



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720158/2017-31
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1301-005.890 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de novembro de 2021
Recorrentes INTERCEMENT BRASIL S.A.
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2012

ÁGIO - AMORTIZAÇÃO FISCAL

Para a regular amortização de ágio pago na aquisição de investimentos, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, quatro premissas devem ser obedecidas: (a) a realização das operações originais entre partes independentes; (b) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, patrimônio líquido mais ágio; (c) a comprovação do fundamento econômico do pagamento do ágio, como sendo a rentabilidade futura do investimento; e (d) a extinção do investimento, por confusão patrimonial mediante operações de incorporação, fusão ou cisão entre investidora e investida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2012

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA

O resultado do julgamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ espalha seus efeitos sobre a CSLL lançada em decorrência das mesmas infrações.

MULTA DE OFÍCIO. EXIGÊNCIA DA SUCESSORA POR INFRAÇÃO COMETIDA PELA SUCEDIDA

A responsabilidade tributária da empresa sucessora abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que o fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. Nada obstante o art. 132 do CTN apenas refira-se aos tributos devidos pelo sucedido até a data do ato, a responsabilidade do sucessor abrange, nos termos do o art. 129 do CTN, os créditos definitivamente constituídos, em curso de constituição ou constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data, que é o caso dos autos.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Inexistindo nos autos elementos de convicção que possam servir de suporte para a exasperação da multa aplicada, há que se reduzir o percentual correspondente.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA TRIBUTÁRIA.

Nos termos do art. 135, III do CTN, a sujeição passiva solidária exige indicação de ato de infração à lei ou ao contrato social, acompanhada de provas que demonstrem de forma inequívoca a atuação dolosa do sujeito responsabilizado ao referido ato.

Não se tratando de um caso que envolva qualquer ato doloso, resultando, inclusive, no afastamento da penalidade qualificada, é evidente que o afastamento da responsabilização solidária é medida que se impõe.

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.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício, vencido o conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, que dava provimento ao Recurso. Acordam ainda, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar alegada e, quanto ao 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, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para cancelar a multa isolada exigida, em face das estimativas que deixaram de ser recolhidas em função da infração apurada. Vencidos os conselheiros Giovana Pereira de Paiva Leite, Lizandro Rodrigues de Sousa, Rafael Taranto Malheiros e Heitor de Souza Lima Junior, que negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Lucas Esteves Borges, Rafael Taranto Malheiros, Marcelo Jose Luz de Macedo, Felliipe Honorio Rodrigues da Costa (suplente convocado(a)) e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

Fl. 3 do Acórdão n.º 1301-005.890 - 1ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720158/2017-31

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário interpostos em face do Acórdão nº 02-87.893, proferido pela 4ª Turma da DRJ/BHE, que julgou parcialmente procedente as impugnações apresentadas, no sentido de cancelar a qualificação da multa de ofício passando para o patamar de 75%, mantendo o crédito tributário com os devidos acréscimos legais, bem como afastar a responsabilização solidária atribuída a José Abel Pinheiro caldas de Oliveira, Alexandre Roncon Garcez de Lencastre, João Marcos Neves Contreiras, José Edison Barros Franco, Albrecht Curt Reuter Domenech, Vitor Sarquis Hallack, Luiz Roberto Ortiz Nascimento, Carlos Pires Oliveira Dias e André Pires Oliveira Dias.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito:

Contra a contribuinte acima qualificada foram lavrados os Autos de Infração de fls. 529 a 555, para exigência de crédito tributário no montante de R\$ 54.935.016,40, assim discriminado:

	TRIBUTO	JUROS DE MORA	MULTA PROPORCIONAL	MULTA ISOLADA	TOTAL
IRPJ	13.242.605,21	7.078.172,48	19.863.907,81	205.797,14	40.390.482,64
CSLL	4.767.337,87	2.548.142,09	7.151.006,80	78.047,00	14.544.533,76
					54.935.016,40

Segundo a “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal/Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica”, assim como no Auto de Infração da CSLL, o Autor do feito registra as seguintes infrações: Amortização de ágio indevida e Falta de recolhimento de IRPJ/CSLL sobre a base de cálculo estimada.

Foram considerados Responsáveis Solidários por excesso de poderes, infração de lei, Contrato Social ou Estatuto, José Abel Pinheiro caldas de Oliveira, Alexandre Roncon Garcez de Lencastre, João Marcos Neves Contreiras, José Edison Barros Franco, Albrecht Curt Reuter Domenech, Vitor Sarquis Hallack, Luiz Roberto Ortiz Nascimento, Carlos Pires Oliveira Dias e André Pires Oliveira Dias.

Termo de Verificação Fiscal

Os procedimentos e verificações realizados no curso da ação fiscal, bem como as conclusões que dela resultaram, estão relatados no “Termo de Verificação Fiscal” de fls. 597 a 640, cuja síntese segue transcrita abaixo:

"DAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Preliminarmente, são necessárias algumas considerações iniciais acerca da presente ação fiscal, de modo a plenamente caracterizá-la.

O procedimento foi iniciado a partir das determinações contidas no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF-F nº 08.1.85.00-2015-00053-1, relativo ao sujeito passivo Intercement Brasil S/A, CNPJ 62.258.884/0001-36, (doravante referido como Fiscalizado), abrangendo as verificações quanto ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) referentes aos anos-calendário de 2011 e 2012.

Este termo de verificação fiscal reporta o encerramento parcial da ação fiscal instaurada pelo TDPF-F nº 08.1.85.00-2014-00053-1 e trata tão-somente das infrações apuradas quanto a amortização indevida de ágio da empresa CCB – Cimpor Cimentos do Brasil S/A – CNPJ 10.919.934/0001-85 no ano-calendário de 2012, fazendo parte integrante e indissociável do Processo Administrativo Fiscal no 16561-XXX.XXX/2017-XX.

DA CARACTERIZAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA FISCALIZADA

A Intercement Brasil S/A (denominação atual da Camargo Corrêa Cimentos S/A – CCC) é uma sociedade anônima que tem por objeto social:

- ☐ Exploração, aproveitamento de jazidas minerais no território nacional;
- ☐ Industrialização e comércio de calcários, seus derivados e correlatos, em todas as modalidades, especialmente a do cimento;
- ☐ Importação e exportação;
- ☐ Participação em outras sociedades, na qualidade de sócia, quotista ou acionista;
- ☐ Transporte de carga própria ou de terceiros, necessários ao desempenho de suas atividades;
- ☐ Industrialização e comércio de insumos, aditivos e componentes do cimento, seus derivados e correlatos, bem como os demais produtos onde figure como matéria-prima, especialmente argamassas, concretos, artefatos e pré-moldados;
- ☐ Prestação de serviços técnicos;
- ☐ Produção e comercialização de energia elétrica;
- ☐ Industrialização e comércio de pedra e areia e
- ☐ Prestação de serviços de co-processamento de resíduos.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO

DESCRIÇÃO DOS FATOS

A **Intercement Brasil S/A** incorporou a empresa **CCB – Cimpor Cimentos do Brasil Ltda.** - CNPJ 10.919.934/0001-85 durante o ano-calendário de 2013.

Durante os anos-calendários de 2006 a 2012 a CCB amortizou valores de ágio referentes as empresas **Companhia de Cimento Atol – ATOL** e **Cia. Paraíba de Cimento Portland – CIMEPAR**.

A CCB, inclusive, já foi autuada pela amortização indevida desses valores conforme consta do processo administrativo fiscal 16561-720.072/2011-12.

A CCB, a ATOL e a CIMEPAR faziam parte do **Grupo Cimpor – Cimentos de Portugal**.

Reproduziremos abaixo o histórico do **Grupo Cimpor** inserido no Estudo de Caso do Instituto Politécnico de Leiria (POR), intitulado " CIMPOR - Cimentos de Portugal - Crescer no Mundo Através de Aquisições ...até Quando?"(Doc. 80):

[...]

Como visto acima, em 1997 a CIMPOR adquire a CISAFA – Cimentos São Francisco, que se tornaria em 2006 a CCB.

Em 1999, ocorre a aquisição das empresas ATOL e CIMEPAR junto ao **Grupo Brennand**.

A aquisição foi feita pela empresa **Corporación Noroeste S.A.**, sediada na Espanha.

É nesta negociação, então, que surge o ágio entre partes independentes, no valor de **R\$ 468.903.358,32**, referente a ATOL, e **R\$ 56.092.580,33**, referente a aquisição da CIMEPAR. Conforme se infere do texto reproduzido acima, esse ágio foi levado pela a **Corporacion Noroeste**, para a Espanha.

Em 2002 foi criada a **Cimpor Inversiones S.L.**, sediada na Espanha, com o intuito de administrar as participações societárias do grupo fora de Portugal, e com isso ela passa a ser a detentora das participações societárias na ATOL e na CIMEPAR.

Em maio de 2004, é criada a empresa brasileira **Sociedade de Cimentos Luso-Brasileira Participações Ltda.** - LUSO.

Essa empresa teve o seu capital integralizado mediante conferência de bens com as ações das empresas ATOL e CIMEPAR e, simultaneamente, recebe os valores dos ágios pagos pelas duas empresas.

Em **julho de 2004**, a **LUSO** sofre cisão total e as parcelas cindidas foram vertidas para a **ATOL** e para a **CIMEPAR**.

Ato contínuo, as duas empresas passaram a amortizar os valores de ágio delas próprias.

Em **abril de 2006**, as duas empresas são incorporadas pela **CCB**, que passou a amortizar as mesmas quantias.

Assim, em uma mesma situação analisada, encontramos várias práticas comuns aos planejamentos tributários abusivos:

- A compra de empresas brasileiras, **ATOL** e **CIMEPAR**, por uma empresa estrangeira **Noroeste** (sediada na **Espanha**);
- A **inexistência de laudo** que **comprovasse** a expectativa de **rentabilidade futura**, única hipótese para que se pudesse amortizar os valores de ágio pagos;
- A criação, **cinco anos** depois, de uma **empresa veículo**: a **LUSO** que existiu por **dois meses** (será que nesse intervalo, esses ágios foram amortizados em outro país?);
- A **internalização do ágio pago pela empresa estrangeira**, a **Inversiones** (sucessora da **Noroeste**, também sediada na **Espanha**) via integralização de capital na **empresa veículo LUSO** mediante conferência de bens com as ações das empresas brasileiras **ATOL** e **CIMEPAR**;
- A **“reorganização societária”**, caracterizada sempre por ações adotadas que permitam a amortização do ágio pago, sem outro propósito negocial além desse, que extingue a **LUSO**, permitindo que a **ATOL** e a **CIMEPAR** pudessem amortizar os próprios ágios.

Como corolário, vale reproduzir trechos do relatório da administração do Grupo Cimpor em Portugal para o ano de 2004:

Na página 4 dos **“acontecimentos mais relevantes de 2004”**, é feita a análise dos fatos relevantes das empresas no Brasil. Entre os quatro fatos citados não se faz nenhuma menção à reorganização societária envolvendo as empresas **LUSO**, **ATOL** e **CIMEPAR**;

Na página 54, consta o verdadeiro motivo da constituição e extinção da Luso (repetido na página 70):

*“...Os Resultados Financeiros apresentaram uma melhoria substancial ... Esta melhoria, no entanto, foi em grande parte anulada pela evolução negativa dos Resultados Extraordinários em perto de 18 milhões de euros, pelo que o facto de os Resultados Líquidos atribuíveis ao Grupo haverem atingido um nível praticamente idêntico ao registrado em 2003, ... deve-se, sobretudo, à diminuição dos Impostos sobre o Rendimento. A poupança correspondente ... é essencialmente explicada pelas descidas das taxas de imposto ocorridas em Portugal e no Egito e por alguma **optimização fiscal conseguida no Brasil** .”*

QUANTO À AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

Após transcrever os seguintes dispositivos: artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97; artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77; artigos 146 e 147, 385, 386, 425 e 426 do RIR/99; conclui que:

*“Resta incontestável, portanto, que o previsto no art. 385 do RIR/99 não é aplicável a **Inversiones**, porquanto esta constitui sociedade domiciliada no exterior, que como tal não se enquadra no conceito de contribuinte, na acepção técnica empregada no caput do aludido dispositivo (saliente-se que tal sociedade tampouco se enquadra no art. 147, inciso II, do RIR/99). A contabilização deste ágio na sociedade adquirente deve se pautar nas regras do país de seu domicílio (Espanha), cuja legislação eventualmente pode, em tese, também conceder benefícios fiscais em decorrência do pagamento acima do valor patrimonial de ações. Trata-se de contabilização em sociedade estrangeira, em relação a qual a legislação brasileira não pode ser impingida.*

A dedutibilidade dos encargos de amortização, portanto, está condicionada ao estrito cumprimento das condições impostas pelos referidos dispositivos. Caso estas sejam descumpridas, é inarredável concluir pela indedutibilidade de eventuais encargos de amortização contabilizados.

O exame da legislação tributária correlata ao tema aqui enfrentado denota que a dedutibilidade dos encargos de amortização de ágio para fim de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL cinge-se ao sobrepreço pago que esteja assentado em expectativas de rentabilidade futura. Quaisquer outros fundamentos econômicos que eventualmente tenham alicerçado o ágio pago não autorizam sua amortização para efeito da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Outrossim, as condições de dedutibilidade de encargos de amortização de ágio previstas no Artigo 386 do RIR/99 tem como pressuposto uma anterior contabilização do custo de aquisição do investimento, nos termos do Artigo 385 também do RIR/99.

Cabe aqui investigar o momento exato em que é aplicada a norma prevista no Artigo 385 do RIR/99, cujo “caput” assevera:

[...]

Portanto, o previsto no Artigo 385 do RIR/99 também não é aplicável à Cimpor Cimentos do Brasil Ltda. — CCB, pois nem ela, nem as empresas que ela incorporou, ATOL e CIMEPAR, nem a empresa Cimpor Inversiones S.L., que criou a empresa brasileira Sociedade de Cimentos Luso-Brasileira Participações Ltda. —LUSO, atendem aos comandos legais reproduzidos acima. A única empresa que se enquadraria nessa situação, caso fosse brasileira, seria a Corporacion Noroeste S.A.

Dessa maneira, a Intercement Brasil S/A será autuada pela amortização indevida do ágio praticada pela CCB."

Na sequência a fiscalização apresenta a base legal e tece argumentos que justificam o lançamento da multa isolada bem como da multa qualificada:

"DA MULTA ISOLADA E DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

Multa isolada por insuficiência de pagamento na estimativa do IRPJ/CSLL

A base legal da multa em questão é o Artigo 44 da Lei 9.430/96, alterado pelo Artigo 14 da Lei 11.488/2007:

[...]

*A lei 9.430/96, com a redação dada pela lei 11.488/07, visou claramente o estabelecimento de duas multas distintas, com finalidades igualmente distintas: uma penalidade pela **redução indevida do tributo** outra, pelo **não recolhimento da antecipação**. Essas duas penalidades decorrem de duas obrigações distintas, a **obrigação de pagar o tributo** e a **obrigação de antecipar**. São os incisos I e II do artigo 44.*

*A multa de 75% visa penalizar a **redução indevida do tributo**. Aqui se quer proteger a **obrigação de pagar o tributo**.*

*A multa isolada de 50% sobre a estimativa visa penalizar a **não antecipação**. Por óbvio, esta multa visa tutelar a antecipação mensal do tributo, a **obrigação de antecipar**.*

A obrigação de pagar o tributo refere-se a obrigação contraída pelo contribuinte por força da prática do fato gerador. A obrigação de antecipar refere-se ao pagamento desse tributo nos prazos legais devidos. As hipóteses do inciso II, “a” e “b”, reforçam esse caráter, ao definir que mesmo sem tributo devido, são devidos os pagamentos mensais.

E isso é claro pois há dois bens diversos, independentes, a serem tutelados. O primeiro bem, a própria essência da exigência estatal, o Crédito Tributário devido por quem praticou o fato gerador. O segundo bem, o momento em que deve haver a satisfação

desse pagamento, o período devido para esse pagamento, a **antecipação legal**, ainda que por adiantamento.

Crédito Tributário e Antecipação legal são dois conceitos intimamente ligados, mas diversos. Cada um deles demanda uma proteção diferente sob o risco de, em não havendo sanção efetiva, haver um incentivo aos contribuintes para que não cumpram um ou outro, neste caso principalmente o adimplemento, que é o bem protegido pela multa isolada.

[...]

Em suma: a **multa isolada** pode conviver com a **multa de ofício** pois visa tutelar direito público diverso, o recebimento tempestivo dos tributos, o fluxo de caixa estatal, a antecipação legal. Já a **multa de ofício** tutela a exigibilidade do tributo em si, podendo ser majorada ou minorada, dependendo do caso concreto. Pretender afastar a **multa isolada** fere de morte o direito estatal ao fluxo de caixa mensal, permitindo e, até, incentivando a inadimplência dos contribuintes.

Do mesmo modo, não é verdade que a **falta de antecipação** prepare de alguma forma a ocorrência da **redução do tributo**, ocorrendo **a priori**. É evidente que não. **Na maioria absoluta dos casos** (senão em todos os casos), **ocorre exatamente o contrário**: é porque houve a **redução do tributo** que surge a **falta de antecipação**, pela redução da base tributável mensal combinada com os balanços. Casos clássicos são as despesas de amortização de ágio."

Qualificação da Multa de Ofício

Após apresentar a base legal, apresenta também conceitos que corroboram a qualificação da multa, concluindo o seguinte:

"Depois de cotejar as considerações transcritas acima com a descrição dos fatos narrados até aqui, o que chama a atenção, desde o princípio, é a clara intenção do **Grupo Cimpor** de Portugal, de internalizar o ágio pago na aquisição das empresas **ATOL** e **CIMEPAR**. Para isso, se valeu da criação da empresa **LUSO (empresa veículo)**, capitalizada mediante conferência de bens com as ações das empresas **ATOL** e **CIMEPAR**, embutindo na transação os valores dos ágios pagos por cada uma delas.

Empresa **LUSO** que além de existir por pouquíssimo tempo, não marcou presença no mundo dos negócios, não teve atividade alguma e tampouco gerou resultados. Em suma, uma empresa sem **substância econômica**.

Dois meses depois de sua criação, a empresa **LUSO** sofre cisão total e os valores de ágio são repassados para a **ATOL** e a **CIMEPAR** que assim, passam a amortizar o ágio gerado na sua própria aquisição.

Em **abril** de **2006** ambas são incorporadas pela empresa **CCB**, que continuou com a amortização indevida dos ágios gerados até a sua própria incorporação pelo **Fiscalizado**.

Assim, o **Fiscalizado**, em que pese o tempo decorrido e as várias operações engendradas, será autuado na condição de sucessor da empresa **CCB**, pois poderia ter interrompido a amortização dos valores de ágio em questão e não o fez.

A conduta adotada pelo **Grupo Cimpor**, e mantida pela **Intercement Brasil S/A** se enquadra no disposto no Artigo 72, da Lei no 4.502/64 e justifica a duplicação da multa de ofício nos termos do § 1º, do Artigo 44 da Lei no 9.430/96."

Por fim justifica a solidariedade Passiva da seguinte forma:

Solidariedade Passiva

"Por último, cumpre informar que os contribuintes **PF** integrantes do Conselho de Administração e o Diretor-superintendente do **Fiscalizado** a data da ocorrência dos fatos geradores do presente Auto de Infração serão considerados como Responsáveis Tributários Solidários, por continuarem a amortizar o ágio no exercício de seus cargos durante o período fiscalizado.

Além deles, os contribuintes PF das empresas participantes das operações societárias que deram origem aos valores de ágio objeto deste procedimento fiscal, também serão considerados como Responsáveis Tributários Solidários."

Impugnação - Contribuinte

A contribuinte foi cientificada do lançamento em 11/12/2017 (fl. 648) e apresentou impugnação em 09/01/2018 (fls. 670 / 673 a 728), cujo resumo de seus argumentos se encontram no item "VI. CONCLUSÃO E PEDIDO" de sua peça impugnatória, abaixo transcrito:

"VI. CONCLUSÃO E PEDIDO

179. Ao longo da presente Impugnação restou demonstrado pela Requerente que o lançamento realizado pela D. Fiscalização nos autos deste processo administrativo é claramente improcedente. Os principais argumentos que justificam essa conclusão podem ser sumarizados da seguinte forma:

*(i) as premissas equivocadas da D. Fiscalização - o ágio discutido neste caso decorre de uma aquisição efetiva das sociedades Atol, Cimepar e Goiás pelo grupo Cimpor junto a onze pessoas físicas da família Brennand no ano-calendário de 1999, ou seja, trata-se de ágio decorrente de **aquisição entre partes não-relacionadas**, em condições de mercado. Não houve qualquer "planejamento tributário abusivo" ou pagamento de ágio no exterior, como equivocadamente alega o Fisco;*

(ii) a premissa correta / razões empresariais - foi uma razão empresarial verdadeira, notadamente a insegurança econômica e cambial vigentes em 1999 ("maxidesvalorização do real"), que motivou os vendedores a imporem, como condição para o negócio, que o pagamento da maior parte do preço fosse feito no exterior, levando à consequente estruturação da referida aquisição por meio da sociedade holding estrangeira Noroeste;

(iii) essa exigência dos vendedores acabou impedindo que o grupo Cimpor pudesse ter efetuado a aquisição dessas três empresas por meio de uma de suas sociedades brasileiras, que eram operacionais à época, uma vez que, em 1999, não havia ainda sido editada a Circular 2.997/00, que posteriormente veio a regulamentar os registros declaratórios eletrônicos de investimentos no Brasil. Assim, a regulamentação aplicável à entrada e saída de recursos no País à época inviabilizaria a alternativa de pagamento da totalidade do preço aos vendedores a partir de uma de suas sociedades brasileiras, já que essa sociedade não iria dispor de um canal de remessa dos recursos no exterior. Portanto, a única opção cambialmente viável para operacionalizar o pagamento exigido pelos vendedores era fazê-lo a partir de uma sociedade holding estrangeira do grupo, a Noroeste, que assim fez e pagou parte do preço diretamente no exterior e enviou o valor restante ao Brasil;

*(iv) por outro lado, é importante ressaltar que, em cumprimento à legislação fiscal brasileira, os vendedores ofereceram à tributação no Brasil **a totalidade do ganho auferido na venda das empresas em questão**, como comprovam os DARFs e Demonstrativos de Apuração dos Ganhos de Capital dos vendedores anexados à presente Impugnação (doc. nº 11, acima);*

(v) esse local de pagamento do preço, no entanto, acabou por impactar o grupo Cimpor na esfera cambial, levando à necessidade empresarial de uma reorganização societária para "descontaminar" seus registros de investimento estrangeiro junto ao BACEN. Em todo caso, o local de pagamento do preço de aquisição não poderia alterar a essência econômica do negócio e o consequente direito do grupo Cimpor ao registro do ágio, sobretudo porque a totalidade do ganho de capital da operação foi imediatamente tributada pelos vendedores;

(vi) não houve "internalização" de ágio - o ágio registrado pela Luso-Brasileira em 2004, a rigor, não foi "internalizado" pelo grupo Cimpor, uma vez que não se pode cogitar no Brasil do tratamento fiscal ou contábil atribuído ao preço pago pela Noroeste desde sua jurisdição de origem. O ágio registrado pela Luso-Brasileira resultou da aplicação do método da equivalência patrimonial por essa sociedade em

relação aos investimentos que ela passou a deter na Atol e na Cimepar em 22.7.2004. E, mesmo que assim não fosse, o que se considera apenas para argumentar, mesmo essa possível “internalização” não poderia ser considerada ilegítima, tendo em vista diversos precedentes do E. CARF nesse sentido;

(vii) cumprimento de todos os requisitos legais autorizativos à amortização e dedução - os próprios fatos discutidos neste caso, por si sós, deixam claro que o ágio ora discutido é válido e legítimo, pois decorreu: (1) de aquisição entre **PARTES NÃO-RELACIONADAS**; (2) na qual houve EFETIVO PAGAMENTO de preço; (3) **TRIBUTAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL** pelos vendedores no País; (4) com **ESTUDOS CONTEMPORÂNEOS** preparados por terceiros para justificar o valor de mercado das sociedades a serem adquiridas; e, sobretudo (5) com **PROPÓSITOS NEGOCIAIS NÃO TRIBUTÁRIOS**;

(viii) a Luso-Brasileira não pode ser considerada “sociedade veículo” - a Luso-Brasileira não poderia tampouco ser considerada como uma “sociedade veículo”, na medida em que apresentava razões empresariais relacionadas ao processo para “descontaminação” do capital do grupo Cimpor no Brasil e obtenção de registro junto ao BACEN para a totalidade do investimento detido no País. Além disso, mesmo que assim não fosse, o que se considera apenas para argumentar, diversos são os precedentes do E. CARF que concluíram que o fato de o contribuinte se utilizar de sociedades que pudessem eventualmente se caracterizadas como “veículos” **não** comprometeria a validade de suas operações quando o ágio daí resultante tenha se originado entre partes independentes, com efetivo pagamento de preço e razões empresarias extrafiscais, tal como ocorre neste caso;

(ix) a fundamentação econômica do ágio - a D. Fiscalização se equivoca ao alegar que o grupo Cimpor supostamente não disporia de laudo de avaliação que justificasse a expectativa de rentabilidade futura das sociedades Atol e Cimepar. A Requerente apresentou nesta Impugnação a avaliação econômico-financeira preparada anteriormente à aquisição pelo Banco ING Barings (doc. n.º 7, acima), bem como Fato Relevante divulgado perante o mercado de ações (doc. no 8, acima) e notícias à época que comprovam que o custo de aquisição foi determinado com base na expectativa de rentabilidade futura do investimento que seria adquirido pelo grupo Cimpor;

(x) além disso, a Requerente destacou que o grupo Cimpor ainda agiu com cautela e conservadorismo quando da reorganização societária implementada para “descontaminar” o capital não registrado perante o BACEN. Para tanto, foram produzidos laudos de avaliação por empresa independente e especializada (docs. n.ºs 22 e 23, acima), que apenas confirmaram a validade das premissas e das conclusões do Banco ING Barings quando da aquisição de 1999;

(xi) com a devida vênia, a alegação do Fisco neste caso não encontra qualquer embasamento fático e confronta a própria razoabilidade econômica, pois não seria esperado que o grupo Cimpor decidisse pagar mais de meio bilhão de dólares a terceiros não-relacionados sem que tivesse estudos mínimos sobre o valor de mercado do investimento, sua condição econômico-financeira e sua expectativa de rentabilidade futura;

(xii) indevida desconsideração de operação válida e legítima / opção fiscal do grupo Cimpor - não houve qualquer “planejamento tributário abusivo” ou “reorganização societária desprovida de substância econômica”, sendo essas alegações uma indevida tentativa de aplicação do disposto no artigo 116, parágrafo único, do CTN pelo Fisco. Ocorre que além de carecer de regulamentação, essa regra não pode ser aplicada a este caso. Quando muito, esse caso deve ser considerado como o legítimo exercício de uma opção fiscal;

(xiii) a tributação dos ganhos de capital auferidos pelos acionistas vendedores - tratando-se de ágio reconhecido a partir de operações que levaram à correspondente tributação dos ganhos de capital auferidos pelos onze vendedores da família Brennand, tanto a jurisprudência quanto a doutrina reconhecem a sua validade e a possibilidade de amortização e dedução para fins fiscais, na medida em que uma das razões para o

legislador permitir a dedução das despesas de amortização fiscal de ágio é a intenção de incentivar as fusões e aquisições de empresas nacionais, levando à tributação imediata do ganho de capital do vendedor e autorizando, por outro lado, a amortização fiscal do ágio do comprador de forma apenas diferida, em pelo menos cinco anos;

(xiv) inaplicabilidade de multas (artigo 132 do CTN) - como (a) à época da conduta questionada pela D. Fiscalização a Requerente não tinha qualquer poder de administração, controle ou influência sobre a CCB; (b) a Requerente não concorreu direta nem indiretamente para a ocorrência de qualquer ato possivelmente relacionado à matéria discutida nestes autos; (c) a Requerente era uma sociedade pertencente a um grupo econômico completamente distinto do grupo Cimpor; e (d) a autuação em tela é **posterior** ao evento de incorporação da CCB pela Requerente, a imputação de quaisquer multas caracteriza verdadeiro excesso que deve ser prontamente corrigido por essa I. DRJ, em razão do disposto no artigo 132 do CTN;

(xv) multa qualificada de 150% - ainda que não se entenda que nenhuma penalidade poderia ser aplicada à Requerente neste caso, o que se admite apenas para argumentar, a severa e desproporcional multa de 150% deve ser prontamente afastada, pois, nos termos da legislação aplicável e jurisprudência já consolidada na esfera administrativa, essa penalidade somente poderia ser imposta em casos de evidente intuito de fraude, sonegação ou conluio, quando restar provada pelo Fisco a inequívoca intenção do contribuinte de enganar, esconder ou iludir. Contudo, é claro que a Requerente não agiu de modo algum mediante fraude ou abuso (até porque a Requerente sequer concorreu para a amortização desse ágio, como reconhece o Fisco). E mesmo no mérito este não é um caso de fraude, sonegação ou conluio, como já restou decidido em duas oportunidades em que os fatos ora tratados chegaram a ser avaliados na esfera administrativa (Processos Administrativos 16561.720072/201 1-12 e 16561.720248/2016-41); e

(xvi) multa isolada de 50% - a multa isolada de 50% não pode ser exigida de forma concomitante com a multa de ofício ou a qualificada, tendo em vista não apenas a posição lá sumulada pela E. CSRF a esse respeito (Súmula 105, de 8.12.2014) e a necessidade de aplicação do princípio da consunção, como também esclarecem diversos precedentes do E. STJ e do próprio E. CARF. As alegações da D. Fiscalização de que a Lei 11.488/07 teria supostamente alterado o artigo 44 da Lei 9.430/96 para autorizar a aplicação de duas penalidades distintas são manifestamente equivocadas, e já foram expressamente rechaçadas pela jurisprudência mais recente.

180. Desse modo, a Requerente tem por comprovada a exatidão de todos os procedimentos adotados pela CCB no ano-calendário de 2012 em relação à amortização do ágio originado na aquisição das sociedades Atol e Cimepar e, conseqüentemente, resta evidente a improcedência dos autos de infração lavrados pela D. Fiscalização.

181. Por todas essas razões, pleiteia-se o acolhimento integral da presente Impugnação, com o imediato cancelamento dos autos de infração e o correspondente arquivamento do presente processo administrativo.

182. A Requerente protesta ainda pela juntada posterior de documentos que possam se fazer necessários, nos termos do artigo 16, § 4º, alínea "a" do Decreto 70.235/72, bem como do princípio da verdade material que orienta o processo administrativo fiscal.

Apesar de não constar no trecho acima transcrito, a impugnante também contesta a aplicação dos juros sobre a multa de ofício, alegando que "[...]a atualização desses valores **não** poderá ser feita com a incidência de Juros pela taxa SELIC, já que o E. CARF se manifestou diversas vezes no sentido de que tais multas não são atualizáveis[...]"

Ao longo de sua peça impugnatória, citou doutrina e julgados administrativos que aduz corroborar as alegações acima.

Impugnação - Responsáveis Solidários

Os responsáveis solidários foram cientificados do lançamento entre os dias 11/12/2017 e 05/01/2018 e apresentaram suas impugnações, em 09/01/2018, alegando em síntese e fundamentalmente, o seguinte:

- ☐ preliminarmente, alegam a tempestividade e legitimidade para apresentação das impugnações;
- ☐ ainda em sede de preliminar, destaca a incompetência da Fiscalização para atribuição de responsabilidade solidária aos requerentes alegando ser competência exclusiva da PFN apenas em sede de execução fiscal e solicitando a nulidade do Termo de Sujeição Passiva nos termos do artigo 59, I do Decreto 70.235/72;
- ☐ no mérito, atacam a falta de fundamentação e descrição clara dos fatos que levaram a imputação de responsabilidade aos requerentes;
- ☐ alegam que o Fisco em nenhum momento reputa qualquer ato praticado pelo grupo CIMPOR como passível de qualificação sob as disposições dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, limitando-se simplesmente a reproduzir tais dispositivos, sem estabelecer qualquer nexo entre os fatos tratados neste caso e a conduta do grupo CIMPOR ou mesmo dos requerentes, motivo pelo qual deve haver o imediato cancelamento do Termo de Sujeição Passiva;
- ☐ outrossim, que a aplicação do artigo 135 do CTN não se justifica por conta de simples inadimplemento da obrigação tributária; depende da comprovação, por parte do Fisco, de que os diretores, gerentes e representantes da pessoa jurídica realmente agiram com excesso de poderes e/ou infração à lei;
- ☐ ainda que não se considere os argumentos ora apresentados, repetem os argumentos da impugnação da contribuinte transcritos acima, para demonstrar a improcedência dos autos de infração e, conseqüentemente, do Termo de Sujeição Passiva;
- ☐ citam julgados administrativos.

Naquela oportunidade, a r. turma julgadora entendeu pela parcial procedência das Impugnações apresentadas, conforme sintetizado pela seguinte Ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

MULTA DE OFÍCIO. EXIGÊNCIA DA SUCESSORA POR INFRAÇÃO COMETIDA PELA SUCEDIDA

A responsabilidade tributária da empresa sucessora abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que o fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. Nada obstante o art. 132 do CTN apenas refira-se aos tributos devidos pelo sucedido até a data do ato, a responsabilidade do sucessor abrange, nos termos do o art. 129 do CTN, os créditos definitivamente constituídos, em curso de constituição ou constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data, que é o caso dos autos.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA TRIBUTÁRIA.

Nos termos do art. 135, III do CTN, a sujeição passiva solidária exige indicação de ato de infração à lei ou ao contrato social, acompanhada de provas que demonstrem de forma inequívoca a atuação pessoal do sujeito responsabilizado ao referido ato.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Inexistindo nos autos elementos de convicção que possam servir de suporte para a exasperação da multa aplicada, há que se reduzir o percentual correspondente.

MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS.

Constatada a falta/insuficiência do recolhimento das estimativas devidas, fica a pessoa jurídica sujeita à multa de ofício isolada sobre os valores inadimplidos.

MULTA ISOLADA. INCIDÊNCIA.

O artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, prevê as infrações por falta de recolhimento de antecipação e de pagamento do tributo ou contribuição (definitivos). Não significa duplicidade de tipificação de uma mesma infração ou penalidade. Ao tipificar essas infrações o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e não se excluem.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

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

Ano-calendário: 2012

ÁGIO - AMORTIZAÇÃO FISCAL

Para a regular amortização de ágio pago na aquisição de investimentos, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, quatro premissas devem ser obedecidas: (a) a realização das operações originais entre partes independentes; (b) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, patrimônio líquido mais ágio; (c) a comprovação do fundamento econômico do pagamento do ágio, como sendo a rentabilidade futura do investimento; e (d) a extinção do investimento, por confusão patrimonial mediante operações de incorporação, fusão ou cisão entre investidora e investida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2012

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA

O resultado do julgamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ espalha seus efeitos sobre a CSLL lançada em decorrência das mesmas infrações.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, o contribuinte apresentou, tempestivamente, recurso voluntário, pedindo ao final, deferimento do seu pleito. Foi também apresentado Recurso de Ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

Dos Fatos

O presente Auto de Infração exige valores de IRPJ e CSLL, no ano-calendário de 2012, em razão das seguintes constatações:

i) Amortização de ágio indevida;

ii) Falta de recolhimento de IRPJ/CSLL sobre a base de cálculo estimada.

Foram considerados Responsáveis Solidários por excesso de poderes, infração de lei, Contrato Social ou Estatuto, os Srs. José Abel Pinheiro Caldas de Oliveira, Alexandre Roncon Garcez de Lencastre, João Marcos Neves Contreiras, José Edison Barros Franco, Albrecht Curt Reuter Domenech, Vitor Sarquis Hallack, Luiz Roberto Ortiz Nascimento, Carlos Pires Oliveira Dias e André Pires Oliveira Dias. Foi imputada a multa qualificada de 150%.

Em suma, a situação fática que deu origem ao lançamento foi a seguinte:

O Grupo CIMPOR, por meio da empresa **Corporacion Noroeste**, sediada no exterior, adquire as empresas Companhia de Cimento Atol (ATOL) e Cia. Paraíba de Cimento Portland (CIMEPAR), com sobrepreço;

Esses investimentos (ATOL e CIMEPAR) são objeto de transferência entre empresas do Grupo CIMPOR, primeiro para a **Cimpor Portugal**, depois para a **Cimpor Internacional**, e enfim para a **Cimpor Inversiones**;

Assim, o Grupo CIMPOR controla diretamente a Cimpor Inversiones, que controla diretamente os investimentos ATOL e CIMEPAR;

O Grupo CIMPOR constitui a empresa brasileira **Sociedade de Cimentos Luso-Brasileira Participações Ltda** (LUSO), com capital social de R\$ 100,00;

A **Cimpor Inversiones** aumenta e integraliza o capital social da LUSO, mediante conferência de bens com as ações dos investimentos ATOL e CIMEPAR, e registra o ágio;

A empresa LUSO é cindida integralmente, sendo as ações da ATOL vertidas para a própria ATOL, e as ações da CIMEPAR vertidas para a própria CIMEPAR. A ATOL e CIMEPAR passam a amortizar as despesas de ágio;

A empresa Cimpor Cimentos do Brasil S/A (CCB) incorpora os investimentos ATOL e CIMEPAR e continua a amortizar o ágio, e, depois, em 2013, é incorporada pela autuada (INTERCEMENT).

Logo, a Intercement foi autuada pela amortização considerada indevida do ágio praticada pela CCB.

Devidamente intimada, a contribuinte aduz a regularidade das operações e procedimentos efetuados, sustentando, sinteticamente, que a aquisição do investimento foi entre partes independentes, com efetivo pagamento do preço estipulado, com ganho de capital pelos vendedores, com estudos contemporâneos preparados por terceiros para justificar o valor de mercado das ações a serem adquiridas e com razões empresariais não tributárias.

Esclarece que os vendedores (onze pessoas físicas da família Brennand) impuseram como condição do negócio que o pagamento da maior parte do preço ocorresse no exterior, tendo em vista a insegurança econômica e cambial vigentes em 1999, o que motivou a aquisição dos investimentos por meio da sociedade estrangeira **Noroeste**. Que a criação, em 2004, da empresa brasileira LUSO pelo Grupo CIMPOR, serviu para “descontaminar” seus registros de investimento estrangeiro junto ao BACEN, sendo o ágio registrado resultante da aplicação do método de equivalência patrimonial em relação aos investimentos que ela passou a deter na ATOL e na CIMEPAR, não havendo internalização do ágio. E, por fim, aduz que apresentou em sua defesa elementos que comprovam que o custo de aquisição foi determinado com base na expectativa de rentabilidade futura do investimento e que foram produzidos laudos

de avaliação por empresa independente e especializada que confirmam a validade das premissas e conclusões do Banco ING Barings quando da aquisição em 1999.

Seus argumentos foram analisados pela DRJ que, ratificando o entendimento da Fiscalização, julgou o Lançamento procedente, o que motivou a apresentação de Recurso Voluntário, cujos argumentos passam a ser analisados.

Além do Recurso Voluntário, foi também apresentado Recurso de Ofício, por ter sido cancelada a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a para 75%, bem como afastada a responsabilidade tributária dos coobrigados indicados.

DA ANÁLISE DO RECURSO DE OFÍCIO

Quanto à admissibilidade do recurso de ofício, deve-se ressaltar que a Portaria MF nº 63, de 2017, estabeleceu um limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ). Confira-se:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

No caso em tela, somando-se os valores exonerados em primeira instância, verifica-se que superam o limite de dois milhões e quinhentos mil reais, estabelecido pela norma em referência. Portanto, conheço do recurso de ofício.

Quanto ao exame de mérito deste recurso, a decisão recorrida cancelou a qualificação da multa de ofício reduzindo para 75% e afastou a responsabilidade tributária dos Srs. José Abel Pinheiro Caldas de Oliveira, Alexandre Roncon Garcez de Lencastre, João Marcos Neves Contreiras, José Edison Barros Franco, Albrecht Curt Reuter Domenech, Vitor Sarquis Hallack, Luiz Roberto Ortiz Nascimento, Carlos Pires Oliveira Dias e André Pires Oliveira Dias. Vejamos os tópicos:

Da Multa Qualificada

A DRJ desqualificou a multa de ofício, nos seguintes termos:

MULTA QUALIFICADA

No relatório Fiscal o autor do feito informa que desde o início, foi clara a intenção do grupo Cimpor de Portugal de internalizar o ágio pago na aquisição das empresas Atol e Cimepar, valendo-se da criação de uma empresa veículo (Luso) que foi capitalizada mediante conferência de bens com as ações das respectivas empresas adquiridas com ágio. Dois meses após sua criação, a empresa veículo sofreu cisão total e os valores de ágio foram repassados para as próprias empresas adquiridas (Atol e Cimepar), passando as mesmas a amortizar o ágio gerado nas respectivas aquisições. Em abril de 2006 as empresas foram incorporadas pela CCB que continuou amortizando o ágio até sua própria incorporação pela fiscalizada. Que a conduta do grupo Cimpor é mantida pela Intercement Brasil S/A se enquadra no disposto do artigo 72 da Lei 4.502/64 justificando a duplicação da multa de ofício.

Peço vênia para discordar da autoridade lançadora.

O artigo 72 da Lei 4.502/64 diz que: "Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação

tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento".

Como visto acima, embora não permissivas para a amortização do ágio pretendida, entendo que as operações realizadas pelo Grupo Cimpor são permitidas e estão de acordo com a legislação de regência, bem como o rearranjo societário restou provido de causa ("descontaminação" do capital estrangeiro não registrado perante o Bacen), não justificando a aplicação da multa de ofício em 150%, devendo a mesma ser reduzida para o patamar de 75%.

Penso que a decisão não merece reparos.

De fato, não há que se falar em fraude, na percepção do artigo 72 da Lei nº 4.502/64.

Para avaliar a pertinência da aplicação da multa qualificada, deve-se analisar a norma a que ela se vincula e decidir se a conduta da Interessada (ou do Grupo) coincide com os pressupostos condicionantes da sanção. A qualificação da multa encontra-se prevista no art. 44 da Lei nº 11.488/2007, a seguir reproduzido:

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 casos de declaração inexata;

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

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

De plano se depreende que é a presença de dolo o fator comum na descrição das hipóteses em que aplica-se o percentual de 150%, conforme se vê na transcrição dos dispositivos legais referenciados no §1º do artigo acima transcrito:

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

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

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

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

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

À luz dos elementos trazidos aos autos, não me parece caber dúvida de que a contribuinte praticou uma ação que repercutiu diretamente em características do fato gerador, no sentido de diminuir ou *quantum* a ser recolhido a título de tributo. Porém, tal ação não me parece ter sido dolosa.

Inegável que o tema do aproveitamento tributário do ágio originado em reorganizações societárias em relações intragrupos é polêmico e tem gerado manifestações no meio jurídico em ambos sentidos: considerando-o conforme a lei ou contrário a lei. A existência de controvérsia nos diversos foros é, ao meu ver, evidência suficiente para sustentar a existência

de interpretações factíveis que, não obstante, incompatíveis, preenchem a “moldura legal” fixada pela norma, descaracterizando o dolo.

Pelo exposto, cabe a imposição da multa de 75% prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 11.488/2007, mas não a sua qualificação de acordo com o parágrafo 1º desse artigo.

Da Responsabilidade Tributária

A DRJ afastou a responsabilidade tributárias dos coobrigados indicados, todas pessoas físicas, nos seguintes termos:

De acordo com o relatório Fiscal, o autor do feito não justificou a responsabilização solidária por excesso de poderes, infração de lei, Contrato Social ou Estatuto, de José Abel Pinheiro caldas de Oliveira, Alexandre Roncon Garcez de Lencastre, João Marcos Neves Contreiras, José Edison Barros Franco, Albrecht Curt Reuter Domenech, Vitor Sarquis Hallack, Luiz Roberto Ortiz Nascimento, Carlos Pires Oliveira Dias e André Pires Oliveira Dias, se limitando em dizer que:

*"Por último, cumpre informar que os contribuintes **PF** integrantes do Conselho de Administração e o Diretor-superintendente do **Fiscalizado** a data da ocorrência dos fatos geradores do presente Auto de Infração serão considerados como Responsáveis Tributários Solidários, por continuarem a amortizar o ágio no exercício de seus cargos durante o período fiscalizado.*

*Além deles, os contribuintes **PF** das empresas participantes das operações societárias que deram origem aos valores de ágio objeto deste procedimento fiscal, também serão considerados como Responsáveis Tributários Solidários."*

Nos termos do art. 135, III do CTN, a sujeição passiva solidária exige indicação de ato de infração à lei ou ao contrato social, acompanhada de provas que demonstrem de forma inequívoca a atuação pessoal do sujeito responsabilizado ao referido ato. Portanto, a indicação de responsabilização solidária deve ser afastada.

Também não há reparos a fazer, pois de acordo com o artigo 135 do CTN, para que a responsabilidade lá prevista seja atraída, imprescindível que o terceiro imputado aja em nome da pessoa jurídica, dolosamente, com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto, e no caso, isso não ocorreu no caso em tela.

Como se viu, a discussão quanto à dedutibilidade das despesas de amortização de ágio, longe de evidenciar qualquer tipo de ação dolosa, corresponde, quando muito, a um mero conflito de qualificação de fatos e da interpretação do Direito a eles aplicável, não ensejando, portanto, qualquer possibilidade de o Fisco considerar que houve atos praticados com excesso de poderes ou de forma contrária à legislação. A própria penalidade de 150%, como visto, foi afastada, por considerar que o contribuinte não agiu com dolo.

Assim, não se tratando de um caso que envolva qualquer ato doloso, resultando, inclusive, no afastamento da penalidade qualificada desde a DRJ, é evidente que o afastamento da responsabilização solidária é medida que se impõe.

Tanto à doutrina, quanto à jurisprudência, se posicionam no sentido de que o mero inadimplemento de obrigação fiscal não constitui infração legal para os fins de responsabilização dos administradores a que se reporta o artigo 135, III, do CTN. Sobre o assunto, confira-se lição de Hugo de Brito Machado¹:

“Questão de grande relevância, em matéria de responsabilidade tributária, consiste em determinar o alcance do art. 135, inciso III, do CTN, e assim saber em que

¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 1998. pp. 112-sgs.

circunstâncias os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado respondem pelos créditos tributários dos quais sejam estas contribuintes.

(...)

Também não basta ser diretor, ou gerente, ou representante. É preciso que o débito tributário em questão resulte de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. (...)”

Na mesma linha, o E. Superior Tribunal de justiça (STJ) publicou a Súmula nº 430² e, seguindo a sistemática de **recursos repetitivos**, a Corte pacificou o entendimento de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração legal para fins de responsabilização do sócio-gerente, cabendo ao Fisco provar o excesso de poderes ou infração à lei ou ao contrato/estatuto social da empresa a fim de responsabilizá-lo.

Assim, com estes fundamentos, nega-se provimento ao recurso de ofício.

DA ANÁLISE DO RECURSO VOLUNTÁRIO:

O recurso apresentado é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972. Portanto, deles conheço.

Da Preliminar de Validade das Operações Praticadas, à Luz do artigo 24 da LINDB

Em que pese às razões sustentadas pela Recorrente, entendo não ser aplicável em tese o art. 24 da LINDB no processo administrativo fiscal.

Isto porque o art. 100 do CTN, que é lei complementar, já regula de forma exauriente – isto é, sem deixar lacunas – esta questão, não sendo possível admitir a aplicação do art. 24 da LINDB, conforme requerido.

Em segundo lugar, tem-se que o art. 100 do CTN, por interpretação a *contrario sensu*, textualmente funciona como norma permissiva de mudança de interpretações por parte das autoridades administrativas. Ou seja, pode, sim, a autoridade administrativa, inclusive a julgadora, mudar, nos estritos termos postos pelo CTN (art. 100 e 146), o seu entendimento sobre questões tributárias, sem que isto implique qualquer direito a ser reclamado pelo contribuinte na apuração do tributo devido. Ressalva-se apenas que, em tais casos, a imposição de penalidades e de juros de mora devem ser afastados, mesmo assim nas hipóteses restritas a seus incisos I a IV, as quais denomina *Normas Complementares*. Confira-se:

SEÇÃO III

Normas Complementares

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

² “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.”

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. **A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.**

Em terceiro lugar, as decisões administrativas do CARF enquadram-se, pelo princípio da especialidade, no inc. II supra (decisões administrativas colegiadas), e não no inciso III (práticas reiteradas). Ou seja, necessitaria, ainda, de lei que atribuísse, em caráter específico, eficácia normativa a decisões do CARF para que elas produzissem efeitos em termos de afastamento da multa e dos juros.

Em quarto lugar, se sequer para afastar multas e juros de mora a jurisprudência administrativa, ainda que “majoritária” – como preceitua o art. 24 da LINDB –, pode ser evocada, por bloqueio do art. 100, II, do CTN (por falta de lei que lhe atribuísse eficácia normativa), menos ainda teria poder para fixar a norma jurídica aplicável na apuração do tributo devido em si, como prescreve o art. 24 da LINDB. Não podendo o *menos*, isto é, afastar multas e juros de mora, não poderia a jurisprudência administrativa, ainda que majoritária, atingir o *mais*, isto é, ditar a apuração do valor do tributo devido para um determinado período que fosse.

Como se deduz a partir de seu texto a seguir, uma aplicação do art. 24 da LINDB não só excluiria a multa e os juros de mora, como também o próprio tributo cobrado:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018) (Regulamento)

Parágrafo único. Consideram-se *orientações gerais* as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em **jurisprudência** judicial ou **administrativa majoritária**, e ainda as adotadas por **prática administrativa reiterada** e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Como se observa ainda, o art. 24 da LINDB pretendeu revogar não apenas, de forma indireta, o inc. II do art. 100, referente às decisões administrativas, como também de forma direta o próprio inc. III, referente às práticas reiteradas, cuja observância, para o CTN, garante apenas a exclusão da multa e juros, enquanto para a LINDB deve excluir também a cobrança do tributo. Para isto, acabou por incluir os incisos II e III do CTN no que denominou “orientações gerais”.

Portanto, o art. 24 da LINDB choca-se frontalmente com os dispositivos apontados do CTN. Por ser a LINDB lei ordinária, não pode ser aplicada ao Processo Administrativo Fiscal o qual, ao menos nesta parte, está competentemente regulado por Lei Complementar (CTN).

Em linha semelhante, vem decidindo a 1ª Turma da Câmara Superior:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

DECRETO-LEI 4.657/1942 (LINDB): ART. 24. INAPLICABILIDADE.

O artigo 24 do Decreto-Lei nº 4.657/1942 (LINDB), incluído pela Lei nº 13.655/2018, não se aplica, em tese, aos julgamentos realizados no âmbito do CARF.

(Processo nº 16561.720047/2014-81. Acórdão nº 9101003.734. 1ª Turma. 11.09.2018).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.

O art. 24 da LINDB veda que órgão ou autoridade decisória (administrativa, controladora ou judicial), diante de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativos (ou seja, necessariamente praticados pela Administração ou com a participação dela), que tenha gerado uma situação consolidada em favor do administrado, invalide tal situação em razão de mudança posterior de orientação geral.

Por absoluta incompatibilidade lógica, sob qualquer ótica de análise, o dispositivo simplesmente não possui aplicação no âmbito dos processos administrativos tributários objeto de apreciação pelo CARF.

(Processo nº 16561.720077/2013-15. Acórdão nº 9101003.839. 1ª Turma. 03.10.2018)

A competência da lei complementar para regular esta matéria também se confirma, pois se trataria de caso constitucionalmente classificável como *normas gerais* (art. 146 da CF/88)¹, dado aplicar-se, em tese, indistintamente aos 3 (três) entes federados.

Admitir que uma lei ordinária federal pudesse inovar o ordenamento jurídico tributário com tamanha envergadura – como pretendeu o art. 24 da LINDB, ao prescrever uma verdadeira extensão da competência dos órgãos administrativos julgadores no âmbito dos 3 (três) entes federados – em vez apenas de se restringir a propor soluções gerais para dúvidas na aplicação do direito material, violaria também, salvo melhor juízo, a ideia de federalismo fiscal consubstanciada na CF/88.

Por fim, há de se registrar que a matéria encontra-se pacificada no âmbito do CARF, a teor da Súmula CARF nº 169, aprovada pelo Pleno da CSRF, em sessão de 06/08/2021:

Súmula CARF nº 169

O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Assim, é de se entender que o art. 24 da LINDB não se aplica ao processo administrativo fiscal, devendo, portanto, ser rejeitado o pleito da Recorrente quanto a este ponto.

Do Mérito

No mérito, a discussão gira em torno da dedutibilidade, ou não, das amortizações de ágio formado quando a empresa **Corporacion Noroeste** efetuou a aquisição dos investimentos ATOL e CIMEPAR.

Conforme relatado, o contribuinte foi autuado pelo fato de ter incorporado, em 2013, a empresa **Cimpor Cimento do Brasil – CCB**, sendo que entre os anos-calendário de 2006 a 2102, a CCB amortizou valores de ágio, oriundos da aquisições das empresas **Companhia de Cimento Atol - ATOL** e **Cia Paraíba de Cimento Portland – CIMEPAR**.

Em síntese, a fiscalização glosou despesa de ágio porque foi deduzido no Brasil despesas com ágio que fora pago e gerado no exterior e sem fundamento econômico exigido por lei e transferido para o Brasil por meio de operações sem propósito comercial com o uso de empresa veículo, bem como a inexistência de laudo que comprovasse a expectativa de rentabilidade futura, única hipótese para que se pudesse amortizar os valores de ágio pagos.

A defesa, por sua vez, aduz que a aquisição do investimento foi entre partes independentes; com o efetivo pagamento do preço estipulado; com tributação do ganho de

capital pelos vendedores; com estudos contemporâneos preparados por terceiros para justificar o valor de mercado das sociedades a serem adquiridas e com razões empresariais não tributárias.

A DRJ manteve os lançamentos sob o entendimento de que a operação que deu causa ao pagamento do ágio foi a aquisição da ATOL e da CIMEPAR pela NOROESTE, empresa sediada na Espanha, ocorrida em 13/08/1999, e todas as operações subsequentes foram desencadeadas justamente para fazer com que a amortização daquele ágio pudesse ser deduzida por empresas sediadas no Brasil.

Não há reparos a fazer neste *decisium*.

Com efeito, sendo incontroverso que o pagamento foi realizado por empresa no exterior, se ágio existir, foi gerado lá e não aqui, no Brasil, devendo, se for o caso, ser percebido pela empresa lá sediada (a Noroeste).

É que, de acordo com o artigo 386 do RIR/99, uma condição importante para o aproveitamento do ágio é a incorporação entre a empresa investida e a empresa investidora, e tal incorporação só ocorre entre empresas nacionais. Exatamente após tal incorporação (entre empresas sediadas no Brasil), o ágio com fundamento econômico na expectativa de rentabilidade futura da empresa investida, poderá ser aproveitado fiscalmente mediante amortização como despesa dedutível.

Assim, ao contrário do que sustenta a recorrente, a legislação nacional não autoriza que o ágio pago pela sociedade estrangeira seja transferido para o Brasil, via empresa veículo criada (LUSO), para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL de sociedade nacional, exatamente porque na aquisição não houve incidência das normas e condições de contabilização do ágio, prescritas nos artigos 385 e 386 do RIR/99, vigentes à época dos fatos.

Somente este fundamento já daria ensejo, por si só, a manutenção dos lançamentos, mas ainda há outro que conduz ao mesmo resultado.

Com efeito, apesar de o ágio na operação de aquisição dos investimentos ter sido efetivamente pago por empresa sediada no exterior (Noroeste), em 1999, é ilegal a internalização do ágio, também porque não foi apresentado qualquer laudo de avaliação a demonstrar a rentabilidade futura dos investimentos como sendo o fundamento econômico do ágio pago.

Em nenhum momento, o laudo apresentado, preparado pelo Banco ING Barings, faz menção à operação realizada que gerou o ágio: aquisição das empresas ATOL e CIMEPAR. O documento faz menção a uma série de informações financeiras relativas a um projeto denominado BRAZIL 500, e em nenhum lugar do estudo as empresas ATOL e CIMEPAR são mencionadas.

Logo, não é possível retirar do documento o valor dos investimentos com base em sua expectativa de rentabilidade futura, bem como identificar qual a parcela do preço pago, e da correspondente rentabilidade se refere às empresas CIMPOR e CIMEPAR.

Desse modo, mantenho a glosa das deduções do ágio discutido neste tópico.

Da responsabilidade Tributária pelas Multas de Ofício

Insurge a Recorrente contra a imputação de quaisquer multas em razão do disposto no artigo 132 do CTN, alegando que a mesma não tinha qualquer poder de administração, controle ou influência sobre a CCB; não concorreu direta nem indiretamente para

a ocorrência de qualquer ato possivelmente relacionado à matéria discutida nestes autos; era uma sociedade pertencente a um grupo econômico completamente distinto do grupo Cimpor; e a atuação em tela é posterior ao evento de incorporação da CCB pela Requerente.

A questão diz respeito à exigibilidade das multas de ofício aplicadas sobre sucessora relativa à infração cometida pela sucedida, diante da redação do art. 132 do CTN, ao se referir expressamente à responsabilidade da sucessora “por tributos” devidos até a data do ato.

Entretanto, embora o artigo 132 do CTN refira-se aos tributos devidos pelo sucedido, o art. 129 do CTN estabelece que o disposto na Seção II do Código Tributário Nacional aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, compreendendo o crédito tributário não apenas as dívidas decorrentes de tributos, mas também de penalidades pecuniárias.

Ressalte-se, nesse passo, que o legislador, ao se referir à locução créditos tributários no art. 129, cuja acepção técnica é bem definida em nosso ordenamento jurídico, não se reporta apenas ao tributo, alcança também a multa aplicada ao infrator da norma tributária.

Semelhante entendimento tem sido adotado pelo STJ, como se observa no excerto abaixo:

RECURSO ESPECIAL. MULTA TRIBUTÁRIA. SUCESSÃO DE EMPRESAS. RESPONSABILIDADE. OCORRÊNCIA. (...) 2. A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas também se refere às multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor. 3. Nada obstante os art. 132 e 133 apenas refiram-se aos tributos devidos pelo sucedido, o art. 129 dispõe que o disposto na Seção II do Código Tributário Nacional aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição, compreendendo o crédito tributário não apenas as dívidas decorrentes de tributos, mas também de penalidades pecuniárias (art. 139 c/c § 1º do art. 113 do CTN).

Logo, rejeita-se ao argumento.

E, consolidado pelo CARF, através do verbete na Súmula CARF nº 113:

Súmula CARF nº 113

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Portanto, rejeita-se o pleito da Recorrente, neste tópico.

Da Multa Isolada – Estimativa

A recorrente contesta a exigência da multa isolada (art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/1996), em face das estimativas que deixaram de ser recolhidas em função da infração apurada, sob o argumento da inaplicabilidade de multa isolada após o encerramento do exercício, bem como impossibilidade de concomitância, pois representaria dupla penalização sobre o mesmo fato.

Entendo que lhe assiste razão neste ponto.

A multa isolada aplicada tem como origem as diferenças entre as base de cálculo mensais apuradas pela recorrente e pela fiscalização, e decorre das glosas efetuadas em procedimento de fiscalização, que constatou entre outras infrações, deduções indevidas de despesas/custos na apuração do lucro real do período. Logo, não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo contribuinte optante do lucro real anual.

As discussões relacionadas à multa isolada devem levar em conta o motivo que leva a autoridade fiscal aplicar a referida multa isolada, pois ela não se destina a punir casos de infrações apuradas e relacionadas à omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido. Nessas infrações, devem ser aplicada apenas a multa de ofício.

Esta **multa isolada** foi instituída para punir contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as estimativas mensais. É que encerrado o ano base, já não é juridicamente possível exigir as estimativas, vez que elas possuem natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Assim, encerrado o período, o Fisco só pode exigir o valor devido e não as antecipações.

Para que a norma que determina o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa seja imperativa, e não reduzida a mera recomendação, instituiu-se a multa isolada, com o propósito específico de punir o descumprimento da norma que impõe a estes contribuintes o recolhimento mensal por estimativa.

Por isso, a aplicação da referida multa isolada deve limitar-se apenas ao caso em que foi concebida. Aplicá-la a casos de cometimento de infração relativas às glosas de despesas efetuadas em procedimento de fiscalização, ou qualquer outra hipótese acima referida, é uma forma de exacerbar a penalidade, a meu ver, **sem previsão legal**.

De outra banda, ainda que se entenda haver previsão legal para esses casos, tanto o CARF como o STJ possuem entendimento, no sentido de afastar a exigência da multa isolada, pelo princípio da consunção.

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

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 nº 11.488/2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 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 nº 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.

Sobre o tema, precisas as colocações do Conselheiro Marcos Takata em voto proferido no Acórdão nº 1103.001-097:

É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobráveis juntamente como esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário.

Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do art. 44, I e II da Lei nº 9.430/96.

Apenando o continente, desnecessário e incabível apenas o conteúdo. Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar também a parte do todo. Noutros termos, é aplicação do princípio da consunção em matéria penal.

Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos."

O STJ possui o entendimento semelhante a este, ou seja, entende que a aplicação da multa de ofício afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada. Confira-se decisão proferida no REsp nº 1.496.354/PR:

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)

Do voto condutor da decisão, da lavra do eminente Ministro Humberto Martins, se pode extrair o trecho abaixo:

"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 aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos 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 repreender 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."

Assim, ao abrigo do princípio da consunção, 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. 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.

Logo, a interpretação (aparente) 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 do que o ilícito principal.

Noutras palavras, as expressões "isolada" ou "conjuntamente" (com o tributo não pago) são apenas formas pelas quais podem ser exigidas as penalidades, e indicam de fato hipóteses autônomas da aplicação das multas, mas, não podem incidir concomitantemente.

Assim, cancela-se a multa isolada exigida.

Dos Juros SELIC

O contribuinte questiona a ilegalidade da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, por absoluta falta de previsão legal.

Esta matéria restou pacificada no âmbito do CARF que editou Súmula Vinculante nº 108, publicada no Diário Oficial da União em 11/09/2018, com a seguinte redação:

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Dessa forma, mantém-se a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Diante do exposto, rejeito a preliminar alegada, e, no mérito, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar a exigência da multa isolada em face das estimativas que deixaram de ser recolhidas em função das infrações apuradas.

Conclusão

Assim, diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e quanto ao recurso voluntário, voto por rejeitar a preliminar alegada e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para cancelar a multa isolada exigida, em face das estimativas que deixaram de ser recolhidas em função da infração apurada.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza