



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720242/2016-73
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.865 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 7 de março de 2024
Recorrente BIOSEV S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013, 2014

MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

O não reconhecimento pelo Fisco do ágio gerado em operações realizadas dentro do mesmo grupo econômico, com a consequente glosa de sua amortização, não enseja, por si só, a aplicação da multa qualificada, quando os atos praticados revelam interpretação equivocada por parte do contribuinte quanto à legislação de regência.

MULTA ISOLADA CONCOMITANTE COM MULTA DE OFÍCIO - PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO OU ABSORÇÃO

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação às matérias “Tema nº 5: agravamento [qualificação] da multa por configuração de simulação” e “Tema nº 6: aplicação de multa isolada concomitante a multa de ofício”. No mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, vencidos: i) a conselheira Edeli Pereira Bessa que negou provimento quanto à “multa qualificada” e ii) os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por negar provimento quanto à exigência de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas.

(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), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jeferson Teodorovicz (substituto) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício). Ausentes 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

A recorrente, inconformada com a decisão proferida, por meio do Acórdão n.º 1402-003.605, interpôs, tempestivamente, recurso especial de divergência com julgados de outros colegiados, em relação a diversas matérias, das quais se deu seguimento às seguintes:

Tema n.º 4: impossibilidade jurídica de amortização do ágio por utilização de “empresa veículo”, fato que implicaria na ausência da “confusão patrimonial” entre o suposto “real adquirente” e o investimento adquirido; pelo despacho de fls. 10.785-10.824, em face dos Acórdãos Paradigmas n.º 1302-003.434 e n.º 1302-003.337

Tema n.º 5: agravamento da multa por configuração de simulação; pelo despacho em agravo de fls. 10.984-11.005, em face dos Acórdãos Paradigmas n.º 1301-003.426 e n.º 1302-003.912;

Tema n.º 6: aplicação de multa isolada concomitante a multa de ofício; pelo despacho de fls. 10.785-10.824, em face dos Acórdãos Paradigmas n.º 1102-001.084 e n.º 1401-003.185;

Tema n.º 7: aplicação de multa regulamentar; pelo despacho de fls. 10.785-10.824, em face do Acórdão Paradigma n.º 3402-002.358;

A ementa do acórdão recorrido apresenta a seguinte redação:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013, 2014

ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE.

A Constituição Federal reserva à lei complementar a definição de normas gerais em matéria de legislação tributária e, nesta seara, o Código Tributário Nacional estipula as regras para homologação da atividade de apuração de tributos pelo sujeito passivo, bem como define as normas complementares no âmbito tributário e os critérios de aplicação, interpretação e integração da legislação tributária. NULIDADE DO LANÇAMENTO POR ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO EM SEDE DE DILIGÊNCIA. Inexiste alteração de critério jurídico se as constatações expressas por ocasião do encerramento da diligência determinada pela autoridade julgadora de 1ª instância apenas confirmam a motivação originalmente adotada para formalização do lançamento. NULIDADE POR NEGLIGÊNCIA NO CUMPRIMENTO DE DILIGÊNCIA. Descabe a arguição de nulidade se a expedição de Requisição de Movimentação Financeira determinada pela autoridade julgadora de 1ª instância não se revela possível depois do encerramento do procedimento fiscal, especialmente se a resistência da contribuinte no curso do

procedimento fiscal retardou o conhecimento do Fisco acerca das operações financeiras investigadas e permitiu que apenas parte das requisições fosse antes expedida.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. AUSÊNCIA DE PROVA DO "REAL ADQUIRENTE" DOS INVESTIMENTOS. INSUFICIÊNCIA PROBATÓRIA DA TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO.

Se, apesar do empenho da autoridade fiscal em identificar o fluxo financeiro das operações, a resistência da fiscalizada em fornecer as informações impediu investigações mais aprofundadas para identificação da real adquirente dos investimentos, de modo a apurar se o custo do investimento permaneceu registrado em seu patrimônio, descabe a glosa das amortizações do ágio pago. LAUDO EXTEMPORÂNEO. Subsiste a glosa, apenas, na parte correspondente a investimento cujo fundamento do ágio não resta demonstrado, dada a apresentação de laudo extemporâneo e que justifica a maisvalia em valor de mercado dos bens do ativo da adquirida, até porque, ainda que o laudo fosse contemporâneo à aquisição, a mera fundamentação em valor de mercado de ativos não validaria a dedutibilidade parcial com base em taxas de depreciação aplicáveis aos ativos, vez que a dedução de depreciação é dependente, também, do tempo remanescente de vida útil dos bens e da sua efetiva utilização na atividade operacional, além da necessária verificação acerca de eventual alienação ou baixa no período considerado. MULTA QUALIFICADA. Deve ser afastada a qualificação da penalidade quando não resta suficientemente provado que os dispositivos legais que autorizam a amortização do ágio foram aplicados para obter vantagens tributárias a partir da criação de novas hipóteses de casos artificiais, elaboradas em outro contexto. DECADÊNCIA. Afastada a qualificação da penalidade, cumpre verificar a regra decadencial aplicável. MATÉRIA DECIDIDA NO RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA. OBRIGATORIEDADE. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543C do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. APLICAÇÃO DO ART. 150 DO CTN. NECESSIDADE DE CONDUTA A SER HOMOLOGADA. O fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomarse o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial. CONDUTA A SER HOMOLOGADA. Imposto de renda e CSLL retidos na fonte e deduzidos na apuração anual caracterizam pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN.

TRANSFERÊNCIA DE CAPITAL PARA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO POR EMPRESA VEÍCULO, SEGUIDA DE SUA INCORPORAÇÃO PELA INVESTIDA. SUBSISTÊNCIA DO INVESTIMENTO NO PATRIMÔNIO DA INVESTIDORA ORIGINAL. Para dedução fiscal da amortização de ágio fundamentado em rentabilidade futura é necessário que a incorporação se verifique entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio. Não é possível a amortização se o investimento subsiste no patrimônio da investidora original. LAUDO EXTEMPORÂNEO. Não se admite como demonstração de fundamento do ágio pago laudo elaborado mais de um ano depois da aquisição do investimento, bem como rejeitase laudo trazido em impugnação que atribui à investida valor de mercado, considerando a rentabilidade futura, inferior ao seu valor patrimonial. MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE Caracteriza o evidente intuito de fraudar o Fisco as operações de reestruturação societárias criadas com o objetivo único de possibilitar a amortização de ágio mediante a utilização de empresas-veículo, sem propósito negocial que não seja o de obter benefício tributário. INTERPRETAÇÃO DE PENALIDADE FAVORAVELMENTE AO CONTRIBUINTE. APLICAÇÃO DO ART. 112 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE. Estando os fatos que determinaram a aplicação da multa qualificada devidamente identificados e não restando dúvida sobre o enquadramento da situação de fato ao tipo previsto na lei é inaplicável o art. 112 do CTN. PENALIDADES. ART. 76 DA LEI Nº 4.502/64. NÃO APLICAÇÃO. Embora o

artigo 76, II, “a” da Lei n.º 4.502/64 exclua a penalidade pela observância de decisão irrecurável de última instância administrativa, o artigo 100 do CTN (Lei n.º 5.172/66), norma posterior, passou a excluir penalidades apenas no caso de observância de decisões administrativas a que a lei atribua eficácia normativa.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. O não--recolhimento de estimativas sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada, ainda que encerrado o ano-calendário. **CUMULAÇÃO COM MULTA DE OFÍCIO. COMPATIBILIDADE.** É compatível com a multa isolada a exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano-calendário, por caracterizarem penalidades distintas, desde que a exigência não se refira a infrações ocorridas na vigência da redação original do art. 44, §1o , inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996. **CANCELAMENTO PARCIAL DAS GLOSAS.** As multas isoladas devem ser recalculadas com o expurgo das glosas canceladas.

MULTA POR OMISSÃO EM ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL ECF. A lei que prevê a penalidade não indica qualquer conduta que possa dispensar o cumprimento da obrigação acessória determinada, exceto as condutas previstas nos incisos I e II do § 3º do art. 8ºA da nova redação do Decreto-lei n.º 1.598/77, que foram observadas pela autoridade fiscal. O lançamento foi devidamente demonstrado faticamente e fundamentado na legislação pertinente, sendo ato administrativo vinculado, portanto, obrigatório, sob pena de responsabilidade funcional. **PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INOBSERVÂNCIA. ANÁLISE VEDADA** A autoridade administrativa encontra-se vinculada ao estrito cumprimento da legislação tributária, não dispondo de competência para apreciar inconstitucionalidade e/ou invalidade de norma, considerando princípios constitucionais, quando o diploma está legitimamente inserido no ordenamento jurídico nacional.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. Inexistindo questionamentos específicos, o cancelamento parcial das glosas deve repercutir na base de cálculo da CSLL.

Foram apresentadas contrarrazões tempestivas pela Fazenda Nacional (fls. 11.014-11.093), por meio das quais contesta o conhecimento e o mérito do recurso.

Quanto ao conhecimento, a Procuradoria contesta dois pontos. O primeiro diz respeito ao conhecimento ao tema 4 em face do ágio aquisição da “Santaelisa Vale” (há outros dois ágios não alcançados pela contestação da Procuradoria). Assim, se aduz na peça de contrarrazões:

O recurso do sujeito passivo não merece sequer ser conhecido no que toca à dedutibilidade do “ágio Santaelisa”, eis que o contribuinte não logrou apresentar divergência jurisprudencial para contrapor todos os fundamentos da autuação fiscal, cada um suficiente, por si só, para a manutenção do lançamento. A leitura do voto condutor do julgado revela que foram duas as razões que levaram o Colegiado a concluir pela indedutibilidade do “ágio Santaelisa”: 1) ausência de confusão patrimonial entre investidora e investida – impossibilidade de dedução de ágio transferido para empresa veículo, e 2) diversas deficiências e inconsistências no laudo econômico-financeiro apresentado pelo interessado.

(...)

Pois bem. Intimado da decisão, o contribuinte interpôs recurso especial insurgindo-se contra as duas razões apontadas pelo Colegiado a quo para indeferir o pedido de dedutibilidade do “ágio Santaelisa”, a saber: 1) ausência de confusão patrimonial; e 2) deficiências e inconsistências no laudo econômico-financeiro. Todavia, foi negado seguimento ao recurso no que toca à questão da (in)servibilidade do laudo apresentado.

Em síntese, aduz que a indedutibilidade do “ágio Santaelisa” foi decidida com base em dois argumentos autônomos: (i) ausência de confusão patrimonial e (ii) inconsistência no laudo. Ambas as questões são objeto do recurso, mas apenas uma (confusão patrimonial) foi endereçada pelo despacho. Assim, o recurso não poderia ser conhecido em relação a essa infração.

O segundo tema, cujo conhecimento é questionado pela Procuradoria é o de nº 7, é relativo à multa regulamentar. Abaixo, transcrevo trechos da peça de contrarrazões:

Também não merece ser conhecido o recurso do contribuinte no que tange ao tópico da “aplicação da multa regulamentar”. Note-se que se trata de multa aplicada em face de apresentação incompleta da Escrituração Contábil Fiscal – ECF, fundamentada nos arts. 8º e 8º-A do Decreto-lei nº 1.598/77, com redação conferida pela Lei nº 12.973/2014, que assim dispõe:

[seguiu a transcrição do dispositivo]

Conforme se extrai facilmente da leitura dos dispositivos legais, as penalidades insertas nos arts. 8º e 8º-A do Decreto-lei nº 1.598/77 são multas específicas para apresentação de ECF incompleta. O paradigma apresentado pelo contribuinte, entretanto, não cuida de multa por apresentação de ECF com omissões. Trata-se de outra multa por descumprimento de obrigação acessória, a qual não encontra fundamento legal nos arts. 8º e 8º-A do Decreto-lei nº 1.598/77. São, portanto, multas regulamentares absolutamente diferentes. Ora, tratando-se de situações fático-jurídica diversas, não há como se conhecer do recurso especial do contribuinte no que diz respeito ao tópico da “apresentação de multa regulamentar”, eis que não há divergência de interpretação da mesma legislação tributária a ser uniformizada. O que há, como já se disse, são decisões diferentes para casos absolutamente diversos. Sendo assim, o recurso do contribuinte não reúne as condições mínimas para ser alçado ao exame da Câmara Superior de Recursos Fiscais,

Ou seja, a Procuradoria assevera, com relação ao tema 7 (multa regulamentar), o recorrido trata de um tipo de multa com base numa determinada legislação e o paradigma diz respeito a outro tipo de multa com respeito a legislação diferente.

No mérito, a Procuradoria, após detalhar as operações que ensejaram o ágio e suas amortizações, resume as razões para a glosa realizada pela fiscalização:

(...) (i) que o laudo de rentabilidade futura é intempestivo (elaborado após o evento da aquisição) e que não fundamenta o valor da companhia; (ii) houve utilização de empresa veículo (Ágatis), com finalidade única de adquirir o investimento com ágio, de modo passageiro, para transferi-lo à empresa operacional objeto do investimento; e (iii) não houve confusão patrimonial entre as reais adquirentes e a recorrente, sendo esta uma das consequências da utilização da Ágatis como empresa veículo para a aquisição do investimento.

A seguir aduz que as regras de dedutibilidade do ágio devem ser interpretadas restritivamente e que (i) não houve laudo contemporâneo às aquisições, (ii) utilizou-se empresa veículo e (iii) inexistiu confusão patrimonial entre o real investidor e a investida.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Relator.

A autuação diz respeito a três ágios na aquisição das seguintes empresas: (i) Tavares de Melo; (ii) Ampla; e (iii) Santaelisa VALE S/A.

A autuação decorrente do primeiro ágio (Tavares de Melo) foi afastada pela decisão recorrida; a do segundo ágio (Ampla) foi mantida, mas com o afastamento da multa qualificada; por fim, a do terceiro ágio (Santaelisa) foi mantida com a qualificadora.

Passamos a analisar as razões do acórdão recorrido em relação às autuações mantidas.

Ágio Santaelisa

Foram claramente duas as razões para a manutenção da autuação de glosa do ágio Santaelisa: (i) uso de empresa veículo/ausência de confusão patrimonial entre real investidor e investida; (ii) intempestividade do laudo de avaliação.

A primeira razão pode ser demonstrada pelo seguinte trecho do voto condutor do recorrido:

Não há dúvidas, neste contexto, que "Ágatis" foi interposta na operação de aquisição de "Santaelisa Vale" apenas para permitir a incorporação e a pretendida amortização fiscal do ágio pago. Imprópria a alegação da recorrente de que a Fiscalização deixou de examinar os atos praticados pelo Grupo Econômico e deturpou as reais circunstâncias fáticas e negociais envolvidas nos eventos descritos acima, na tentativa de construir um cenário fantasioso em que todas as operações foram realizadas unicamente com o objetivo de deduzir as despesas de ágio das bases de cálculo do IRPJ e da CSL. A autoridade fiscal analisou detalhadamente todos os passos da operação de aquisição em questão, e antecipadamente infirmou as justificativas que a interessada deduz em sua defesa para afastar as glosas promovidas.

Já a segunda razão está assim expressa:

Confirma-se, portanto, que o laudo apresentado à autoridade fiscal para provar o fundamento do ágio pago era extemporâneo e impreciso, e o dito documento anterior à operação (doc. 31 da Impugnação – fls. 6723 a 6773), tinha outra finalidade na sequência de procedimentos para efetivação da aquisição, além de não se prestar a fundamentar o ágio pago em rentabilidade futura, não se podendo dizer, sequer, que suas informações foram confirmadas por Laudo de Avaliação preparado pela KPMG (doc. 30 da Impugnação – fls. 6666 a 6773) em 14/04/2011, vez que este demonstrativo expressamente deixa de contemplar os resultados de investidas da sociedade adquirida.

Ágio Ampla

No ágio Ampla, o voto condutor, conjuntamente com a análise do ágio "Tavares de Melo", afastou a acusação relativa à ausência de confusão patrimonial em face do real adquirente, conforme trecho representativo abaixo transcrito:

(...) na operação em tela apenas se vislumbra que LDCB recebeu algum favorecimento financeiro de sua controladora para adquirir "Tavares de Melo" e "Ampla", inexistindo

qualquer evidência de aumento de capital que resultasse na replicação dos investimentos adquiridos em LDC. Por tais razões, não é possível afirmar que a confusão patrimonial decorrente da incorporação entre "Tavares de Melo", "Ampla" e LDCB desrespeita o requisito neste sentido estipulado nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.

Assim, a única razão para a manutenção da autuação relativamente a este ágio foi atinente ao laudo de avaliação, conforme trecho abaixo transcrito do voto condutor:

(...) a glosa da amortização do ágio pago na aquisição de "Ampla", mantida em razão da ausência de laudo que o fundamente em rentabilidade futura, resta parcialmente alcançada pela decadência.

Tecida essa síntese preliminar acerca das razões do recorrido, passamos à análise do conhecimento.

Conhecimento

Conforme destacado pela Procuradoria em Contrarrazões, não se deu seguimento à alegada divergência relativa ao laudo de avaliação. Essa razão, contudo, não foi determinante apenas para a manutenção da glosa de amortização do ágio "Santaelisa", mas também (e como única razão) para a manutenção da glosa relativamente ao ágio "Ampla".

Assim, a divergência atinente à "empresa veículo/falta de confusão patrimonial", mesmo se tivesse sua interpretação revertida por este Colegiado, seria inapta a cassar a decisão de piso, motivo pelo qual deixo de conhecer essa divergência (**tema 4**), independentemente da apreciação dos paradigmas.

Com relação ao **tema 5** (agravamento da multa por configuração de simulação), o despacho em agravo assim se posicionou:

Para bem decidir sobre a existência, ou não, da alegada divergência interpretativa, faz-se mister verificar como decidiu o acórdão recorrido sobre a qualificação da multa, a principiar por sua ementa:

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE Caracteriza o evidente intuito de fraudar o Fisco as operações de reestruturação societárias criadas com o objetivo único de possibilitar a amortização de ágio mediante a utilização de empresas-veículo, sem propósito comercial que não seja o de obter benefício tributário.

De seu voto condutor extrai-se (e-fls. 10224 e segs., grifos não constam do original):

Sob esta ótica, afastados os ditos verdadeiros propósitos negociais perde o objeto a discussão da recorrente acerca da possibilidade jurídica de utilização de holding pura em estruturas lícitas dotadas de propósito comercial. Irrelevante, também, se o conceito de empresa-veículo, além de não estar previsto em lei, trata-se de uma importação da teoria americana do business purpose que não se adere ao regime tributário nacional, na medida em que deixa de ter qualquer importância o rótulo atribuído à "Ágatis" se regularmente demonstrada a inexistência de qualquer substância que lhe possa ser atribuída, para além de sua utilidade para fins de aproveitamento fiscal do ágio. Não há dúvida que o contribuinte tem o direito de escolher, dentre as alternativas legais válidas e legítimas, aquela que apresenta o menor ônus tributário para alcançar o mesmo objetivo, todavia, a legislação civil e tributária nega efeitos a atos simulados, como bem expôs a autoridade fiscal, ao limitar a vantagem fiscal aos casos reais,

afastando-a nos casos em que a atuação do sujeito passivo acaba por mascarar a origem dessa exclusão com a aparência da legalidade e da normalidade, mediante a estruturação de um plano, de um artifício criado para reduzir a carga tributária, característico de simulação, concebida como a aparência de um negócio jurídico contrário à realidade, destinado a provocar uma ilusão a terceiros, seja por não existir negócio de fato, seja por existir um negócio diferente daquele que se aparenta.

Confirma-se, portanto, não ser possível à empresa invocar desconhecimento, prática de erro escusável, ou divergência de interpretação da legislação. Na presença de operações aparentes, porque sem substância econômica, por serem pura forma, sem materialidade, resta caracterizada a fraude prevista no art. 72 da Lei 4.502/64, motivação válida para aplicação da penalidade prevista no art. 44, §1º da Lei nº 9.430/96.

Tanto a ementa quanto o trecho do voto supratranscrito evidenciam que o acórdão recorrido decidiu manter a multa qualificada diante de seu entendimento de que a “Ágatis” era empresa-veículo, criada artificialmente com o único propósito de viabilizar a redução da carga tributária. Ainda no entender do Colegiado, isso configurava simulação e fraude, motivo suficiente para a qualificação da penalidade.

Já neste ponto, convém registrar uma discordância quanto à afirmação do despacho agravado, de que a decisão do acórdão recorrido de manter a qualificação da multa teria decorrido “também em razão da invalidade do laudo de avaliação e do ‘documento’ apresentado pela defesa que não se prestaram a comprovar o fundamento econômico do ágio”.

Com efeito, nada há no acórdão recorrido que demonstre que as questões atinentes ao laudo de avaliação e ao fundamento econômico do ágio tenham servido como fundamento para a qualificação da multa. É sob esse viés que se passará ao exame dos paradigmas e das correspondentes razões de agravo.

O primeiro paradigma, acórdão nº 1301-003.426 (e-fls. 10697/10714), recebeu a seguinte ementa (grifos não constam do original):

ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. MULTA QUALIFICADA. ARTIGO 72 DA LEI 4.502/64. DESCABIMENTO.

Para que se possa imputar a qualificação da multa, nos termos do artigo 44, I, §1º da Lei 9.430/1996, é imprescindível identificar a conduta praticada: se sonegação, fraude ou conluio - respectivamente, arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964.

O conceito de fraude fiscal do art. 72 da Lei 4.502/1964 exige que se demonstre condutas dolosas tendentes a afetar o fato gerador do tributo, ao passo que a dedução de despesas com ágio, ainda que considerada indevida, é uma conduta relativa à apuração da base de cálculo dos tributos sobre a renda.

A acusação de artificialismo de uma operação baseada na imputação de ilícitos atípicos, revelada pelo uso de empresa veículo para aproveitamento fiscal de ágio, sem a demonstração cabal de invalidades efetivas e do intuito de fraudar, sonegar ou atuar em conluio do sujeito passivo, não autoriza a qualificação da multa de ofício, independentemente do posicionamento que se tenha quanto à dedutibilidade do ágio na questão.

De seu voto condutor, extrai-se (e-fl. 10709, grifos não constam do original)

Desse modo, pela circunstância da dedução das despesas de ágio afetar a apuração da base de cálculo, entendo que ainda que acatando a premissa de

ilicitude dessa conduta do contribuinte, consolidada pelo julgamento da CSRF, se verifica que ela não atende à condição do art. 72 da Lei nº 4.502/64, devendo ser afastada a qualificadora.

[...]

Portanto, tampouco há qualquer prova da realização das condutas do art. 72 da Lei nº 4.502/64, razão pela qual deve ser afastada a qualificadora da multa.

A “premissa de ilicitude” da conduta do sujeito passivo, referida no voto condutor e acatada pelo Colegiado, já havia sido anteriormente explicitada no mesmo voto (e-fl. 10701/10702, grifos não constam do original):

A imputação de multa qualificada se deu com base no art. 44, I e §1º da Lei nº 9.430/96 c/c art. 72 da Lei nº 4.502/64 (fls. 901 e ss.), e se baseou nas seguintes afirmações da fiscalização:

a) O procedimento do fiscalizado se enquadra na hipótese de fraude, e que ela sabia perfeitamente da falta de propósito negocial das operações societárias em questão - ainda que não tenha confessado em momento algum que o intuito único seria evitar o pagamento de tributos devidos;

[...]

d) o contribuinte optou pela simulação, pela sequência de atos formais, sem conteúdo econômico ou propósito negocial, o que configura "abuso de forma, simulação e fraude", ficando patente a caracterização do intuito fraudulento.

As razões de agravo merecem acolhida, no que se refere a este paradigma.

Com efeito, o primeiro paradigma decidiu que o uso de empresa-veículo “sem conteúdo econômico ou propósito negocial” para permitir o aproveitamento de despesas com amortização de ágio não é causa suficiente para a qualificação da multa, com base em sua interpretação do art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

Em sentido diametralmente oposto, como se viu, o acórdão recorrido decidiu que o uso de empresa-veículo, em condições fáticas assemelhadas, é causa suficiente para caracterizar simulação e permitir a qualificação da multa prevista no mesmo art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

A “valoração jurídica às diferentes provas colhidas no curso da ação fiscal” que teria sido feita por este paradigma, no entender do despacho agravado, nada mais é do que o conjunto de provas que levaram ao entendimento de que houve, efetivamente, o uso de empresa veículo com o propósito de redução da carga tributária. Mas, conforme visto, essa constatação foi insuficiente, ainda segundo esse paradigma, para levar à qualificação da multa.

Não se pode confundir a matéria decidida de modo divergente, em face de contextos fáticos assemelhados, com o fundamento adotado por um e outro colegiados para decidir. É precisamente nesses fundamentos diferentes, conduzindo a conclusões diferentes, que reside a divergência interpretativa, que se tem agora por demonstrada.

O **segundo paradigma**, acórdão nº 1302-003.9121 , por sua vez, foi ementado conforme segue (grifos não constam do original):

MULTA QUALIFICADA. GLOSA NA AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ACUSAÇÃO DE FRAUDE, SIMULAÇÃO E CONLUÍO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

O não atendimento aos requisitos que, sob a ótica do Fisco, são requeridos para o aproveitamento de ágio gerado em operação na qual o contribuinte estrutura o negócio de maneira a propiciar sua amortização, utilizando-se de empresa-veículo, não é, por si só, suficiente para caracterizar o intuito doloso de sonegar ou reduzir os tributos devidos. Antes revela uma divergência na interpretação da legislação tributária entre Fisco e contribuinte, mormente quando comprovada a efetividade do ágio, surgido em operação entre partes não relacionadas.

De seu voto condutor, extrai-se (grifos não constam do original):

Pelo que se depreende, a acusação fiscal da qual decorre a autuação está centrada na indevida utilização da empresa Nova 4 como empresa-veículo para aquisição da Santa Cruz e que esta não seria, portanto, a real investidora, o que inviabilizaria o aproveitamento do ágio.

Não se discute a existência e quantificação do ágio e a que a negociação tenha ocorrido entre partes não relacionadas.

[...]

Entendo que assiste razão à recorrente.

Pelas próprias razões apontadas no acórdão da CSRF para restabelecer a exigência principal denota-se claramente um divergência de entendimento quanto ao real alcance das disposições dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 no que concerne ao atendimento dos requisitos para a amortização do ágio.

Em que pese o posicionamento definitivo da CSRF no sentido de que não foram atendidos os requisitos de confusão patrimonial entre investidora e investida no presente caso, é certo que a pretensão da recorrente no aproveitamento do ágio gerado na operação, estruturando o negócio de maneira a propiciar o seu aproveitamento fiscal, não me parece suficiente para caracterizar o intuito doloso de sonegar ou reduzir os tributos devidos, mas sim denota uma divergência na interpretação da legislação tributária.

Não se pode olvidar que a interpretação da legislação relativa à amortização do ágio é bastante controversa neste tribunal, como bem espelha a jurisprudência administrativa sobre o tema.

No caso concreto, é indiscutível a existência do ágio, tendo o contribuinte estruturado o negócio de forma que fosse possível o seu aproveitamento, na forma que interpretou a lei fiscal. Ainda que tal estruturação tenha sido considerada inapta para o aproveitamento fiscal do ágio por parte da CSRF, não vislumbro no presente caso a existência de fraude, simulação e conluio apontados pela autoridade fiscal.

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso nesta parte, para cancelar a qualificação da multa, mantendo apenas a multa de ofício de 75%.

Também aqui assiste razão à Agravante.

Como se viu, o acórdão recorrido não se valeu de quaisquer aspectos atinentes à ausência de prova do fundamento econômico do ágio para manter a qualificação da multa, motivo pelo qual esse entendimento não pode ser buscado neste segundo paradigma.

Ademais, o trecho do segundo paradigma, acima transcrito, é suficiente para que se possa constatar que o aspecto principal da acusação fiscal residia na “indevida utilização da empresa Nova 4 como empresa-veículo para aquisição da Santa Cruz”, aí incluída a qualificação da multa, aqui de interesse. Por certo que essa utilização de empresa-

veículo estava inserida em todo um contexto de estruturação societária, mas foi precisamente esse conjunto, sobressaindo-se o emprego de empresa-veículo, que foi tido pelo Colegiado como insuficiente para caracterizar a existência de fraude, simulação e conluio, afastando-se a multa qualificada.

Nessa linha, a divergência interpretativa resta demonstrada, na confrontação com o acórdão recorrido, que decidiu em sentido oposto.

Ao final, o agravo deve ser acolhido, neste ponto, **dando-se seguimento ao recurso especial** quanto a esta matéria “Tema n.º 5: agravamento da multa por configuração de simulação”, **por ambos os paradigmas indicados**.

Não vejo reparos ao despacho, razão pela qual acolho seus fundamentos para conhecer do recurso quanto a essa divergência.

Quanto ao **Tema n.º 6** (aplicação de multa isolada concomitante a multa de ofício), assim como demonstrado pelo despacho, os paradigmas oferecidos (AC 1102-001.084 e n.º 1401-003.185) referem-se à mesma legislação, uma vez que o recorrido diz respeito aos anos-calendário de 2010 a 2014 e os dois paradigmas abarcam anos-calendário a partir de 2007.

Por fim com respeito ao **Tema n.º 7** (aplicação de multa regulamentar), o acórdão paradigma possui esse teor:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 09/01/2008 a 12/07/2011

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INEXATIDÃO DE INFORMAÇÃO. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO CONTROLE ADUANEIRO. PENALIDADE CANCELADA.

Ainda que entregue com informação inexata nas Declarações de Importação, uma vez reconhecida pela Autoridade Fiscal a ausência de prejuízo ao controle aduaneiro, deve ser cancelada a multa aplicada ao sujeito passivo.

Com as devidas vênias ao entendimento manifestado no despacho a que se deu seguimento ao recurso, nitidamente se está a tratar de legislações de imposição punitiva substancialmente distintas. As legislações são completamente diferentes, o tributo é diferente, a área de atuação é diferente (uma diz respeito a tributação interna, em que fundamentalmente as sanções são aplicadas em face da prevenção da arrecadação; a outra é relativa a controle aduaneiro, em que as sanções visam a proteger valores, como o desenvolvimento nacional, para além da simples arrecadação) e o contexto também é diverso. Enquanto no paradigma a autoridade fiscal manifestou-se pela ausência de prejuízo ao “controle aduaneiro”, no recorrido, inexistiu qualquer manifestação da autoridade fiscal em sentido equivalente.

Assim, não conheço da divergência atinente ao Tema n.º 7 (aplicação da multa regulamentar).

MÉRITO

Qualificação da multa

Nossa compreensão acerca da exasperação punitiva no caso de planejamentos tributários que envolvem amortizações de ágio, mesmo quando qualificados como internos e com o uso de empresas-veículo, tem sido firme pela improcedência.

Afinal, não são poucos os julgados administrativos, inclusive deste Colegiado, que decidiram pela legitimidade da amortização de ágio formado por meio de operações entre empresas sob controle comum. Hoje, na verdade, o próprio Poder Judiciário aponta nessa direção, como na recente decisão no REsp 2.026.473-SC, em 05/09/2023. Abaixo, transcrevo trecho representativo da ementa:

10. Embora seja justificável a preocupação quanto às organizações societárias exclusivamente artificiais, não é dado à Fazenda, alegando buscar extrair o “propósito negocial” das operações, impedir a dedutibilidade, por si só, do ágio nas hipóteses em que o instituto é decorrente da relação entre “partes dependentes” (ágio interno), ou quando o negócio jurídico é materializado via “empresa-veículo”; ou seja, não é cabível presumir, de maneira absoluta, que esses tipos de organizações são desprovidos de fundamento material/econômico.

Para a imposição da qualificação da multa deve ser aferido o elemento subjetivo da conduta, mas esse elemento não se resume ao simples “querer praticar”. É necessário também a plena consciência, aferida pelas condições circunstanciais, de que a conduta é ilícita.

Não vejo, diante desse cenário jurídico, que tal intenção possa ser atribuída ao sujeito passivo, razão pela qual, assim como na decisão de primeiro grau, entendo que não se pode exasperar a sanção e, assim, **deve ser provido o recurso do contribuinte nesse ponto.**

Multa de isolada com a de ofício

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 das multas isoladas 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 nº 9.430/96 sobre essa punição, seja em relação à atualmente em vigor.

De todo modo, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 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 aplacar 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 ementada 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 delitativa, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

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

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

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

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

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

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

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

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 n.º 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 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 conhecer parcialmente o recurso especial quanto à multa qualificada e às multas isoladas para, no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes