar pela empresa autuada, o que demonstraria a deficiência da instrução processual e a violação ao dever de investigação adequada dos fatos pela autoridade fiscal, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional;
- b) Quanto à nulidade por falta de clareza na metodologia de cálculo, alega que a DRJ teria extrapolado sua competência funcional ao tentar aperfeiçoar, complementar ou esclarecer os fundamentos do lançamento tributário no próprio voto, função esta que seria privativa da autoridade fiscal lançadora. Sustenta que tal conduta violaria o art. 142 do CTN e a competência exclusiva da autoridade preparadora, constituindo vício insanável que contamina o julgado, porquanto o órgão julgador não pode suprir deficiências do lançamento, mas apenas apreciar a legalidade e regularidade do ato praticado pela fiscalização;
- c) No mérito, especificamente quanto à análise da atividade econômica substantiva, critica o raciocínio da DRJ sobre o número de funcionários (6 pessoas) e o espaço físico (75 m²) como sendo excessivamente subjetivo e dissociado da realidade operacional de holdings financeiras. Argumenta que empresas desta natureza, que exercem primordialmente atividades de gestão patrimonial, administração de participações societárias e coordenação financeira de grupos econômicos, podem legitimamente operar com estrutura organizacional enxuta, não sendo o número de

empregados ou a dimensão das instalações físicas critérios adequados para aferir a substância econômica;

- d) Ainda sobre a comprovação da atividade substantiva, refuta veementemente a desconsideração do Patrimônio Líquido (US\$ 148.463.827,00) pela DRJ em favor do Capital Social integralizado (US\$ 1.180,00) como indicador da capacidade financeira e do comprometimento patrimonial da empresa. Defende que o patrimônio líquido, e não o capital social, constitui o parâmetro correto e tecnicamente adequado para aferir a robustez financeira de uma entidade, nos termos dos princípios contábeis geralmente aceitos e da própria legislação societária brasileira (Lei nº 6.404/76). Argumenta que a composição do patrimônio líquido por lucros acumulados não descaracteriza sua natureza de capital próprio efetivamente investido e comprometido com a atividade empresarial;
- e) Justifica a juntada extemporânea do contrato de aluguel das instalações físicas referente ao exercício de 2018 (fls. 1.578/1.605), documento este que foi desconsiderado pela DRJ por intempestividade. Alega que a tradução juramentada do referido contrato, celebrado originalmente em idioma estrangeiro, não estava disponível no prazo legal de apresentação da impugnação, e que a jurisprudência do CARF admite a juntada de documentos probatórios em sede de recurso voluntário, especialmente quando destinados a contrapor fundamentos adotados pela decisão de primeira instância administrativa que não haviam sido anteriormente ventilados pela fiscalização.

Em 24 de abril de 2026 a Recorrente requer a juntada de “Memorial” no qual reitera a tese defensiva e requer a juntada de mais 6 novos documentos que, segundo ela, infirmariam a tese defensiva.

É o relatório do essencial.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

Antes de adentrar à análise do Recurso Voluntário, cumpre ressaltar que a Recorrente promoveu a juntada em 24/04/2026 de Memorial com 6 novos documentos (em língua estrangeira) que reforçariam sua tese defensiva.

Pois bem, em que pese os referidos documentos não alterem o entendimento deste relator, o fato é que os mesmos não podem ser conhecidos em razão da preclusão processual.

Não se tratam de documentos novos ou que por impossibilidade de juntada anterior apenas tenha sido feita neste momento, até porque são documentos internos gerados pela própria Recorrente como extratos bancários e contratos intercompany.

O processo já teve seu julgamento iniciado tendo sido retirado de pauta em razão do requerimento de vistas, não sendo mais possível promover a juntada de novos elementos de prova.

Assim, não conheço dos documentos.

No mais, da análise dos autos é fácil constatar que o Recurso Voluntário apresentado, constitui-se basicamente em reprodução da impugnação cujos argumentos foram detalhadamente apreciados pelo julgador *a quo*.

Cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do novo Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023):

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

§ 1º O relator deverá formalizar o acórdão no prazo de quinze dias, contado da movimentação dos autos para essa atividade.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.

Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Em resumo, além de complementar alegações de nulidade, basicamente reforça argumentos já apresentados com outras palavras e reforços argumentativos, mas que não alteram o convencimento deste julgador.

Isto porque, a Recorrente busca desqualificar fatos de forma isolada quando a conclusão fiscal e da DRJ é amparada em um conjunto de fatos e comprovações que demonstram que a holding não possuía atividade substantiva, como foi muito bem analisado pela DRJ.

Assim, com exceção da matéria relativa à cumulação de multa isolada e de ofício, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida, na parte que se aplica:

QUESTÕES PRELIMINARES ADMISSIBILIDADE

A impugnação é tempestiva e dela se toma conhecimento.

Contudo, não se deve conhecer da petição e dos documentos juntados a folhas 4.631/4.671 por terem sido apresentados intempestivamente, visto que o artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, dispõe que a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. A impugnação não alega nem comprova nenhuma dessas circunstâncias, de sorte que não se pode conhecer da petição e documentos apresentados extemporaneamente.

ARGUIÇÕES DE NULIDADE

Arguição de nulidade por deficiência de comprovação da infração imputada

Segundo a impugnação, os autos de infração são nulos de pleno direito, pois a autoridade fiscal não cumpriu com o seu dever de apurar corretamente os fatos que deram origem à suposta infração, em flagrante violação ao artigo 142 do CTN e ao artigo 10, V, do Decreto nº 70.235/1972. No seu parecer, para cumprir com a determinação dessas normas, caberia à fiscalização trazer todos os elementos pertinentes e necessários para demonstrar que a COMPAQ, empresa situada nos Países Baixos, de fato não exerce atividade econômica substantiva e, só após a referida comprovação, aplicar as regras de subcapitalização, limitando a dedução dos juros contratados com empresas que estejam situadas em localidades definidas como regime fiscal privilegiado. De acordo com a impugnação, porém, a autoridade fiscal não exerceu o seu mister com a percuência necessária, afirmando serem indedutíveis os juros pactuados com a COMPAQ, nos termos do artigo 25 da Lei nº 12.249/10, e artigo 5º da IN RFB nº 1.154/2011, pelo simples

fato de a referida empresa exercer atividade de holding e estar localizada nos Países Baixos.

Contudo, a arguição de nulidade é infundada.

Antes de mais nada, convém ressaltar o que dispõe o artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, de 6 de março de 1972 sobre nulidades no processo administrativo fiscal. Confira-se:

Art. 59. São nulos;

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

De acordo com as normas supracitadas, as nulidades no processo administrativo fiscal da União são reservadas para os vícios meramente processuais, e não para eventuais deficiências no conjunto probatório reunido pela fiscalização para caracterizar a infração imputada ao sujeito passivo. Se ficar demonstrado que a autoridade fiscal exigiu crédito tributário indevido ou superior ao devido, seja por falta de fundamento legal, seja por falta de comprovação suficiente da respectiva infração, conforme alega a impugnação, trata-se de questão de mérito. Em quaisquer desses casos, se acatada a alegação do sujeito passivo, não deverá a autoridade julgadora declarar nulo o lançamento de ofício (o que possibilitaria o seu refazimento com o saneamento da irregularidade), mas sim julgar procedente no mérito a impugnação, o que implicaria exonerar das exigências fiscais o contribuinte.

Não por acaso, ao questionar o mérito do lançamento, um dos tópicos da impugnação apresentada se dedica exatamente a demonstrar que a infração não está caracterizada, fazendo referências a provas e informações, as quais, no parecer da defesa, comprovariam que a empresa credora da autuada não se enquadraria como uma holding company que não exerce uma atividade econômica substantiva. Assim, os próprios termos da defesa demonstram que a matéria em questão diz respeito ao mérito, e como tal é apreciada mais adiante neste voto.

Se fosse cabível a espécie de nulidade arguida pela impugnação, todo e qualquer lançamento, para que pudesse validamente dar início a um procedimento fiscal de exigência de crédito tributário, deveria ser lavrado de forma impecavelmente correta no que diz respeito à matéria tributável e às provas apresentadas para demonstrar a infração apurada. Tampouco haveria espaço no contencioso administrativo para a discussão do mérito do lançamento, ou para a apreciação da prova por parte da autoridade julgadora. No entanto, é desnecessário dizer, faz parte da atividade do julgador analisar não só a validade formal do lançamento, mas também as provas apresentadas por ambas as partes, como bem o demonstra o artigo 29 do Decreto nº 70.235, de 1972, o qual dispõe que, na

apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Cumpre, pois, rejeitar a arguição de nulidade.

Arguição de nulidade por falta de clareza quanto à metodologia aplicada

Segundo a impugnação, os autos de infração são nulos ante a falta de clareza sobre os critérios adotados na metodologia utilizada para aferição da indedutibilidade dos juros contratados com a COMPAQ, quando da apuração das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL, visto que, não há, no relato da infração, qualquer explicação quanto aos valores utilizados para aferição do percentual de indedutibilidade dos juros, o que impede ao sujeito passivo compreender quais foram os parâmetros utilizados para se alcançar o montante do “Saldo do Endividamento” ou do “Saldo Médio do PL”. Acrescenta que não há quaisquer elementos no auto de infração que permitam ao sujeito passivo compreender quais foram os motivos que levaram a Fiscalização a considerar o valor da variação cambial no “Valor da despesa”, posto que, em tese, tais valores deveriam ser compostos apenas pelos juros. A impugnação ainda se queixa de que a Fiscalização não explicitou a fórmula utilizada para se chegar ao cálculo do “valor de despesa indedutível de juros”, tendo em vista que a fórmula apresentada não se coaduna com aquela constante no artigo 8º da IN nº 1.154/2011. Afirma também que a planilha anexa aos autos de infração não auxilia o entendimento da apuração realizada pela fiscalização, o que inviabiliza o contribuinte a exercer o seu direito ao contraditório e à ampla defesa, previstos no artigo 5º, LV, da Constituição Federal de 1988. Daí conclui que, diante da evidente afronta aos princípios da motivação, da ampla defesa e do contraditório, deve ser declarada, de plano, a nulidade dos autos de infração.

Contudo, a arguição de nulidade é infundada.

O cerceamento do direito de defesa classifica-se como vício processual cujo cometimento pode até levar à nulidade do ato, mas somente quando esse cerceamento decorre de ato ou omissão da autoridade julgadora, mas não da autoridade lançadora. Ocorre que nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, citado acima, só existem duas hipóteses de nulidade no processo administrativo fiscal: os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. O auto de infração e os termos que o acompanham não são despachos nem decisões, de modo que, havendo prejuízo para a defesa em sua feitura, o remédio prescrito pela legislação processual fiscal é o saneamento, e não a declaração de nulidade. Nulidade haveria no caso de cerceamento de direito de defesa durante a fase litigiosa do procedimento.

Com efeito, o artigo 60 do mesmo Decreto nº 70.235, de 1972, dispõe que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo 59 não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o

sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

É verdade que a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, inciso LV, assegura o direito à ampla defesa aos litigantes em processo administrativo ou judicial. Note-se, porém, que o texto constitucional alude a litigante, e não meramente a investigado, indiciado ou fiscalizado. Isso significa que antes de instaurado o litígio não se pode falar em cerceamento do direito de defesa.

De acordo com o artigo 14 do Decreto nº 70.235, de 1972, no âmbito do processo administrativo fiscal, é a impugnação que instaura a fase litigiosa. Já o artigo 15 do mesmo decreto dispõe que a impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência. Logo, é após a ciência do lançamento, que se abre ao contribuinte a oportunidade de exercer o seu direito de defesa. Então ele tem o prazo de trinta dias para ter vista do inteiro teor do processo e apresentar impugnação escrita, instruída com os documentos em que se fundamentar.

Por sinal, o Carf até já editou a Súmula 162, a qual afirma que o direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação do lançamento. Confira-se:

Súmula CARF nº 162

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Desde que notificada do lançamento, a autuada teve acesso irrestrito a todas as peças que fundamentam a exigência fiscal. Atestam-no a comprovação da ciência juntada a folhas 1.232. Além disso, o próprio teor da impugnação também demonstra ciência integral da acusação feita e dos elementos probatórios e argumentos factuais e jurídicos em que se baseia, sem que se vislumbre nenhum empecilho eventualmente causado pelas alegadas falhas apontadas na impugnação.

Não se requer que a motivação do lançamento de ofício se assemelhe a um texto didático. Este tem o propósito de ensinar conhecimentos novos ao seu destinatário e por isso deve ser o mais pedagógico possível. Uma peça fiscal, porém, para não ser redundante, pode pressupor acertadamente que os seus destinatários são capazes de interpretar a legislação pertinente e a terminologia contábil, assim como de fazer ou compreender cálculos aritméticos básicos. A peça fiscal que contiver a legislação aplicável, a exposição clara e precisa dos fatos que levaram à conclusão de que alguma infração foi cometida e, por fim, a demonstração da diferença tributável apurada, ainda que de forma sucinta, satisfará todos os requisitos do artigo 142 do CTN, assim como do artigo 10 do

Decreto nº 70.235, de 1972. Nesse caso, será descabido falar em prejuízo para o exercício do direito de defesa que requeira alguma medida saneadora.

A dificuldade alegada pela impugnação para compreender o cálculo efetuado pela fiscalização não é demonstrada de modo objetivo.

Por outro lado, o relatório fiscal transcreve a legislação aplicada na sua inteireza. Nele se afirma expressamente que, por ter a fiscalização constatado que a credora da autuada se enquadra como “holding company” sem exercer atividade econômica substantiva e por ser domiciliada nos Países Baixos, enquadra-se como entidade que usufrui de regime fiscal privilegiado. Em consequência desse enquadramento, o relatório fiscal deixa claro que, quanto às despesas com juros contabilizadas pela sua devedora no Brasil, aplica-se a regra restritiva de dedutibilidade da despesa de juros por parte da mutuária prevista no artigo 25 da Lei nº 12.249, de 2010, e no artigo 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.154, de 2011, cujo fundamento legal é o referido artigo 25. Essa disposição legal é transcrita na íntegra no relatório fiscal, e estabelece que o valor total do somatório dos endividamentos com todas as entidades situadas em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado não pode ser superior a 30% (trinta por cento) do valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil. O seu § 3º acrescenta que, verificando-se excesso em relação ao limite fixado no caput deste artigo, o valor dos juros relativos ao excedente será considerado despesa não necessária à atividade da empresa, conforme definido pelo art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, e não dedutível para fins do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Assim, tendo em mente as disposições legais citadas no parágrafo precedente, não se vislumbra nenhum empecilho para a compreensão do demonstrativo da apuração da glosa fiscal que se acha na página 16 do termo de verificação fiscal (equivalente à folha 1.201 dos autos), abaixo reproduzido.

Despesas indedutíveis de juros:

	Saldo Médio do PL (A)	Limite do endividamento (B) = 30% (A)	Saldo Endividamento Compaq (C)	Percentual indedutível da despesa de juros (D) = 100% - B/C	Despesa de juros empréstimos Compaq	Valor de despesa indedutível de juros
jan/18	R\$ 570.247.185,59	R\$ 171.074.155,68	R\$ 451.085.496,00	62,08%	R\$ 3.907.722,71	R\$ 2.425.719,03
fev/18	R\$ 570.247.185,59	R\$ 171.074.155,68	R\$ 452.942.818,82	62,23%	R\$ 3.646.804,79	R\$ 2.269.425,52
mar/18	R\$ 570.247.185,59	R\$ 171.074.155,68	R\$ 454.800.632,20	62,38%	R\$ 3.917.569,34	R\$ 2.443.967,90
abr/18	R\$ 570.247.185,59	R\$ 171.074.155,68	R\$ 456.602.450,28	62,53%	R\$ 4.091.178,76	R\$ 2.558.346,53
mai/18	R\$ 570.247.185,59	R\$ 171.074.155,68	R\$ 458.501.919,76	62,69%	R\$ 4.249.698,27	R\$ 2.664.070,14
jun/18	R\$ 560.415.330,04	R\$ 168.124.599,01	R\$ 460.168.844,65	63,46%	R\$ 3.904.962,31	R\$ 2.478.268,11
jul/18	R\$ 560.415.330,04	R\$ 168.124.599,01	R\$ 461.729.171,96	63,59%	R\$ 3.831.240,38	R\$ 2.436.211,02
ago/18	R\$ 560.415.330,04	R\$ 168.124.599,01	R\$ 463.364.483,58	63,72%	R\$ 4.334.290,68	R\$ 2.761.660,69
set/18	R\$ 560.415.330,04	R\$ 168.124.599,01	R\$ 464.635.573,47	63,82%	R\$ 3.746.934,96	R\$ 2.391.137,05
out/18	R\$ 560.415.330,04	R\$ 168.124.599,01	R\$ 465.706.634,41	63,90%	R\$ 3.903.276,47	R\$ 2.494.155,91
nov/18	R\$ 560.415.330,04	R\$ 168.124.599,01	R\$ 466.908.122,88	63,99%	R\$ 3.954.651,79	R\$ 2.530.658,05
dez/18	R\$ 606.296.340,55	R\$ 181.888.902,17	R\$ 468.238.466,79	61,15%	R\$ 3.918.773,96	R\$ 2.396.512,24
TOTAL					R\$ 47.407.104,42	R\$ 29.850.132,19

Na coluna A do demonstrativo está indicado o saldo médio mensal do patrimônio líquido da autuada. Na coluna B, o limite legal do endividamento, que corresponde a 30% dos valores indicados na coluna A. Na coluna C indica-se o saldo mensal do endividamento com a Compaq. Na coluna D calcula-se o percentual indedutível dos juros e o seu cabeçalho contém a fórmula aplicada, isto é, a razão entre os valores das colunas B e C; noutras palavras, o quanto, em cada mês, percentualmente, o endividamento com a Compaq excede ao limite legal de 30%. Na coluna seguinte indica-se as despesas mensais com juros decorrentes do empréstimo tomado da Compaq. Na última coluna, por fim, indica-se o valor indedutível dos juros, que correspondem ao valor obtido com a aplicação do percentual da coluna D ao da coluna seguinte. A tabela é autoexplicativa e um mínimo esforço mental é exigido para sua compreensão.

Acrescente-se ainda que os dados da tabela foram extraídos da escrituração da própria autuada, isto é, de sua ECF, a qual contém não só os saldos anuais, mas também o correspondente a cada mês do ano-calendário. Assim, caso houvesse neles alguma incorreção, o sujeito passivo poderia facilmente apontar. No entanto, nenhum erro quanto a esse aspecto foi apontado.

Logo, é descabida a alegação de cerceamento do direito de defesa. Nulidade ou medida saneadora não podem ser determinadas pela autoridade julgadora com base apenas em impressões subjetivas manifestadas pelo representante do sujeito passivo.

Diferentemente do alegado pela impugnação, fica claro também que a autoridade autuante não incluiu no cálculo das despesas indedutíveis o montante correspondente às variações cambiais, visto que o total anual das despesas com juros indicado no demonstrativo perfaz R\$47.407.104,42, soma a qual apenas se chega se não forem computadas as variações cambiais indicadas na tabela adiante, que se encontra na página 15/16 do termo de verificação fiscal.

Operação	Valor da despesa	Credor	domicílio	Conta
CDI	R\$ 1.615.634,56	HP Financial Services Company	Estados Unidos	8.1.2.40.10.10.05-6
Empréstimos reais pré fixados	R\$ 45.643.969,72	Compaq Trademark B.V.	Países baixos - Holanda	8.1.2.40.10.10.06-5
Empréstimos em dólar - juros	R\$ 169.213,44	Compaq Trademark B.V.	Países baixos - Holanda	8.1.2.40.10.10.01-0
Empréstimos em dólar - variação cambial	R\$ 1.593.920,00	Compaq Trademark B.V.	Países baixos - Holanda	8.1.2.40.10.10.02-9
Total	R\$ 49.022.737,72			

Total despesa Compaq Trademark B.V.	R\$ 47.407.103,16
--	--------------------------

Conforme se verifica na tabela acima, o total da dedução efetuada pela autuada a título de despesas de empréstimo no exterior perfaz a soma de R\$ 49.022.737,72, na qual se inclui a quantia de R\$ 1.593.920,00, indicada na tabela acima associada à rubrica “empréstimos em dólar – variação cambial”. No entanto, para efeito de calcular a diferença tributável, o fisco levou em consideração apenas a soma de R\$ 47.407.104,42, conforme indicado na tabela da página anterior. E essa última soma somente se chega subtraindo-se do total de R\$ R\$ 49.022.737,72 o valor

correspondente à variação cambial. Para ser mais preciso, o resultado da subtração seria R\$ 47.428.817,72, que corresponde ao somatório das rubricas que se referem especificamente a juros. Portanto, rigorosamente, a fiscalização subtraiu cerca de R\$ 21.000,00 a mais do que a própria variação cambial. Essa diferença, que se pode atribuir a um erro material, é benéfica para o sujeito passivo, pois a glosa fiscal poderia ser maior do que a efetivamente realizada.

De qualquer forma, a tabela acima demonstra cabalmente que não houve inclusão do cálculo da variação cambial na diferença tributável. Logo é descabida a queixa da impugnante acerca da falta de justificativa para a inclusão da variação cambial.

Em verdade, o termo de verificação fiscal faz referência à variação cambial porque o seu valor entra na composição do montante de R\$ 49.022.738,98, indicado no registro L300 da ECF sob o código de conta 3.1.8.1.2.40.00 como despesas de empréstimos no exterior, conforme demonstra a figura abaixo.

Anual					
Pesquisar					
Código	Descrição	Tipo	Nível	Valor	DIC
3.1.8.1.2.05.00	DESPESAS DE EMPRÉSTIMOS - SFH	A	6	0,00	C
3.1.8.1.2.10.00	DESPESAS DE ASSISTÊNCIA FINANCEIRA E DE PROGRAMAS ESPECIAIS - BANCO CENTRAL	A	6	0,00	C
3.1.8.1.2.12.00	DESPESAS DE EMPRÉSTIMOS - BNCC	A	6	0,00	C
3.1.8.1.2.15.00	DESPESAS DE REDESCONTOS DO BANCO CENTRAL	A	6	0,00	C
3.1.8.1.2.20.00	DESPESAS DE REFINANCIAMENTOS	S	6	0,00	C
3.1.8.1.2.20.10	BANCO CENTRAL - ÁREA BAIXADA	A	7	0,00	C
3.1.8.1.2.20.20	TESOURO NACIONAL - ÁREA RURAL E INDUSTRIAL	A	7	0,00	C
3.1.8.1.2.20.30	RECURSOS DO SFH	A	7	0,00	C
3.1.8.1.2.30.00	DESPESAS DE EMPRÉSTIMOS NO PAÍS - OUTRAS INSTITUIÇÕES	A	6	1.308.417,35	D
3.1.8.1.2.35.00	DESPESAS DE OBRIGAÇÕES POR EMPRÉSTIMOS DE OURO	A	6	0,00	C
3.1.8.1.2.40.00	DESPESAS DE EMPRÉSTIMOS NO EXTERIOR	A	6	49.022.738,98	D
3.1.8.1.2.45.00	DESPESAS DE REPASSES - TESOURO NACIONAL	A	6	0,00	C
3.1.8.1.2.50.00	DESPESAS DE REPASSES - BANCO DO BRASIL	A	6	0,00	C
3.1.8.1.2.55.00	DESPESAS DE REPASSES - BNDES	A	6	0,00	C
3.1.8.1.2.60.00	DESPESAS DE REPASSES - CEF	A	6	0,00	C
3.1.8.1.2.65.00	DESPESAS DE REPASSES - FINAME	A	6	0,00	C
3.1.8.1.2.70.00	DESPESAS DE REPASSES - FINEP	A	6	0,00	C
3.1.8.1.2.75.00	DESPESAS DE REPASSES - OUTRAS INSTITUIÇÕES OFICIAIS	A	6	0,00	C
3.1.8.1.2.80.00	DESPESAS DE REPASSES - INTERFINANCEIROS	A	6	0,00	C
3.1.8.1.2.90.00	DESPESAS DE REPASSES DO EXTERIOR	A	6	0,00	C
3.1.8.1.2.95.00	DESPESAS DE OBRIGAÇÕES COM BANQUEIROS NO EXTERIOR	A	6	0,00	C
3.1.8.1.3.00.00	DESPESAS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL	S	5	681.943.660,...	D
3.1.8.1.3.10.00	DESPESAS DE ARRENDAMENTOS FINANCEIROS	S	6	680.279.359,...	D
3.1.8.1.3.10.10	DEPRECIÇÃO DE BENS ARRENDADOS	A	7	515.859.404,...	D
3.1.8.1.3.10.30	MANUTENÇÃO DE BENS ARRENDADOS	A	7	0,00	C
3.1.8.1.3.10.99	OUTRAS DESPESAS DE ARRENDAMENTOS	A	7	164.419.954,...	D

Quando se faz o desdobramento dessa conta, porém, obtêm-se os valores de cada uma das subcontas que o integram, o que permite excluir da soma tributável o valor das variações cambiais. Confira-se na imagem abaixo o detalhamento da conta 3.1.8.1.2.40.00, igualmente extraído da ECF.

RELAÇIONAMENTO DE CONTAS REFERENCIAIS
Relacionamento de Contas Referenciais

Conta Referencial: 3.1.8.1.2.40.00 - DESPESAS DE EMPRÉSTIMOS NO EXTERIOR Saldo Final: 49.022.738,98 D

Conta Contábil	Descrição	Saldo Final	D/C	Saldo Utilizado	D/C	Saldo Disponível	D/C	Valor Mapeado	D/C
81240101001	JUROS	169213,49	D	0,00	D	169213,49	D	169213,49	D
81240101002	VARIACAO CAMBIAL	1593920,00	D	0,00	D	1593920,00	D	1593920,00	D
81240101005	JUROS EMPR. CDI	1615635,77	D	0,00	D	1615635,77	D	1615635,77	D
81240101006	JUROS EMPR - PR...	45643969,72	D	0,00	D	45643969,72	D	45643969,72	D

Centro de Custo	Descrição	Saldo Final	D/C	Saldo Utilizado	D/C	Saldo Disponível	D/C	Valor Mapeado	D/C
		169213,49	D	0,00	D	169213,49	D	169213,49	D

Fechar

Por conseguinte, não houve erro algum da autoridade fiscal no concernente a esse aspecto, pois o lançamento se limitou a glosar somente o excesso de juros a que se refere o artigo 25 da Lei nº 12.249, de 2010.

De qualquer forma, convém salientar, apenas para argumentar, caso tivesse sido cometido algum equívoco pela fiscalização ao calcular o montante tributável, o que cumpriria fazer não seria declarar a nulidade do lançamento, mas sim de somente julgar parcialmente procedente a impugnação, no mérito, fazendo-se os ajustes respectivos no crédito tributário exigido. No caso presente, embora tenha havido erro material por parte da fiscalização, tampouco caberia haver ajuste do crédito tributário, visto que o erro beneficiou o sujeito passivo.

Enfim, pode-se contestar a fundamentação da exigência fiscal, demonstrando, conforme o caso, que está factualmente errada ou que não encontra amparo na legislação, mas é descabido alegar cerceamento de defesa em virtude de pretenso erro ou obscuridade na demonstração da base de cálculo.

Por conseguinte, cumpre rejeitar a arguição de nulidade. No entanto, as questões suscitadas pela impugnação ao alegar a nulidade são retomadas na subseção subsequente deste voto ao se apreciar as arguições de mérito.

APRECIÇÃO DO MÉRITO DO LITÍGIO ALEGAÇÃO DE QUE A MUTUANTE COMPAQ EXERCIA ATIVIDADE ECONÔMICA SUBSTANTIVA

O termo de verificação fiscal afirma que a Compaq, credora da atuada que se acha sediada nos Países Baixos, por ser uma “holding company” que não exerce atividade econômica substantiva, enquadra-se como entidade que usufrui de regime fiscal privilegiado. Em consequência desse enquadramento, a fiscalização concluiu que às despesas com juros contabilizadas pela devedora no Brasil aplica-se a regra restritiva de dedutibilidade da despesa de juros por parte da mutuária prevista no artigo 25 da Lei nº 12.249, de 2010, e no artigo 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.154, de 2011, cujo fundamento legal é o referido artigo 25.

A impugnação, por sua vez, contrapõe que a fiscalização não demonstrou que a Compaq não exerce atividade econômica substantiva nos termos definidos pelo § único do artigo 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 2010. No seu parecer, a exigência fiscal seria motivada simplesmente pelo fato de que a Compaq é uma “holding” financeira sediada nos Países Baixos, o que contrariaria precedentes do Carf.

Contudo, o argumento da impugnante é infundado.

Em verdade, não é mera condição de “holding financeira” sediada nos Países Baixos do mutuante dos empréstimos que levou a fiscalização a concluir que a dedução dos juros pagos em decorrência desses empréstimos estaria sujeita à limitação prevista no artigo 25 da Lei nº 12.249, de 2010. A fiscalização demonstrou que a limitação se aplica às situações em que o beneficiário do pagamento dos juros é pessoa física residente ou domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida, e que a Compaq se enquadra nessa situação, por ser uma “holding company” sediada nos Países Baixos que não exerce atividade econômica substantiva, conforme precisamente definido pelo artigo 2º, inciso IV, parágrafo único, da Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 2010. Transcreve-se abaixo a norma invocada pela fiscalização:

Art. 2º São regimes fiscais privilegiados:

(...)

IV - com referência à legislação do Reino dos Países Baixos, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de holding company que não exerçam atividade econômica substantiva; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1045, de 23 de junho de 2010)

(...)

Parágrafo único. Para fins de identificação de regimes fiscais privilegiados previstos nos incisos III e IV do caput, entende-se que a pessoa jurídica que exerce a atividade de holding desempenha atividade econômica substantiva quando possui, no seu país de domicílio, capacidade operacional apropriada para os seus fins, evidenciada, entre outros fatores, pela existência de empregados próprios qualificados em número suficiente e de instalações físicas adequadas para o exercício da gestão e efetiva tomada de decisões relativas: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017)

I - ao desenvolvimento das atividades com o fim de obter rendas derivadas dos ativos de que dispõe; ou (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016)(Vide Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016)

II - à administração de participações societárias com o fim de obter rendas decorrentes da distribuição de lucro e do ganho de capital. (Incluído(a) pelo(a)

Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016)

Ao contrário do que argumenta a impugnação, a fiscalização, com base em informações e dados extraídos de documentos fornecidos pelo próprio sujeito passivo, aponta uma série de fatores que, efetivamente, comprovam que a Compaq não exerce atividade econômica substantiva. Esses fatores, cuja veracidade não é contestada pela impugnação, são os seguintes:

- a Compaq no ano-calendário de 2018 possuía apenas seis funcionários, apesar de ter como objeto social, entre outros, constituir, participar de qualquer maneira, administrar, supervisionar, operar e promover empreendimentos, negócios e sociedades como uma sociedade gestora de participações, como uma holding company; financiar negócios e sociedades;
- em 2018, seus diretores eram os senhores Bas van der Goorbergh e Coen Eric Timmer, que exerciam concomitantemente a diretoria de mais de 60 outras empresas do grupo Hewlett-Packard; o primeiro acumulava a diretoria, entre outras, da Compaq Trademark B.V., HPFS Funding B.V., Hewlett Packard The Hague B.V., HPFS International Holdings IV B.V., Hewlett Packard Nederland B.V.; enquanto o segundo acumulava a diretoria, entre outras, também da Compaq Trademark B.V., Hewlett Packard The Hague B.V., Hewlett Packard Nederland B.V., o que denota o reduzido quadro de pessoas designadas para exercer cargos de direção de tantas empresas do grupo HP/ Compaq sediadas nos Países Baixos e em outros países;
- o capital social da Compaq no ano-calendário de 2018 era de apenas US\$ 1.180,00;
- além da Compaq, outras 44 empresas compartilham o mesmo endereço de sua sede, Startbaan 16, 1187 XR, Amstelveen, Países Baixos.

Os documentos juntados à impugnação com o intuito de demonstrar que a Compaq, diferentemente do que afirma a fiscalização, exerceria atividade econômica substantiva acabam por ter efeito contrário ao pretendido pelo sujeito passivo, pois, em verdade, corroboram a conclusão a que chegou o fisco.

Os primeiros dois documentos com esse objetivo são aqueles juntados a folhas 1.367 a 1.445, os quais contêm a tradução juramentada do relatório fiscal de imposto de renda do ano fiscal de 2017/2018 e as demonstrações financeiras da Compaq relativas ao exercício de 2018. Segundo a impugnação, esses documentos comprovariam que a Compaq possuía seis funcionários e tinha um capital próprio de US\$ 148.463.827,00.

No entanto, as imagens de recortes desses documentos constantes da impugnação nada mais fazem do que corroborar o relatório fiscal, reitera-se. A primeira imagem confirma que o quadro de funcionários da Compaq compõe-se de apenas seis pessoas, das quais uma é o próprio diretor, o senhor Coen Timmer, o que já havia sido destacado pela fiscalização. Confira-se:

Funcionário	Atribuição
Coen Timmer	Diretor
Bas van Gestel	Controller
Aga Matilainen	Tesouraria
Bianca van Varik	Imposto sobre o valor agregado
Inge Holscher	Controller
Nathan Baas	Fiscal

A segunda imagem igualmente atesta a veracidade da informação fiscal, pois nela consta que o capital social da Compaq em 2018 não passava de US\$ 1.180,00. Os 148 milhões de dólares a que se refere a impugnação na verdade correspondem ao total do patrimônio líquido da Compaq, o qual, em sua grande parte, é consequência apenas do fato de que nesse exercício a empresa obteve um lucro de 709 milhões de dólares, valor este que, quando subtraído de outras contas do patrimônio líquido com saldo negativo (tais como prejuízos acumulados), resulta naquele saldo de 148 milhões de dólares. Confira-se:

	2018 US\$
Capital social	1.181
Ágio na emissão de ações	16.972.242
Lucros acumulados	(573.953.058)
Resultado do período	709.451.000
Reserva de hedge	(4.007.618)
Outras reservas	-
TOTAL	148.463.627

Ora, o saldo do patrimônio líquido não se confunde com o capital social, embora este deva entrar na composição daquele saldo. O capital social é um item que tem um peso jurídico e econômico importante pois indica o montante que os sócios se comprometem a investir em caráter permanente na empresa e serve também como garantia dos seus credores, uma vez que a sua redução sofre várias restrições legais. Já as demais rubricas que compõem o patrimônio líquido, particularmente os lucros acumulados, podem ser mais livremente destinados pelos sócios, acionistas ou titulares da empresa, inclusive distribuídos como dividendos e, assim, facilmente, deixar de integrar o patrimônio da empresa.

Além disso, das mesmas demonstrações financeiras extraem-se outras informações importantes para a presente análise, que igualmente corroboram as conclusões fiscais.

Realmente, pelas imagens abaixo, pode-se verificar que no final de 2018, os ativos da Compaq superavam a casa de 20 bilhões de dólares (no final de 2017 o montante era ainda maior: 35 bilhões de dólares), que os lucros após os impostos somaram 709 milhões de dólares e que o imposto de renda a pagar corresponde a menos de 1% do total desses lucros.

Compaq Trademark B.V.
Identificação Fiscal: 811705614

Ativos (US\$)	31-10-2018	11/01/2017
Ativos fixos financeiros		
Participações	412.818.214	304.875.636
Contas a receber de longo prazo de empresas do grupo	3.765.729.704	11.363.676.318
Outros ativos fixos financeiros	24.299.533	13.903.893
Total de ativos fixos financeiros	4.202.847.451	11.702.455.847
Contas a receber e ativos acumulados		
Contas a receber de curto prazo de empresas do grupo	14.244.281.070	18.838.081.111
Outros créditos	47.239.215	27.017.717
Total de contas a receber e ativos acumulados	14.291.520.285	18.865.098.828
Ativos líquidos		
Ativos líquidos	1.655.605.706	4.756.096.283
Ativos líquidos totais	1.655.605.706	4.756.096.283
Total de Ativos	20.149.973.442	36.323.650.956

Compaq Trademark B.V.
Identificação Fiscal: 811705614

Conta de lucros e perdas comerciais (US\$)		
Despesas de pessoal		
Salários e remunerações	825.129	
Despesas totais de pessoal		825.129
Outras despesas de operação		
Outras despesas	14.789.507	
Total de outras despesas operacionais		14.789.507
Receitas e despesas financeiras	657.607.474	
Resultados sobre recebíveis de empresas do grupo	22.369.796	
Resultados sobre outras contas a receber	175.122.344	
Menos: custos de valores devidos a empresas do grupo	4.005.596	
Menos: custos de passivos, outros encargos de juros e custos semelhantes		
Total de receitas e despesas financeiras		500.839.320
Resultados das participações		
Resultados das participações	230.992.577	
Resultados totais das participações		230.992.577
Imposto de renda de pessoa jurídica a pagar		
Imposto de renda de pessoa jurídica a pagar	6.796.181	
Imposto de renda de pessoa jurídica a pagar		6.796.181
Resultado após impostos		702.451.094

Uma empresa cujas demonstrações financeiras ostentam cifras dessa magnitude contar apenas com 6 funcionários, incluindo a sua diretoria, realmente não possui capacidade operacional apropriada para os seus fins, evidenciada, entre outros fatores, pela existência de empregados próprios qualificados em número suficiente e de instalações físicas adequadas para o exercício da gestão e efetiva tomada de decisões relativas, conforme dispõe o parágrafo único do artigo 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 2010. Note-se ainda que a sua diretoria é composta de membros que se desdobram nessa função em outras 59 empresas, o que indica que sua gestão não requer a atuação constante e permanente de seus diretores. E é também significativo que a carga tributária efetiva por ela suportada não chega a 1% de seu resultado, o que também indica que realmente usufrui de regime fiscal privilegiado.

A propósito, com respeito às instalações físicas, a impugnação veio acompanhada dos documentos juntados a folhas 1.446 a 1.501, intitulados ‘Doc. 7” e “Doc. 8”,

os quais, respectivamente, consistem: a) numa cópia do contrato firmado entre a Compaq e a Hewlett Packard Nederland B.V cujo objeto é a sublocação do imóvel situado no endereço Stroombaan 16, 1181 VX Amstelveen, Países Baixos, que serve de sede da primeira contratante; b) imagens do prédio no qual se situa o espaço locado pela Compaq por meio desse contrato de sublocação. No entender da impugnação, esses documentos comprovariam que a Compaq possuiria instalações físicas adequadas para o exercício de atividade econômica substantiva.

Todavia, quando se analisam os pormenores desses documentos chega-se à conclusão oposta. O imóvel sublocado, conforme descrito na primeira cláusula do contrato, possui apenas 75 metros quadrados. O valor da locação mensal não passa de 1.651,00 euros. Trata-se, portanto de instalações surpreendentemente acanhadas e insatisfatórias para uma empresa como a Compaq, cujos balanços patrimoniais ostentam cifras na casa de dezenas de bilhões de dólares e que obtém lucros anuais superiores a centenas de milhões de dólares; e cujos documentos constitutivos declaram que seu objeto social consiste em desempenhar atividades complexas, tais como constituir, participar de qualquer maneira, administrar, supervisionar, operar e promover empreendimentos, negócios e sociedades como uma sociedade gestora de participações, como uma holding company; financiar negócios e sociedades. Confira-se abaixo a reprodução das cláusulas referidas do contrato:

1. Instalações. O Locador aluga à Locatário, e o Locatário aluga ao Locador, nos termos e condições aqui estabelecidos, determinadas instalações constituídas por aproximadamente 75 metros quadrados de espaço dedicado a uma taxa mensal de 20 euros por metro quadrado, (as "Instalações"), suficientemente conhecido pelas Partes, dentro do Edifício (o "Edifício") cujo Edifício é parcialmente arrendado pelo Locador ao proprietário, comumente conhecido como Stroombaan 16 (1181 VX) Amstelveen, Holanda, e registrado no Registro de Imóveis sob o número H do Município de Amstelveen, seção H 13424. Em conexão com o uso das Instalações, sujeito às regras e regulamentos razoáveis do Locador, o Locatário também terá o direito não exclusivo (a) de entrar e sair das Instalações pelas calçadas, calçadas, ruas e rodovias adjacentes às Instalações, para na medida de propriedade ou controle do Locador, e (b) usar os corredores, escadas, banheiros, cozinhas, salas de descanso, vagas de estacionamento e outras áreas do Edifício que possam ser razoavelmente necessárias para o uso das Instalações pelo Locatário (as "Áreas Compartilhadas").

2. Prazo. O prazo desta Locação (o "Prazo") terá início em 1º de maio de 2019 (a "Data de Início") e terminará em 30 de abril de 2020 (a "Data de Vencimento"), a menos que esta Locação seja rescindida antecipadamente de acordo com seus termos. Esta Locação pode ser rescindida por qualquer uma das partes mediante notificação por escrito à outra parte com pelo menos um (1) mês de antecedência no final de cada mês. Este arrendamento se estende automaticamente anualmente por mais 12 meses caso não seja formalmente rescindido por uma das Partes. Esta Locação terminará automaticamente quando terminar o contrato de locação entre Locador e Locatário.

3. Aluguel. O Locatário pagará ao Locador a título de renda ("Renda Base") pelas Instalações, numa base bruta, por cada mês durante o Prazo, um montante de 1.651,60 euros (sem IVA). Tais valores serão devidos e pagáveis no prazo de trinta (30) dias após a entrega pelo Locador de uma fatura correspondente, sem qualquer dedução ou compensação e sem aviso prévio ou exigência, no endereço indicado pelo Locador de tempos em tempos. O aluguel por qualquer período inferior a 1 (um) mês do Prazo será uma parcela proporcional da parcela mensal. Todos os valores a serem pagos pelo Locatário sob esta Locação, exceto o Aluguel Base, serão considerados Aluguel Adicional (que, em conjunto com o Aluguel Base, serão considerados "Aluguel").

As fotos do edifício em que se encontram as tão modestíssimas instalações da Compaq em nada auxiliam a causa da defesa, quando se levam em consideração os termos do contrato. Por maior que seja o prédio como um todo, o que importa é o espaço ocupado por cada uma delas no seu interior. Conforme apurado pela fiscalização, 45 empresas declaram o mesmo endereço como sua sede, e certamente a Compaq não detém posição mais proeminente entre elas, visto que suas instalações medem apenas 75 metros quadrados.

Ressalve-se que a vigência desse contrato vai de 01/05/2019 a 30/04/2020, período que não coincide com aquele sobre o qual incidem as exigências fiscais do

lançamento de ofício. Talvez por isso, o sujeito passivo tenha requerido, extemporaneamente, a juntada do documento que se acha a folhas 1.578 a 1.605, o qual consiste numa cópia de um contrato em todos os aspectos similares àquele juntado a folhas 1.446 e seguintes, salvo pelo prazo de vigência, que vai de 01/05/2018 a 30/04/2019, e pelo valor do aluguel. Por força do disposto no § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, desse documento não se possa conhecer. Caso, porém, tivesse sido apresentado tempestivamente, o que se admite apenas para argumentar, nem assim ele faria prova em favor do sujeito passivo, visto que a sublocação a que se refere é do mesmo imóvel, sob as mesmas condições, isto é, um espaço de apenas 75 metros quadrados, cuja locação mensal é estipulada em 1.087,00 euros, valor ainda menor que o fixado no contrato apresentado tempestivamente. Logo, continuar-se-ia diante de instalações físicas flagrantemente inadequadas para a execução das atividades do porte e complexidade da Compaq, a julgar pelo que informam suas demonstrações financeiras e documentos constitutivos.

Tampouco fazem prova a favor do sujeito passivo os documentos juntados a folhas 1.502 a 1.559, intitulados “Doc. 9” e “Doc. 10”, os quais consistem, respectivamente, na tradução juramentada de um acordo sobre preços de transferência firmado entre a Compaq e o fisco do holandês, e de uma versão em inglês não traduzida de um texto atribuído à OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) em que se discutem matérias diversas acerca de erosão da base tributária e deslocamento de lucros (“base erosion e profit shifting”). No parecer da impugnação, o simples fato de ter sido firmado aquele acordo seria prova de que a Compaq exerceria atividade econômica substantiva, pois do contrário o fisco holandês não teria tomado essa atitude.

Contudo, o argumento não se sustenta.

Antes de mais nada, convém salientar que esses documentos não têm força vinculante para a administração tributária brasileira, nem são oponíveis a normas expressas da legislação fiscal interna. Menos valor probante tem ainda o texto atribuído à OCDE, por nem sequer ter sido apresentada a sua tradução juramentada, conforme exigido pelo artigo 224 do Código Civil de 2022 e pelo parágrafo único do artigo 192 do Código de Processo Civil de 2015.

Mais importante ainda é que, de acordo com a redação vigente na época dos fatos sob autuação fiscal, o artigo 25 da Lei nº 12.249, de 2010, estabelece que os juros pagos ou creditados por fonte situada no Brasil à pessoa física ou jurídica residente, domiciliada ou constituída no exterior, em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, nos termos dos arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, somente serão dedutíveis, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, quando se verifique constituírem despesa necessária à atividade, conforme definido pelo art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de

1964, no período de apuração, atendendo cumulativamente ao requisito de que o valor total do somatório dos endividamentos com todas as entidades situadas em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado não seja superior a 30% (trinta por cento) do valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil. Os artigos 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 1.996, por sua vez, dispõe que se considera regime fiscal privilegiado aquele que, entre outras características, conceda vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente: a) sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência; b) condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência. Por fim, regulamentando o assunto, o artigo 2º, inciso IV, da Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 2010, estabelece que constitui regime privilegiado, com referência à legislação do Reino dos Países Baixos, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de holding company que não exerçam atividade econômica substantiva; e o seu parágrafo único dispõe que, para fins de identificação de regimes fiscais privilegiados previstos nos incisos III e IV do caput, entende-se que a pessoa jurídica que exerce a atividade de holding desempenha atividade econômica substantiva quando possui, no seu país de domicílio, capacidade operacional apropriada para os seus fins, evidenciada, entre outros fatores, pela existência de empregados próprios qualificados em número suficiente e de instalações físicas adequadas para o exercício da gestão e efetiva tomada de decisões relativas: I - ao desenvolvimento das atividades com o fim de obter rendas derivadas dos ativos de que dispõe; ou II - à administração de participações societárias com o fim de obter rendas decorrentes da distribuição de lucro e do ganho de capital.

Diante da legislação citada acima, é indiferente que tenha havido o acordo mencionado pela impugnação entre o fisco holandês e a Compaq. Nesse acordo não se discute nem se afirma que a empresa desempenha ou virá a desempenhar atividade econômica significativa nem se faz referência a dados e informações concretas que permitem aferir se se cumprem os requisitos mencionados no parágrafo único do artigo 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 2010.

Ademais, como se sabe, a regulação dos preços de transferência é um dos mecanismos utilizados pela administração tributária de países com presença de empresas transnacionais para evitar que estas se valham de sua capilaridade planetária para deslocar os lucros para jurisdições de menor tributação. Empresas de fachada, que não exercem atividade operacional significativa, são um dos alvos mais comum das regras sobre preço de transferência, pois costumam realizar apenas negócios escriturais, com o objetivo de burlar a incidência de tributação. Assim, o máximo que se pode inferir do acordo a que se refere a impugnação é que havia a preocupação por parte do fisco holandês de que a Compaq pudesse ser usada pelo grupo Hewlett Packard como instrumento de evasão tributária mediante o emprego de preços de transferência.

Por fim, no tocante aos senhores Bas Van Der Goorbergh e Coen Eric Timmer, em nenhum momento a autoridade fiscal afirma que eles integravam a diretoria da empresa autuada, como parece sugerir a impugnação. A observação da fiscalização segundo a qual ambos poderiam assinar um contrato de mútuo entre a Compaq e a autuada como representantes de quaisquer das duas partes decorre da constatação de que os dois são também diretores não só da Compaq, como também da HPFS Funding BV, a qual, por sua vez, é controladora da autuada, detendo-lhe 99,9% do seu capital social. Evidentemente, nesse aspecto a fiscalização comete uma impropriedade, pois ainda que eles sejam diretores da controladora da autuada, somente se formalmente forem investidos como representantes legais dela é que poderiam firmar contratos em seu nome.

Todavia, mesmo que a observação em questão não seja levada em consideração, trata-se de um comentário secundário e sem relevância no contexto das provas analisadas neste voto. Por outro lado, o conjunto probatório é robusto o suficiente para se concluir com segurança que está demonstrado satisfatoriamente ser a Compaq uma holding company domiciliada nos Países Baixos que não exerce atividade econômica significativa, o que se evidencia pelo fato de não possuir quadro de pessoal nem instalações físicas adequadas para exercício das atividades que nominalmente declara ser seu objeto social nem compatíveis com a magnitude dos números de suas demonstrações financeiras e balanços patrimoniais.

Daí se segue também que está justificada a glosa fiscal da despesa com juros que excedem ao limite fixado no artigo 25 da Lei nº 12.249, de 2010.

Cumprido, pois, rejeitar as arguições da impugnação discutidas nesta subseção e manter integralmente as respectivas exigências fiscais.

ALEGAÇÃO DE QUE O ARTIGO 25 DA LEI Nº 12.249/2010 VIOLA O CONCEITO DE RENDA DO CTN E DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Segundo a impugnação, em face do conceito de renda dado pela Constituição Federal de 1988 e do artigo 43 do CTN, não cabe ao legislador determinar quais gastos devem ser admitidos para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, devendo o critério de dedução ser amplo e baseado em uma relação de pertinência entre gasto e receita. Argumenta ainda que a imposição de restrições à dedutibilidade de despesas não pode desnaturar a definição legal de renda adotada pelo artigo 43 do CTN, com suporte no conceito constitucional previsto no artigo 153, inciso III, da CF/88, não estando o legislador ordinário livre para vedar a dedução de gastos pertinentes e necessários para que a pessoa jurídica exerça a sua atividade econômica. Queixa-se ainda de que a autoridade fiscal nem sequer verificou se os níveis de endividamento da autuada estão em conformidade com a normalidade do mercado, nem permitiu que ela fizesse prova em contrário quanto à presumida artificialidade ou desproporcionalidade da operação. No seu parecer, admitir a aplicação da norma em questão, com a consequente indedutibilidade dos juros pactuados com empresa COMPAQ,

importa afronta à liberdade individual da Impugnante, posto que não há nenhuma norma que vede a pactuação de empréstimos com empresas que, supostamente, se encontram em regimes tributários favorecidos.

Contudo, a argumentação da impugnação é infundada.

O artigo 25 da Lei nº 12.249, de 2010, expressamente determina que os juros pagos ou creditados por fonte situada no Brasil à pessoa jurídica residente ou domiciliada em país com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, somente serão dedutíveis quando se verifique, cumulativamente: (i) constituir despesa necessária; e (ii) o valor total do somatório dos endividamentos com todas as entidades situadas em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado não seja superior a 30% (trinta por cento) do valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil. Assim, mesmo que se trate de despesa necessária, eventual dedução que exceder ao limite de 30% é expressamente vedada e está sujeita a glosa fiscal.

A norma tampouco condiciona a limitação a que fiscalização verifique se os níveis de endividamento do sujeito passivo são ou não superiores às práticas do mercado. O único critério imposto para a sua incidência é a característica da tributação a que se submete o credor no país em que se encontra domiciliado. Demonstrada essa circunstância, incide a limitação, sem que seja necessário comprovar que houve artificialidade ou desproporção na operação de mútuo.

Conforme demonstrado na subseção anterior deste voto, a autoridade fiscal cumpriu rigorosamente o determinado na legislação ao efetuar o lançamento de ofício. A norma aplicada estava em vigor na época dos fatos e não foi revogada com efeitos retroativos, nem tampouco julgada inválida ou inconstitucional, com efeitos vinculantes e erga omnes pelo Poder Judiciário.

Logo, acatar a arguição da impugnação implica negar aplicação a disposição legal expressa e vigente, sob o fundamento de que violaria norma constitucional ou outra de hierarquia superior. Todavia, de acordo com o artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

A esse propósito, cabe ainda citar a Súmula nº 2 do CARF, aprovada em 2006, a qual dispõe que esse órgão não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária.

Por conseguinte, cumpre rejeitar a arguição da impugnação discutida nesta subseção.

ARGUIÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL PARA A DEDUÇÃO DAS DESPESAS DE JUROS PAGOS AO EXTERIOR NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL

A impugnação argumenta que, em razão de expressa prescrição legal, a base de cálculo da CSLL tem regras próprias de apuração, não sendo possível a aplicação automática ao previsto especificamente para o IRPJ e que, se para o IRPJ existe previsão legal para se adicionar as despesas consideradas indedutíveis na apuração de sua base de cálculo, o mesmo não ocorre com a CSLL, de modo que os ajustes ao lucro líquido que perfazem a base de cálculo da CSLL são apenas os descritos expressamente pela Lei nº 7.689, de 1988.

Todavia, o argumento é infundado.

O artigo 25 da Lei nº 12.249, de 2010, menciona expressamente a base de cálculo da CSLL, não só o lucro real, ao fixar a regra de dedutibilidade dos juros pagos ou creditados por fonte situado no Brasil à pessoa física ou jurídica residente, domiciliada ou constituída no exterior, em país ou dependência com tributação favorecida ou regime fiscal privilegiado, tanto na redação vigente na época dos fatos, como na redação atualmente em vigor. Confira-se:

Art. 25. Sem prejuízo do disposto no art. 22 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os juros pagos ou creditados por fonte situada no Brasil à pessoa física ou jurídica residente, domiciliada ou constituída no exterior, em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, nos termos dos arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, somente serão dedutíveis, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, quando se verifique constituírem despesa necessária à atividade, conforme definido pelo art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, no período de apuração, atendendo cumulativamente ao requisito de que o valor total do somatório dos endividamentos com todas as entidades situadas em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado não seja superior a 30% (trinta por cento) do valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil.

Art. 25. Sem prejuízo do disposto nos arts. 1º a 37 da lei decorrente da conversão da Medida Provisória nº 1.152, de 28 de dezembro de 2022, os juros pagos ou creditados por fonte situada no Brasil à entidade domiciliada ou constituída no exterior, em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, nos termos dos arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, somente serão dedutíveis, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, quando se verifique constituírem despesa necessária à atividade, conforme estabelecido no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, no período de apuração, atendendo cumulativamente o requisito de que o valor total do somatório dos endividamentos com todas as entidades situadas em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado não seja superior a 30% (trinta por cento) do valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil. (Redação dada pela Lei nº 14.596, de 2023) Assim, ao contrário do que afirma a impugnação, existe, sim, expressa disposição legal que determina, quanto à base de cálculo da CSLL, a limitação da

dedução das despesas com juros nos casos como o discutido neste processo. A CSLL foi instituída pela Lei nº 7.689, de 1988, mas as regras sobre a determinação de sua base de cálculo, a exemplo do que ocorre com o IRPJ, sofre frequentes e inúmeras alterações subsequentes, as quais devem ser observadas igualmente pelos contribuintes e autoridades administrativas.

No caso ora em discussão, conforme demonstra a transcrição do texto normativo acima, não existe a lacuna legal a que equivocadamente se refere a impugnação.

Por conseguinte, cumpre rejeitar a arguição apreciada nesta subseção do voto.

ARGUIÇÃO DE IMPOSSIBILIDADE DE ACUMULAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO COM A MULTA ISOLADA.

(...)

Conclusão

Diante do exposto, voto por não conhecer dos documentos apresentados intempestivamente e por julgar improcedente a impugnação, para rejeitar a arguição de nulidade e, quanto ao mérito, manter integralmente as exigências fiscais.

Entendo que a decisão da DRJ enfrentou adequadamente todos os pontos aduzidos na impugnação, e com ela concordo quase que integralmente, com exceção, apenas da matéria relativa à concomitância da exigência de multa de ofício e isolada.

As preliminares foram adequadamente analisadas. Em sede de Recurso a recorrente tenta reforçar suas alegações distorcendo a análise feita pela DRJ.

A DRJ em nada inovou ou complementou do lançamento, tão somente rebateu os argumentos defensivos. Tais argumentos recursais, de certa forma, são até oportunistas na medida em que o que a DRJ fez foi, tão somente, rebater os argumentos de impugnação, comprovando que não há nenhum vício ou dificuldade de compreensão da acusação. Todas as análises feitas pela DRJ foram com base no TVF, documentos dos autos e documentos da própria fiscalizada.

Outrossim, a contribuinte possui representação processual qualificada e que entendeu adequadamente a acusação e dela se defendeu de forma clara e detalhada.

Assim, completamente adequada a decisão da DRJ e os argumentos Recursais em nada inovam e devem ser rechaçados.

No mérito, igualmente entendo que não há o que se alterar da decisão Recorrida.

O TVF e a DRJ resumem um conjunto fático probatório que comprova que a COMPAQ era Holding sem atividade substancial. Por sua vez, a Recorrente busca questionar os elementos de convicção de forma isolada. Importante reiterar alguns dos elementos considerados pela autoridade fiscal:

- a Compaq no ano-calendário de 2018 possuía apenas seis funcionários, apesar de ter como objeto social, entre outros, constituir, participar de qualquer maneira, administrar, supervisionar, operar e promover empreendimentos, negócios e sociedades como uma sociedade gestora de participações, como uma holding company; financiar negócios e sociedades;
- em 2018, seus diretores eram os senhores Bas van der Goorbergh e Coen Eric Timmer, que exerciam concomitantemente a diretoria de mais de 60 outras empresas do grupo Hewlett-Packard; o primeiro acumulava a diretoria, entre outras, da Compaq Trademark B.V., HPFS Funding B.V., Hewlett Packard The Hague B.V., HPFS International Holdings IV B.V., Hewlett Packard Nederland B.V.; enquanto o segundo acumulava a diretoria, entre outras, também da Compaq Trademark B.V., Hewlett Packard The Hague B.V., Hewlett Packard Nederland B.V., o que denota o reduzido quadro de pessoas designadas para exercer cargos de direção de tantas empresas do grupo HP/ Compaq sediadas nos Países Baixos e em outros países;
- o capital social da Compaq no ano-calendário de 2018 era de apenas US\$ 1.180,00;
- além da Compaq, outras 44 empresas compartilham o mesmo endereço de sua sede, Startbaan 16, 1187 XR, Amstelveen, Países Baixos.

Veja que estamos falando de uma empresa do grupo da Recorrente que, em que pese possua o surpreendente capital social de apenas US\$ 1.180,00 dólares, possuía ao final de 2017 patrimônio que superava os US\$ 35 bilhões, com lucros que após os impostos que somaram US\$ 709 milhões de dólares!

Tudo isso para uma empresa com o referido capital social, com apenas 6 (seis) funcionários e cujos seus diretores eram também diretores de outras 60 (sessenta) empresas do grupo!

Fora tudo isso, possui sede em um escritório de pouco mais de 70 metros quadrados, no mesmo local de endereço de outras 44 empresas.

E, mesmo assim, com um lucro tão substancial, a Recorrente permanece sem lograr êxito em comprovar a efetiva operação da empresa. Não existe sequer uma foto da equipe e funcionários trabalhando na sua sede!

Ficou claro para a autoridade fiscal, para a DRJ e este Relator, que a COMPAQ atuava como mera holding de passagem de recursos e recebimentos de juros, gerando despesas dedutíveis da tributação da Recorrente e, por vias transversas, reduzindo o lucro nacional

tributável e o escoando a um País de tributação favorecida, onde a realidade mostrou que a COMPAQ pagou algo em torno de 1% de imposto sobre o seu lucro.

Por sua vez, as alegações de que a DRJ não teria acatado o contrato de aluguel apresentado em nada afeta o julgamento uma vez que, mesmo não tendo conhecido acabou por enfrentar e analisar o documento, o qual não alteraria a conclusão da decisão.

Por outro lado, os documentos juntados a folhas 1.502 a 1.559, intitulados “Doc. 9” e “Doc. 10”, os quais consistem, respectivamente, na tradução juramentada de um acordo sobre preços de transferência firmado entre a Compaq e o fisco do holandês, e de uma versão em inglês não traduzida de um texto atribuído à OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) em que se discutem matérias diversas acerca de erosão da base tributária e deslocamento de lucros (“base erosion e profit shifting”), também em nada auxiliam a Recorrente.

Primeiro porque não comprova que a Compaq exerceria atividade econômica substantiva, pois do contrário o fisco holandês não teria tomado essa atitude. Pelo contrário, apenas mostra que a COMPAQ tinha exatamente o objetivo instrumental de deslocar lucros de outros Países, como fez no caso concreto.

Necessário ressaltar ainda que, caso de subcapitalização bem semelhante ao ora analisado foi objeto de recente Acórdão 1301-007.840 datado de 27/08/2025, o qual cito a ementa na parte que interessa:

SUBCAPITALIZAÇÃO. DEDUTIBILIDADE DE JUROS PAGOS À CONTROLADA SEDIADA NA ÁUSTRIA. REGIME FISCAL PRIVILEGIADO. ATIVIDADE DE HOLDING COMPANY SEM ATIVIDADE ECONÔMICA SUBSTANTIVA. CONFIGURAÇÃO.

Deve ser mantida a glosa de despesas com juros pagos à controlada sediada na Áustria que extrapolem o limite previsto no art. 25 da Lei nº 12.249, de 2010, quando demonstrado que a subsidiária naquele país não dispõe de estrutura operacional condizente para executar de forma autônoma as operações formalmente registradas e, em especial, goza de regime fiscal privilegiado, nos termos dos arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 1996.

Quanto às alegações relativas à constitucionalidade e inaplicabilidade à CSLL, a DRJ enfrentou bem as alegações da impugnação, repetidas no Recurso.

Assim, por tudo o quanto exposto, não deve ser acolhido o Recurso nestes pontos.

Entretanto, penso que deva ser acolhido parcialmente em relação à concomitância da multa isolada e de ofício.

Como bem delimitado em relatório, remanesce em litígio, tão somente, a alegação de impossibilidade de concomitância entre a multa de ofício e isolada e penso que assiste razão ao Recorrente.

Isto porque, sigo o entendimento acerca da impossibilidade da aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário.

Tal fato se deve à conclusão de que o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Uma vez que as estimativas são meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significa dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato.

Tratando-se, portanto, de aplicação de penalidade, o *ius puniendi* está sujeito a mecanismos e princípios de controle do Poder punitivo do Estado razão pela qual, um único ilícito tributário não pode acarretar em duas punições sob pena de *bis in idem*.

Neste ponto me permito valer dos fundamentos aduzidos pelo Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201-00.235:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

Diga-se ainda, que a questão é objeto de Súmula do CARF nº 105, que entendo permanecer aplicável aos fatos geradores posteriores à edição da Lei nº 11.488/07 in verbis:

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

Outrossim, tal posição encontra guarida em diversas decisões deste Conselho, incluindo-se esta mesma Turma Ordinária e também, mais recentemente através de precedente da CSRF de 01/09/2020 através do Acórdão 9101-005.080:

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o *cerne* decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela *coexistência* de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da *consunção* (ou da *absorção*) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

Quanto ao precedente acima citado, peço vênias para reproduzir a brilhante declaração de voto proferida pela Conselheira Livia de Carli Germano, que já compôs esta TO, e que enfrenta de forma direta e exaustiva o argumento relativo à inaplicabilidade da referida Súmula 105:

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, com a devida vênias, divergi da i. Relatora com relação às exigências das multas isoladas lançadas para o ano calendário de 2007.

Em síntese, tenho orientado meus votos no sentido de que o racional da Súmula CARF n. 105 permanece aplicável mesmo após a alteração legislativa promovida pela Lei 11.488/2007, eis que, compreendo, esta modificou apenas o texto normativo, em nada alterando quanto à norma jurídica subjacente.

A redação original do artigo 44 da Lei 9.430/1996 era a seguinte (grifamos):

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

(...)

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

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

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

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;

O caput do artigo 44 traz a base de cálculo das multas em questão, fazendo menção à “totalidade de tributo ou contribuição”.

A uma primeira vista, tal referência parece mesmo se reportar ao valor devido no ajuste anual, inclusive em razão do emprego do termo “totalidade” – de fato, a princípio, parece não fazer sentido pensar que a norma fala em “totalidade de tributo” querendo se referir ao valor da estimativa mensal, eis que não se “totaliza” o valor de um pagamento que é único a cada mês.

A questão é: nesses termos, como compatibilizar o caput do dispositivo com os incisos de seu parágrafo primeiro?

Explica-se. O caput do artigo 44 prevê que a base de cálculo da multa será “a totalidade do tributo ou contribuição”. Se isso significa o valor devido no ajuste anual, qual seria o conteúdo do inciso IV do parágrafo primeiro (acima grifado), em especial considerando: (i) a possibilidade (remota, mas existente) de verificação da ausência de recolhimento de estimativa ainda no curso do ano-calendário (quando ainda não há ajuste anual apurado), e (ii) a previsão de que a multa isolada pode ser exigida “ainda que que tenha apurado prejuízo fiscal ou

base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”?

Em ambas as hipóteses acima, teríamos um problema quanto à base de cálculo para a multa isolada a ser aplicada, eis que, (i) no caso de verificação, ainda no curso do ano calendário, de ausência de recolhimento da estimativa mensal, a base de cálculo da multa isolada seria inexistente, e (ii) no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa no ajuste anual, a base de cálculo da multa isolada seria zero.

É dizer, nessas situações, (i) a multa isolada não poderia (impossibilidade prática) ser aplicada antes da entrega da declaração, por ausência de base de cálculo, e (ii) o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º traria uma afirmação em si mesma contraditória, eis que ele estaria dizendo que a multa isolada poderia ser exigida ainda que sua base de cálculo fosse zero.

A MP 303, de 29 de junho de 2006, que perdeu eficácia em 27 de outubro daquele ano, e MP 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488/2007, alterou o texto legal de maneira que o caput do artigo 44 da Lei 9.430/1996 deixou de indicar a base de cálculo das multas, sendo certo que a base de cálculo da multa isolada atualmente é, nos termos do inciso II, o valor do pagamento mensal devido. Veja-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

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

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

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

A legislação foi alterada sem qualquer previsão expressa de ter sido interpretativa (art. 106 do CTN), o que leva à conclusão de que a alteração, por si só, não teria influência na interpretação a ser dada à legislação vigente anteriormente.

Por oportuno, observo que a circunstância de um texto legal (palavras/literalidade) ter sido alterado nada diz sobre se, de fato, houve alteração da norma jurídica subjacente (isto é, do significado formado a partir da interpretação de tal texto). Isso porque a alteração de um texto normativo pode ser realizada tanto para trazer novo sentido à norma como meramente para fazer

com que a literalidade reflita o sentido lógico já contido na norma anterior (neste último caso se compreende a alteração como tendo natureza interpretativa).

No caso, para períodos anteriores a 2007, temos o seguinte dilema: ou (a) se considera que o caput do artigo 44 da Lei 9.430/1996, quando menciona “totalidade de tributo ou contribuição”, está se referindo ao ajuste anual -- hipótese em que (i) não se aplica a multa isolada se verificada no curso do ano calendário, em virtude da ausência de base de cálculo, e (ii) deve ser ignorado o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º (“ainda que que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”), porque contraditório com o caput, ou (b) se confere ao caput do artigo 44 um sentido diverso, compreendendo-se o significado de “totalidade de tributo ou contribuição” como sendo, genericamente, o valor devido que deixou de ser recolhido, e integrando-o de acordo com a hipótese prevista em cada um dos incisos do parágrafo primeiro em questão – assim, para os incisos I e II ele significaria o ajuste anual, enquanto que, para os incisos III e IV, seria o valor do recolhimento mensal devido.

Muitos sustentam que não se pode interpretar que a legislação esteja mencionando “tributo” querendo se referir às estimativas já que, tecnicamente, estas não são tributo mas mera antecipação. Sem embargo, não vejo problemas em tal raciocínio já que, na qualidade de antecipação de uma prestação potencialmente devida, a estimativa tem, em sua origem, a qualidade e a natureza do que busca antecipar.

Portanto, considerando o arrazoado acima, compreendo que a única forma de compatibilizar o trecho final do caput do artigo 44 da Lei 9.430/1996, em sua redação original, com o trecho final do inciso IV do seu parágrafo 1º, é considerar que a menção do caput à “totalidade de tributo ou contribuição” deva ser compreendida de forma integrada com os incisos do parágrafo primeiro, sem negar eficácia a nenhuma de suas disposições.

Deste modo, muito embora tal termo se identifique com ao valor devido no ajuste anual nos incisos I e II do parágrafo 1º (o que, inclusive, justificaria a menção ao vocábulo “totalidade”), no caso de ausência de recolhimentos mensais (incisos III e IV do parágrafo 1º), a base de cálculo da multa necessariamente é o valor do recolhimento mensal devido.

Não se nega que o caput orienta a matéria a ser tratada na norma, nem o fato de os parágrafos serem dedicados a expressar “os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida” (Lei Complementar 95/98, art. 11, III, “c”), não obstante também se deve ter em mente a máxima de hermenêutica segundo a qual a lei não contém palavras inúteis (*verba cum effectu sunt accipienda* – i.e., as palavras devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia). Assim, compreendo não ser adequado, especialmente quando possível uma interpretação que pressuponha a coerência do texto normativo, optar por uma interpretação que resulte em se

considerar como não escrita a integralidade do trecho final do inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44, da Lei 9.430/1996.

Tal interpretação revela-se, ainda, coerente com o princípio geral de que, em se tratando de penalidade, a graduação deve levar em conta a gravidade da falta, sendo assim adequado o entendimento de que a multa tenha por base de cálculo o valor da estimativa mensal devida e não recolhida.

Além disso, em se estabelecendo a base de cálculo da penalidade como sendo o valor do recolhimento mensal devido e não realizado, a interpretação se coaduna com a faculdade que se confere ao sujeito passivo de interromper os pagamentos por antecipação quando apure, mediante balanços ou balancetes mensais, que o valor já pago da estimativa acumulada excede o valor do tributo calculado com base no lucro ajustado do período em curso (parágrafo 2º do artigo 39 da Lei 8.383/1991).

É dizer, a multa isolada não poderá ser aplicada na hipótese em que o recolhimento mensal não seja devido -- em razão do levantamento de balancetes de suspensão – e proporcionalmente, em caso de balanços de redução. E isso, ressalte-se, independentemente de transcrição e tais balancetes no Diário, como enuncia a Súmula CARF 93: “A falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a cobrança da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando o sujeito passivo apresenta escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa”. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Estas são as razões pelas quais considero também que, de maneira geral, a multa isolada sobre as estimativas não pagas é devida independentemente do resultado final da apuração do ajuste anual.

Nesse ponto, não ignoro a linha de raciocínio segundo a qual, após o término do ano-calendário, a exigência de recolhimentos por estimativa perderia sua eficácia, prevalecendo a exigência do tributo efetivamente devido e apurado com base no lucro. Segundo essa linha, haveria, entre as estimativas e o tributo devido no final do ano, uma relação de meio e fim, ou de parte e todo, de modo que a multa isolada cobrada em razão da ausência de recolhimento de estimativas apenas poderia ser aplicada durante o ano-calendário, ou seja, antes do ajuste anual.

Não discordo das premissas de tal raciocínio, isto é, concordo que é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa. Não obstante, compreendo que a conclusão a que ele chega não é adequada, e isso essencialmente porque, aqui, não estamos tratando de incidência de principal de tributo, mas de norma que estabelece penalidade.

É dizer, embora se trate, essencialmente, do mesmo tributo (IRPJ/CSLL anual), as condutas exigidas do contribuinte são distintas: a primeira é o dever de antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória (estimativas mensais), e

a segunda é o dever de pagar este mesmo tributo efetivamente apurado como devido ao final do ano-calendário (ajuste anual).

Uma conduta independe logicamente da outra, ou seja, o dever de recolher estimativas pode existir sem que venha a haver tributo devido no ajuste anual, e vice-versa. Além disso, tais condutas visam a atender bens jurídicos distintos, sendo uma destinada a manter o fluxo de caixa do governo durante o ano, e outra dirigida ao recolhimento do tributo efetivamente devido.

Daí porque tais condutas podem ser, como de fato são, penalizadas de forma específica – nos dias atuais, a primeira à razão de 50% da estimativa não recolhida e a segunda à razão de 75% do valor do ajuste anual devido.

Vale notar que a conclusão acima não contradiz o disposto no enunciado da Súmula CARF 82 (vinculante, conforme Portaria MF 277/2018), que diz:

Súmula CARF 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

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).

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 inexigível, 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. Cobrasse 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.

Com a devida vênias, afastar a aplicação das razões de decidir da referida Súmula uma vez que esta foi editada antes da alteração da redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 promovida pela Lei nº 11.488/2007, como se tal alteração legislativa fulminasse de morte toda a

lógica e racionalidade da referida Súmula me parece postura muito perigosa para fins da segurança jurídica.

Nesse ponto, e para entender e compreender as razões de decidir necessário se faz analisar os precedentes que justificaram a produção da referida Súmula, e a conclusão que posso chegar é a de que os fundamentos da *ratio decidendi* permanece intacta e inalterada mesmo com a alteração do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Entendo ainda que, a lógica é a mesma no que se refere à aplicação da Súmula Vinculante CARF n. 22 mesmo para exclusões realizadas no âmbito do SIMPLES NACIONAL, muito embora ela se refira ao SIMPLES FEDERAL.

Veja que, neste caso específico, o que ocorreu foi sim, de fato, uma mudança completa no regime do Simples Federal, instituído pela Lei nº 9.317/1996, substituído pela LC 123/2006.

O que ocorreu neste exemplo, foi uma completa mudança no regime de tributação diferenciado para os micro e pequenos empresários e, mesmo assim, não são poucos os precedentes deste CARF - e desta mesma TO- que aplicam a mesma *ratio decidendi* da referida Súmula para anular atos de exclusão realizados já no âmbito do novo regime. Para mim deve ser aplicada a mesma lógica.

Adicionalmente, necessário ressaltar que, recentemente o STF fixou o Tema 487 que trata de multas isoladas por descumprimento de obrigações acessórias. A tese fixada foi a seguinte:

A multa isolada, aplicada por descumprimento de obrigação tributária acessória, estabelecida em percentual, não pode ultrapassar 60% do valor do tributo ou do crédito vinculado, podendo chegar a 100% no caso de existência de circunstâncias agravantes.

Não havendo tributo ou crédito tributário vinculado, mas havendo valor de operação ou prestação vinculado à penalidade, a multa em questão não pode superar 20% do referido valor, podendo chegar a 30% no caso da existência de circunstâncias agravantes.

Na aplicação da multa por descumprimento por deveres instrumentais, deve ser observado o princípio da consunção. E, na análise individualizada das circunstâncias agravantes e atenuantes, o aplicador das normas sancionatórias por descumprimento de deveres instrumentais pode considerar outros parâmetros qualitativos, tais como, adequação, necessidade, justa medida, princípio da insignificância, e ne bis in idem.

Não se aplicam os limites ora estabelecidos à multa isolada que, embora aplicada pelo órgão fiscal, se refira a infrações de natureza predominantemente administrativa, a exemplo das multas aduaneiras. (grifos nossos)

Pois bem, em que pese aparentemente não exista vinculação ou aplicação automática, vez que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas não pode se confundir com mero descumprimento de obrigação acessória, penso que o STF dá recado importante em relação à consunção, que deve ser considerada quando existam sobreposições de crédito tributário, o que se verifica no presente caso.

Diante do exposto, entendo assistir razão ao Recorrente neste ponto razão pela qual voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

Desta feita, nos termos da faculdade garantida pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023), adoto parcialmente a decisão da DRJ como razão de decidir, acrescidas das razões aqui expostas, e voto no sentido de não acolher as preliminares de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário apenas para cancelar a multa isolada em razão da concomitância com a multa de ofício.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva

VOTO VENCEDOR

Matheus Ferreira Azevedo, redator designado

Em que pese a bem fundamentada decisão e a clareza dos fundamentos esposados pelo ilustre conselheiro relator em seu voto, tenho opinião divergente em relação à questão de que haveria impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício, pelo princípio da consunção.

Cabe lembrar que esse é um assunto há muito discutido no CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Entendo que, para anos-calendário a partir de 2007, não há qualquer impedimento para essa cumulação.

Neste tema, penso estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, vez que, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada, exigência que transcende a situação fática de ter sido apurado lucro ou prejuízo no final do período anual.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, não se identifica qualquer óbice à convivência das duas multas.

Assinado Digitalmente

Matheus Ferreira Azevedo