



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720237/2016-61
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.846 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 5 de março de 2024
Recorrentes FAZENDA NACIONAL

ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

RECURSO ESPECIAL - CONHECIMENTO - AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS.

Não se conhece de recurso especial, na ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas a reclamar soluções jurídicas diversas. O recorrido, diferentemente dos paradigmas, aplicou direito superveniente para afastar, da incidência de CSLL, a glosa do pagamento de royalties.

MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO

Pelo princípio da absorção ou consunção, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo.

MULTA QUALIFICADA - ÁGIO INTERNO - EMPRESA VEÍCULO

Para a qualificação da multa de ofício, é necessário se caracterizar de forma inequívoca a consciência da ilicitude. Tal condição não se caracteriza nos casos de simples amortização de ágio interno, nem do uso de empresa veículo.

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

Ano-calendário: 2011

EXCESSO DE DEDUÇÃO DE ROYALTIES. CONTRATO DE FRANQUIA E SUBFRANQUIAS

O limite legal de dedução de royalties é determinado em função da receita do próprio contribuinte. O fato de esses valores serem, contratualmente, calculados com base também na receita de outras pessoas jurídicas, mesmo subfranqueadas, não amplia a limitação legal. Esse entendimento é reforçado, no presente caso, em função de o pagamento dos royalties pelo franqueado não depender, por força contratual, de qualquer recebimento de seus subfranqueados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. No mérito, acordam em: (i) por voto de qualidade, negar provimento em relação à matéria “*limite de despesas de royalties*”, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, José Eduardo Dornelas Souza (substituto), Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior e Jeferson Teodorovicz (substituto) que votaram por dar provimento; (ii) por maioria de votos, dar provimento ao recurso quanto à matéria “*multa qualificada*”, vencida a conselheira Edeli Pereira Bessa que votou por dar provimento parcial para reduzir a multa de ofício para o percentual de 100% em razão do advento da Lei n.º 14.689/2023; e (iii) por maioria de votos, dar provimento ao recurso para cancelar a exigência das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por negar provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa. Prevaleceram os votos quanto ao conhecimento proferidos pelos conselheiros Luciano Bernart, substituído pelo conselheiro Jeferson Teodorovicz (substituto), Viviani Aparecida Bacchmi, substituída pelo conselheiro Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, substituída pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza (substituto), limitando-se a participação dos substitutos convocados à votação de mérito. Julgamento realizado após a vigência da Lei n.º 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, José Eduardo Dornelas Souza (substituto), Luciano Bernart, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Viviani Aparecida Bacchmi, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jeferson Teodorovicz (substituto) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício). Ausentes na reunião de março o Conselheiro Luciano Bernart, substituído pelo Conselheiro Jeferson Teodorovicz, e a Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, substituída pelo Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência interpostos tanto pela Fazenda Nacional, quanto pelo sujeito passivo, em face da decisão proferida pela Segunda Turma Ordinária, Quarta Câmara, da Primeira Seção de Julgamento, por meio do Acórdão n.º 1402-003.606, de 12 de dezembro de 2018.

O recurso da Fazenda Nacional consta das fls. 4.475-4.481 e diz respeito a divergência interpretativa relativamente a “possibilidade de analisar matéria não arguida na impugnação”.

No caso, o acórdão recorrido teria afastado a autuação de CSLL, sem que o contribuinte tivesse se insurgido especificamente contra essa exigência na impugnação. Apenas, por ocasião do recurso, aduziu que a contribuição deveria ser afastada, mesmo no caso de manutenção do IRPJ. Já nos paradigmas, acórdãos n.º 3202-001.350 e 1301-002.154, não se apreciaram matérias não suscitadas em impugnação. No primeiro, acórdão n.º 3202-001.350, a questão diz respeito a pedido de afastamento de multas em razão de o valor do principal ter sido declarado em DCTF. Já o segundo, acórdão 1301-001.350, é atinente à mesma empresa e corresponde a lançamentos de glosa de despesa com amortização de ágio e excesso de despesas com dedução de royalties, no qual se aplicou a decisão do IRPJ para a exigência da CSLL por ausência de argumento específico para essa contribuição.

A contribuinte apresentou contrarrazões tempestivas às fls. 5.033-5.047, por meio das quais aduz que o acórdão recorrido afastou a exigência da CSLL com base em questionamentos já realizados na impugnação e, sobretudo, esteou-se na IN RFB 1.700/2017, publicada posteriormente à impugnação, ou seja, com base em direito superveniente. Aduz ainda que o tema não foi prequestionado no acórdão recorrido. Por fim, afirma que as situações fáticas dos paradigmas são distintos do recorrido, o qual adotou inclusive posição da Súmula CARF n.º 117: “A indedutibilidade de despesas com "royalties" prevista no art. 71, parágrafo único, alínea "d", da Lei n.º 4.506, de 1964, não é aplicável à apuração da CSLL.”

Já o recurso especial do contribuinte foi conhecido em parte apenas em relação a dois temas: (i) multa qualificada de 150%; e (ii) multa isolada concomitante com a multa de ofício.

Em relação ao conhecimento quanto à multa qualificada, o despacho de fls. 5.141-5.149 assim se posicionou:

Decisão recorrida:

ÁGIO. ETAPA INTERNACIONAL. PROVA. ETAPA NACIONAL. ÁGIO INTERNO. EMPRESAVEÍCULO. INDEDUTIBILIDADE. LANÇAMENTO PROCEDENTE.

Na etapa internacional das operações, em que a aquisição das participações societárias de empresas brasileiras se deu entre partes independentes, os documentos acostados aos autos são insuficientes para permitir a convicção acerca do valor efetivamente pago correspondente a cada uma delas, bem assim da formação de um eventual ágio ou deságio. Em decorrência, na posterior etapa nacional não se há de cogitar da "transferência" de um ágio anteriormente formado em condições de livre mercado. Sendo essa segunda etapa realizada exclusivamente entre sociedades sob controle societário único, sem qualquer desembolso, via empresa-veículo, a mais valia assim formada, conhecida como "ágio interno", se revela sem qualquer fundamento econômico.

[...].

Ou seja, a operação ocorreu com etapas artificiais, apesar de formalmente legais quando vistas isoladamente, procurando esconder o objetivo de obter a redução dos tributos

devidos, mesmo sabendo-se que essa redução era ilegal. Isso é um típico caso de fraude e entendo como válida a multa qualificada.

[...].

Não há trecho do voto condutor correspondente a essa matéria.

Acórdão paradigma n.º 1401-001.647, de 2016:

ÁGIO. GLOSA. DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS.

Procedente a glosa da amortização do ágio quando não há demonstração do fundamento econômico do ágio efetivamente pago pela investidora estrangeira, na aquisição de investimentos no Brasil. As operações societárias subsequentes, inclusive a subscrição e aumento de capital da empresa-veículo foram desencadeadas para fazer com que a amortização daquele ágio, pudesse ser deduzida, em empresas sediadas no Brasil, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pelo que a demonstração deve ser relacionada à operação original de aquisição das ações.

NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO. MULTA.

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

Acórdão paradigma n.º 9101-003.365, de 2018:

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.

19. No tocante a essa terceira 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.

20. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que a operação [ágio] ocorreu com etapas artificiais, apesar de formalmente legais quando vistas isoladamente, procurando esconder o objetivo de obter a redução dos tributos devidos, mesmo sabendo-se que essa redução era ilegal, o que é um típico caso de fraude, sendo válida a multa qualificada, **os acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs **9101-003.365, de 2018**) decidiram, de modo diametralmente oposto, que, no negócio jurídico indireto [ágio], quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64 (**primeiro acórdão paradigma**) e que a acusação de artificialismo de uma operação [ágio] 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.º 4502/64 não autoriza a qualificação da multa de ofício, independentemente do posicionamento que se tenha quanto à dedutibilidade do ágio na questão (**segundo acórdão paradigma**).

No que se refere à concomitância entre as multas isoladas e a multa qualificada, o referido despacho deu seguimento ao recurso especial nos seguintes termos:

Decisão recorrida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2011

[...].

Não há ementa correspondente a essa matéria.

[...].

Contudo, a respeito de uma possível concomitância dos lançamentos de multas isoladas com a multa de ofício presente nos autos de infração, de minha parte sempre profilei com os que entendem estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, ou seja, da leitura artigo 44, da Lei n.º 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada.

Se, além disso, tiver ocorrido falta de recolhimento do imposto devido com base no lucro real anual, o lançamento abrangerá também o valor do imposto, acompanhado de multa de ofício e juros, pois a determinação legal de imposição de tal penalidade, quando aplicada isoladamente, prescinde da apuração de lucro ou prejuízo no final do período anual, inexistindo, portanto, a cumulação de penalidades para uma mesma conduta, como arguem os contribuintes.

Em síntese, não tendo as referidas multas a mesma hipótese de incidência, nada há a barrar a imposição concomitante da multa isolada com a multa de ofício devida pela apuração e recolhimento a menor do imposto e contribuição devidos na apuração anual.

Acórdão paradigma n.º 1301-001.349, de 2013:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURIDICA - 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 n.º 1301-002.278, de 2017:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

[...].

IMPOSSIBILIDADE DE CONCOMITÂNCIA ENTRE MULTAS DE OFÍCIO E ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAIS.

A multa isolada pela não observância do regime de estimativa e a multa de ofício pelo não recolhimento do tributo devido ao final do exercício não podem ser aplicadas conjuntamente, em função da natureza de antecipação do tributo que possui a obrigação objeto da sistemática de apuração mensal.

21. Por fim, relativamente a essa quarta 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.

22. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, não tendo as referidas multas [multa isolada e multa de ofício] a mesma hipótese de incidência, nada há a barrar a imposição concomitante da multa isolada com a multa de ofício devida pela apuração e recolhimento a menor do imposto e contribuição devidos na apuração anual, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 1301-001.349, de 2013, e 1301-002.278, de 2017) 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 pela não observância do regime de estimativa e a multa de ofício pelo não recolhimento do tributo devido ao final do exercício não podem ser aplicadas conjuntamente, em função da natureza de antecipação do tributo que possui a obrigação objeto da sistemática de apuração mensal (**segundo acórdão paradigma**).

Da parte a que não se deu seguimento, o contribuinte ofereceu agravo, o qual foi acolhido parcialmente, pelo despacho de fls. 5.211-5.222, para dar seguimento à matéria atinente aos **royalties**.

A Procuradoria apresentou contrarrazões tempestivas às fls. 5.236-5.254, mediante as quais pede o não conhecimento de duas matérias: (i) royalties e (ii) multa qualificada.

Em relação aos royalties, alega que o recorrido e os paradigmas tratam de fatos diferentes. No que se refere à multa qualificada, aduz que o contribuinte não pleiteia a solução de uma divergência de interpretação de legislação tributária, mas sim a reanálise de prova.

Quanto ao mérito relativamente aos royalties, aduz, em síntese, que:

(...) não há que se falar em mero repasse de royalties ou consideração da receita dos subfranqueados no cálculo do limite de dedução, uma vez que a relação jurídica que justifica o pagamento de royalties pelo contribuinte não se confunde com aquela que permite o recebimento de royalties dos subfranqueados.

No que se refere à multa qualificada, reproduz a fundamentação da decisão de primeiro grau, bem como decisões do CARF que teriam analisado situações similares.

Por fim, no que se refere à aplicação concomitante das multas isoladas com as de ofício, assevera que, após a Lei n.º 11.488/2007, não há como se aplicar a tese, em razão da clareza do texto legal.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Relator.

PRELIMINAR DE CONHECIMENTO

Recurso da Fazenda Nacional

No primeiro paradigma, acórdão n.º 3202-001.350, o pedido e a causa de pedir formulados no recurso voluntário são distintos daqueles oferecidos na impugnação. No primeiro grau, buscou-se a exoneração da multa por decorrência do concreto afastamento da exigência principal, uma vez que a multa é aferida em razão daquele valor. Já, no recurso voluntário, o pedido foi para afastamento da multa, mesmo diante da manutenção do principal, tendo como causa de pedir a declaração do valor em DCTF.

No que toca ao segundo paradigma, acórdão n.º 3202-001.350, a similaridade entre os acórdãos recorrido e paradigma é meramente aparente. No recorrido, o julgador enfrentou o tema específico da CSLL, uma vez suscitado em sede de recurso voluntário; já o recorrido deixou de analisar razões jurídicas específicas para afastar a exigência da CSLL, em razão de não terem sido suscitadas em sede recursal; não guardando, portanto, relação alguma com supressão de instância.

Por fim, não podemos perder de vista que o recorrido aplicou direito superveniente, a IN n.º 1.700/2017, aspecto relevante que não está presente em qualquer dos paradigmas.

Isso posto, não deve ser conhecido o recurso da Fazenda Nacional.

Recurso do contribuinte

Em relação à divergência quanto à **multa qualificada**, o despacho deu seguimento, a que tudo indica, porque os acórdãos recorrido e paradigmas dizem respeito à amortização indevida de ágio em participações societárias. No entanto, as circunstâncias fáticas relativas a cada um dos acórdãos são substancialmente diferentes entre o recorrido e um dos paradigmas. Vejamos.

No recorrido, destacaram-se as seguintes ocorrências: (i) não comprovação do ágio na operação internacional entre partes independentes; (ii) houve a utilização de empresa-veículo para extinção do investimento; e (iii) o ágio no Brasil foi qualificado como interno (formado por operações entre empresas do mesmo grupo).

Já, no acórdão paradigma n.º 1401-001.647, caracterizou-se que o ágio foi gerado no exterior e empresa veículo foi empregada para internalizá-lo (trazê-lo para o Brasil). Não há, pois, a acusação de ágio interno.

Por outro lado, no paradigma n.º 9101-003.365, estão presentes as mesmas circunstâncias determinantes da qualificação da multa (ágio interno e uso de empresa veículo), conforme podemos destacar pela própria ementa:

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 (sic) cabal de invalidades efetivas e do intuito (sic) 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.

(nossos destaques)

Conheço, pois, do recurso do contribuinte em relação ao tema da multa qualificada, mas apenas em relação ao acórdão paradigma n.º 9101-003-365.

Com relação à cumulação de **multas isoladas com multas de ofício**, a divergência de interpretação é clara e os acórdãos se referem a períodos regidos sob a mesma legislação (Lei n.º 11.488/2007). O ano-calendário do recorrido é 2011; do paradigma 1301-001.349, 2007; do paradigma 1301-002.278, de 2002 a 2008.

Conheço, desse modo, do recurso especial em relação aos dois paradigmas.

Por fim, quanto aos royalties, o despacho em agravo assim se posicionou:

Com efeito, a situação fática é bastante assemelhada, uma vez que todos os acórdãos examinaram o mesmo modelo de negócios, a saber, uma pessoa jurídica situada no Brasil (a pessoa jurídica autuada), que, por um lado, pagava royalties a uma franqueadora situada no exterior e, por outro lado, recebia receitas de outras pessoas jurídicas, subfranqueadas, situadas no Brasil.

Ocorre que, no acórdão recorrido, entendeu-se o limite de dedutibilidade deveria incidir apenas sobre as receitas próprias de produtos fabricados ou vendidos pela Recorrente (Franqueadora Master no Brasil), não cabendo incluir nesse limite as receitas próprias auferidas em razão de royalties.

Por outro lado, nos paradigmas, entendeu-se que esse limite (4%) sobre a base de cálculo deveria também ser ampliado para conter nessa base não somente as receitas próprias, mas também as receitas recebidas de terceiros (subfranqueados) a título de royalties, as quais representariam, também, vendas de produtos, para os fins da norma limitadora.

Tem-se, nestes termos, devidamente demonstrado o dissídio jurisprudencial, apto a ensejar o seguimento do recurso especial. O agravo deve ser acolhido, no que tange a esta matéria "(2) royalties".

Concordo inteiramente com o entendimento exarado, o qual adoto como razão de decidir pelo conhecimento do recurso especial em relação ao tema dos royalties.

MÉRITO

Royalties

Quanto ao mérito, começo pelo tema dos royalties. Já examinei o modelo de negócios da recorrente em outros julgados. Cito, dentre eles, o Acórdão n.º 9101-006.493, de 8 de março de 2023. Naquela oportunidade, apresentei as seguintes razões:

O acórdão recorrido apresentou a seguinte fundamentação para negar provimento ao contribuinte:

A primeira infração diz respeito à glosa de despesas com pagamento de royalties pelo franqueado ao franqueador. Segundo o Fisco, houve excesso em relação aos limites estabelecidos pelo art. 12 da Lei n.º 4.131, de 3 de setembro de 1962, e art. 6º do Decreto-lei n.º 1.730, de 17 de dezembro de 1979. Eis os dispositivos em comento:

(...)

O limite máximo de dedutibilidade dos royalties foi estabelecido em 4% para a indústria de produtos alimentares pela Portaria MF n.º 436/1958.

Desde a fase impugnatória, a interessada sustenta que não haveria qualquer excesso. Em suas palavras: “os royalties pagos pela Recorrente ao grupo McDonald’s em razão do ‘Master Franchise Agreement’ e do ‘Amended and Restated Master Franchise Agreement’ não são compostos apenas pelas receitas próprias de vendas da Recorrente; contêm parcelas de repasse de royalties devidos pelos subfranqueados, que, por sua vez, são calculadas com base nas receitas de vendas realizadas por subfranqueados”.

O litígio se estabeleceu, então, diante de peculiaridades do sistema de franquias e subfranquias adotado pelo grupo McDonald’s. Importa, então, verificar o conteúdo dos contratos firmados não apenas entre o McDonald’s no exterior e a franqueadora master (a interessada) no Brasil, mas também os contratos de subfranquias firmados entre a interessada e os subfranqueados no Brasil.

(...)

[reproduz análise da DRJ e trechos dos contratos]

Dessas disposições, considero correta a conclusão a que chegou o julgador a quo. De fato, constata-se que as relações jurídicas estabelecidas entre a interessada e o grupo McDonald’s, por um lado, e entre a interessada e os subfranqueados no Brasil, por outro, são autônomas, não se podendo falar em repasses, como pretende a recorrente. Os valores pagos pelos subfranqueados são devidos diretamente à interessada (franqueadora principal no Brasil), por disposição contratual expressa, e constituem despesas para aqueles que pagam e receitas tributáveis para a interessada.

Já os valores pagos pela interessada ao grupo McDonald’s, também por disposição contratual, decorrem de relação jurídica firmada entre essas duas partes. Muito embora sejam, em parte, calculados sobre as receitas de vendas de terceiros (as subfranqueadas), independem de qualquer recebimento desses terceiros, o que reafirma seu caráter autônomo e, ademais, que não se trata de “repasses”. Não se questiona que tais pagamentos constituam despesas da interessada. Mas sua dedutibilidade não se restringe ao exame dos requisitos gerais de necessidade, habitualidade e usualidade. Aqui, por se tratar de royalties, as disposições específicas da legislação supramencionada impõem um limite de 4%, calculado sobre a “receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido”. Nesse sentido, não faço qualquer reparo ao quanto decidido em primeira instância.

A recorrente busca desenvolver um raciocínio segundo o qual, ainda que se entenda (como é o caso) que as relações jurídicas são distintas e independentes, o correto seria calcular o limite “nos termos do ADI 2/02, ou seja, de forma individualizada em relação às receitas de vendas próprias da Recorrente e em relação às receitas de vendas dos

subfranqueados, não podendo ser consideradas para fins dos limites de dedutibilidade em ambos os casos apenas as receitas de vendas da Recorrente”.

O Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 2/2002 dispõe:

Artigo único. A remuneração paga pelo franqueado ao franqueador é dedutível da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas, aplicando-se, cumulativamente, os limites percentuais previstos nas Portarias específicas do Ministro da Fazenda, para cada tipo de royalty contratado, classificando-os segundo as subdivisões daqueles atos administrativos. Parágrafo único. À dedutibilidade prevista no caput aplica-se o limite máximo de cinco por cento previsto no art. 12 da Lei n.º 4.131, de 3 de setembro de 1962, e no art. 6º do Decreto-lei n.º 1.730, de 17 de dezembro de 1979.

A pretensão da recorrente é de que existissem, no caso concreto, dois tipos de royalties contratados entre ela e o Grupo McDonald's, um calculado sobre receitas próprias e outro calculado sobre receitas de terceiros. Não é como penso. As portarias específicas do Ministro da Fazenda (particularmente, a Portaria MF n.º 436/1958, aplicável ao presente caso) apenas consideram os tipos de produção ou atividade, segundo o grau de essencialidade. Por exemplo, indústria de base ou indústria de transformação. Não se faz qualquer menção a um eventual subfranqueamento. Diante do exposto, nego provimento ao recurso voluntário, quanto a esta primeira infração.

O voto condutor do acórdão paradigma 101.95.602 assim fundamentou a posição para considerar as vendas das franqueadas no cálculo do limite da dedutibilidade de royalties:

Na época em que surgiu a norma, as relações negociais não eram tão complexas, não existiam os contratos de franquia, com previsão para subfranquias. Mas a análise histórica acima exposta permite visualizar com nitidez que o objetivo da fixação dos limites foi impedir a redução artificial dos lucros. Note-se, inclusive, que o projeto de lei n.º 2 3.950, de 1958, fala em percentuais em relação ao "volume das operações pertinentes".

Assim, no caso específico, em que em razão do contrato de franquia a Recorrente se situa entre a franqueadora no exterior e as subfranqueadas, delas recebendo os royalties, registrando-os como receitas e os repassando ao exterior, entendo que a interpretação mais razoável é no sentido de que o limite deve ser em função das receitas produzidas e tributadas no País.

Esse o espírito da lei: que os lucros tributáveis produzidos no País em razão do negócio que deu origem ao pagamento dos royalties não restassem reduzidos além de um limite justo.

No caso, como a Recorrente contabiliza como receita própria 5% da receita de vendas das subfranqueadas, o valor admitido como dedução deve corresponder a 4% da soma das vendas em restaurantes próprios com a venda pelas subfranqueadas .

Por seu turno, o segundo paradigma, de n.º 101.95.609, assim fundamentou a mesma posição, conforme trecho do voto condutor:

No meu entendimento o procedimento da recorrente está de acordo com a lei, posto que o limite de dedutibilidade deve ser considerado em relação ao total das receitas de vendas dos produtos fabricados no Brasil, em decorrência do contrato máster de franquia.

Tal tese pode ser comprovada, exemplificativamente, na hipótese em que a franqueada máster não possuísse restaurantes próprios. Desta forma, se o entendimento que prevalecesse fosse o da impossibilidade de utilização da receita de terceiros subfranqueados, a franqueada máster não poderia deduzir qualquer valor a título de despesas

com royalties, o que contrariaria a regra geral de dedutibilidade das despesas necessárias, mesmo que limitadas a determinado percentual.

Pois bem, é o art. 6º do Decreto-lei nº 1.730, de 17 de dezembro de 1979, que estabelece a base de cálculo do limite para dedução das despesas com royalties. Abaixo, segue sua transcrição:

Art 6º - O limite máximo das deduções, estabelecido no artigo 12 da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, será calculado sobre a receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido.

Ora, uma vez que a lei está a tratar de limites de dedução de despesa de uma empresa, todos os demais referenciais legais são a ela referenciados; no caso específico, a receita líquida é da própria empresa em relação a qual se limita a despesa. Interpretação ampliativa para abarcar a receita de outras empresas das etapas posteriores da cadeia de consumo corresponde a uma extrapolação do potencial hermenêutico do próprio texto legal. É criar norma, onde o legislador não pretendeu. É agir como legislador positivo.

O fato de os royalties serem, por força contratual, eventualmente, determinados com base nas vendas dos subfranqueados, não desnatura nem requalifica a determinação legal de que o limite é determinado em função das vendas próprias. Ora, se tais royalties fossem determinados com base no capital das empresas, na sua folha salarial, no PIB, no índice de Gini, na taxa internacional de juros, no preço do barril de petróleo ou qualquer outro parâmetro diverso da própria receita da contribuinte teria o condão de alterar o limite legal calculado com base na sua própria receita? A resposta óbvia é **não!**

Então, por qual razão o significado desse limite legal deve ser transmutado pelo fato de o cálculo do valor pago ser determinado com base em receita de outras empresas?

Ademais, no Brasil, vigora claramente, para fins de tributação da renda, o critério da entidade. O lucro tributável é determinado com base nos resultados de cada pessoa jurídica e não do grupo econômico da qual faça parte. Desse modo, não é razoável pressupor que a disciplina jurídica de um dos elementos componentes do lucro de uma entidade deva ser determinado com base em elementos de outras pessoas jurídicas, ainda que vinculadas contratualmente, sem haver expressa previsão legal nesse sentido.

No recurso especial, o contribuinte alega também que parte dos valores, no caso os calculados com base na venda das subcontratadas, corresponderia a simples repasse. Ora, o item 14.2.1 do Contrato de Franquia Principal Alterado e Consolidado, transcrito pelo acórdão recorrido, afasta completamente esse argumento. Abaixo, segue sua reprodução:

14.2.1 A obrigação da Franqueada Principal Brasileira de pagar qualquer taxa ou de efetuar qualquer pagamento à McDonald's em todos os momentos e em qualquer maneira exigida segundo o presente Contrato em nenhuma hipótese estará condicionada ao recebimento pela Franqueada Principal Brasileira de qualquer valor de qualquer Subfranqueada.

Desse modo, entendo que deve ser ratificada a decisão do acórdão recorrido.

Pois bem, o presente feito em tudo se assemelha àquele, diferenciando-se apenas em relação ao ano-calendário. Desse modo, não vejo razões para alterar meu entendimento sobre a questão.

Multa qualificada

A multa qualificada foi aplicada apenas em relação à infração de glosa de despesas com amortização de ágio, no caso, predicado como **interno** e cujo aproveitamento decorreu do emprego de empresa-veículo.

A imputação punitiva majorada foi assim fundamentada pela autoridade de piso:

A questão da qualificação nestes casos vai encontrar jurisprudência ampla em ambos os sentidos.

Acompanho os que entendem que tal situação envolve adulteração do registro dos fatos para lograr puro proveito tributário. Aqui não basta arguir que foi tudo registrado e/ou lícito. O conjunto dos eventos ocorridos estarem registrados é a pretensão de dar aparência de legitimidade aos mesmos. E sua licitude está no isolamento de cada evento no conjunto, há uma nítida burla à legislação aplicável.

Cabe destacar que a multa de ofício simples (75%) tem o seu contexto de aplicação nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996 (com alteração dada pela Lei nº 11.488/2007). Note-se que não há condições de enquadramento direto em nenhuma destas hipóteses, para os atos da recorrente que objetivaram criar, artificialmente, despesas com ágio para diminuir a apuração do seu lucro real.

Não haveria, aqui, em se falar em falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e no de declaração inexata.

Há uma conduta da recorrente, nitidamente dolosa, que objetivou o impedimento da real ocorrência do fato gerador, modificando-o.

O elemento dolo, um tanto subjetivo, não há de ser extraído da mente do seu autor, mas sim das circunstâncias que envolvem os fatos a serem analisados.

No caso concreto, pelo todo o quanto aqui exposto, resta claro que a recorrente conscientemente agiu para distorcer os fatos, com a precípua finalidade de modificar as características do fato gerador, o que levou à redução da base tributável lucro real apurado.

O fato de não ter ocorrido nenhuma ilegalidade nos seus atos, e estarem todos registrados não exclui a modificação pretendida. Os atos formais, individualmente, até podem ser juridicamente válidos, mas não há substrato material, pois não refletem a realidade ocorrida.

Os atos formais deveriam espelhar a realidade, o mundo real.

Inevitavelmente, haverá a intenção de dar ares de validade aos atos e contratos ocorridos, escriturando e documentando toda a operação adulterada. Acontece que todo o preparo documental da situação, não tendo amparo material, foi colocado para evitar a fiscalização e tentar demonstrar uma situação válida da modificação pretendida das circunstâncias do fato gerador.

Apenas com uma fiscalização, e um aprofundamento da análise documental é que se poderia ver os vícios contidos neste aporte documental. Ou seja, não há condições de se alegar a transparência e licitude dos seus atos, pois estão evadidos de vício material, que procuraram demonstrar outra realidade às obrigações para com o erário, só identificáveis após certa investigação.

Ou seja, a operação ocorreu com etapas artificiais, apesar de formalmente legais quando vistas isoladamente, procurando esconder o objetivo de obter a redução dos tributos devidos, mesmo sabendo-se que essa redução era ilegal. Isso é um típico caso de fraude e entendo como válida a multa qualificada.

Entendo que o fato de não ter sido aplicado a multa qualificada na autuação fiscal do processo administrativo 16561.720099/201458, como alega a recorrente, em nada vincula a presente autuação, pois são eventos independentes de análise dos casos, respeitando a dinâmica jurisprudencial que se constrói ao logo do tempo.

Pelo acima exposto, NEGOU PROVIMENTO ao recurso voluntário quanto a este item.

Como bem pontuou a decisão recorrida, a jurisprudência do CARF se divide entre aqueles que aplicam a exasperação punitiva para as múltiplas operações que buscam reduzir a base de cálculo da tributação sobre a renda por meio da amortização de ágio, sobretudo para o chamado ágio interno e para o emprego das intituladas empresas-veículo.

Digo mais, há jurisprudência dividida também acerca da manutenção (ou não) dos lançamentos para tais hipóteses, inclusive no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais. É bem verdade, que a jurisprudência nas duas últimas décadas pendeu para a pretensão fazendária nessas operações (sobretudo no caso de ágio interno, mas também para as mais variadas formas de emprego de empresas veículo), mas não podemos desconsiderar o movimento de vai-e-vem decisório.

É nesse contexto que tenho me posicionado acerca da multa qualificada. Apesar de considerar ilegal a produção e, conseqüentemente, a amortização do dito “ágio interno”, bem como os múltiplos usos de empresas-veículo, tenho acompanhado aqueles que votam contra a majoração punitiva.

O dolo apto a caracterizar o critério subjetivo que majora a punição não é o simples querer praticar a conduta, ou seja, pretender pagar menos tributo. Não há ilegalidades, nem imoralidades na mera volição, inclusive externalizada por meio de condutas concretas, de pagar menos ou não pagar tributo. Se assim o fosse, deveríamos conceituar todos os incentivos fiscais como imorais, uma vez que o próprio legislador conta com o desejo humano de mitigar seus deveres e obrigações para impulsionar a prática de uma conduta desejada, como investir numa região menos desenvolvida, produzir um bem socialmente mais relevante, etc.

Pois bem, o dolo apto a desencadear a reação punitiva mais severa é aquele revelado por condutas sabidamente ilegais e, não se qualificam como tais, as práticas que já foram consideradas legais por órgãos judicantes administrativos de último grau.

É por essa razão que voto para afastar a qualificadora da multa no caso de despesas de amortização de ágio, inclusive no caso do chamado “ágio interno” e no uso de empresas-veículo.

Multas isoladas

A primeira vez que enfrentei o tema da concomitância de multa isolada com a multa de ofício foi no AC 103-23.370, em 24 de janeiro de 2008, da Terceira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes; oportunidade em que adotei a tese da não concomitância da multa isolada com a multa de ofício com base no princípio da consunção ou da absorção.

Minha decisão, contudo, não foi inédita quanto ao afastamento de multas isoladas concomitantes com multas de ofício e, nem sequer, no tocante à aplicação do citado princípio.

Cerca de um ano e meio antes, o ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder proferiu elaborado voto sobre o tema no Acórdão CSRF 01-05.501, de 18/09/2006, com a seguinte ementa:

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

Esse acórdão, apesar da inédita e densa fundamentação calcada em instituto de direito sancionatório, apenas ratificou a mesma interpretação da ordem vigente acerca da aplicação das multas isoladas pelo descumprimento do dever de recolher estimativas. O entendimento de então, de um lado, concebia a concomitância de uma forma rudimentar; e, de outro, considerava haver dois regimes de aplicação das multas isoladas: (i) um relativo ao lançamento efetuado antes do encerramento do ano-calendário e, portanto, da apuração do valor do ajuste; (ii) outro atinente aos lançamentos realizados após o encerramento do ano-calendário. Neste último caso, que praticamente abarca quase todas as situações concretas, a base de cálculo da multa isolada lançada deveria se limitar ao valor do IRPJ/CSLL devido no ajuste, ou melhor, à diferença entre a estimativa efetivamente recolhida e o valor do ajuste; e se sobre essa diferença já houvesse o lançamento de multa de ofício proporcional, nenhuma multa isolada poderia ser constituída.

Essa era a jurisprudência predominante na época. A título ilustrativo, transcrevo a ementa do AC CSRF 01-04.930, de 12/04/2004:

IRPJ — MULTA ISOLADA — FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ COM BASE NO LUCRO ESTIMADO — A regra é o pagamento com base no lucro real apurado no trimestre, a exceção é a opção feita pelo contribuinte de recolhimento do imposto e adicional determinados sobre base de cálculo estimada. A Pessoa Jurídica somente poderá suspender ou reduzir o imposto devido a partir do segundo mês do ano calendário, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculados com base no lucro real do período em curso. (Lei nº 8.981/95, art. 35 c/c art. 2º Lei nº 9.430/96).

A falta de recolhimento está sujeita às multas de 75% ou 150%, quando o contribuinte não demonstra ser indevido o valor do IRPJ do mês em virtude de recolhimento excedentes em períodos anteriores. (Lei nº 9.430/96 § 1º inciso IV c/c art. 2º).

A base de cálculo da multa é o valor do imposto calculado sobre lucro estimado não recolhido ou diferença entre a devido e o recolhido até a apuração do lucro real anual. A partir da apuração do lucro real anual, o limite para a base de cálculo da sanção é a diferença entre o imposto anual devido e a estimativa obrigatória, se menor. (Lei nº 9.430/96 art. 44 caput c/c § 1º inciso IV e Lei 8.981/95 art. 35 § 1º letra "b").

A multa pode ser aplicada tanto dentro do ano calendário a que se referem os fatos geradores, como nos anos subsequentes dentro do período decadencial contado dos fatos geradores. **Se aplicada depois do levantamento do balanço a base de cálculo da**

multa isolada é a diferença entre o lucro real anual apurado e a estimativa obrigatória recolhida.

(nosso negrito)

Dessa forma, no caso de apuração de prejuízo fiscal, multas isoladas não poderiam ser constituídas por meio de lançamento realizado após o encerramento do ano-calendário.

Essa orientação está presente no já referido AC CSRF 01-05.501, de 18/09/2006, que usa, pela primeira vez, o princípio da consunção ou absorção, conforme podemos constatar de alguns trechos do voto, como o que se segue:

Além disso, a recorrente recolheu, nos anos de 2001 e 2002, à (sic) título de estimativa no curso dos anos que foram objeto da autuação valor superior ao devido ao final do período-base de apuração, não havendo como prosperar a exigência da penalidade pelo não recolhimento de estimativas que superam o tributo devido.

Desse modo, o que orientava a exoneração entre das multas de mora não era apenas a concomitância com a multa de ofício, mas sim uma pretensa limitação a um bem jurídico mais relevante (o tributo devido em definitivo).

Discordamos dessa interpretação, seja em relação à redação original da Lei n.º 9.430/96 sobre essa punição, seja em relação à atualmente em vigor.

De todo modo, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, foi dirigida justamente para afastar, não a concomitância com a multa de ofício, mas sim a interpretação de que a multa isolada, uma vez lançada após o encerramento do ano-calendário, deveria ter por limite um valor calculado a partir do IRPJ/CSLL devido no ajuste.

A redação original do dispositivo legal era:

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

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

(...)

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

(...)

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

Pode parecer estranha a interpretação de que a multa isolada deveria se limitar ao valor do ajuste em face do seguinte trecho da lei “**ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa**”, uma vez que, justamente no caso de prejuízo, nenhuma multa isolada

poderia ser lançada em face desse entendimento, mas era esse sentido adotado pela maioria das decisões do Conselho. Argumentava-se que as multas isoladas só poderiam ser lançadas, no caso de prejuízos, se o ano-calendário não estivesse encerrado ou que haveria a infração, em abstrato, mas sem base de cálculo para ser quantificada em concreto.

Foi para apagar essa interpretação e, especificamente, o argumento da ausência da base de cálculo, que a redação do dispositivo foi alterada para a seguinte:

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

(...)

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

(...)

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

(nosso negrito)

Assim, a nova redação, de um lado, não afastou a tese da concomitância, como veremos com mais vagar adiante; e, de outro, não inovou apenas para reduzir o percentual da multa, como muitos supõem.

A referência expressa ao valor do pagamento mensal visou a deixar claro que a base sobre a qual deveria incidir a multa é o valor do pagamento mensal e não o valor do ajuste.

A inovação legal, porém, não infirma a aplicação do primado da consunção, o qual, corretamente aplicado, conduz a conclusões diametralmente opostas àquelas decorrentes do limite com base no ajuste anual. Por exemplo, no caso mais extremo de prejuízo fiscal, a tese reinante afastaria totalmente as multas isoladas, enquanto a que propomos mantém estas sanções pecuniárias na sua integralidade.

Pois bem, o AC 103-23.370, de 24 de janeiro de 2008, teve a seguinte ementa de nossa redação:

MULTA ISOLADA – a multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem, o que não ocorreu no presente lançamento.

Esse texto, apesar de resumido, já deixa claro que nosso entendimento é diferente daquele que orientava as decisões do Conselho na época, bem como daqueles que entendem que as multas isoladas e de ofício devem ser aplicadas de forma absoluta e independentemente da relação entre as duas. Nada obstante, é necessário apresentar as razões que orientaram nosso posicionamento. Abaixo, reproduzo as partes relevantes do nosso voto:

Segundo esse posicionamento, a multa isolada em razão do não recolhimento de antecipações deve se ater ao imposto apurado no ajuste anual. Se nenhum imposto ao final for apurado, nenhuma multa será devida, dentre outros motivos, por ausência de base de cálculo. Não se poderia punir o particular tomando-se por base um tributo que não seria mais devido.

Essa jurisprudência, no entanto, é fruto da enorme carência no cenário nacional de estudos acerca do regime jurídico das sanções administrativas e, mais especificamente, das sanções tributárias.

Diante disso, é comum que se apliquem princípios atinentes ao regime jurídico tributário.

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 toma 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.

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

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

De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre no presente caso. Apesar de não ter havido infração quanto ao tributo devido em definitivo (análoga ao estelionato), caracterizou-se a infração pelo não pagamento da antecipação (análoga ao falso), que deve ser sancionada.

Deve-se, assim, ser mantida na integralidade a base de incidência do percentual sancionador.

Pois bem, em 2014, o CARF sumulou o seguinte entendimento:

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

Seus precedentes foram os acórdãos 9101-001.261, 9101-001.203, 9101-001.238, 9101-001.307, 1402-001.217, 1102-00.748 e 1803-001.263; todos emanados nos anos de 2011 e 2012. Abaixo, transcrevo a ementa do primeiro deles:

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. (AC 9101-001.261)

Da sua leitura, constata-se que a orientação do precedente e da súmula não foi aquela que estampeei em meus votos sobre o tema, inaugurados pela decisão de 2008; mas sim o voto de Marcos Vinícius Neder de 2006. Aliás, o voto condutor do acórdão acima adota e transcreve a posição de Neder.

Pois bem, com a devida vênia, essas decisões e a súmula estão equivocadas quanto a suas conclusões, quanto aos seus fundamentos e contaminaram, em muito, a discussão acerca do regime jurídico que deve ser aplicado na aplicação das multas na seara tributária.

Adotar o primado da consunção da forma como foi feita é ouvir o trovão, mas errar quanto ao local onde caiu o raio.

Por essa equivocada interpretação, no caso de falso para a prática de estelionato, uma vez não praticado este último crime, não se apenaria sequer o primeiro delito. Um flagrante equívoco! Pune-se sempre o falso, exceto se for punido o estelionato praticado por meio do falso.

De modo similar, disferir uma facada contra outrem enquadra-se como homicídio no caso de morte da vítima, mas também como crime de lesão corporal, enquanto não se dá o desenlace. Nem por isso, o criminoso irá responder pelas duas tipificações.

De igual modo, uma omissão de receita (ou a dedução indevida de despesas para o recolhimento de estimativas com base em balanços de suspensão ou redução) é uma única conduta que irá, ocasionalmente, resultar no não recolhimento de estimativas, nem do ajuste. Se essa omissão não repercutir no valor do ajuste, pune-se a falta das estimativas. Todavia, se repercutir integralmente no ajuste com aplicação da multa de ofício sobre a quantia, essa punição absorve, por ser mais elevada, a que seria aplicada sobre o valor do não recolhimento das estimativas. Ademais, entre as duas situações extremas, ocorrem inúmeras intermediárias, com repercussão parcial da omissão de receita sobre o cálculo do ajuste e, nesse caso, também será parcial a consunção.

Enfim, a consunção não se dá em abstrato, mas sim em concreto. É um preceito calcado na evolução do direito ocidental de limitação das punições (e não de sua eliminação). Dentro desse contexto, como critério de interpretação e aplicação do direito, entende-se que, para cada conduta, uma só punição em concreto, **prevalecendo a maior**, ainda que essa conduta possa ser enquadrada em mais de um tipo legal de infração.

A Súmula CARF nº 105 não traz o correto entendimento sobre a concomitância e a consunção, bem como a alteração legal teve clara finalidade de alterar essa jurisprudência administrativa.

No entanto, as redações original e atualmente em vigor do dispositivo legal não afastaram a aplicação do princípio da consunção, na sua correta compreensão, nem da necessidade de aplicar apenas a multa mais gravosa no caso de concomitância **concreta** entre as duas punições.

A despeito do meu entendimento pessoal estampado acima, passei a adotar a posição do afastamento integral da multa isolada, no caso de imposição de multa de ofício.

Minha posição encontrou uma certa ressonância na Turma Ordinária, da qual participei, mas não reverberou na Câmara Superior.

A concomitância tem sido aplicada também pelo Poder Judiciário, como podemos aferir pelo REsp 1496354, de 17/03/2015.

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.

Todavia, igualmente, não se faz qualquer distinção de quantificação.

Assim, como há lançamento de ambas as multas no presente feito, dou provimento ao recurso nesse ponto, independentemente da quantificação concreta das sanções.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por não conhecer do recurso da Fazenda Nacional e por conhecer do recurso do contribuinte. No mérito do recurso conhecido, voto para manter a exigência sobre a glosa de despesas com royalties, para afastar a multa qualificada e para afastar as multas isoladas.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Fl. 21 do Acórdão n.º 9101-006.846 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 16561.720237/2016-61

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Esta Conselheira inicialmente divergiu do I. Relator com respeito às matérias 2 (“Multa qualificada - ágio, interno e empresa veículo”), e 3 (“Concomitância de multa isolada”), votando por negar provimento ao recurso especial da Contribuinte nestes pontos.

Na matéria 2 (“Multa qualificada - ágio, interno e empresa veículo”), a divergência jurisprudencial restou afirmada nos seguintes termos do exame de admissibilidade:

20. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a operação [ágio] ocorreu com etapas artificiais, apesar de formalmente legais quando vistas isoladamente, procurando esconder o objetivo de obter a redução dos tributos devidos, mesmo sabendo-se que essa redução era ilegal, o que é um típico caso de fraude, sendo válida a multa qualificada, os acórdãos paradigmas apontados* (Acórdãos n.ºs **9101-003.365, de 2018**) decidiram, de modo diametralmente oposto, que, *no negócio jurídico indireto [ágio], quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64 (primeiro acórdão paradigma)* e que *a acusação de artificialismo de uma operação [ágio] 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.º 4502/64 não autoriza a qualificação da multa de ofício, independentemente do posicionamento que se tenha quanto à dedutibilidade do ágio na questão (segundo acórdão paradigma).*

O I. Relator concordou com o conhecimento do recurso especial apenas com base no paradigma n.º 9101-003.365, vez que no paradigma n.º 1401-001.647 não havia acusação de ágio interno.

Em circunstâncias até menos gravosas que o presente, ao qual se agrega a constituição interna do ágio, este Colegiado já decidiu, por voto de qualidade, vencidos os conselheiros vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, José Eduardo Dornelas Souza e Gerson Macedo Guerra, dar provimento a recurso especial da PGFN para restabelecer a qualificação da penalidade. Tal se deu, por exemplo, por meio do Acórdão n.º 9101-002.802, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. PLANEJAMENTO FISCAL.

Para dedução fiscal da amortização de ágio 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 do ágio quando a incorporadora não pagou pela aquisição do investimento.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Quando o planejamento tributário evidencia uma intenção dolosa de alterar as características do fato gerador, com intuito de fazer parecer que se tratava de uma outra operação com repercussões tributárias diversas, tem-se a figura da fraude a ensejar a multa qualificada.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa isolada, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CUMULATIVIDADE COM A MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, quando adotou a redação em que afirma "serão aplicadas as seguintes multas", deixa clara a necessidade de aplicação da multa de ofício isolada, em razão do recolhimento a menor de estimativa mensal, cumulativamente com a multa de ofício proporcional, em razão do pagamento a menor do tributo anual. O princípio da consunção não é aplicável nas infrações referidas.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada no lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamento da CSLL.

Esta Conselheira, assim, tem adotado as razões de decidir lá expostas pela ex-Conselheira Adriana Gomes Rêgo para afirmar o cabimento da multa qualificada:

A fiscalização entendeu que o contribuinte agiu com dolo ao amortizar ágio de terceiros, transferido por meio da interposição de empresa veículo na compra da PRODESMAQ S/A, o que deu ensejo à qualificação da multa de ofício imposta sobre o valor dos tributos que deixou de ser recolhido.

A decisão recorrida afastou o dolo por entender que, se o ágio foi pago e a transação ocorreu entre partes independentes, a interpretação equivocada da lei não é suficiente para manutenção da qualificadora.

A Fazenda Nacional recorreu contra essa decisão, por entender que a desnecessária interposição de uma empresa veículo na compra da PRODESMAQ S/A, chegando-se ao mesmo resultado de uma compra direta, diferenciando-se apenas pela transferência do ágio, demonstra um artificialismo que caracteriza o dolo do contribuinte.

O contribuinte, em contrarrazões, afirma que o recurso da Fazenda Nacional não deve ser provido em razão de a fiscalização não ter demonstrado a ocorrência de simulação, fraude ou conluio, conforme exigido pela legislação. Ademais, a jurisprudência do CARF é majoritária no sentido de não ser aplicável a qualificação da multa de ofício quando da dedução da amortização de ágio em casos semelhante ao presente.

E, no que diz respeito à acusação fiscal de empresa veículo, quando fala do propósito negocial, aduz o contribuinte que a CCL PAR era necessária para a centralização das atividades do Brasil.

Pois bem, entendo que a qualificação da multa de ofício é devida no presente processo pois, em que pesem todos os fatos terem sido registrados e contabilizados, sob o aspecto tributário, não se tem dúvida de que todo o planejamento visou alterar as características do fato gerador da obrigação tributária, de modo a reduzir o montante do imposto devido, nos termos do art. 72 da Lei n.º 4.502, de 1964. Para tanto, conforme demonstrado nos autos, a aquisição da PRODESMAQ S/A pela CCL INC (negócio real) foi dissimulada pela interposição de uma empresa meramente escritural, como se fosse a verdadeira compradora (negócio fictício), a qual somente serviu para viabilizar o mecanismo de transferência do ágio para a PRODESMAQ S/A, tanto que desapareceu em poucos dias.

A artificialidade desse mecanismo é evidência suficiente, no meu entender, de uma simulação, conforme apontado pela fiscalização, pois qual a razão de ser de uma empresa como a CCL PAR, sem qualquer atividade econômica, sem qualquer custo, sem qualquer dispêndio, a não ser carrear um ágio para ser deduzido no Brasil?

Entendo que o argumento de que a CCL PAR não pode ser considerada como empresa veículo, porque possuía um propósito negocial, que era a introdução da CCL INC no mercado nacional, viabilizando a aquisição da PRODESMAQ S/A, não justifica o planejamento adotado porque o investimento dessa empresa estrangeira, no Brasil, poderia ter sido feito de forma direta, ou seja, pela aquisição direta da PRODESMAQ S/A, assim como ocorreu com a aquisição da CCL PAR. Ou seja, a PRODESMAQ S/A poderia, sim, ser essa centralizadora das atividades no Brasil.

Assim, o único propósito da interposição da CCL PAR na aquisição da PRODESMAQ INC foi possibilitar que o ágio, o qual foi suportado pela empresa estrangeira, fosse transferido para a empresa adquirida.

No presente caso, portanto, seria o caso de reafirmar a concordância, já expressa por esta Conselheira ao integrar o Colegiado *a quo*, com o voto condutor do Conselheiro Marco Rogério Borges, nos seguintes termos:

A multa qualificada de 150% tem fundamento legal no art. 44, § 1º, da Lei n.º 9.430/1996 (redação dada pela Lei 11.488/2007).

Dispõe o dispositivo que a multa é devida nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Por seu turno, os arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964, assim rezam:

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 artigos 71 e 72.

Há, no termo de verificação fiscal, que houve fraude pela simulação de registros fiscais e societários, visando induzir a Fiscalização a acatar a amortização do ágio praticada, produzindo os efeitos referidos no artigo 72 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, ou seja, a ocorrência de fraude.

Como relatado no termo de verificação fiscal:

No caso em tela, verificamos que estamos diante de um caso de planejamento tributário abusivo em que o contribuinte agiu dolosamente, mediante a geração artificial de ágio, resultante de transações sem essência econômica, visando única e exclusivamente a redução da carga tributária, e retardando assim a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Conforme muito bem explanado pelo Conselheiro do CARF, em seu exímio Acórdão:

... não houve pagamento nem outra espécie de desembolso, ocorreu tão somente integralização de capital subscrito entre empresas submetidas a um mesmo comando societário. O que de fato ocorreu, ao final, foi a reavaliação das empresas a valor de mercado e a tentativa de dedução do correspondente custo de reavaliação. Ágio interno, na acepção da expressão.

A arquitetura do esquema que se desenhou, apesar de aparente legalidade com a formalização e com o registro de atos em órgãos apropriados deve ser vista como causa planejada para turvar a visão do Fisco, impedindo-o de ter conhecimento da redução indevida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

As operações realizadas não podem legitimar consequências tributárias, visto que são procedimentos legais apenas no seu aspecto formal, mas ilícitas na medida em que objetivaram unicamente reduzir a carga tributária a que estava sujeito o contribuinte fiscalizado. Não há como aceitar que a amortização de ágio interno, resultante de transações sem essência econômica, possa reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Resta claro que o único objetivo pretendido foi a obtenção de benefício fiscal. Não há dúvida de que o contribuinte agiu intencionalmente, justificando a qualificação da multa no lançamento de ofício.

A questão da qualificação nestas casos vai encontrar jurisprudência ampla em ambos os sentidos.

Acompanho os que entendem que tal situação envolve adulteração do registro dos fatos para lograr puro proveito tributário. Aqui não basta arguir que foi tudo registrado e/ou lícito. O conjunto dos eventos ocorridos estarem registrados é a pretensão de dar aparência de legitimidade aos mesmos. E sua licitude está no isolamento de cada evento no conjunto, há uma nítida burla à legislação aplicável.

Cabe destacar que a multa de ofício simples (75%) tem o seu contexto de aplicação nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996 (com alteração dada pela Lei nº 11.488/2007). Note-se que não há condições de enquadramento direto em nenhuma destas hipóteses, para os atos da recorrente que objetivaram criar, artificialmente, despesas com ágio para diminuir a apuração do seu lucro real.

Não haveria, aqui, em se falar em falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e no de declaração inexata.

Há uma conduta da recorrente, nitidamente dolosa, que objetivou o impedimento da real ocorrência do fato gerador, modificando-o.

O elemento dolo, um tanto subjetivo, não há de ser extraído da mente do seu autor, mas sim das circunstâncias que envolvem os fatos a serem analisados.

No caso concreto, pelo todo o quanto aqui exposto, resta claro que a recorrente conscientemente agiu para distorcer os fatos, com a precípua finalidade de modificar as características do fato gerador, o que levou à redução da base tributável lucro real apurado.

O fato de não ter ocorrido nenhuma ilegalidade nos seus atos, e estarem todos registrados não exclui a modificação pretendida. Os atos formais, individualmente, até podem ser juridicamente válidos, mas não há substrato material, pois não refletem a realidade ocorrida.

Os atos formais deveriam espelhar a realidade, o mundo real.

Inevitavelmente, haverá a intenção de dar ares de validade aos atos e contratos ocorridos, escriturando e documentando toda a operação adulterada. Acontece que todo o preparo documental da situação, não tendo amparo material, foi colocado para evitar a fiscalização e tentar demonstrar uma situação válida da modificação pretendida das circunstâncias do fato gerador.

Apenas com uma fiscalização, e um aprofundamento da análise documental é que se poderia ver os vícios contidos neste aporte documental. Ou seja, não há condições de se alegar a transparência e licitude dos seus atos, pois estão eivados de vício material, que procuraram demonstrar outra realidade às obrigações para com o erário, só identificáveis após certa investigação.

Ou seja, a operação ocorreu com etapas artificiais, apesar de formalmente legais quando vistas isoladamente, procurando esconder o objetivo de obter a redução dos tributos devidos, mesmo sabendo-se que essa redução era ilegal. Isso é um típico caso de fraude e entendo como válida a multa qualificada.

Entendo que o fato de não ter sido aplicado a multa qualificada na autuação fiscal do processo administrativo 16561.720099/2014-58, como alega a recorrente, em nada vincula a presente autuação, pois são eventos independentes de análise dos casos, respeitando a dinâmica jurisprudencial que se constrói ao longo do tempo.

Pelo acima exposto, NEGOU PROVIMENTO ao recurso voluntário quanto a este item.

Contudo, esta Conselheira não atentou, na reunião de julgamento de outubro/2023, que a legislação acerca da qual recai o dissídio jurisprudencial fora alterada pela Lei nº 14.689/2023, em razão da qual a Lei nº 9.430/96 passou a ter a seguinte redação:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

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

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado 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, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

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

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

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

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

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-B. (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

III – (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-D. (VETADO); (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)

I - a parcela do imposto a restituir informado pela contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)

II – (VETADO). (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)

Nestes termos, a majoração da multa de ofício 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 passou a ser de 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício.

Nos termos do art. 106, II, “c”, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, passe a lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Logo, a lei nova deve ser observada ainda que em sede de instância especial de solução de dissídios jurisprudenciais, porque tal fase processual se situa no contexto de “ato não definitivamente julgado”.

Esclareça-se que o acórdão recorrido expressa a seguinte decisão:

Acordam os membros do colegiado, **por unanimidade de votos**, i) não conhecer das matérias de cunho constitucional suscitadas (Súmula CARF nº 2); ii) dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a autuação fiscal da glosa do excesso de royalties deduzidos relativamente à CSLL; **iii) negar provimento ao recurso voluntário para manter a autuação fiscal, iii.i) em relação à glosa do excesso de royalties deduzidos relativamente ao IRPJ; iii.ii) em relação à dedutibilidade da amortização do ágio; iii.iii) no que tange à incidência dos juros sobre a multa de ofício (Súmula CARF nº 108); por voto de qualidade, iv) negar provimento ao recurso voluntário para, iv.i) manter os lançamentos de multas isoladas por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas, vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Junia Roberta Gouveia Sampaio que davam provimento; iv.ii) manter a qualificação da multa em 150%, vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Junia Roberta Gouveia Sampaio que afastavam a exasperação. (negrejou-se)**

Assim, as duas infrações principais foram mantidas por unanimidade de votos. Na medida em que o recurso especial da Contribuinte não teve seguimento em relação às glosas de amortização de ágio, não tem lugar, aqui, outras discussões acerca das repercussões de outras alterações da Lei n.º 14.689/2023.

Por tais razões, embora interpretando que legislação de regência impõe a majoração da penalidade por se estar frente a um dos *casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964*, o presente voto deve ser por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da Contribuinte e reduzir a penalidade aplicada ao percentual de 100%.

Com respeito à matéria 3, esta Conselheira divergiu do I. Relator que cancelou a parcela da exigência relativa a multas isoladas incidentes sobre a base de cálculo coincidente com base de cálculo da multa de ofício, e novamente reafirmou a posição expressa no acórdão recorrido, negando provimento ao recurso especial da Contribuinte.

Parte destas exigências decorre da infração de glosa de excesso de *royalties* deduzidos na apuração do IRPJ que, embora mantida por unanimidade no acórdão recorrido, pode ser validada neste julgamento por voto de qualidade. Se configurada esta hipótese, importa observar que, com a edição da Lei n.º 14.689/2003, o Decreto n.º 70.235/72 passou a assim dispor:

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001)

I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal; (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001)

II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

§ 1º O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais será constituído por seções e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

I – (revogado); (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

II – (revogado); (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

III – (revogado); (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

IV – (revogado). (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

§ 2º As seções serão especializadas por matéria e constituídas por câmaras. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

§ 3º A Câmara Superior de Recursos Fiscais será constituída por turmas, compostas pelos Presidentes e Vice-Presidentes das câmaras. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

§ 4º As câmaras poderão ser divididas em turmas. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

§ 5º O Ministro de Estado da Fazenda poderá criar, nas seções, turmas especiais, de caráter temporário, com competência para julgamento de processos que envolvam valores reduzidos, que poderão funcionar nas cidades onde estão localizadas as Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 6º (VETADO) (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 7º As turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais serão constituídas pelo Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pelo Vice-Presidente, pelos Presidentes e pelos Vice-Presidentes das câmaras, respeitada a paridade. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 8º A presidência das turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais será exercida pelo Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e a vice-presidência, por conselheiro representante dos contribuintes. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, **que, em caso de empate, terão o voto de qualidade**, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 9º-A. Ficam excluídas as multas e cancelada a representação fiscal para os fins penais de que trata o art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 10. Os conselheiros serão designados pelo Ministro de Estado da Fazenda para mandato, limitando-se as reconduções, na forma e no prazo estabelecidos no regimento interno. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 11. O Ministro de Estado da Fazenda, observado o devido processo legal, decidirá sobre a perda do mandato dos conselheiros que incorrerem em falta grave, definida no regimento interno. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 12. Nos julgamentos realizados pelos órgãos colegiados referidos nos incisos I e II do caput deste artigo, é assegurada ao procurador do sujeito passivo a realização de sustentação oral, na forma do regulamento. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 13. Os órgãos julgadores referidos nos incisos I e II do caput deste artigo observarão as súmulas de jurisprudência publicadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Art. 25-A. Na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido definitivamente a favor da Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º do art. 25 deste Decreto, e desde que haja a efetiva manifestação do contribuinte para pagamento no prazo de 90 (noventa) dias, serão excluídos, até a data do acordo para pagamento, os juros de mora de que trata o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º O pagamento referido no caput deste artigo poderá ser realizado em até 12 (doze) parcelas, mensais e sucessivas, corrigidas nos termos do art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e abrangerá o montante principal do crédito tributário. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 2º No caso de não pagamento nos termos do caput ou de inadimplemento de qualquer das parcelas previstas no § 1º deste artigo, serão retomados os juros de mora de que

trata o art. 13 da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995. (Incluído pela Lei n.º 14.689, de 2023)

§ 3º Para efeito do disposto no § 1º deste artigo, admite-se a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de titularidade do sujeito passivo, de pessoa jurídica controladora ou controlada, de forma direta ou indireta, ou de sociedades que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma pessoa jurídica, apurados e declarados à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, independentemente do ramo de atividade. (Incluído pela Lei n.º 14.689, de 2023)

§ 4º O valor dos créditos a que se refere o § 3º deste artigo será determinado, na forma da regulamentação: (Incluído pela Lei n.º 14.689, de 2023)

I – por meio da aplicação das alíquotas do imposto de renda previstas no art. 3º da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre o montante do prejuízo fiscal; e

II – por meio da aplicação das alíquotas da CSLL previstas no art. 3º da Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988, sobre o montante da base de cálculo negativa da contribuição.

§ 5º A utilização dos créditos a que se refere o § 3º deste artigo extingue os débitos sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei n.º 14.689, de 2023)

§ 6º A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para a análise dos créditos utilizados na forma do § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei n.º 14.689, de 2023)

§ 7º O disposto no caput deste artigo aplica-se exclusivamente à parcela controvertida, resolvida pelo voto de qualidade previsto no § 9º do art. 25 deste Decreto, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (Incluído pela Lei n.º 14.689, de 2023)

§ 8º Se não houver opção pelo pagamento na forma deste artigo, os créditos definitivamente constituídos serão encaminhados para inscrição em dívida ativa da União em até 90 (noventa) dias e: (Incluído pela Lei n.º 14.689, de 2023)

I – não incidirá o encargo de que trata o art. 1º do Decreto-Lei n.º 1.025, de 21 de outubro de 1969; e

II – será aplicado o disposto no § 9º-A do art. 25 deste Decreto.

§ 9º No curso do prazo previsto no caput deste artigo, os créditos tributários objeto de negociação não serão óbice à emissão de certidão de regularidade fiscal, nos termos do art. 206 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). (Incluído pela Lei n.º 14.689, de 2023)

§ 10. O pagamento referido no § 1º deste artigo compreende o uso de precatórios para amortização ou liquidação do remanescente, na forma do § 11 do art. 100 da Constituição Federal. (Incluído pela Lei n.º 14.689, de 2023) *(negrejou-se)*

A Lei n.º 14.689/2023 também estipulou, com respeito aos julgamentos por voto de qualidade, que:

Art. 1º Os resultados dos julgamentos no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), na hipótese de empate na votação, serão proclamados na forma do disposto no § 9º do art. 25 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, nos termos desta Lei.

[...]

Art. 3º Os créditos inscritos em dívida ativa da União em discussão judicial que tiverem sido resolvidos favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, poderão ser objeto de proposta de acordo de transação tributária específica, de iniciativa do sujeito passivo.

Parágrafo único. (VETADO).

Art. 4º Aos contribuintes com capacidade de pagamento, fica dispensada a apresentação de garantia para a discussão judicial dos créditos resolvidos favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

§ 1º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos contribuintes que, nos 12 (doze) meses que antecederam o ajuizamento da medida judicial que tenha por objeto o crédito, não tiveram certidão de regularidade fiscal válida por mais de 3 (três) meses, consecutivos ou não, expedida conjuntamente pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

§ 2º Para os fins do disposto no caput deste artigo, a capacidade de pagamento será aferida considerando-se o patrimônio líquido do sujeito passivo, desde que o contribuinte:

I – apresente relatório de auditoria independente sobre as demonstrações financeiras, caso seja pessoa jurídica;

II – apresente relação de bens livres e desimpedidos para futura garantia do crédito tributário, em caso de decisão desfavorável em primeira instância;

III – comunique à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a alienação ou a oneração dos bens de que trata o inciso II deste parágrafo e apresente outros bens livres e desimpedidos para fins de substituição daqueles, sob pena de propositura de medida cautelar fiscal; e

IV – não possua outros créditos para com a Fazenda Pública, presentes e futuros, em situação de exigibilidade.

§ 3º Nos casos em que seja exigível a apresentação de garantia para a discussão judicial de créditos resolvidos favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, não será admitida a execução da garantia até o trânsito em julgado da medida judicial, ressalvados os casos de alienação antecipada previstos na legislação.

§ 4º O disposto neste artigo não impede a celebração de negócio jurídico ou qualquer outra solução consensual com a Fazenda Pública credora que verse sobre a aceitação, a avaliação, o modo de constrição e a substituição de garantias.

§ 5º Caberá ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional disciplinar a aplicação do disposto neste artigo.

[...]

Art. 15. O disposto no § 9º-A do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, aplica-se inclusive aos casos já julgados pelo Carf e ainda pendentes de apreciação do mérito pelo Tribunal Regional Federal competente na data da publicação desta Lei.

Art. 16. Nos processos administrativos decididos favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, durante o prazo de vigência da Medida Provisória nº 1.160, de 12 de janeiro de

2023, com fundamento em seus arts. 1º e 5º, aplicar-se-á o disposto no § 9º-A do art. 25 e no art. 25-A do referido Decreto e nos arts. 3º e 4º desta Lei.

Art. 17. Revogam-se:

I – (VETADO);

II – o art. 19-E da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; e

[...] (*negrejou-se*)

Nestes termos, a Lei nº 14.689/2023 previu em três momentos a extinção de penalidades:

- *Na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235/72, conforme expresso no § 9º-A incluído no mesmo art. 25, devendo a exclusão da penalidade ser promovida no encaminhamento dos créditos definitivamente constituídos para inscrição em Dívida Ativa da União, na forma do art. 25-A, §8º, inciso II incluído no Decreto nº 70.235/72 pela Lei nº 14.689/2023;*
- *Na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235/72, relativamente a casos já julgados pelo Carf e ainda pendentes de apreciação do mérito pelo Tribunal Regional Federal competente na data da publicação da Lei nº 14.689/2023, conforme seu art. 15; e*
- *Na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235/72, relativamente aos processos administrativos decididos favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade no prazo de vigência da Medida Provisória nº 1.160, de 12 de janeiro de 2023, com fundamento em seus arts. 1º e 5º.*

Nos termos expressos nos dispositivos legais ao norte, vê-se que a extinção da penalidade por determinação legal tem por pressuposto a subsistência de sua exigência no julgamento decidido por voto de qualidade. Daí, também, a determinação de aplicação do disposto no § 9º-A do art. 25 do Decreto nº 70.235/72, presente no §8º do art. 25-A incluído no mesmo Decreto, por ocasião do encaminhamento do crédito tributário definitivamente constituído para inscrição em Dívida Ativa da União.

No presente caso, o julgamento do recurso especial da Contribuinte até este ponto ensejaria a manutenção de parte do principal lançado e seus consectários por voto de qualidade. Esta manutenção não pode ser afirmada definitiva, vez que o acórdão que será formalizado estará sujeito a embargos de declaração com possibilidade de infringência.

De outro lado, se não houvesse oposição de embargos de declaração, a autoridade encarregada da cobrança do crédito tributário lançado deveria excluir não só a multa de ofício aplicada sobre os débitos de IRPJ decorrentes da glosa de *royalties* mantida neste julgamento,

como também as multas isoladas se, não havendo pagamento, aqueles débitos fossem encaminhados para inscrição em Dívida Ativa da União, na forma do art. 25-A, §8º, inciso II incluído no Decreto n.º 70.235/72 pela Lei n.º 14.689/2023.

E isto em razão da compreensão de que a exclusão das multas isoladas, no presente caso, poderia ser cogitada em face das determinações legais referidas.

Na recente apreciação de arguição acerca deste tema, deduzida no processo administrativo n.º 16327.720866/2019-94, esta Conselheira concluiu neste sentido, em declaração de voto apresentada no Acórdão n.º 9101-006.786, mas não em razão dos argumentos assim deduzidos pelo sujeito passivo naqueles autos:

Por fim, cumpre esclarecer que muito embora o caso concreto trate de multas isoladas impostas em decorrência da glosa de despesas de amortização de ágio que também resultaram na exigência de IPRJ e de CSL no mesmo lançamento, **a regra do § 9º-A do artigo 25 do Decreto n.º 70.235/72, por não fazer nenhuma distinção, aplica-se a quaisquer multas, incluindo-se as multas isoladas, como evidenciado inclusive pelo processo legislativo pertinente ao Projeto de Lei n.º 2.384/23, que resultou na Lei n.º 14.689/23.**

Com efeito, tendo o Poder Executivo enviado à Câmara dos Deputados o Projeto de Lei n.º 2.384/23 no qual restabelecia o voto de qualidade como critério de desempate nos julgamentos do CARF, foi nele introduzida por meio de Substitutivo de Plenário a regra do § 9º-A do artigo 25 do Decreto n.º 70.235/72, cuja **Redação Final enviada ao Senado Federal foi a seguinte:**

*“§ 9º-A. Ficam **excluídas AS MULTAS** e cancelada a representação fiscal para os fins penais de que trata o art. 83 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal **resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade** previsto no § 9º deste artigo.”*

Tal texto, exatamente igual ao que foi sancionado pelo Presidente da República na Lei n.º 14.689/23, aplicava-se sem nenhuma distinção a quaisquer multas, e a todas elas.

Já no Senado Federal o Senador Otto Alencar, relator do Projeto na Comissão de Assuntos Econômicos, propôs em seu Parecer uma Emenda de Redação com o objetivo de restringir a regra às multas incidentes sobre o valor do principal, pela qual a regra do § 9º-A do artigo 25 do Decreto n.º 70.235/72 passaria a ter a seguinte redação, “verbis”:

*“§ 9º-A Ficam excluídas as multas **incidentes sobre o valor do principal** e cancelada a representação fiscal para fins penais de que trata o art. 83 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º deste artigo.” (destaques nossos)*

A justificativa para tal Emenda de Redação que constou do Parecer da Comissão de Assuntos Econômicos era a seguinte, “verbis”:

*“Nesse ponto, propomos duas emendas de redação para que fique clara a adoção do voto de qualidade, na forma disciplinada pela lei em que se converter o projeto, bem como **a exclusão apenas das multas que sejam acessórias do débito tributário principal.** Eventuais penalidades que sejam objeto exclusivo da autuação, caso de penalidades por infração da legislação aduaneira, **não são afastadas pelo voto de qualidade**, pois configuram o montante principal da dívida.”*

Nesse contexto, **tendo sido a abrangência da regra do § 9º-A do artigo 25 do Decreto nº 70.235/72 expressamente discutida pelo legislador, e tendo sido por ele rejeitada a proposta que a restringia às multas incidentes sobre um valor de principal resta inequívoca a aplicabilidade da regra também às multas isoladas como a aplicada no caso concreto**, que, de qualquer forma, não foi “*objeto exclusivo da autuação*” e decorreu de glosa de despesa que gerou um “*débito tributário principal*” de IRPJ e CSL, cuja exoneração total inicialmente determinada pelo CARF, como visto acima, chegou a prejudicar a análise do recurso voluntário quanto à incidência das multas isoladas. (*destaques*)

Não é possível afirmar, a partir desta evolução do texto legislativo no Senado Federal, que a exclusão alcança toda e qualquer penalidade, ainda que não acessória do débito tributário principal. A rejeição da emenda pode significar, também, que a alteração era desnecessária porque o texto legal já permitia esta interpretação, mormente tendo em conta que o novo regramento se prestou a revogar o art. 19-E da Lei nº 10.522/2002 que, introduzido pela Lei nº 13.988/2020, passou a ensejar a solução favorável aos contribuintes na hipótese de *empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário*. Assim, o cenário normativo evoluiu da extinção integral do crédito tributário para a exclusão, apenas, das multas, em caso de empate no julgamento, do que decorre a conclusão de que estas penalidades são aquelas acessórias ao crédito tributário principal.

Neste sentido também se vê na tramitação do Projeto de Lei nº 2.384/2023, junto à Câmara dos Deputados, que as referências à exclusão da penalidade, ausentes no projeto original, surgem por emendas que são admitidas no Parecer de Plenário do Relator do Projeto como referentes a *parcelas acessórias do montante principal do crédito tributário nos casos de empate no julgamento administrativo*:

Originariamente, prevalecia o § 9º do referido artigo, segundo o qual, em caso de empate nas deliberações de órgão do Conselho, o voto de qualidade caberia ao respectivo presidente, função que deve ser ocupada por representante da Fazenda Nacional.

Contudo, atualmente o art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, introduzido pela Lei nº 13.988/2020, define que, em caso de empate no julgamento de processo administrativo de determinação do crédito tributário, o litígio deve ser resolvido em favor do contribuinte.

Nesse contexto, os arts. 1º e 5º do PL nº 2.384/2023 revogam o referido art. 19-E e restabelecem a eficácia do voto de qualidade da Fazenda Pública.

[...]

Relativamente aos arts. 1º e 5º, segundo a justificação do Projeto, a regra de desempate em favor do contribuinte estabelecida pela Lei nº 13.988/2020 teria provocado a reversão do entendimento do tribunal em grandes temas tributários.

Na medida em que a decisão administrativa em favor do contribuinte extingue o crédito tributário, a Fazenda Nacional teria ficado impedida de levar tais temas relevantes à apreciação do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal.

[...]

As Emendas nº 13 e 21 **reduzem as multas aplicáveis aos créditos decididos favoravelmente à União no âmbito do CARF por voto de qualidade.**

[...]

A Emenda n.º 23 estabelece que, relativamente ao crédito tributário mantido em julgamento decidido em favor da Fazenda Pública pelo voto de qualidade (i) ficarão afastadas as multas, os juros e o encargo legal e desobrigados os devedores solidários e (ii) será dispensada a apresentação de garantia para a sua discussão, sendo que os embargos à execução fiscal respectiva não dependerão de garantia do juízo e terão efeito suspensivo. O crédito mantido (iii) não impedirá a emissão de certidão de regularidade fiscal e (iv) poderá ser cancelado por decisão da PGFN, mediante controle de legalidade. Ademais, (v) o contribuinte poderá optar por transação sob condições especiais.

[...]

A Emenda n.º 38 estabelece que, nos julgamentos decididos em favor da União pelo voto de qualidade, ficam afastadas as multas, de mora e de ofício, e canceladas as representações fiscais para fins penais, inclusive para os casos já julgados pelo CARF e ainda pendentes de apreciação do mérito no Tribunal Regional Federal competente.

[...]

II - VOTO DO RELATOR

[...]

Quanto ao mérito, somos favoráveis ao projeto sob análise, pois a regra introduzida pela Lei n.º 13.988/2020, que favorece o contribuinte em caso de empate no CARF, se mostrou demasiadamente desvantajosa para a Receita Federal do Brasil, especialmente em decorrência da composição paritária do Conselho.

Nesse contexto, em que pese a relevância da presença de representantes dos contribuintes no CARF, nos parece que, em caso de impasse no julgamento, a própria administração tributária deve ter um maior protagonismo na fixação do entendimento administrativo relativo à interpretação da legislação tributária e à capitulação do fato imponible.

Registre-se, nesse sentido, que, caso não concorde com a exação, o contribuinte tem a possibilidade de acionar o Poder Judiciário, faculdade que não é conferida à administração, salvo em casos muito particulares.

A nosso ver, contudo, o atual modelo de aplicação do voto de qualidade pela Fazenda Pública não se alinha adequadamente ao disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional, segundo o qual a lei tributária que define infrações ou comina penalidades deve ser interpretada de forma mais favorável ao acusado, o que **recomenda a previsão de concessão de desonerações relativas às parcelas acessórias do montante principal do crédito tributário nos casos de empate no julgamento administrativo.**

[...]

Assim, após amplo debate com o Governo e com os demais Parlamentares e o recebimento de contribuições dos diversos setores interessados, propomos o substitutivo anexo, no qual, acolhendo as sugestões constantes das Emendas n.ºs 4, 13, 21, 23, 29, 30, 34, 36, 37 e 38, introduzimos importantes modificações no PL n.º 2.384/2023, dentre as quais destacamos:

[...]

(ii) o acolhimento parcial do acordo entre o Governo e a OAB, em relação à concessão de **tratamento diferenciado dos créditos tributários mantidos pelo CARF por voto de qualidade, especialmente no que diz respeito às multas, aos juros**, às condições especiais de pagamento e às garantias exigidas para a discussão do valor controvertido;

[...] (*destacou-se*)

Contudo, mesmo sob a ótica de que a multa isolada pune infração distinta daquela que enseja a falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, ter-se-ia no presente caso a decisão, por voto de qualidade, de que a base de cálculo das estimativas deveria ser ajustada com a glosa dos *royalties*. Ou seja, não há uma decisão que afaste o principal devido apenas porque ele não foi lançado nas apurações mensais, mas há decisão, por voto de qualidade, que valida a recomposição das bases mensais, a partir da qual são evidenciadas as parcelas mensais não recolhidas, base de cálculo de parte da multa isolada lançada. Assim, na medida em que a multa isolada decorreu de glosa de *royalties* que também gerou exigência principal de IRPJ, sua exclusão seria de rigor quando mantido aquele tributo por voto de qualidade.

De toda a sorte, por não vislumbrar a possibilidade de votar a exigência condicionada à futura inexistência de embargos de declaração com efeitos infringentes, esta Conselheira mantém o posicionamento afirmado no Colegiado *a quo*, e vota por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte também na matéria 3 (“Concomitância de multa isolada”).

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa