



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720043/2015-84
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.284 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 13 de setembro de 2022
Recorrentes FAZENDA NACIONAL E
JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDUSTRIA E COMÉRCIO DE
PRODUTOS PARA SAUDE LTDA.

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

Ano-calendário: 2011, 2012

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

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012

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

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

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS MENSAS. COBRANÇA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA SOBRE OS TRIBUTOS APURADOS NO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. CONSUNÇÃO OU ABSORÇÃO.

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. Deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de ofício, restando as multas isoladas absorvidas por esta. Em se tratando de penas, a punição pelas infração-meio é absorvida pela penalidade aplicada à infração-fim.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional; e (ii) por maioria de votos, conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte somente em relação às multas isoladas, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Alexandre Evaristo Pinto e Carlos Henrique de Oliveira que votaram pelo conhecimento em maior extensão, também em relação à matéria “amortização de ágio”. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, na parte conhecida, deu-se provimento ao recurso do contribuinte para cancelar a exigência de multas isoladas, vencidos os conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto (relator), Edeli Pereira Bessa, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira que votaram por negar-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Livia De Carli Germano. Votou pelas conclusões do voto vencedor o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Redatora designada

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

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela PGFN e por Johnson & Johnson do Brasil Indústria e Comércio de Produtos para a Saúde Ltda em face do Acórdão nº 1302-003.822 (14/08/2019) cuja ementa, e respectivo dispositivo, restaram assim redigidos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO POR VÍCIO DE CAUSA. INAPLICABILIDADE.

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

No presente caso, ainda que a contabilização do ágio futuramente aproveitado tivesse se dado por intermédio de uma empresa veículo, o negócio jurídico subjacente (a integralização das participações societárias na holding brasileira) estaria maculado meramente pelo vício da causa. Não decorre daí que houve falsidade material na sua execução. Muito menos que houve conduta concretizada após a ocorrência do fato gerador (sonegação ou segunda parte da fraude) ou conduta concretizada no iter formativo do fato gerador (primeira parte da fraude).

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. CONFUSÃO PATRIMONIAL.

Incabível a responsabilização solidária por interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN, quando não se verifica a confusão patrimonial de esferas pessoais típica desse conceito.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DIRIGENTES.

Incabível a responsabilização de dirigentes quando não se apresentam provas concretas capazes de justificar as condutas dolosas (ou meramente culposas) características dos atos com excesso de poderes ou infração de lei previstos no artigo 135, III, do CTN.

MULTA DE MORA. JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

O art. 61 da Lei nº 9.430/96 autoriza a incidência de multa e juros de mora sobre os débitos tributários para com a União. Exceto no mês em que se dá o pagamento, quando a taxa será de um por cento, os juros de mora incidem mensalmente à taxa referencial do Sistema de Especial de Liquidação e Custódia (SELIC).

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ESTIMATIVAS. CUMULAÇÃO DAS PENALIDADES. POSSIBILIDADE.

A luz do princípio da legalidade e tendo em conta a redação atual da Lei 9.430, art. 44, incisos I e II, com a redação que lhe foi dada pela Lei 11.488/07, não cabem mais questionamentos respeitantes à aplicação concomitante das multas de ofício, pelo lançamento do imposto e da contribuição anuais, e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais.

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

Ano-calendário: 2011, 2012

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIOS. REORGANIZAÇÕES SOCIETÁRIAS. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE.

Com a exigência de interpretação literal das regras instituidoras de benefícios fiscais, conclui-se que não há espaço para o seu alargamento além das situações expressamente previstas nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97. Não é possível, portanto, interpretar esses comandos legais de modo que a amortização do ágio ocorra fora dos exatos parâmetros idealizados pelo legislador.

No presente caso, a empresa que contabilizou o ágio amortizado não era a real investidora apta para usufruir do benefício fiscal estritamente idealizado. Nem

mesmo se pode ver qualquer semelhança com as situações verificadas no cenário do PND, quando o real investidor estrangeiro resta convertido na empresa para onde são canalizados os investimentos, a qual recebe a incumbência de fazer a aquisição das participações societárias negociadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto ao mérito da glosa de amortização de ágio, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Breno do Carmo Moreira Vieira que davam provimento ao recurso neste ponto, sendo que o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo votou pelas conclusões do relator; por maioria de votos, dar provimento ao recurso para exonerar a multa qualificada, vencido o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo que negava provimento, sendo que os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca e Luiz Tadeu Matosinho Machado votaram pelas conclusões do relator; por unanimidade de votos em negar provimento quanto a incidência de juros sobre a multa; e, ainda, em dar provimento aos recursos voluntários dos responsáveis solidários, votando pelas conclusões os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Breno do Carmo Moreira Vieira. E, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso de ofício, vencidos os conselheiros Ricardo Marozzi Gregório (relator), Flávio Machado Vilhena Dias e Breno do Carmo Moreira Vieira que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor quanto ao recurso de ofício, o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca.

A exigência em discussão no processo refere-se a autos de infração de IRPJ e CSLL em decorrência da glosa de despesas com ágio, além de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais e multa de ofício qualificada relativa aos anos-calendários de 2011 e 2012. Os coobrigados, arrolados por termos de sujeição passiva, foram exonerados do vínculo obrigacional e o Recurso Especial relacionado a esta matéria não teve seguimento deferido.

A discussão diz respeito à possibilidade, ou não, de amortizar saldo de ágio decorrente de operações societárias ocorridas entre os anos de 2005 e 2007.

O Sujeito Passivo apresentou Impugnação, cujos principais argumentos (abstendo-me de elencar os argumentos relacionados à responsabilidade solidária) foram assim relatados pela decisão de segunda instância:

Regularmente noticiados dos autos de infração, o contribuinte e os coobrigados ofertaram a suas respectivas impugnações. Em suas razões de insurgência, o devedor principal sustentou, em apertada síntese:

a) Em preliminares:

a.1) a nulidade do procedimento fiscal por violação às garantias da ampla defesa e do contraditório tendo em conta o uso, pela Auditoria Fiscal, de provas emprestadas dos autos dos PAs de nos 16561.720170/02012-31 e 1656.720172/2012-20, sem que o contribuinte tivesse autorizado o uso de tais documentos;

a.2) a nulidade do procedimento fiscal por erro de capitulação legal, mormente por deixar, o Fisco, de invocar os preceitos dos art. 385 e 386 do RIR (arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97) nos Autos de Infração, além de apontar como fundamento normativo para o procedimento de arrolamento administrativo, preceitos de Instrução Normativa já revogada;

a.3) excessos incorridos no procedimento de arrolamento administrativo, seja por se ter indicado bens em valores superiores ao montante do crédito tributário ora polemizado, seja por terem sido apontados, também, bens dos coobrigados, em pretensa violação aos preceitos do art. 2º, §§ 3º e 4º, da IN 1.565/2015;

a.4) a decadência (preclusão - termo utilizado pelos recorrentes) do direito do Fisco de percrustar os fatos que deram ensejo ao ágio amortizado, por decurso do prazo preconizado pelo art. 150, § 4º, do CTN;

b) no mérito, discorre longamente sobre o alcunhado "*business integration program*", enquanto plano mundial de reestruturação do Grupo JJ, e aponta os motivos negociais para a concretização de cada etapa tanto no exterior, como no Brasil (motivos estes já tratados neste relatório, quando da descrição das preditas etapas). Em seguida, descreve que, a despeito de demonstrado o substrato econômico das operações;

b.1) nem as empresas Bella 07 e Ethicon, nem tampouco a JJ Administração, seriam, de fato, empresas veículo; as primeiras tinham por finalidade a transferência dos investimentos havidos pela JJ US para a Irlanda ao passo que a segunda, como declinado ao longo deste relatório, teria objetivo declarado de organizar e administrar a parte final da reestruturação societária (tal empresa, inclusive, segundo o recorrente, arregimentou os diretores das empresas nacionais e praticou atos tendentes à regularização do braço nacional do grupo perante órgãos regulamentares - ANVISA, além de concatenar a aquisição de parte das operações do grupo Pfizer);

b.2) mesmo que se considerasse tais empresas como empresas veículo, este fato, isoladamente, não encerraria qualquer óbice ao aproveitamento do ágio;

b.3) não havia, à época das operações, qualquer previsão legal que impedisse a criação e aproveitamento do ágio em negócios realizados intra-grupo, não se prestando, para justificar a pretensão fiscal, as normas contábeis e da CVM que tratavam deste tipo de reorganização; semelhante vedação somente adviria com a Lei 12.973/14;

b.4) todos os requisitos legais necessários ao aproveitamento do ágio surgido quando da aquisição, pela Latam Investments, das empresas Janssen IR e Bella 7, foram total e esmeradamente preenchidos, salientando que os valores atribuídos a cada operação teriam seguido a política de *arms lenght* tal qual determinavam tanto a legislação alienígena, como o próprio ordenamento pátrio (que impõe o desdobramento do custo do investimento em valores patrimoniais e ágio, segundo o método de equivalência patrimonial);

b.5) finalmente, alega que, mesmo que demonstrado, o propósito comercial não seria requisito legal à validação da apropriação do benefício ora tratado;

c) quanto às multas aplicadas, protesta pelo afastamento da qualificação apontada pelo Fiscal, notadamente por inexistir provas da prática dos atos descritos no art. 71 e 73 da Lei 4.502/64 sendo, quando muito, possível identificar erro de interpretação legal. Quanto a multa de ofício aduz ser inaplicável tendo em conta a Súmula CARF 105;

Analisando a Impugnação apresentada, a turma julgadora de primeira instância considerou-a parcialmente procedente apenas para afastar a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais, matéria objeto de recurso de ofício manejado pela DRJ/PR.

Inconformado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário que foi parcialmente provido para, na parte que ainda interessa à presente lide, afastar a multa qualificada, reduzindo-a a 75% do valor da autuação fiscal, que foi integralmente mantida. O recurso de ofício foi conhecido e a ele foi dado provimento, restabelecendo-se a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

Os autos foram encaminhados à PGFN em 23/09/2019 (fl. 6.255). O art. 79 do Anexo II do RICARF determina que o “*Procurador da Fazenda Nacional será considerado intimado pessoalmente das decisões do CARF, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN, salvo se antes dessa data o Procurador se der por intimado mediante ciência nos autos*”. Portanto, a PGFN foi considerada fictamente intimada em 23/10/2019, e, em 21/10/2018 (fl. 6.273), tempestivamente apresentou o Recurso Especial de fls. 6.256 a 6.272.

O Despacho de Admissibilidade de fls. 6.276 a 6.290 admitiu parcialmente o Apelo Fazendário para dar seguimento à matéria “aplicação da multa qualificada”, nos seguintes termos:

1ª Divergência: Da multa qualificada.

[...]

O acórdão recorrido, em voto condutor, considerou indevida a aplicação da penalidade qualificada. Primeiramente, fez considerações doutrinárias e jurisprudenciais a respeito do tratamento fiscal conferido ao ágio ao longo do tempo. Em seguida, ponderou que “o abuso de direito parte de pressupostos que me parecem insuperáveis diante da concepção filosófica que adoto para a teorização dos conflitos normativos...”.

Passa, então, a analisar o caso concreto, à luz da legislação de regência e das premissas anteriormente adotadas, considerou que, “*se houve um real investidor, ou seja, alguém que verdadeiramente dispendeu recursos para a aquisição das participações societárias negociadas, não foi a empresa que gerou o ágio objeto do nosso interesse. Tal ágio, como se viu, foi provocado pela mera integralização de participações societárias já detidas no exterior (pela Latam Investment) numa empresa constituída para ser uma holding no Brasil (a JJ Administração)*.” E concluiu que não haveria como acolher os argumentos dos recorrentes para desqualificar as glosas operadas.

Considerou indevida a aplicação da penalidade qualificada, analisando os dispositivos da Lei nº 4.506/64, concluiu que não se encontravam presentes as condutas de fraude,

sonegação e conluio, como ausente a simulação. Observe-se dos seguintes trechos do voto vencedor:

No presente caso, a fiscalização sustenta a qualificação da multa com base na ideia de haver simulação no planejamento tributário engendrado. Recorre, inclusive, ao conceito de abuso de direito. Mas, não aponta qualquer falseamento de aspectos relevantes nessa situação.

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

Por tais razões, afasto a qualificação das multas aplicadas.

O primeiro paradigma indicado para esta matéria registrou a seguinte ementa (na parte que importa à análise):

Acórdão n.º 101-96.724

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Anos-calendário: 2001 e 2002

[...]

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES.. SIMULAÇÃO. A reorganização societária, para ser legítima, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. A caracterização dos atos como simulados, e não reais, autoriza a glosa da amortização do ágio contabilizado.

MULTA QUALIFICADA A simulação justifica a aplicação da multa qualificada

[...]

Neste caso, o sujeito passivo sofreu autos de infração de IRPJ e CSLL dos anos-calendário de 2001 e 2002 em razão de, entre outras irregularidades apuradas pelo fisco, ter deduzido indevidamente despesas com amortização de ágio e despesas não necessárias.

A fiscalização glosou despesas com amortização de ágio por ocasião da incorporação, pela LIBRA TERMINAL 35 S/A, da empresa ZBT TERMINAIS SANTOS S/A. Entendeu a fiscalização que a constituição da empresa ZBT TERMINAIS SANTOS S/A. e sua incorporação pela LIBRA TERMINAL 35 S/A foram meras simulações com o objetivo de criar despesas de amortização de ágio para deduzir da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social. A ZBT foi constituída em 01/06/1998, não tendo praticado qualquer ato vinculado com o seu objetivo social até a data do evento, em 05/08/1998.

Em relação à glosa da amortização do ágio foi aplicada a multa de 150%.

No voto proferido no paradigma, a relatora observa que este evento acarretou, na contabilidade da LIBRA TERMINAL 35 S/A, o lançamento de despesa com a

amortização de ágio de 14,29% durante 7 anos, resultando em um valor mensal de R\$ 1.420.747,63.

A amortização do ágio foi considerada indedutível para efeito de apuração do lucro real, por concluído que a empresa ZBT teve sua criação vinculada exclusivamente à tentativa de ocultar a verdadeira operação promovida pela LIBRA TERMINAIS, com a intenção inequívoca de afastar a incidência tributária dos resultados contábeis na LIBRA TERMINAL 35 S/A.

Deduziu que a reorganização societária, para ser legítima, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. Há que se perquirir se os atos praticados são reais, e não simulados. E essa análise não há que ser feita para cada negócio isoladamente, mas em relação ao conjunto de negócios encadeados, como um todo. E registrou:

É de todo evidente que a operação foi articulada pelas pessoas físicas que, direta ou indiretamente, controlam o capital das empresas envolvidas, para criar, formalmente, uma situação que se enquadrasse na possibilidade de deduzir despesas de amortização de ágio, advinda com a publicação da Lei nº 9.532/97.

A sucessão dos atos, a proximidade temporal entre eles e a extinção da empresa por incorporação revelam que nunca houve a intenção real de constituir uma empresa (a ZBT, constituída em junho de 1998 e extinta em agosto de 1998) para efetivamente operar segundo seu objetivo social, mas sim de criar uma sociedade efêmera, de passagem, que possibilitasse um registro de ágio a ser amortizado por empresa do grupo.

Muito embora não tenha sido feita expressa menção no voto, a respeito da penalidade qualificada, esta foi mantida com base nos argumentos acima expostos.

Entendo que neste exame de cumprimento dos requisitos formais de admissibilidade, este paradigma é apto a caracterizar a divergência suscitada porque tratou de situação semelhante, qual seja, um processo de reorganização societária, dentro do qual surge um ágio no contexto de uma operação que ocorre dentro de um mesmo grupo empresarial, com a utilização de uma empresa veículo, com existência efêmera, criada especificamente para possibilitar a transferência do ágio com posterior incorporação. Diante desses fatos o colegiado entendeu que deveria ser mantida a multa qualificada.

Por outro lado, o acórdão recorrido, como já relatado, também se debruçou sobre ágio considerado não dedutível, por se considerar que não houve um real investidor, ou seja, alguém que verdadeiramente dispendeu recursos para a aquisição de participações societárias negociadas, tendo o ágio, sido provocado pela mera integralização de participações societárias já detidas no exterior numa empresa constituída para ser uma holding no Brasil – a empresa-veículo. Todavia, o colegiado não vislumbrou motivos para qualificar a multa.

Este paradigma, portanto, caracteriza a divergência jurisprudencial.

O paradigma seguinte deduziu a seguinte ementa:

Acórdão nº 1101-000.899

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

TRANSFERÊNCIA DE CAPITAL PARA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO POR EMPRESA VEÍCULO, SEGUIDA DE SUA INCORPORAÇÃO PELA

INVESTIDA. SUBSISTÊNCIA DO INVESTIMENTO NO PATRIMÔNIO DA INVESTIDORA ORIGINAL.

Para dedução fiscal da amortização de ágio fundamentado em rentabilidade futura é necessário que a incorporação se verifique entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio. Não é possível a amortização se o investimento subsiste no patrimônio da investidora original.

MULTA QUALIFICADA. *Sujeita-se a multa qualificada a exigência tributária decorrente da prática de negócio jurídico fictício, que se presta, apenas, a construir um cenário semelhante à hipótese legal que autoriza a amortização do ágio pago na aquisição de investimentos.*

Este paradigma, igualmente, avaliou a lisura das operações de reorganização societária que envolveram a criação e posterior amortização de ágio, considerado indedutível, diante das circunstâncias em que se deram precisamente a sua criação, transferência e posterior aproveitamento. Considerou, o voto vencedor deste julgado, que as operações se fizeram desprovidas de propósito negocial, ocorreram dentro do mesmo grupo, com a interposição de empresas-veículos destinadas a transferir e possibilitar o posterior aproveitamento fiscal do ágio. Em razão disso, a penalidade qualificada foi mantida.

Os seguintes trechos do julgado, evidenciam os fatos apreciados e a conclusão da decisão:

[...]

E, ao longo de todo seu arrazoadado, a autoridade lançadora destacou que a AVERDIN criou nas empresas veículo APENINA e MKV o patrimônio necessário para que estas adquirissem a LISTEL e nelas restasse registrado o ágio pago nesta operação. Nas palavras da Fiscalização, *em 01/06/1999 a AVERDIN detinha, direta ou indiretamente, controle de 100% do capital da LISTEL.*

Assim, com os recursos aportados por AVERDIN, as empresas veículo APENINA e MKV realizam a operação que gera o ágio aqui amortizado, após a extinção, apenas, de APENINA e MKV, incorporadas pela autuada. A investidora original, AVERDIN, que efetivamente adquiriu a LISTEL, subsistiu ativa e, inclusive, mantendo em seu patrimônio o investimento feito na LISTEL, por seu valor majorado pelo ágio pago.

Esta a razão, portanto, para a Fiscalização concluir que a operação entre LISTEL, APENINA e MKV *ocorreu em circuito fechado*. O adquirente, terceiro estranho à investida, nesta operação, é a AVERDIN, representante no Brasil do Grupo BellSouth, como demonstrado no organograma societário de fl. 1256, citado pelo I. Relator.

[...]

Observo, ainda, que a autoridade lançadora aplicou multa qualificada, por entender que o negócio jurídico praticado foi fictício, *montado apenas para gerar uma vultosa exclusão do Lucro Real*. E, embora a oposição feita ao laudo não mereça prosperar, os fatos descritos demonstram que a APENINA e a MKV foram criadas apenas para receber em 01/06/99 o capital aplicado na aquisição da LISTEL, a qual migrou do controle indireto exercido pela AVERDIN para o controle direto desta após as incorporações que deram ensejo à amortização do ágio aqui em debate. Nas palavras da Fiscalização, *a incorporação da ALIENA e da APENINA pela LISTEL não alterou a composição do capital social da incorporadora, já que as participações daquelas duas no capital da LISTEL eram seus únicos ativos.*

Conclui-se, daí, que a criação da APENINA e da MKV teve por objetivo, apenas, construir um cenário que se assemelhasse à hipótese legal que autoriza a amortização do ágio pago na aquisição de investimentos, circunstância que, *infringe os incisos II e IV do art. 1º e o inciso I do art. 2º da Lei nº 8.137/90; bem como o art. 72 da Lei nº 4.502/64*. Assim, a multa qualificada deve subsistir.

A comparação entre as decisões demonstra que, neste paradigma, os fatos apreciados são semelhantes àqueles tratados pelo acórdão recorrido, mas as conclusões a que chegaram as turmas foram distintas, o que caracteriza a divergência jurisprudencial invocada.

Caracterizada a divergência, na comparação entre o acórdão recorrido e os paradigmas indicados, deve ser dado seguimento ao Recurso Especial nesta matéria.

No mérito, a Fazenda Nacional requer a reforma do acórdão recorrido em relação a esta matéria, nos termos decididos nos paradigmas indicados.

Irresignada com o seguimento parcial do recurso, a Fazenda Nacional apresentou agravo que foi rejeitado pelo despacho de fls. 6.301 a 6.309.

Intimado em 09/01/2020 (fl. 6.327) da decisão recorrida, do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e do despacho que o admitiu, o Contribuinte opôs ainda, tempestivamente, Embargos de Declaração que foram rejeitados monocraticamente pelo Presidente do Colegiado *a quo* (fls. 6.685 a 6.693).

Ofertou ainda, em 22/01/2020 (fl. 6.590), Contrarrazões de fls. 6.591 a 6.614, aduzindo, em apertada síntese:

- que o Recurso Especial não deve ser conhecido, já que segundo sua interpretação, os acórdãos paradigmas apresentados não guardam similitude fática com o caso levado a julgamento no recorrido.

- no mérito, requer seja negado provimento ao Recurso Especial com a manutenção da decisão recorrida no que respeita à redução da multa qualificada para 75%.

O sujeito passivo, em 08/07/2020 (fl. 6.710), apresenta Recurso Especial de divergência (6.711 a 6.737) que foi admitido pelo despacho de fls. 6.873 a 6.876 nos seguintes termos:

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

(1) “ágio”

Decisão recorrida:

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIOS. REORGANIZAÇÕES SOCIETÁRIAS. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE.

Com a exigência de interpretação literal das regras instituidoras de benefícios fiscais, conclui-se que não há espaço para o seu

alargamento além das situações expressamente previstas nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97. Não é possível, portanto, interpretar esses comandos legais de modo que a amortização do ágio ocorra fora dos exatos parâmetros idealizados pelo legislador.

No presente caso, a empresa que contabilizou o ágio amortizado não era a real investidora apta para usufruir do benefício fiscal estritamente idealizado. Nem mesmo se pode ver qualquer semelhança com as situações verificadas no cenário do PND, quando o real investidor estrangeiro resta convertido na empresa para onde são canalizados os investimentos, a qual recebe a incumbência de fazer a aquisição das participações societárias negociadas.

Acórdão paradigma nº 1102-000.982, de 2013:

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. USO DE EMPRESA VEÍCULO.

Em regra, é legítima a dedutibilidade de despesas decorrentes de amortização de ágio efetivamente pago.

A circunstância de a reorganização societária de que tratam os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, ter sido realizada por meio de empresa veículo não prejudica o direito do contribuinte, ante o fato incontroverso de que dessa reorganização não surgiu novo ágio ou economia de tributos distinta daquela prevista em lei.

[...].

No caso, há que se reconhecer que, caso a Electro Vidro tivesse incorporado diretamente a Isoladores Santana, ou vice-versa, ter-se-ia obtido o mesmo resultado fiscal conseguido com o uso da empresa veículo. Contudo, segundo o raciocínio do Relator, somente seria oponível ao Fisco o resultado obtido pela incorporação direta.

Dessa forma, seria a simples “descida” do ágio por meio de empresa veículo que tornaria o aproveitamento do ágio indevido, porque evidenciaria propósito preponderantemente tributário.

Não consigo entender o fenômeno dessa forma. Se o propósito fosse somente tributário, bastaria a incorporação direta para garantir o benefício. Se houve o uso da empresa veículo era porque se desejava manter intactas as duas empresas existentes por razões diversas da tributária.

Acórdão paradigma nº 1301-001.297, de 2013:

ÁGIO - INCORPORAÇÃO DE AÇÕES - EMPRESAS DO MESMO GRUPO - O registro foi expressamente admitido pelo art. 36 da Lei nº 10.637/2002, não podendo a administração tributária recusar-lhe os efeitos previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.542/97.

A incorporação, da pessoa jurídica para a qual foi transferido o investimento, pela pessoa jurídica investida, implica realização prevista no § 1º do art. 36 (baixa a qualquer título), fazendo cessar o diferimento do valor controlado no LALUR. A hipótese não se encontra abrangida pela exceção prevista no § 2º do artigo, por não ocorrer transferência da participação ao patrimônio de **outra** pessoa jurídica, mas sua extinção por confusão patrimonial entre investidora e investida.

[...].

De plano, afasto peremptoriamente os argumentos acima despendidos no sentido de que, para ter guarida nas disposições dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, o ágio não poderia ter sido gerado entre empresas de um mesmo grupo econômico e deveria ter havido pagamento (desembolso de caixa) para a sua constituição, bem como, a necessidade de substância econômica, ou seja, segundo interpretação da fiscalização corroborada pelo voto vencedor, o ágio só seria dedutível se houvesse conteúdo econômico na operação e se tivesse havido pagamento em dinheiro mediante livre negociação entre partes independentes. Com a devida vênia, entendo equivocada tal afirmativa.

Isto porque, a formação do ágio foi feita nos estritos limites legais previstos pelo Decreto-lei nº 1.598/77, o qual, em nenhum momento determinou que o ágio não possa surgir entre empresas de um mesmo grupo econômico, nem exige que para a sua formação o investimento seja feita com desembolso de dinheiro e a necessidade de substância econômica.

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

7. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a empresa que contabilizou o ágio amortizado não era a real investidora apta para usufruir do benefício fiscal estritamente idealizado*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1102-000.982, de 2013, e 1301-001.297, de 2013) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *a circunstância de a reorganização societária de que tratam os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, ter sido realizada por meio de empresa veículo não prejudica o direito do contribuinte, ante o fato incontroverso de que dessa reorganização não surgiu novo ágio ou economia de tributos distinta daquela prevista em lei (primeiro acórdão paradigma) e que o Decreto-lei nº 1.598/77, [...], em nenhum momento determinou que o ágio não possa surgir entre empresas de um mesmo grupo econômico (segundo acórdão paradigma)*.

(2) “descabimento da multa de 50%”

Decisão recorrida:

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ESTIMATIVAS.
CUMULAÇÃO DAS PENALIDADES. POSSIBILIDADE.

À luz do princípio da legalidade, e tendo em conta a redação atual da Lei 9.430, art. 44, incisos I e II, com a redação que lhe foi dada pela Lei 11.488/07, não cabem mais questionamentos respeitantes à aplicação concomitante das multas de ofício, pelo lançamento do imposto e da contribuição anuais, e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais.

Acórdão paradigma nº 1301-001.349, de 2013:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2008

[...].

IRPJ. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta e meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante e 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 e a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão paradigma nº 1301-004.386, de 2020:

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

Ano-calendário: 2007.

[...].

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL. MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período base de incidência.

8. No que se refere a essa segunda matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

9. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, à luz do princípio da legalidade e tendo em conta a redação atual da Lei 9.430, art. 44, incisos I e II, com a redação que lhe foi dada pela Lei 11.488/07, não cabem mais questionamentos respeitantes à aplicação concomitante das multas de ofício, pelo lançamento do imposto e da contribuição anuais, e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1301-001.349, de 2013, e 1301-004.386, de 2020) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que é incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço (**primeiro acórdão paradigma**) e que a multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período-base de incidência (**segundo acórdão paradigma**).

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

Cientificada do despacho de admissibilidade em 23/09/2020 (6.877), a PGFN ofertou em 28/09/2020 (fl. 6.920) tempestivas contrarrazões (fls. 6.878 a 6.919), oferecendo resistência à admissibilidade recursal por supostamente não ter sido demonstrada similitude entre os fatos cotejados, bem como por considerar que não há divergência a ser solvida em razão de recentes decisões deste Colegiado. No mérito, pugna para que seja negado provimento ao apelo.

Registro que outros dois processos tratando dos mesmos fatos da mesma Contribuinte, diferindo entre si apenas pelo exercício objeto de autuação fiscal, foram objeto de julgamento por este Colegiado, resultando em acórdãos assim ementados e decididos:

Acórdão 9101-003.365, de 18/01/2018

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO.

O conceito do ágio é disciplinado pelo art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977 e os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, e trata-se de instituto jurídico-tributário, premissa para a sua análise sob uma perspectiva histórica e sistêmica.

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

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

DESPESAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.

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

DESPESAS. FATOS ESPONTÂNEOS.

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

CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO.

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

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

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem às pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a controladora e a controlada ou coligada, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio). Enfim, toma-se o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, para se aperfeiçoar o lançamento fiscal com base no regime de tributação aplicável ao caso e estabelecer o termo inicial para contagem do prazo decadencial.

MULTA QUALIFICADA. ADMISSIBILIDADE.

O art. 67, Anexo II do RICARF determina que o recurso deve demonstrar interpretação divergência da legislação tributária dada por outra decisão paradigma. A operação de interpretação passa tanto pela "qualificação" do fato, quanto pela consequente identificação da norma jurídica aplicável do fato interpretado. Situação no qual a utilização de empresas "intermediárias", rotuladas "empresas veículos", encontra-se presente tanto nos presentes autos quanto no paradigma, e cuja diferença reside precisamente na "qualificação" atribuída ao fato em cada uma das decisões, tendo como consequência enquadramentos diferentes na norma, caracteriza a divergência regimental, fazendo com que a matéria deva ser conhecida.

MULTA QUALIFICADA.

A acusação de artificialismo de uma operação baseada na ausência de seu propósito negocial revelada pela geração de ágio interno e com uso de empresa veículo, sem a demonstração cabal de invalidades efetivas e do intuito de fraudar, sonegar ou atuar em conluio do sujeito passivo, com a devida subsunção aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4502/64 não autoriza a qualificação da multa de ofício, independentemente do posicionamento que se tenha quanto à dedutibilidade do ágio na questão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por voto de qualidade em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional pelo paradigma 10196.724, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Rafael Vidal de Araújo e Adriana Gomes Rêgo, que lhe deram provimento.

Designado para redigir o voto vencedor, em relação ao conhecimento do recurso fazendário e ao mérito do recurso do contribuinte, o conselheiro André Mendes de Moura.

Acórdão 9101-004.752, de 04/02/2020

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

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO.

O conceito do ágio é disciplinado pelo art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977 e os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, e trata-se de instituto jurídico-tributário, premissa para a sua análise sob uma perspectiva histórica e sistêmica.

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

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

DESPESAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.

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

DESPESAS. FATOS ESPONTÂNEOS.

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

CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO.

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

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

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem às pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a investidora e a investida, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio). Enfim, toma-se o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, para se aperfeiçoar o lançamento fiscal com base no regime de tributação aplicável ao caso e estabelecer o termo inicial para contagem do prazo decadencial.

AQUISIÇÃO. ALIENANTE E ADQUIRENTE. EMPRESAS SEM VÍNCULO.

A aquisição do investimento predicada pelo art. 7º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, pressupõe operação entre adquirente e alienante sem vínculo empresarial. Não há sentido exigir positivação para explicitar que adquirente e alienante não podem ser do mesmo grupo empresarial, vez que o conceito de aquisição envolve uma transação entre partes independentes. Alienação de investimento de uma controladora para sua controlada não é aquisição, é transferência interna de fluxo de caixa entre empresas de mesmo grupo, e por isso não se mostra apta a lastrear existência de despesa amortizável.

LEGALIDADE. APRECIÇÃO INTEGRADA. PLUS NA CONDUTA. DOLO. SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA

1 - Não há que se tolerar o desvirtuamento dos institutos jurídicos. Legalidade não é dizer que se o negócio jurídico é legal para um ramo do direito (civil, empresarial, dentre outros) encontra-se intocável para todo o ordenamento. Legalidade é verificar se o negócio jurídico é legal sob o âmbito de todo o direito, inclusive o tributário.

2 - Presente o dolo em operações de reestruturação societárias criadas com o objetivo exclusivo de possibilitar a amortização de ágio fictício, mediante a utilização artificial de empresa cuja utilização visa especificamente a construção falaciosa de despesa tributária.

3 - Demonstrado o intuito doloso, elemento comum nas hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, e a incidência nos art. 149, inciso VII do CTN e art. 44, § 1º da Lei nº 9.430, de 1996, cabe a qualificação da multa de ofício para 150%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Lívia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Votaram pelas conclusões os conselheiros Lívia De Carli Germano e Caio Cesar Nader Quintela (suplente convocado). No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Lívia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintela (suplente convocado) e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe negaram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto, quanto ao Recurso Especial do Contribuinte, o conselheiro Caio Cesar Nader Quintela (suplente convocado). Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintela. Entretanto, findo o prazo regimental, o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintela não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do § 7º do art. 63 do Anexo II da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me o seu relato.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1.1 RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

O Recurso Especial Fazendário é tempestivo, conforme já evidenciado no relatório.

O Contribuinte ofereceu resistência ao conhecimento do Apelo Fazendário. Abstraindo-se questões que fogem à admissibilidade recursal, como a indicação de outro processo da ora Recorrida já julgado por este Colegiado, aduz, em síntese, que os paradigmas apresentados não guardam semelhança com os fatos discutidos nestes autos.

Afirma que o primeiro paradigma (acórdão 101-96.724, de 28.05.2008, indevidamente registrado nas contrarrazões com o número 1301-001.220) fundamenta sua decisão pela manutenção da multa qualificada em virtude da conclusão, por aquele Colegiado, que teria havido simulação de atos por parte do sujeito passivo. Apresenta ainda um quadro com o que considera diferenças fáticas entre os dois julgados, inclusive apresentando discussões dos dois casos no âmbito do poder judiciário.

Reputa também que o paradigma nº 1101-000.899, de 11/06/2013, é igualmente dissonante. Segunda ela, a decisão pela manutenção da multa qualificada decorreu da constatação, pelo Colegiado, da ocorrência de negócio jurídico ficto praticado pela autuada. Afirma ainda que no caso paradigmático não houve demonstração de substância econômica, razões empresariais ou outros atos de natureza extra tributária praticados pela Contribuinte.

Pois bem. Para análise da admissibilidade recursal, há que se considerar as informações fáticas e os fundamentos dos acórdãos cotejados. Inicio colacionando as informações e razões de decidir relacionadas à matéria em análise do acórdão recorrido:

Relatório

[...]

Pois bem, para melhor compreender as operações, e os fatos que culminaram com as autuações ora polemizadas, o TVF dividiu a predita reestruturação em duas etapas:

a) uma primeira, integralmente ocorrida no exterior em que a fiscalização já acusa a prática de atos simulados para aumentar, sob sua ótica, indevidamente, o valor de investimentos havidos dentro do próprio grupo e que gerou, efetivamente, o ágio ora polemizado;

b) uma segunda, totalmente concretizada em território nacional, e que, segundo a Auditoria, teria permitido ao grupo Johnson & Johnson transferir "para o Brasil tais custos da aquisição majorados a fim de aproveitar ilicitamente a amortização fiscal dos ágios decorrentes".

[...]

Neste passo, o relatório fiscal trata, a seguir, da primeira operação intentada pelo grupo, ao final de 2005, em que a JJ US integralizou o capital das empresas também norte-americanas Ethicon e Bella 7 com as participações detidas nas,

nacionais, JJ Produtos (autuada) e JJ Comércio, respectivamente. Graficamente, esta primeira etapa pode ser reproduzida da seguinte forma:

[...]

A Fiscalização atesta, aqui, que as participações detidas pela Ethicon e pela Bella 7 na autuada e na JJ Comercial, em decorrência da integralização supra, foram registradas no valor histórico e somado de US\$ 24.549.865,00.

Dando seguimento ao programa supra, em 13 de dezembro de 2005, a companhia Johnson & Johnson International Financial Services Company (IFSC - irlandesa) e a empresa Janssen Phamaceutical Ltd. (Janssen IR - também irlandesa) adquiriram parte das cotas das empresas Ethicon e Bella 7, nos montantes, respectivamente, de 62,74% e 37,24%, mediante pagamento, em espécie (segundo o recorrente, comprovado por meio dos documentos de fls. 4.131/4.181 – contratos traduzidos de compra e venda) nos valores de US\$ 197.070.000,00 e US\$ 1.000.000.000,00, totalizando US\$ 1.197.000.000,00 (valor este respaldado por laudo técnico da empresa Ernst & Young). De acordo com o contribuinte, a JJ US ainda transferiu o restante das suas participações nas empresas Ethicon e Bella para a duas empresas irlandesas mediante aumento de capital, por valor de mercado:

[...]

Continuando a exposição das etapas do programa, a recorrente informa a ocorrência de outra operação não tratada pelo TFV, consistente na transferência das participações havidas por IFSC e Janssen IR nas empresas Ethicon e Bella 7 para a holding, também pertencente ao grupo JJ, Latam Properties, pelo valor de US\$ 1.550.270.000,00, que, ainda de acordo com o contribuinte, teria como função precípua a administração financeira das entidades latino-americanas (não localizei, no feito, documentos que demonstrem as condições em que esta operação ocorreu). Após esta etapa, a composição estrutural da reorganização ficou assim estabelecida:

[...]

Em 21/04/2006, a Latam Properties vende, por US 1.575.477.384,00, as respectivas participações nas empresas Ethicon e Bella 7 à Latam Investments. O valor em questão teria sido pago em dinheiro (doc. de fl. 556):

[...]

Essa é a etapa, ocorrida no exterior, que, de fato, provocou uma reação mais incisiva da fiscalização. Aqui, diga-se, a D. Auditoria afirma que as empresas do Grupo Johnson & Jonhson teriam majorado, ficticiamente, o valor do investimento havido pela JJ US, nas empresas Ethicon e Bella 7 as quais, pelo relato constante do TVF (e não impugnado pelo recorrente), foram, em 2006, liquidadas, repassando à Latam Investment o controle total das empresas nacionais:

[...]

Concluindo, neste ponto, a sua descrição sobre o que chama de "primeiro bloco de operações", a D. Auditoria assim pontuou:

2.12. Com o emprego destas duas empresas veículo, Bella 7 e Ethicon (empresas de passagem), o conglomerado Johnson & Johnson aumentou os registros dos custos de aquisição das participações nas sociedades nacionais (JJ Comércio e JJ Produtos), mas até então ainda sem reflexos diretos no Brasil. Este foi o primeiro bloco de operações realizado exclusivamente entre sociedades do grupo.

. Etapas ocorridas no Brasil

Em setembro de 2006, pelo que consta do TVF, o Grupo JJ constituiu a JJ Administrações; de acordo com o contribuinte, a constituição desta empresa se dera a fim de permitir a discussão e exame de "alternativas para a otimização dos processos produtivos, da organização logística, da estrutura contábil, gerencial, administrativa e laboral, das questões regulatórias (especialmente ligadas à Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA) envolvendo as sociedades do grupo". Para tanto, as participações havidas pela Latam Investment foram transferidas para esta nova holding, mediante integralização do seu capital; o recorrente esclarece, ainda, que para efetivar os estudos mencionados anteriormente, foram transferidos para a JJ Administração os principais diretores das empresas nacionais (fato comprovado pelos documentos acostados à impugnação):

[...]

O contribuinte informa, ainda, que durante o período de existência da JJ Administração, teria sido negociada e concluída a aquisição pelas empresas nacionais das operações ligadas "*à divisão 'Consumer Healthcare Business' então pertencente ao grupo Pfizer, um grupo totalmente independente e não-relacionado*", fato demonstrado pelos documentos acostados ao maço 17, anexado à impugnação.

Os valores das participações da JJ Administração da JJ Produtos (atuada) e na JJ Comercial foram desdobradas em "*valores patrimoniais e ágios*" (tal qual informado pelo relatório fiscal) sendo que, em 31 de outubro de 2007, após a implementação da cisão parcial da Janssen BR, e versão da linha de distribuição e comércio para a atuada, e, ainda, a modificação do nome da JJ Produtos para Johnson & Johnson do Brasil Comércio e Indústria de Produtos de Saúde Ltda., concluiu-se a reorganização societária pela incorporação, pelo contribuinte, das empresas JJ Administração e JJ Comercial:

[...]

Ao final da reestruturação acima descrita, a atuada passou a amortizar o ágio, originariamente, surgido no exterior (com advento da aquisição da Bella 7 e Ethicon pela Latam Investment), e cuja constituição, aos olhos da D. Auditoria Fiscal, uma vez que criado em operações intra-grupo, num curto espaço de tempo e transportado ilegalmente para empresas nacionais, seria simulada.

[...]

Voto

[...]

Destarte, deve-se investigar se há um real investidor nas operações analisadas.

O relato das etapas ocorridas no exterior nos dá conta de que, num primeiro momento, a JJ US integralizou nas empresas Ethicon e Bella 7, a valor histórico, as participações societárias que detinha nas sociedades operacionais brasileiras. Logo em seguida, as empresas irlandesas IFSC e Janssen IR adquiriram parte das cotas detidas pela JJ US nas empresas Ethicon e Bella 7 por um montante que totalizou US\$ 1,197,070,000. Esse valor estaria respaldado por laudo técnico da empresa Ernst & Young. Além disso, a JJ US ainda transferiu para as empresas irlandesas o restante de suas participações nas empresas Ethicon e Bella 7 a valor de mercado. A própria contribuinte confessa que a JJ US detém participações societárias naquelas empresas irlandesas.

Num segundo momento, as mesmas participações societárias na Ethicon e Bella 7 teriam sido transferidas para uma outra empresa irlandesa (a Latam Properties) pelo valor de US\$ 1,570,000,000 (aparentemente, não há nos autos documentos que demonstrem as condições em que tal operação ocorreu). A Latam Properties passa, então, a deter a totalidade dos investimentos diretos na Ethicon e na Bella 7.

Num terceiro momento, a Latam Properties vende suas participações na Ethicon e Bella 7 para a Latam Investment (mais uma empresa irlandesa), agora pelo valor de US\$ 1,575,477,384. As recorrentes alegam que também este último preço estaria respaldado em estudos independentes realizados por empresa especializada quanto ao valor de mercado das sociedades brasileiras. Em seguida, as empresas Ethicon e Bella 7 foram liquidadas, passando à Latam Investment o controle total das empresas brasileiras.

Em seu Termo de Verificação Fiscal, a própria autoridade autuante atesta que, com essas operações, houve um aumento nos registros dos custos de aquisição das sociedades operacionais brasileiras. De um registro inicial de US\$ 24,529,865 na Johnson Corporate (a JJ US), o valor desses custos na nova controladora direta no exterior (a Latam Investment, depois que esta incorporou as empresas Ethicon e Bella 7) passou a ser de US\$ 1,575,477,384.

Assim, por intermédio de operações que envolveram empresas do mesmo grupo econômico (Ethicon + Bella 7; IFSC + Janssen IR; Latam Properties; Latam Investment), foi possível registrar um aumento substancial no valor das sociedades operacionais brasileiras. Ao final, **a Latam Investment é quem teria sido a real investidora ao ter feito a última aquisição das participações societárias com um comprovado dispêndio de US\$ 1,575,477,384 (fls. 556).** Para alguns, o problema seria, então, o de se admitir a legitimidade desse investimento considerando que ele foi gerado no seio de empresas de um mesmo grupo econômico (detidas pela JJ US). [destaques acrescidos]

A meu ver, no entanto, o problema é outro.

Com a integralização das referidas participações no capital da nova holding brasileira (a JJ Administração) a valor de mercado baseado nos mesmos estudos que justificaram aquele custo, esta empresa desdobrou o valor total de R\$ 3.369.631.028 (correspondente aos US\$ 1,575,477,384) no valor patrimonial dos investimentos e no ágio remanescente. Foi este o ágio que compôs o acervo vertido da empresa incorporada na operação que se sucedeu e que permitiu a sua subsequente amortização.

Contudo, **não há como dizer que o ágio gerado na JJ Administração se trata do(s) mesmo(s) ágio(s) gerado(s) no exterior.** Ainda que o aumento dos custos de aquisição das participações societárias brasileiras nas empresas no exterior tenha recebido essa mesma ou semelhante denominação (ágio), o que dependeria da legislação interna onde as operações foram contabilizadas (Irlanda), o fato é que não se sabe nem se houve algum desdobramento dos registros contábeis nos moldes exigidos pela legislação brasileira.[destaques acrescidos]

Portanto, **se houve um real investidor, ou seja, alguém que verdadeiramente dispendeu recursos para a aquisição das participações societárias negociadas, não foi a empresa que gerou o ágio objeto do nosso interesse.** Tal ágio, como se viu, foi provocado pela mera integralização de participações societárias já detidas no exterior (pela Latam Investment) numa empresa constituída para ser uma holding no Brasil (a JJ Administração).[destaques acrescidos]

Pela leitura do relatório, a contribuinte alega que a JJ Administração foi criada, em setembro de 2006, para permitir a discussão e exame de “alternativas para a otimização dos processos produtivos, da organização logística, da estrutura contábil, gerencial, administrativa e laboral, das questões regulatórias (especialmente ligadas à Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA) envolvendo as sociedades do grupo”. Além disso, os principais diretores das empresas nacionais teriam sido transferidos para a JJ Administração e, durante o seu período de existência, teria sido negociada e concluída a aquisição pelas empresas nacionais das operações ligadas “à divisão *Consumer Healthcare Business* então pertencente ao grupo Pfizer, um grupo totalmente independente e não-relacionado”. Em outubro de 2007, no entanto, a JJ Administração foi incluída numa reorganização societária que envolveu outras empresas e consolidou todo o patrimônio vertido (inclusive o ágio, por esse motivo, passível de amortização) na empresa contribuinte do presente processo.

Diante desse quadro, fica difícil não atestar a existência de um propósito negocial. A JJ Administração parece ter realmente exercido algumas atividades típicas de uma empresa holding. [destaques acrescidos]

De qualquer sorte, ainda que tivesse funcionado como uma empresa veículo para o aproveitamento futuro do ágio, o mais importante é perceber que o caso não se assemelha àquela exceção subentendida no âmbito do PND, isto é, quando o real investidor estrangeiro resta convertido na empresa para onde são canalizados os investimentos, a qual recebe a incumbência de fazer a aquisição das participações societárias negociadas. **Aqui, não houve transferência de recursos para que a JJ Administração fizesse a aquisição de participações das sociedades operacionais. O que houve foi a transferência direta das próprias participações já detidas pelo grupo no exterior.** [destaques acrescidos]

Em suma, **mesmo admitindo a existência de um real investidor (afinal, a Latam Investment parece ter realizado o dispêndio para a aquisição das participações), não foi ele quem gerou o ágio que compôs o acervo vertido na operação que permitiu a sua subsequente amortização.** O investimento também não foi canalizado para o Brasil a fim de propiciar uma posterior aquisição de participações societárias (o que poderia provocar a geração de um ágio passível de amortização). O ágio gerado no País foi resultado de uma

integralização das participações societárias já detidas pelo real investidor no exterior. Houve uma mera troca das suas participações (a das sociedades operacionais pela da JJ Administração). [destaques acrescidos]

Portanto, a discussão sobre o ágio ser ou não de origem interna ao mesmo grupo econômico (ágio interno), com toda a vênia aos que pensam diferente, é secundária.

[...]

Das multas qualificadas:

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

[...]

No presente caso, a fiscalização sustenta a qualificação da multa com base na ideia de haver simulação no planejamento tributário engendrado. Recorre, inclusive, ao conceito de abuso de direito. Mas, não aponta qualquer falseamento de aspectos relevantes nessa situação.

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

Por tais razões, afasto a qualificação das multas aplicadas.

De acordo com o transcrito, a decisão recorrida escorou a redução da multa qualificada no fato de não ter havido falseamento de aspectos relevantes na reorganização societária levada a cabo pelo grupo analisado. Note-se que a JJ Administração, empresa constituída em 2006 e que recebeu transferência das próprias participações detidas por empresas do exterior, teria, segundo o voto condutor do acórdão, “...exercido algumas atividades típicas de uma empresa *holding*”.

Do primeira acórdão paradigma, importa trazer à baila as seguintes informações e fundamentos, visando aferir a admissibilidade recursal:

Acórdão nº 101-96.724, de 28/05/2008

[...]

MULTA QUALIFICADA A simulação justifica a aplicação da multa qualificada.

[...]

Relatório

[...]

Conforme consta dos autos, os fatos apurados foram os seguintes:

Em 27/01/1998 foi realizada assembléia com o objetivo de constituir a LIBRA TERMINAL 35 S/A, com capital de R\$ 10.000,00 subscrito pelos acionistas a seguir:

[...]

A ZBT foi constituída em 01/06/1998, não tendo praticado qualquer ato vinculado com o seu objetivo social até a data do evento, em 05/08/1998.

Conforme AGE de 17/06/1998, das ações que compõem o capital social, 999 foram subscritas pelo Sr. Gonçalo Borges de Torrealba, ao preço de emissão de R\$ 1,00 por ação, totalizando R\$ 999,00, com o valor nominal, e uma ação pelo Sr. Ronaldo Borges, no valor de R\$ 1,00;

A ata da AGE da ZBT realizada em 05/08/1998 aprovou o aumento de capital mediante a subscrição de 10.000.000 de ações ordinárias, conforme o Boletim de Subscrição (em anexo), que teve como lista do quadro de acionistas a seguinte posição:

[...]

O controle do capital de todas as empresas concentra-se nas pessoas físicas que tanto eram acionistas da ZBT quanto da LIBRA;

A única movimentação contábil efetuada na escrita Fiscal da ZBT foi feita em 05/08/1998, quando a empresa LIBRA TERMINAIS S/A faz a subscrição de ações na posição de 3.849.970 com ações da empresa LIBRA TERMINAL 35 S/A pelo valor de R\$ 123.157.000,00, conforme AGE;

Ao subscrever as ações conforme descrito acima, houve a contabilização de uma reserva de capital — ágio na ZBT em 05/08/1998 e no dia seguinte (06/08/1998) a ZBT foi incorporada à LIBRA TERMINAL 35 S/A levando a reserva de capital (ágio) para a sua contabilidade, tendo como contrapartida no Ativo Permanente — Investimento a subconta ágio no valor de R\$ 123.157.000,00;

Registrou a fiscalização que este evento acarretou, na contabilidade da LIBRA TERMINAL 35 S/A, o lançamento de despesa com a amortização de ágio de 14,29% durante 7 anos, resultando em um valor mensal de R\$ 1.420.747,63.

A amortização do ágio foi considerada indedutível para efeito de apuração do lucro real, por ter a fiscalização concluído que a empresa ZBT teve sua criação vinculada exclusivamente à tentativa de ocultar a verdadeira operação promovida pela LIBRA TERMINAIS, com a intenção inequívoca de afastar a incidência tributária dos resultados contábeis na LIBRA TERMINAL 35 S/A, caracterizada pelos seguintes fatos:

a) A ZBT jamais operara os seus fins institucionais, evidenciado pela imediatidade entre a sua constituição e a operação triangular promovida pela LIBRA TERMINAIS S/A;

b) Os recursos que supostamente deram lastro à engenhosa operação de engenharia tributária promovida pela LIBRA TERMINAIS jamais implicaram qualquer desembolso ou investimento por parte da empresa, cingindo-se tão somente a uma reavaliação de seus ativos com o intuito de gerar despesas com a amortização do ágio;

c) Em junho de 1998 a ZBT teve a sua constituição e abertura e neste mesmo ano não declarou qualquer atividade, tendo apresentado um capital inicial de R\$ 1.000,00. Em agosto de 1998 a empresa aumentou seu capital de R\$ 1.000,00 para R\$ 123.157.000,00, que foi integralizado pela LIBRA TERMINAIS com ações da LIBRA TERMINAL 35. Com isso a ZBT passou à condição de investidora na LIBRA TERMINAL 35, e foi extinta por incorporação pela investida (LIBRA TERMINAL 35). Tudo isso sem qualquer desembolso financeiro, apenas com uma nova avaliação a mercado, baseada em resultados futuros, conforme se depreende de um laudo de avaliação;

Esclareceu a fiscalização que o objeto da autuação não se prende ao ato da incorporação ou à sua legalidade, e sim às repercussões tributárias decorrentes do referido ato, as quais evidenciaram o propósito único de provocar a redução do resultado contábil e Fiscal.

[...]

Voto

[...]

É de todo evidente que a operação foi articulada pelas pessoas físicas que, direta ou indiretamente, controlam o capital das empresas envolvidas, para criar, formalmente, uma situação que se enquadrasse na possibilidade de deduzir despesas de amortização de ágio, advinda com a publicação da Lei nº 9.532/97.

A sucessão dos atos, a proximidade temporal entre eles e a extinção da empresa por incorporação revelam que **nunca houve a intenção real de constituir uma empresa (a ZBT, constituída em junho de 1998 e extinta em agosto de 1998) para efetivamente operar segundo seu objetivo social, mas sim de criar uma sociedade efêmera, de passagem, que possibilitasse um registro de ágio a ser amortizado por empresa do grupo.**[destaques acrescidos]

[...]

Olvidou-se a Recorrente de observar que enquanto existiam apenas a Libra Terminais S/A e a Libra Terminal 35 S/A não havia contabilização de investimento adquirido com ágio, a ser amortizado em uma das alternativas mencionadas. O surgimento do ágio foi possibilitado com a constituição (exclusivamente formal) da ZBT.

Nada do que foi trazido no recurso sensibiliza meu espírito a ponto de produzir dúvida quanto à **inexistência de fato da ZBT, que foi constituída exclusivamente para possibilitar a formação de um ágio**, passível de gerar despesa de amortização.[destaques acrescidos]

[...]

Quanto à alegação de prescrição, a impossibilitar a desconstituição dos atos considerados simulados, no campo do direito tributário, sem prejuízo da anulabilidade (que opera no plano da validade), a simulação nocaute tem outro efeito, que se dá plano da eficácia: os atos simulados não têm eficácia contra o fisco, que não necessita, portanto, demandar judicialmente sua anulação.

Pelas razões expostas, nego provimento a ambos os recursos.

A bem da verdade, deste primeiro acórdão paradigma poucas razões estão expressamente dirigidas à manutenção da multa qualificada. O que se deduz do julgado é que o Colegiado considerou que os atos engendrados pela autuada foram simulados, daí a manutenção da multa de 150%. Nenhuma referência ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996, tampouco à Lei nº 4.502/1964.

Tem razão a Recorrida quanto à falta de similitude entre este primeiro paradigma e o julgado. De fato, as situações levadas a julgamento possuem diferentes matizes que influíram diretamente na decisão proferida por cada Colegiado. Essencialmente, o acórdão recorrido constatou que não houve simulação, que a empresa JJ Administração praticou atividade típica de empresa *holding* e que não restou demonstrada a subsunção da conduta do sujeito passivo a uma das hipóteses previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, fato que se fosse comprovado autorizaria a aplicação da multa qualificada. O paradigma, por seu turno, proclamou reiteradamente que os atos perpetrados pela autuada foram simulados e que a empresa veículo não teve existência de fato. Acrescente-se que no caso em julgamento as operações societárias impugnadas pelo fisco tiveram início no exterior, em 2005, e foram concluídas no Brasil em 2007, ao passo que no paradigma todas as operações ocorreram em território nacional e a empresa veículo fora constituída em 01/06/1998 e extinta em 06/08/1998, sem jamais ter praticado qualquer atividade típica do seu ramo de negócio.

A diferença entre as duas decisões cotejadas decorreu, portanto, da diversidade dos fatos levados a julgamento, não restando caracterizado o dissídio jurisprudencial previsto no art. 67 do Anexo II do RICARF, motivo pelo qual voto por não conhecer da matéria em relação a este primeiro paradigma.

Do segundo acórdão paradigma (nº 1101-000.899), para fins de conhecimento do Recurso Especial, ressalta conhecer os seguintes fatos e fundamentos:

MULTA QUALIFICADA. Sujeita-se a multa qualificada a exigência tributária decorrente da prática de negócio jurídico fictício, que se presta, apenas, a construir um cenário semelhante à hipótese legal que autoriza a amortização do ágio pago na aquisição de investimentos.

[...]

Voto vencedor

[...]

E, ao longo de todo seu arrazoado, a autoridade lançadora destacou que a AVERDIN criou nas empresas veículo APENINA e MKV o patrimônio necessário para que estas adquirissem a LISTEL e nelas restasse registrado o ágio pago nesta operação. Nas palavras da Fiscalização, *em 01/06/1999 a*

AVERDIN detinha, direta ou indiretamente, controle de 100% do capital da LISTEL.

Assim, com os recursos aportados por AVERDIN, as empresas veículo APENINA e MKV realizam a operação que gera o ágio aqui amortizado, após a extinção, apenas, de APENINA e MKV, incorporadas pela autuada. A investidora original, AVERDIN, que efetivamente adquiriu a LISTEL, subsistiu ativa e, inclusive, mantendo em seu patrimônio o investimento feito na LISTEL, por seu valor majorado pelo ágio pago.

Esta a razão, portanto, para a Fiscalização concluir que a operação entre LISTEL, APENINA e MKV *ocorreu em circuito fechado*. O adquirente, terceiro estranho à investida, nesta operação, é a AVERDIN, representante no Brasil do Grupo BellSouth, como demonstrado no organograma societário de fl. 1256, citado pelo I. Relator.

[...]

Claro está que as empresas envolvidas na incorporação devem ser, necessariamente, a adquirente da participação societária com ágio e a investida adquirida. O procedimento aqui realizado não extingue, na real adquirente, a parcela do investimento correspondente ao ágio, de modo que ao final dos procedimentos realizados, com a incorporação da empresa veículo pela investida, a propriedade da participação societária adquirida com ágio subsiste no patrimônio da investidora original, diversamente do que cogita a lei.

Em tais condições, a amortização do ágio que passou a existir no patrimônio da investida, LISTEL, somente poderia surtir efeitos na apuração do seu lucro real caso se verificasse a extinção da investidora original (AVERDIN), mediante incorporação, fusão ou cisão entre elas promovida, por meio da qual o ágio subsistisse evidenciado apenas no patrimônio resultante desta operação, na forma do art. 7º da Lei nº 9.532/97.

[...]

Evidenciado, portanto, que não houve a extinção do investimento, inadmissível a amortização fiscal do ágio. Significa dizer que a amortização contábil do ágio transferido para o patrimônio da LISTEL deve ser adicionada ao lucro real, e seu reflexo no patrimônio da investidora AVERDIN, mediante equivalência patrimonial, deve ser controlado na parte B do LALUR para integrar o valor contábil do investimento na apuração de ganho ou perda de capital em caso de alienação ou liquidação do investimento.

[...]

Observo, ainda, que a autoridade lançadora aplicou multa qualificada, por entender que o negócio jurídico praticado foi fictício, *montado apenas para gerar uma vultosa exclusão do Lucro Real*. E, embora a oposição feita ao laudo não mereça prosperar, os fatos descritos demonstram que a APENINA e a MKV foram criadas apenas para receber em 01/06/99 o capital aplicado na aquisição da LISTEL, a qual migrou do controle indireto exercido pela AVERDIN para o controle direto desta após as incorporações que deram ensejo à amortização do ágio aqui em debate. Nas palavras da Fiscalização, *a incorporação da ALIENA e da APENINA pela LISTEL não alterou a composição do capital social da*

incorporadora, já que as participações daquelas duas no capital da LISTEL eram seus únicos ativos.

Conclui-se, daí, que a criação da APENINA e da MKV teve por objetivo, apenas, construir um cenário que se assemelhasse à hipótese legal que autoriza a amortização do ágio pago na aquisição de investimentos, circunstância que, *infringe os incisos II e IV do art. 1º e o inciso I do art. 2º da Lei nº 8.137/90; bem como o art. 72 da Lei nº 4.502/64.* Assim, a multa qualificada deve subsistir.

De acordo com o transcrito, restou decidido pelo Colegiado que a criação das empresas APENINA e MKV teve como objeto único receber o capital utilizado na aquisição da LISTEL, que migrou para o controle direto da AVERDIN após as incorporações daquelas duas primeiras citadas que deram ensejo ao ágio cuja amortização foi objeto do julgamento. Concluiu o julgado que se o investimento não foi extinto, inadmissível a amortização do ágio. Concluiu ainda que a criação da APENINA e da MKV teve por objetivo constituir cenário que se assemelhasse à hipótese legal que autoriza a amortização do ágio pago na aquisição de investimentos, fato que infringe dispositivos das Leis nº 8.137/1990 e nº 4.502/1964.

Penso que também não há similitude entre os julgados cotejados. No paradigma, restou comprovado que a investidora (Averdin), por meio de empresas veículo, adquiriu controle da Listel, que por sua vez incorporou as empresas veículos a passou a deduzir o ágio decorrente da sua aquisição por estas. O investimento da Averdin restou incólume, inclusive com o ágio também contabilizado. Não consta dos autos qualquer atividade empresarial praticada pelas empresas veículos, ao passo que restou demonstrado que houve aplicação de capital da Averdin na Listel, via Apenina e MKV (veículos). Ao fim, considerou o Colegiado que os atos praticados foram simulados, infringindo o disposto no art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

Já no recorrido, conforme assentado na análise do primeiro paradigma, restou devidamente comprovado que a empresa JJ Administração, criada no âmbito da reorganização societária, praticou atos típicos de empresa *holding*. Ademais, considerou o Colegiado que os atos praticados não infringem o previsto nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964. Registre-se que a dedução do ágio não foi admitida pelo Colegiado porque, mesmo que acolhida a existência de um real investidor, não teria sido esse quem gerou o ágio que compôs o acervo vertido na operação subsequente que fundamentou a impugnada amortização. Também não teria havido aporte de recursos a fim de propiciar posterior aquisição de participações societárias. Segundo o acórdão “...**O ágio gerado no País foi resultado de uma integralização das participações societárias já detidas pelo real investidor no exterior. Houve uma mera troca das suas participações (a das sociedades operacionais pela da JJ Administração)**”.

Também quanto a este paradigma, a diferença entre as duas decisões cotejadas decorreu da diversidade dos fatos levados a julgamento, não restando caracterizado o dissídio jurisprudencial previsto no art. 67 do Anexo II do RICARF, motivo pelo qual voto por não conhecer da matéria em relação a este primeiro paradigma.

Em vista do exposto, meu voto é por não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

1.2 DO RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

1.2.1 AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

A Fazenda Nacional se insurgiu de modo genérico contra a admissibilidade recursal. Entretanto, há que se analisar se os paradigmas indicados, especialmente os relacionados à matéria “ágio”, estão aptos a demonstrar divergência interpretativa a ser solvida por esta CSRF.

Em seu Recurso Especial, o Contribuinte assim constrói a divergência que pretende demonstrar:

15. Relativamente ao **primeiro** tema (alegada impossibilidade de reconhecimento de ágio pela JJ Administração por meio de aumento de capital subscrito com participações societárias – suposta ausência de “aquisição” de investimento), a r. decisão recorrida acaba se mostrando contrária ao que o E. CARF já decidiu no Acórdão 1102-000.982, de 4.12.2013 (caso “**Electro Vidro**” – **doc. nº 2**) e no Acórdão 1301-001.297, de 9.10.2013 (caso “**Zanotti**” – **doc. nº 3**).

16. A primeira decisão paradigma, aliás, conta com um Voto Vencido proferido pelo mesmo I. Relator do presente processo administrativo no E. CARF e que seguiu os mesmos termos da r. decisão recorrida. Igualmente conclui que a contribuição de participações societárias em aumento de capital não caracterizaria uma “aquisição de participação societária” capaz de submeter ao regime jurídico de que trata a Lei 9.532/97.

E no mérito de seu recurso, argumenta o Contribuinte que a única razão para a manutenção da glosa das despesas com amortização de ágio teria que a integralização de capital não seria considerada uma “aquisição” apta a gerar ágio amortizável. Confira-se passagem do Apelo a esse respeito:

44. Ou seja, a única questão que restou efetivamente sob disputa neste caso e que justificou a manutenção da glosa das despesas de amortização do ágio ora em discussão seria pelo fato de, na visão do CARF, a contribuição das sociedades brasileiras do grupo Johnson & Johnson em aumento de capital da JJ Administração não seria considerada uma “aquisição”. Com a devida vênia, trata-se de uma conclusão equivocada.

45. Isso porque, “adquirir” é um comando verbal que exprime uma ação. A ação de adquirir um bem ou direito tem relação direta com inclusão de um bem ou direito ao patrimônio de uma pessoa jurídica. Adquirir é, portanto, transferir para si a propriedade de um bem ou direito que até então pertencia a outrem.

Em primeiro lugar, há de considerar que está incorreta a premissa adota pela Recorrente de que a razão para manutenção da exigência foi o fato de ser não possível a geração de ágio amortizável em operação de integralização de capital, mediante subscrição de ações, uma vez que tal operação não seria a equivalente a aquisição de ações: em nenhum momento o acórdão recorrido envereda por essa trilha! Conforme já discorrido, o acórdão recorrido entendeu que não houve a incorporação entre o real investidor situado no exterior (Latam Investment) com a empresa operacional no Brasil (no caso, a JJ Produtos), e que não houve canalização de recursos para o Brasil a fim de propiciar a aquisição de participações societárias, uma vez que o “*ágio gerado no País foi resultado de uma integralização das participações societárias já*

detidas pelo real investidor no exterior. Houve uma mera troca das suas participações (a das sociedades operacionais pela da JJ Administração)”.

Por essa razão, ao partir de *premissa equivocada*, a Recorrente construiu sua tese baseada em percepção própria da decisão recorrida, e não dos fundamentos que efetivamente constam do voto confirmado pelo colegiado *a quo*, o que, de antemão, já seria apto a ensejar o não conhecimento do recurso.

Mas ainda que assim não fosse, não haveria como se admitir os paradigmas colacionados pela Recorrente.

O primeiro paradigma admitido, nº 1102-000.982, de 04/12/2013, apresenta os seguintes fatos e fundamentos, no que respeita à matéria em análise (ágio):

[...]

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. USO DE EMPRESA VEÍCULO.

Em regra, é legítima a dedutibilidade de despesas decorrentes de amortização de ágio efetivamente pago.

A circunstância de a reorganização societária de que tratam os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, ter sido realizada por meio de empresa veículo não prejudica o direito do contribuinte, ante o fato incontroverso de que dessa reorganização não surgiu novo ágio ou economia de tributos distinta daquela prevista em lei.

[...]

Relatório

DA IMPOSSIBILIDADE DO SURGIMENTO DE ÁGIO INTERNO EM GRUPO SOCIETÁRIO

(...)

41. Na geração do ágio amortizado pela fiscalizada não há partes independentes, mas somente pessoas jurídicas pertencentes ao mesmo grupo econômico, sob Controle comum. A operação não redundou em ingresso de novos recursos, porque não teve origem em pagamento algum efetuado pela expectativa de resultado futuro. [destaques inseridos]

[...]

47. Não se pode extrair nem do art. 36 da Lei 10.637/02, nem do art. 7º da Lei 9.532/97, qualquer pressuposto de validação para o ágio artificialmente gerado. No mesmo sentido o art. 6º da Instrução CVM 319/99, que contempla a hipótese de incorporação reversa para aproveitamento do ágio. Essa orientação da CVM trata do autêntico ágio, que surgiu em muitas aquisições de participações nas concessionárias de serviços públicos, e cujo aproveitamento estava sendo otimizado através da replicação do ágio em sociedade criada

para esse fim (veículo), e incorporada posteriormente pela sua controlada. Na origem dessas operações houve pagamento efetivo por esse ágio, hipótese, portanto, completamente distinta do caso da fiscalizada.

51. Não há qualquer suporte na teoria da contabilidade ou nas normas societárias e fiscais para o reconhecimento de ágio na sequência de operações praticadas pelo fiscalizado. Não se discute aqui, por ser irrelevante na fundamentação da autuação, o propósito comercial da operação como um todo. **A irregularidade é a utilização de um artifício contábil sem suporte econômico (registro de ágio interno), na tentativa de aplicar o tratamento previsto na legislação para o verdadeiro ágio.** [destaques do recorrido]

[...]

Da decisão recorrida:

A já mencionada 9ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro I, ao apreciar a impugnação interposta, proferiu o Acórdão nº 1254.341, de 26 de março de 2013, por meio do qual decidiu pela improcedência dos lançamentos efetivados.

Assim figurou a ementa do referido julgado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

LANÇAMENTO CUJA MOTIVAÇÃO NÃO TEM CORRELAÇÃO COM OS FATOS.

Cancela-se o lançamento cuja motivação não tem correlação com os fatos.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

O voto condutor do referido acórdão, depois de reproduzir o entendimento contido no item 47 do Termo de Constatação Fiscal (acima transcrito), assim se pronunciou:

7. A meu ver, o Autuante equivocou-se a meu ver

8. A operação que deu origem ao ágio em foco foi a de aquisição, em 13/07/2007, da totalidade das ações da Isoladores Santana S.A pela Interessada.

9. Em nenhum momento o Autuante sequer analisou se antes da aquisição, em 13/07/2007, havia qualquer ligação entre a Interessada (Electro Vidro S.A.) e a Isoladores Santana S.A., ou seja, se a operação efetuada foi ou não realizada entre partes independentes. **Do que consta nos autos, as partes eram independentes antes da aquisição.**[destaques acrescidos]

10. A aquisição foi efetuada em 13/07/2007 por meio do Contrato de Compra e Venda de Ações (fls. 152 a 206) entre a Interessada (Compradora) e os proprietários das ações da Isoladores Santana S.A.

(Vendedores), tendo como Parte Interviente a Seves S.P.A. (controladora da Interessada), com preço de compra e forma de pagamento detalhados no Contrato. Em nenhum momento o Autuante analisou o referido Contrato, muito menos a sua implementação. **Do que consta dos autos, a aquisição das ações foi efetuada mediante os pagamentos previstos no Contrato.**[destaques acrescidos]

11. Além disso, em vários itens do Termo de Constatação Fiscal o Autuante afirma que em 13/07/2007 a Interessada adquiriu a **totalidade das ações da Isoladores Santana S.A. (2.023.409.338 ações), com ágio de R\$ 144.683.423,98, sem qualquer análise ou contestação deste valor de ágio.**[destaques acrescidos]

12. Assim sendo, é totalmente incompreensível que o Autuante conclua no item 47 do Termo de Constatação que o autêntico ágio surgiu em muitas aquisições de participações nas concessionárias de serviços públicos, **porque na origem dessas operações houve pagamento efetivo por esse ágio,** e cujo aproveitamento foi otimizado por meio da replicação do ágio em sociedade criada para esse fim (veículo), e incorporada posteriormente pela sua controlada, mas que o mesmo não teria ocorrido com a fiscalizada (a Interessada).[destaques acrescidos]

13. No presente caso ocorreu exatamente o que o Autuante descreveu para as aquisições de participações nas concessionárias de serviços públicos. Na origem, em 13/07/2007, a Interessada pagou efetivamente pela aquisição da totalidade das ações e pelo ágio em foco aos proprietários das ações da Isoladores Santana S.A. Em 03/12/2007, a Interessada subscreveu e integralizou, por meio de transferência de 100% das ações da Isoladores Santana S.A., um aumento do capital social da A.L.T.T.E.S.P. Empreendimentos e Participações S.A. de R\$ 500,00 para R\$ 225.040.800,00, mediante a emissão de 225.040.300 novas ações ordinárias (no Ativo da A.L.T.T.E.S.P. passou a ter 2.023.409.338 ações ordinárias nominativas de emissão da Isoladores Santana, avaliadas em R\$ 225.040.300,00, assim composto: R\$ 80.356.876,02 por Equivalência Patrimonial e R\$ 144.683.423,98 por ágio pago na aquisição de 13/07/2007). Com esta operação a A.L.T.T.E.S.P. passou a ser detentora de 100% do capital da Isoladores Santana. Em 04/12/2007, a Isoladores Santana incorporou a sua controladora, a A.L.T.T.E.S.P. com consequente transferência do ágio. Como resultado desta incorporação, a Interessada recebeu ações da Isoladores Santana em substituição das ações extintas da A.L.T.T.E.S.P.

Esta operação de incorporação resultou na Isoladores Santana em (i) um ativo imobilizado amortizável, no valor de R\$ 144.683.423,98, concernente ao ágio pago pela Interessada na aquisição, em 13/07/2007, da totalidade das ações da Isoladores Santana, (ii) uma conta redutora denominada provisão para desvalorização do ágio.

14. Assim sendo, entendo que **a motivação dos lançamentos, inexistência de ágio interno, não tem correlação com os fatos.**[destaques acrescidos]

15. Devo consignar que em sede de julgamento não cabe invocar outras razões para o lançamento que não aquelas apontadas pela Autoridade

Autuante. Por isto, não apresento aqui o meu ponto de vista a respeito das operações efetuadas e sobre a necessidade ou não do aprofundamento da auditoria.

16. Em face do exposto, voto pelo Provimento da Impugnação para que sejam cancelados integralmente os lançamentos efetuados por meio dos Autos de Infração deste processo.

17. É como voto.

[...]

Voto Vencedor

[...]

No caso, há que se reconhecer que, caso a Electro Vidro tivesse incorporado diretamente a Isoladores Santana, ou vice-versa, ter-se-ia obtido o mesmo resultado fiscal conseguido com o uso da empresa veículo. Contudo, segundo o raciocínio do Relator, somente seria oponível ao Fisco o resultado obtido pela incorporação direta.

Dessa forma, seria a simples “descida” do ágio por meio de empresa veículo que tornaria o aproveitamento do ágio indevido, porque evidenciaria propósito preponderantemente tributário.

Não consigo entender o fenômeno dessa forma. Se o propósito fosse somente tributário, bastaria a incorporação direta para garantir o benefício. Se houve o uso da empresa veículo era porque se desejava manter intacta as duas empresas existentes por razões diversas da tributária.

Ademais, na imensa maioria das aquisições de empresas, a possibilidade de amortização do ágio pago após incorporação posterior é sem dúvida um importante elemento do negócio, sendo utilizada na composição do preço final acordado. Por se tratar de um benefício expressamente previsto em lei, seria de se estagnar que os diversos agentes econômicos dele não se utilizassem em suas transações.

Assim, não há sentido em se decompor um negócio jurídico ocorrido em diversas fases e considerar apenas a última, onde prepondera o aspecto tributário, esquecendo-se das demais etapas que permitem a compreensão do propósito negocial como um todo.

É bem verdade que, na situação destes autos, não ficou claro porque não se optou pela incorporação direta, preferindo-se a operação com o uso de empresa veículo. Mas isso decorre do fato de a fiscalização não ter realizado qualquer pesquisa da motivação dos atos negociais, preferindo analisar a segunda operação de forma desvinculada da imediatamente anterior, onde o sobrepreço havia sido pago.

Assim, apesar de considerar que é necessário se justificar qual o motivo para não se utilizar da incorporação direta e se optar pelo uso de empresa veículo para o aproveitamento do ágio em outra empresa do grupo, penso que o trabalho fiscal não trouxe espaço para a apresentação dessa justificativa ao concentrar a acusação apenas na última etapa da operação. Diante da imputação fiscal de não

se tratar de ágio pago, o contribuinte centrou sua defesa na criação do ágio na etapa anterior, quando da aquisição da Isoladores Santana de seus acionistas minoritários.

Dessa forma, concordo com o raciocínio da decisão recorrida de que **a acusação fiscal é incorreta, porque reputou como interno e sem fundamento ágio que foi devidamente pago em operação anterior**, não possuindo, nesse sentido, correlação com os fatos efetivamente existentes.[destaques acrescidos]

No mesmo sentido, respeitosamente entendo que também se equivoca o voto vencido quando, por meio de uma perspectiva excessivamente formalista, desvincula o ágio efetivamente pago pela aquisição de uma investida daquele surgido por meio da conferência de capital de ações dessa mesma investida.

Foram essas as razões porque a Turma Julgadora, por maioria de votos, entendeu por manter a decisão recorrida, que cancelou o lançamento que glosava amortizações de ágio, e assim negar provimento ao recurso de ofício.

E, sobre esse paradigma, assim consta no Apelo do Contribuinte acerca da demonstração da divergência:

17. Contudo, no caso “Electro Vidro”, diferentemente do que ocorre no caso da ora Recorrente, a posição que restou vencedora não foi a do I. Relator, nos mesmos moldes do Voto proferido no presente processo administrativo, mas sim em termos exatamente opostos, a partir de um Voto Vencedor divergente, proferido pela maioria dos Conselheiros da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara do E. CARF, no qual a turma claramente consignou que ***“também se equivoca o voto vencido quando, por meio de uma perspectiva excessivamente formalista, desvincula o ágio efetivamente pago pela aquisição de uma investida daquele surgido por meio da conferência de capital de ações dessa mesma investida”***. [negritei]

18. Portanto, tem-se claro que, ao proferir um Voto praticamente idêntico ao Voto proferido no caso da ora Recorrente, o I. Relator restou vencido na 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara do E. CARF, que manifestou, por maioria de Votos, entendimento contrário a essa posição “excessivamente formalista”.

Os fatos levados a julgamento na decisão indicada pela Recorrente não guardam similitude com o recorrido, o que impossibilita a configuração de divergência interpretativa e afasta a competência desta CSRF para decidir.

O paradigma julgou recurso de ofício manejado pela DRJ já que sua decisão fora pela improcedência do lançamento (glosa de despesa com ágio) porque restou devidamente demonstrado nos autos que houve efetivo pagamento do ágio e a operação, consistente na subscrição de capital pela autuada, ocorreu entre partes que não eram dependentes entre si, conforme itens 9 e 10 do relatório acima transcrito. Pelos mesmos fundamentos, o Colegiado de segunda instância ratificou a decisão proferida pela DRJ e negou provimento ao recurso de ofício, que havia cancelado o lançamento decorrente de amortização de ágio.

Acerca da utilização de empresa veículo na operação, o voto condutor do recorrido deixa claro que se ***“o propósito fosse somente tributário, bastaria a incorporação direta para garantir o benefício”*** e ***“na situação destes autos, não ficou claro porque não se optou pela incorporação direta, preferindo-se a operação com o uso de empresa veículo”***.

Ocorre que, na operação examinada no referido paradigma, **todas as operações de aquisição e geração do ágio se deram no Brasil (e não no exterior, como tratado no recorrido)**. Por essa razão, a conclusão daquele colegiado de que a incorporação entre investida e investidora poderia ter sido feita e surtido os mesmos efeitos tributários não pode ser transposta para os presentes autos, uma vez que seria impossível a confusão patrimonial entre as investidoras situadas no exterior com as investidas brasileiras.

Além disso, no recorrido, como transcrito no item 1.1 (admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda), além de expressamente registrar que a empresa tida como veículo exerceu atividade típica de *holding*, fundamentou sua decisão no fato de que o ágio futuramente amortizado fora gerado no exterior e não houve a indispensável confusão patrimonial, já que fora contabilizado pela JJ Administração, que não realizou qualquer aquisição de ativos societários (não foi a real adquirente) que pudessem justificar a criação do ágio indevidamente amortizado após sua incorporação. O recurso voluntário, no caso em julgamento, não foi negado sob o fundamento de ágio interno, mas sim pelo fato do ágio ter sido gerado no exterior e internalizado para empresa futuramente incorporada que não foi a real adquirente do investimento realizado.

Os fatos cotejados, portanto, são diversos e os fundamentos adotados em cada uma das decisões são diferentes, o que justifica a divergência entre os dois julgados, não restando caracterizada divergência interpretativa entre os respectivos Colegiados. Não há, neste caso, causa para o conhecimento do Recurso Especial.

O segundo paradigma admitido para demonstrar a divergência suscitada contém as seguintes informações e fundamentos:

Acórdão 1301-001.297, de 09/12/2013

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

Ementa:

ÁGIO INCORPORAÇÃO DE AÇÕES EMPRESAS DO MESMO GRUPO O registro foi expressamente admitido pelo art. 36 da Lei nº 10.637/2002, não podendo a administração tributária recusar-lhe os efeitos previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.542/97.

A incorporação, da pessoa jurídica para a qual foi transferido o investimento, pela pessoa jurídica investida, implica realização prevista no § 1º do art. 36 (baixa a qualquer título), fazendo cessar o diferimento do valor controlado no LALUR. A hipótese não se encontra abrangida pela exceção prevista no § 2º do artigo, por não ocorrer transferência da participação ao patrimônio de outra pessoa jurídica, mas sua extinção por confusão patrimonial entre investidora e investida.

[...]

Voto vencido

[...]

Do Termo de Verificação Fiscal (fls. 464/), extraio as seguintes informações:

i) em **04 de maio de 1995**, foi constituída a empresa V&F IMPORT – IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA., com capital social de R\$ 1.000,00, que, posteriormente, teve sua razão social alterada para ZANOTTI COMERCIAL EXPORTADORA LTDA.;

ii) em **26 de maio de 1999**, foi constituída a empresa ZANOTTI ADMINISTRADORA DE BENS E PARTICIPAÇÕES LTDA.;

iii) em **31 de maio de 2000**, a ZANOTTI ADMINISTRADORA DE BENS E PARTICIPAÇÕES LTDA. teve seu capital social aumentado com quotas da fiscalizada ZANOTTI S/A;

iv) em **10 de outubro de 2003**, a fiscalizada (ZANOTTI S/A) solicita a empresa DELOITTE TOUCHE TOHMATSU CONSULTORES avaliação econômico-financeira do seu patrimônio;

v) em **31 de outubro de 2003**, por conta de alteração contratual, ingressa na ZANOTTI COMERCIAL EXPORTADORA LTDA., como sócia, a empresa ZANOTTI ADMINISTRADORA DE BENS E PARTICIPAÇÕES LTDA., o que faz com que o capital social fosse aumentado em R\$ 356.734.070,00, capital esse subscrito e integralizado mediante a incorporação de 1.596.504 ações emitidas por ZANOTTI S/A;

vi) em **15 de dezembro de 2004**, foi assinado PROTOCOLO E JUSTIFICATIVA DE INCORPORAÇÃO da ZANOTTI COMERCIAL EXPORTADORA LTDA. pela fiscalizada (ZANOTTI S/A);

vii) em **28 de dezembro de 2004**, a incorporação da ZANOTTI COMERCIAL EXPORTADORA LTDA. pela fiscalizada (ZANOTTI S/A) é autorizada, momento em que esta, a fiscalizada, passa a amortizar o ágio gerado em decorrência da reavaliação do seu próprio patrimônio.

Em apertada síntese, as operações que resultaram no surgimento da despesa de ágio objeto de glosa por parte da Fiscalização foram as seguintes: a fiscalizada promoveu avaliação do seu patrimônio; a empresa ZANOTTI ADMINISTRADORA DE BENS E PARTICIPAÇÕES, que detinha ações da fiscalizada, ingressa como sócia na empresa ZANOTTI COMERCIAL EXPORTADORA LTDA. com as ações da fiscalizada; a fiscalizada incorpora a empresa ZANOTTI COMERCIAL EXPORTADORA LTDA., passando a amortizar o ágio derivado do seu próprio patrimônio.

Resta fora de dúvida, portanto, que estamos diante da denominada AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO DE SI PRÓPRIO (ÁGIO INTERNO).

O ágio interno em questão caracteriza-se pelo fato de ter sido criado por meio de processo de reorganização societária, empreendido dentro de um Grupo de empresas submetidos a uma única vontade, sem movimentação financeira de qualquer natureza e, ressalvada a redução da incidência tributária derivada da sua amortização, destituído de substância econômica.

No presente caso, o Grupo econômico (do qual a fiscalizada faz parte) promoveu uma simples reorganização societária por meio da qual artificializou a criação de uma despesa, derivada da reavaliação do patrimônio de uma das empresas que o integrava, e, por meio de incorporação às avessas, fez com que a própria empresa que teve o seu patrimônio reavaliado passasse a deduzir

essa suposta despesa da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

[...]

Voto vencedor

[...]

Com a devida *vênia* do entendimento esposado pelo Nobre Relator do presente recurso para manter a exigência, ousou dele divergir quanto ao mérito da matéria posta a julgamento, qual seja, a glosa do ágio procedido pela fiscalização, ao argumento de que, por ter o referido ágio sido gerado internamente, de representar mais valia de si próprio, de ter sido gerado artificialmente, visto que decorrente de atos que, inobstante a obediência aos aspectos formais, não refletem substância econômica, e por isso, não encontra guarida nas disposições dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

De plano, **afasto peremptoriamente os argumentos acima expendidos no sentido de que, para ter guarida nas disposições dos arts. 7º. e 8º. da Lei n. 9.532/97, o ágio não poderia ter sido gerado entre empresas de um mesmo grupo econômico e deveria ter havido pagamento (desembolso de caixa) para a sua constituição, bem como, a necessidade de substância econômica, ou seja, segundo interpretação da fiscalização corroborada pelo voto vencedor, o ágio só seria dedutível se houvesse conteúdo econômico na operação e se tivesse havido pagamento em dinheiro mediante livre negociação entre partes independentes.** Com a devida *vênia*, entendo equivocada tal afirmativa. [destaques inseridos]

Isto porque, a formação do ágio foi feita nos estritos limites legais previstos pelo Decreto-lei n. 1.598/77, o qual, em nenhum momento determinou que o ágio não possa surgir entre empresas de um mesmo grupo econômico, nem exige que para a sua formação o investimento seja feita com desembolso de dinheiro e a necessidade de substância econômica.

[...]

A forma de pagamento, como bem coloca o Prof. Eliseu Martins no Parecer acostado às fls. 1.531 e seguintes do processo, não impacta a relevância ou substância econômica da aquisição do ágio. Quando a lei fala em aquisição, ela quer dizer qualquer forma de transferência de patrimônio e não necessariamente só o pagamento em dinheiro. A aquisição poderá ser por permuta, dação em pagamento, doação etc. Não pode o aplicador querer limitar aonde a lei não limitou, até porque as formas de realizar negócios se encontram no campo da liberdade e autonomia privada.

Aliás, recentemente, o tema foi analisado pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscal no julgamento do processo nº 13839.001516/2006-64. Na ocasião, a Turma entendeu que a expressão “aquisição” existente na legislação fiscal não pode ter seu significado reduzido à compra e venda de ações, bem como não há qualquer fundamento legal que enseje tal restrição de modo a excluir a subscrição de ações ou qualquer outra forma de aquisição.

Não havendo distinção na lei, não cabe ao intérprete fazê-lo. Portanto, por aquisição entende-se qualquer forma de absorção a um patrimônio jurídico de

algo novo, não tendo, tal absorção, por único meio uma compra e venda. Pode-se dar pela subscrição de ações novas, o qual se insere, indubitavelmente, no conceito de “participação societária adquirida”.

Assim, sob esse aspecto, não se vislumbra nenhuma vedação no aproveitamento do ágio quando decorrente de outro meio de aquisição que não seja a exclusiva entrega de dinheiro.

Já no segundo fundamento da autuação a discussão reside na possibilidade de reconhecimento de ágio gerado em operação envolvendo empresas de um mesmo grupo econômico, matéria controvertida, não só no âmbito deste E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais como dentro da própria contabilidade.

[...]

Nesse passo, entendo que não há na legislação fiscal qualquer vedação ao ágio gerado internamente dentro de um mesmo grupo econômico. Ao contrário, foi autorizado pelo art. 36 da Lei n. 10.637/02 (que revogou a postergação do ganho), art. 21 da Lei n. 9.249/95 (único fundamento p/ágio – expectativa de rentabilidade futura) e art. 8º. da Lei n. 9.532/97 (admitiu sua dedutibilidade na incorporação reversa).

[...]

Logo, ante os fundamentos acima transcritos, no meu entender é falaciosa a conclusão de que, para que a amortização do ágio ser dedutível seria necessário demonstrar que os custos foram incorridos e que a reorganização efetivamente objetivou alcançar interesses societários, e não simplesmente reduzir a incidência tributária, ou ainda, tivesse a citada reestruturação envolvido partes independentes e revelado efetiva substância econômica, de modo que o preço do negócio (custo de aquisição) fosse formado sem interferência, poder-se-ia admitir a dedutibilidade pretendida, pelo simples fato de que esses argumentos serem apenas uma teoria, sem qualquer amparo na legislação tributária.

Dessa forma, o ágio só poderia ser considerado indevido pela fiscalização se os negócios jurídicos não tivessem ocorrido, retratado algo diverso do que efetivamente ocorreu, afastado requisitos legais e/ou preceitos de observância obrigatória ou negado a finalidade legal que justificou a sua celebração. Como nada disso ocorreu, não há como o fisco vedar sua dedução.

Do transcrito, conclui-se que, no paradigma em exame, a empresa autuada reavaliou seu patrimônio e, após operações societárias subseqüentes, culminando com subscrição de ações, passou a amortizar o ágio decorrente da reavaliação do seu próprio patrimônio. A Turma Julgadora entendeu que não é necessária a demonstração de realização de custos incorridos para amortização do ágio, tampouco que a reorganização societária tivesse envolvido partes independentes e revelado substância econômica por entender que tais requisitos não estão previstos na legislação tributária. Concluiu-se ainda que a operação envolvendo subscrição de ações seria suficiente para comprovação da aquisição, não sendo necessário que fosse realizado “entrega de dinheiro” para a geração de ágio amortizável. Por fim, citou-se que o ágio gerado internamente teria sido autorizado pelo art. 36 da Lei nº 10.637/02.

Não há divergência entre as decisões cotejadas. Como dito e reiterado, o acórdão recorrido refutou a dedutibilidade do ágio porque este foi formado no exterior e a empresa que o contabilizou (JJ Administração) não realizou aquisição que justificasse o registro contábil, não foi a real adquirente. O ágio não teria sido amortizado nos termos previstos em lei.

Além disso, não houve qualquer discussão na decisão recorrida quanto à impossibilidade de geração e amortização de ágio em operação de integralização de capital (mediante subscrição de ações), tampouco qualquer discussão sobre a inexistência de pagamento, tanto que a decisão recorrida afirma que houve o pagamento, mas que esse não foi realizado entre as empresas que efetivamente passam por processo de incorporação. Ademais, sequer foi cogitada a aplicação do art. 36 da Lei nº 10.637/2002 (vislumbro que tal debate sequer foi tangenciado porque o ganho de capital na operação se deu no exterior).

Transcreve-se, novamente, passagem esclarecedora da decisão, com destaques acrescidos:

Por oportuno, deve-se também rechaçar a alegação recursal no sentido de que se a lei posterior vedou o ágio interno significa que antes ele era permitido. Ora, não é essa a razão para se admitir o ágio interno gerado antes da alteração legislativa. Ele poderia ser aceito se criado numa real aquisição feita em bases *arm's lenght* (o que não se questiona nos presentes autos). Além disso, seu aproveitamento só seria possível se criado pela real investidora ou por outra empresa para onde foram canalizados investimentos provenientes do exterior. Mas, como já anunciado, não é o que se verifica no caso exposto. **As empresas relacionadas estrangeiras podem até ter negociado a aquisição das participações societárias brasileiras em bases *arm's length*. É bem provável, inclusive, que isso tenha ocorrido dado o rigor das normas sobre o controle dos preços de transferência no contexto internacional. Contudo, não foram elas que contabilizaram o ágio passível da amortização. Foi a holding brasileira (a JJ Administração). E esta, como já se viu, não realizou uma aquisição nos estritos contornos previstos pela lei.**

Diante de tudo que foi exposto, não há espaço para o acolhimento de qualquer das outras alegações suscitadas pela recorrente para desqualificar as glosas operadas. A justificativa econômica (rentabilidade futura) para o sobrepreço, a observância do método da equivalência patrimonial ou a tributação pelo ganho de capital por parte das alienantes no exterior, todas estas, **são incapazes de refutar o fato de que o ágio futuramente amortizado não foi gerado na estrita conformidade da lei.**

Ademais, como antes informado, concluiu o Colegiado recorrido que a empresa JJ Administração praticou atos próprios de *holding*. E nada consta nestes autos sobre a reavaliação de ativos, que teria ensejado o ágio cuja amortização fora admitida no paradigma. Neste processo, o ágio, que o voto condutor do julgado até admite realização de dispêndio para sua geração, fora decorrente de expectativa por rentabilidade futura, não de reavaliação de ativos. Contudo, a decisão fundamentou-se no fato de que o ágio, ainda que existente, fora formado no exterior e posteriormente internalizado para terceira pessoa que não a real adquirente. A discussão sobre ágio interno decorrente de subscrição de capitais não foi utilizada como razão de decidir pelo acórdão recorrido.

Os fatos não guardam a necessária similitude para caracterização de divergência interpretativa entre os dois Colegiados e os fundamentos adotados em cada decisão são diversos, o que impede a caracterização de dissídio interpretativo. As decisões foram diferentes em função do contexto fático-probatório e da fundamentação adotada em cada processo, não se caracterizando a divergência do art. 67 do Anexo II do RICARF, motivo pelo qual voto por não conhecer o Recurso Especial nesta matéria.

1.2.2 MULTAS ISOLADAS POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS

A segunda matéria suscitada pela Contribuinte pretende demonstrar divergência de entendimento quanto à aplicação da multa isolada concomitantemente com a multa de ofício. O primeiro paradigma apresentado (1301-001.349, de 04/12/2013) apresenta os seguintes fundamentos para afastar a exigência:

[...]

Exercício: 2008

[...]

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

[...]

Voto vencedor

[...]

A primeira questão posta à apreciação é bem delimitada, e diz respeito à possibilidade de aplicação da multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas mensais concomitantemente com a aplicação da multa por lançamento de ofício sobre os mesmos valores.

Trata-se de tema já pacificado na Câmara Superior, conforme se constata dos julgados a seguir transcritos por suas ementas:

Acórdão 91010.375, de 01/10/2009:

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

Acórdão 910100.430, de 03/11/2009, de idêntico teor aos Acórdãos nºs, 910100.500 de 25/01/2010; 910100.501 de 25/01/2010; 910100.502 de 25/01/2010; 910101.193, de 17/10/2011; 9101001.261, de 22/11/2011; 9101001.307, de 24/04/2012; 910101.455 de 15 de agosto de 2012:

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

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

9101000.844, de 22/02/2011 (de idêntico teor: Acórdãos 910101.237, de 21/11/2011; 910101.246, de 22/11/2011)

FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. NÃO INCIDÊNCIA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO A multa isolada por falta de recolhimento de CSLL sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

No curso do período de apuração, descumprido o dever de antecipar, incide a penalidade sobre as estimativas não recolhidas. Porém, após o encerramento do período, quando já não existe mais o dever de antecipar, mas sim e unicamente o de promover o ajuste pelo confronto entre o valor devido efetivamente e os valores recolhidos na forma estimada, incide tão somente a multa de ofício proporcional ao imposto que está sendo exigido.

Portanto, ante a jurisprudência acima citada, e por me filiar ao entendimento por ela firmada, DOU provimento ao recurso do contribuinte para excluir tal penalidade.

Os fatos geradores levados a julgamento já se encontravam sob a vigência da Lei nº 11.488/2007, e esta norma foi o fundamento adotado pelo acórdão recorrido para manter a aplicação concomitante das duas penalidades:

Voto vencedor

[...]

Todavia, e notadamente a partir da modificação realizada pela já citada Lei 11.488/2007, é inegável que a norma jurídica passou a contemplar explicitamente a possibilidade de imposição cumulada das duas penalidades

(algo que não se verificava na redação original da Lei 9.430). E isto, vejam bem, tornou-se ainda mais claro particularmente para este julgador quando instado a analisar a alegação de alguns autuados quanto a impossibilidade de exigência da multa isolada após o encerramento do ano-calendário... Peço vênia para transcrever, abaixo, a redação atual do art. 44, inciso II, da Lei 9.430:

[...]

Notem que o artigo não se utiliza da partícula alternativa "ou" para qualificar as penalidades ali descritas, nem tampouco vincula a multa isolada à multa de ofício, como fazia o § 4º da Lei 9.430 em sua redação originária. E, mais que isso, afirma textualmente a exigência da penalidade isolada, **mesmo se apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa**, do que se extrai duas conclusões:

a) a apuração de prejuízo ou base de cálculo negativa somente se faz ao fim do exercício, sendo ilógico pretender a inaplicabilidade da multa isolada após o seu encerramento (até porque, tornaria materialmente impossível a exigência desta penalidade);

b) ao asseverar que, “**mesmo**” se verificando prejuízo ou base de cálculo negativa, isto é, mesmo que não verificado tributo a pagar (que se apura apenas com o decurso do exercício), a multa será devida... por óbvio, se não houver prejuízo, e, portanto, verificar-se obrigação de se pagar a exação, com mais razão, a penalidade isolada deverá ser aplicada.

[...]

Em linhas gerais, a Lei 9.430, tal como posta atualmente, não dá mais margens para elocubrações sobre o seu correto sentido. E, notem, não estou dizendo que ela não mereça críticas! Não abandonei o sentimento visceral que guiou minhas decisões até aqui e continuo a considerar "injusta" a imposição de duas penalidades que, não raro, decorrem de um mesmo grupo de eventos conectados, sem que se observe a efetiva intenção do agente em descumprir, por exemplo, a obrigação acessória. E, mais que isso, entendo que a cominação das penalidades em testilha, de forma cumulada, fere o princípio da proporcionalidade e, ato contínuo, a garantia constitucional do não-confisco (art. 150, IV, da CRF88).

Como é sabido, entretanto, a validade da norma legal, a luz do texto constitucional, não encontra, nesta seara, o foro próprio para seu questionamento.

Até que haja um definitivo e concreto posicionamento da Jurisprudência Judicial sobre o tema, o fato é que a Lei 9.430 permanece incólume e plenamente aplicável. Nesta esteira, se até o advento da Lei 11.488/07 não havia uma previsão específica que autorizasse a cumulação destas penalidades, com a redação atual do art. 44, I e II, não vejo como refugir à literalidade do texto legal, sendo cabível, pois, com todas as críticas morais e de validade constitucional cabíveis, a exigência cumulada das penalidades.

[...]

À luz das transcrições, resta caracterizada a divergência interpretativa entre os julgados, cabendo a este Colegiado dirimir o conflito interpretativo devidamente configurado.

Já o segundo paradigma apresentado (acórdão n.º 1301-004.386, de 12/02/2020) evidencia, concretamente, divergência interpretativa entre Colegiados, conforme passagem abaixo do voto condutor:

Na prática, a Súmula é aplicada aos fatos geradores ocorridos até 31/12/2006, que não é o caso dos autos.

Para os fatos posteriores, ou seja, que ocorreram a partir de janeiro de 2007, como é o caso dos autos, há quem sustente que em face das alterações introduzidas pela Lei n.º 11.488/2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei n.º 9.430/96, não haveria interpretação diversa daquela favorável à exigência da multa isolada, mesmo nos casos em que houver sido imposta multa de ofício pela falta de pagamento anual de IRPJ e da CSLL, sob o entendimento de que, após essas alterações, estimativas mensais e a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual, em 31 de dezembro, seriam obrigações autônomas, e por isso, não poderiam ser confundidas, já que possuem naturezas diferentes (acórdão n.º 1802-001.408). Com este entendimento, estaria-se autorizada a aplicação das multas, cumulativamente.

Penso diferente. Primeiro, como acima consignado, entendo inexistir previsão legal para aplicação de multa isolada que não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo próprio contribuinte optante do lucro real anual. Na hipótese de considerar existente tal previsão, deve ser afastada a exigência da multa isolada pelo princípio da consunção, pois não se deve admitir como razoável a cumulação de multas, devendo a infração prevista no inciso II ser absorvida pelo hipótese prevista no inciso I (de acordo com a redação dada pela Lei 11.488/2007 ao art. 44 da Lei 9.430/96).

Vale dizer, a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa não recolhida, apurada em procedimento de fiscalização. Admitir o contrário, estaria-se a permitir que duas penalidades incidissem sobre uma mesma base de cálculo, o que é vedado pelo sistema jurídico.

1.3 CONCLUSÃO QUANTO AO CONHECIMENTO DOS RECURSOS ESPECIAIS

Em função do acima relatado e fundamentado, oriento meu voto por não conhecer do Recurso Especial patrocinado pela Fazenda Nacional; por não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte quanto à matéria “ágio” e por conhecer do Recurso Especial do Contribuinte quanto à multa isolada.

2 MÉRITO

2.1 MULTAS ISOLADAS POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS [VOTO VENCIDO]

A segunda matéria admitida no Recurso Especial do Contribuinte, e a única conhecida em meu voto, diz respeito à aplicação da multa isolada concomitantemente com a multa de ofício, argumentando que as disposições da Lei nº 11.488/2007 não trouxeram alteração material à sistemática originalmente prevista para sua aplicação que culminou com a edição da Súmula CARF nº 105, aduzindo mais que esta não dispõe sobre limitação temporal para a vedação da cominação simultânea das duas penalidades.

Divirjo do Recorrente.

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave¹.

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

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

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico),

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

necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*. 2 [destaques acrescidos].

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

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

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

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

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

Finalizo transcrevendo passagem do voto vencedor do acórdão recorrido, de lavra do Conselheiro Gustavo Guimarães Rosa:

Em linhas gerais, a Lei 9.430, tal como posta atualmente, não dá mais margens para elocubrações sobre o seu correto sentido. E, notem, não estou dizendo que ela não mereça críticas! Não abandonei o sentimento visceral que guiou minhas decisões até aqui e continuo a considerar "injusta" a imposição de duas penalidades que, não raro, decorrem de um mesmo grupo de eventos conectados, sem que se observe a efetiva intenção do agente em descumprir, por exemplo, a obrigação acessória. E, mais que isso, entendo que a cominação das penalidades em testilha, de forma cumulada, fere o princípio da proporcionalidade e, ato contínuo, a garantia constitucional do não-confisco (art. 150, IV, da CRF88).

Como é sabido, entretanto, a validade da norma legal, a luz do texto constitucional, não encontra, nesta seara, o foro próprio para seu questionamento.

Até que haja um definitivo e concreto posicionamento da Jurisprudência Judicial sobre o tema, o fato é que a Lei 9.430 permanece incólume e plenamente aplicável. Nesta esteira, se até o advento da Lei 11.488/07 não havia uma previsão específica que autorizasse a cumulação destas penalidades, com a

redação atual do art. 44, I e II, não vejo como refugir à literalidade do texto legal, sendo cabível, pois, com todas as críticas morais e de validade constitucional cabíveis, a exigência cumulada das penalidades.

Isso posto, voto por negar provimento ao Recurso Especial na matéria, mantendo as multas isoladas **nos moldes estabelecidos no Acórdão nº 1302-003.822**.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e por CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Especial do Contribuinte, apenas em relação à matéria “multas isoladas” e, no mérito, por NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Voto Vencedor

Conselheira Livia De Carli Germano, Redatora Designada.

Na sessão de julgamento fui designada para redigir o voto vencedor e esclarecer as razões pelas quais deu-se provimento ao recurso do contribuinte para cancelar a exigência de multas isoladas cobradas em concomitância com a multa de ofício devida sobre o valor apurado no ajuste anual.

Tenho orientado meus votos no sentido de que, mesmo com a alteração trazida pela Medida Provisória 351/2007 em 22/01/2007, posteriormente convertida na Lei 11.488/2007, o racional súmula CARF 105² permanece aplicável, eis que o não recolhimento das estimativas é infração-meio para a consecução da infração-fim, que é o não recolhimento do tributo devido ao final do ano-calendário. Neste sentido, por exemplo, o voto no acórdão 9101-005.692, de 13 de agosto de 2021³.

A análise dos precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF 105 indica que, embora estejamos falando de penalidades por descumprimento de **deveres distintos**

² 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”.

³ Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por dar-lhe provimento. Participaram do julgamento, além destes, os Conselheiros: Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Caio Cesar Nader Quintella.

(descumprimento do dever de antecipar estimativas *versus* descumprimento do dever de pagar o ajuste anual), estamos na esfera de aplicação de penas e, nesta, 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 deve ser *absorvida* pela pena aplicável à infração-fim.

De fato, em se tratando de penalidades, pelo princípio da absorção ou consunção, a pena pela infração-meio é absorvida pela pena da infração-fim, prevalecendo a aplicação apenas desta última – que, no caso, é a multa de ofício de 75% aplicada ao não recolhimento do ajuste anual.

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 impunível⁴. O caso das estimativas que repercutem no valor devido no ajuste anual encaixa-se perfeitamente na primeira hipótese.

Assim, mesmo após a alteração legislativa trazida pela Lei 11.488/2007, ainda não poderia haver a cobrança concomitante das multas isolada e de ofício, devendo a pena pelo não recolhimento das estimativas ser absorvida sempre que houver punição pelo não recolhimento do ajuste anual.

Esta já foi a posição prevalecente nesta 1ª Turma da CSRF, como também ilustra o voto do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli no acórdão 9101-005.824, de 8 de agosto de 2021, que inclusive cita trechos de acórdãos de relatoria de outros Conselheiros⁵:

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

Com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: “a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da

⁴ Manual de Direito Penal. Parte 16ª ed. São Paulo: Atlas, p.121.

⁵ Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, negou-se provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por dar-lhe provimento. Participaram da sessão de julgamento, além dos citados, os conselheiros: Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Caio Cesar Nader Quintella.

multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nesse sentido já se manifestou o E. Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins⁶, da 2ª Turma desse E. Tribunal:

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

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

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

⁶ Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015.

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

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

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

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

[...]

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

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

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

(...)

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

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

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da coexistência de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo

tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

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

(...)

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

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

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

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

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

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

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular dano ao Erário (do ponto de vista material), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o princípio da absorção ou da consunção, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra⁷.

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

⁷ Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

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

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

(...)

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

(...)

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

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 antesfato 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. Cobrase apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

(...)

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

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

Em síntese, portanto, compreendo que as multas isoladas aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais não podem ser cobradas

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

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

Nesse sentido, considero indevida a cobrança de multa isolada.

Noto, por fim, que o entendimento acima exposto está também alinhado à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça - STJ.

No REsp 1.496.354/PR, o STJ decidiu ser necessário aplicar o princípio da consunção na interpretação do art. 44 da Lei n. 9.430/1996, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 11.488/2007, a fim de afastar a exigência da isolada, absorvida pela multa de ofício. Vale transcrever a ementa da referida decisão:

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

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.
2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.
3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".
4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".
5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.
6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

(STJ, REsp 1496354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

Em seu voto, acompanhado pela unanimidade da Segunda Turma da 1ª Seção do STJ, o Ministro Relator Humberto Martins, fundamentou (grifamos):

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

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

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

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

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

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

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

Em decisão posterior, no REsp 1.499.389/PB, o STJ novamente aplicou o princípio penal da consunção para afastar a cumulação da multa de ofício com a multa isolada, em decisão assim ementada:

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

1. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no

sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo.

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

3. Agravo regimental não provido.

(STJ, AgRg no REsp 1499389/PB, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/09/2015, DJe 28/09/2015)

É possível perceber que a *ratio decidendi* presente nos referidos julgados do STJ, que se detiveram às aludidas normas sancionatórias após as alterações introduzidas pela Lei n. 11.488/2007, não é distinta das razões de decidir adotadas pelo CARF em seus reiterados julgados proferidos na vigência da redação original do art. 44 da Lei n. 9.430/1996, e que orientaram a edição da Sumula CARF n. 105.

Nesse seguir, após as alterações introduzidas pela Lei 11.488/2007, o mesmo dilema quanto à consunção, anteriormente enfrentado pelo CARF, permanece presente e, conforme o entendimento mantido pelo STJ, deve ser solucionado da mesma forma: com a impossibilidade de cobrança da multa isolada quando houver a cobrança da multa de ofício.

São essas as razões pelas quais deve ser mantida a *ratio decidendi* que inspirou o enunciado da Súmula CARF 105, inclusive nos fatos ocorridos sob a vigência da Lei 11.488/2007, como é o caso dos autos.

Ante o exposto, oriento meu voto para dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo, cancelando as multas isoladas cobradas em concomitância com a multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano