



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 19311.720728/2013-07
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-002.322 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de julho de 2017
Matéria GLOSA DE DESPESAS, PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA, SIMULAÇÃO
Recorrente CELTA HOLDINGS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2012

DESPESAS FINANCEIRAS - CONTRATO DE INVESTIMENTO - BONIFICAÇÃO DE PRODUTIVIDADE - PAGAMENTO VIA NOTAS PROMISSÓRIAS CONDICIONADAS AO CUMPRIMENTO DO CONTRATO - SUMULA 238 DO STJ

A empresa credora de valores constantes notas promissórias vinculadas a contratos cujas condições são reproduzidas na própria cártula não pode registrar o predito crédito em conta do ativo e, consentaneamente, não pode deduzir quaisquer despesas concernentes à baixa ou redução dos créditos ali estampados.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. FRAUDE. 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.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Após a alteração de redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é plenamente aplicável a multa isolada de 50% em relação à insuficiência de recolhimento de estimativas e a multa de ofício de 75% sobre o lançamento complementar. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007.

EXIGÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS CALCULADOS PELA TAXA SELIC. JUROS SOBRE MULTA.

É legal a exigência de juros moratórios calculados pela taxa Selic, inclusive sobre os valores das multas não pagas no vencimento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010, 2012

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.

Aplica-se aos tributos lançados reflexamente ao IRPJ os mesmos fundamentos para manter a exigência, haja vista a inexistência de matéria específica, de fato e de direito a ser examinada em relação a eles.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/12/2010, 30/04/2012

LANÇAMENTO REFLEXO. COFINS.

Aplica-se aos tributos lançados reflexamente ao IRPJ os mesmos fundamentos para manter a exigência, haja vista a inexistência de matéria específica, de fato e de direito a ser examinada em relação a eles.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/12/2010, 30/04/2012

LANÇAMENTO REFLEXO. PIS/PASEP.

Aplica-se aos tributos lançados reflexamente ao IRPJ os mesmos fundamentos para manter a exigência, haja vista a inexistência de matéria específica, de fato e de direito a ser examinada em relação a eles.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte das alegações trazidas apenas no recurso voluntário, devido à preclusão e rejeitar a alegação de decadência, no mérito, por unanimidade, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à exigência tributária principal e à glosa de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL, e, por maioria de votos, em manter a multa qualificada; vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa e Eduardo Morgado Rodrigues; votando estes últimos pelas conclusões e, por voto de qualidade, em negar provimento quanto à cobrança de multa isolada, vencidos os conselheiros Carlos César Candal Moreira, Gustavo Guimarães da Fonseca, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa e Eduardo Morgado Rodrigues. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos César Candal Moreira Filho, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Ester Marques Lins de Sousa, Eduardo Morgado Rodrigues (suplente convocado) e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Cuida o processo de autos de infração lavrados em desfavor da empresa recorrente, CELTA HOLDINGS S/A, a fim de lhe exigir a créditos tributários concernentes ao IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, apurados nos anos-calendário de 2010 e 2012, por glosa de despesas financeiras indedutíveis.

Como a premissa da autuação foi a concretização de atos simulados, foi aplicada a multa qualificada de 150%. Peço vênia, neste ponto, para reproduzir parte do relatório da DRJ, que bem resume os fatos relevantes ao entendimento do feito:

Nesta fiscalização, foram questionados o registro das Notas Promissórias como ativos do contribuinte, bem assim a novação das obrigações relativas às notas promissórias.

As notas teriam sido tratadas em Contrato de Investimento do ano 2006. Conteriam condições suspensivas vinculadas à execução de Contrato de Prestação de Serviços.

Devido à existência dessas condições e vínculo, as notas não gozariam da autonomia e abstração dos títulos de crédito. Enquanto não ocorridas as condições suspensivas, não haveria direito algum, os créditos seriam na verdade cláusula contratual e, portanto não seriam coisas passíveis de compra e venda.

As notas teriam sido adquiridas por empresa participante dos contratos de investimento e de prestação de serviços mediante Contrato de Compra e Venda. A despeito das condições suspensivas, teriam sido incorporadas ao ativo da empresa adquirente e contabilizadas pelo valor de face. Mediante sucessivas operações de cisão, integralização de capital e incorporação, as notas teriam sido transferidas para empresa veículo e ao final teriam sido recepcionadas pelo contribuinte como acervo de empresa incorporada. O contribuinte teria contabilizado reserva de ágio na emissão de ações.

Não só as notas, mas também o contrato de compra e venda conteria condição suspensiva. O pagamento da compra poderia ser substituído pela devolução dos títulos. Os títulos poderiam assumir valor zero, e nesse caso obrigatoriamente voltariam à posse da compradora, que poderia devolvê-los ao vendedor. Tanto o preço quanto o pagamento seriam incertos no momento da contratação. Tratar-se-ia de negócio com condição suspensiva cuja definição, se negócio de compra e venda ou se

comodato, só ocorreria quando as partes decidissem se as notas seriam resgatadas ou devolvidas. Enquanto não definido como negócio de compra e venda, a transferência dos títulos se faria em comodato. Títulos recebidos em comodato não integrariam o ativo de quem os recebesse.

Diante dessas constatações, concluiu a fiscalização que não existiriam ativos financeiros a serem baixados, nem reserva de ágio correspondente aos títulos, e tampouco variação monetária passiva a ser excluída do lucro apurado.

As condições suspensivas não teriam ocorrido. Se tivessem ocorrido, o resgate dos títulos implicaria receita para a Celta Holdings, e não troca de ativos como teria pretendido o contribuinte.

A novação seria tratada em Contrato de Associação, do ano 2010, que substituiria o contrato de investimento anterior. Quando da novação, os direitos expressos nas notas (obrigações de pagar do subscritor) estariam extintos.

Segundo a fiscalização as condições não teriam ocorrido, sua ocorrência teria se tornado impossível e os títulos teriam sido devolvidos ao Grupo Fidelity. Portanto, não existiria dívida a ser negociada e não existiria novação. O valor repactuado constituiria nova receita, que teria sido paga em parcelas sujeitas a condição suspensiva. As partes teriam simulado a constituição dos ativos "Notas Promissórias", teriam contabilizado ativos inexistentes, e teriam simulado a novação de obrigações.

Foi lançado de ofício os tributos IRPJ, CSLL, PIS e COFINS incidente sobre as receitas de R\$ 6.283.676,40 e R\$10.171.161,12 realizadas em dezembro de 2010 e abril de 2012 que não teriam sido reconhecidas pelo contribuinte, o IRPJ e CSLL incidentes sobre as glosas das variações monetárias passivas de R\$ 23.742.900,00 em 2010 compensação indevida de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de períodos anteriores compensados em 2012, e a multa de 50% sobre as estimativas não recolhidas de IRPJ e CSLL. Foi aplicada a multa qualificada de 150% devido às simulações.

Cientificado da autuação, o contribuinte apresentou a sua impugnação sustentando, em apertadíssima síntese:

a) que as notas promissórias atendiam todos os requisitos da legislação de regência para caracterizá-las como títulos de crédito válidos (eficazes) e, portanto, como ativos financeiros da empresa;

b) que o contrato de compra e venda pactuado entre a empresa Cetergy Capital e Certergy Ltda (CEY brasileira), ao contrário do que sustentaria a fiscalização, não desnatura as notas promissórias nem, tampouco, tipifica a figura de um *comodato*, como sustentado no TVF (as formas de pagamento tratadas no contrato não caracterizariam condições suspensivas);

c) mais que isso, as condições contempladas no contrato de investimento se vinculavam, exclusivamente, ao direito, oriundo do contrato, de percepção do "bônus", não tendo relação com as notas promissórias emitidas, invocando, inclusive, os preceitos da cláusula 1.3.3.2 do contrato de investimento (que determina a restituição das notas caso não cumpridas as metas descritas na avença, relativas à migração e ao volume) para sustentar tal independência;

d) aduz, ainda, que não teria havido a segregação, por parte da autoridade autuante, das obrigações impostas a cada parte separadamente: as obrigações cartulares havidas entre Fidelity International (Controladora CEY) e Cetergy Capital (CEY Capital); as obrigações surgidas a partir da aquisição das notas promissórias pela Cetergy Ltda junto à CEY Capital; as obrigações oriundas do contrato de investimento, concernentes exclusivamente ao "bonus de produtividade" que vincularia apenas as instituições bancárias e as empresas processadoras dos cartões;

d) sustenta a validade da repactuação das dívidas retratadas pelas aludidas notas promissórias, viabilizada tanto pelo aditamento do Contrato de Investimento, como pelo alcunhado "*Contrato de Associação*", ambos firmados após a retirada do ABN do negócio, ante a sua incorporação pelo grupo Santander. Conforme as próprias palavras do recorrente, o aditamento anteriormente mencionado teria revogado "*as condições contidas no contrato de investimento*" e consignado "*a redução do valor das Notas Promissórias*" ao passo que o predito contrato de associação teria estabelecido "*a repactuação do crédito e como se daria a forma de pagamento*";

c) considerando a repactuação acima, o recorrente alegou que baixou as notas promissórias originárias, devolvendo-as à Controladora CEY; através do contrato de associação, e afirma ter havido novação da dívida anterior e, em função dela, teria recebido os valores destacados no TVF, nos anos de 2010 e 2012, nos montantes de R\$ 8.935.507,10 (dezembro de 2010) e R\$ 10.171.161,12 (abril de 2012), ressaltando, na oportunidade, que teria oferecido à tributação o valor correspondente à R\$ 2.651.830,70, "*correspondente à diferença positiva entre o valor dos créditos repactuados e os valores baixados com relação às Notas Promissórias*";

d) para tipificar a aludida novação (considerada não ocorrida pela fiscalização por não manter as mesmas obrigações anteriormente convencionadas, nem refletir os valores correspondentes à saída do ABN), reiterou a existência formal e fática das notas promissórias, afirmando que, através do citado contrato de associação, teria ocorrido "*a extinção de uma obrigação (Contrato de Investimento, que continha disposições acerca do recebimento do Bônus por meio das Notas Promissórias) mediante a constituição de uma nova obrigação (Contrato de Associação, que previa a substituição das Notas Promissórias por novos créditos)*";

e) o então impugnante reprisou, mais uma vez, ter havido novação, em especial a luz dos preceitos do art. 360 do Código Civil, não tendo havido "*redefinição do negócio (...) mas somente a previsão de alterações necessária par adaptação do Contrato de Investimento à saída do ABN*";

f) sustentou, mais, que, quanto as "*variações cambiais passivas*", estas seriam decorrência lógica da baixa do valor correspondente às notas promissórias registradas até a data da concretização da novação tratada anteriormente (R\$ 118 milhões) e o registro do novo

direito creditório surgido **a partir da novação** (R\$ 94,4 milhões), permitindo-se, pois, a exclusão da base de cálculo do IR e da CSLL do montante de R\$ 23,7 milhões;

g) argumentou que ainda que não se considerasse a existência efetiva da novação, o fato é que houve baixa das notas promissórias por extinção, o que encerraria a anotação da respectiva contrapartida mediante "*o reconhecimento (i) das despesas com variação cambial; bem como (ii) das despesas correspondentes ao próprio valor residual das Notas Promissórias constantes do ativo*";

h) alegou, mais, que, ao considerar inexistentes as Notas Promissórias, a fiscalização teria incorrido em erro de determinação do fato gerador porquanto os fatos que fiscalização julga terem sido ocultados pela emissão e registro destas notas teriam ocorrido em 2006 e não em 2010 e 2012 (quando, de fato, registrados, apenas, os recebimentos dos valores pertinentes à novação tratada anteriormente), havendo, pois, nulidade do auto de infração ou, quando menos, a decadência do direito de constituir o aludido crédito tributário;

i) sustentou, ainda, não ter havido fraude, simulação, conluio etc. a justificar a imposição da multa qualificada, a mingua da existência de atos dolosos tendentes à sonegação fiscal;

j) pugnou pela impossibilidade de se exigir a multa isolada pelo não recolhimento de estimativas mensais, ante o encerramento do exercício financeiro;

l) pretendeu afastar a legalidade da cominação conjunta da multa de ofício com a multa isolada concernente à falta de recolhimento de estimativas mensais;

m) por fim, apontou a ilegalidade da incidência dos juros sobre a multa de ofício.

Instada a se pronunciar sobre a impugnação, a DRJ /SP, sem se alongar, de fato, sobre as operações societárias que precederam os fatos objetos da autuação fiscal, houve por bem julgá-la improcedente, encampando os argumentos da fiscalização, reconhecendo a ocorrência de simulação na emissão das notas promissórias e no contrato de associação (afastando a ocorrência da alegada novação). Premeu, mais, pela validade da cobrança de multa isolada e de multa de ofício (concomitantemente) e, ainda, pela legalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício.

Cientificado dos termos do acórdão em 03/07/2014, o contribuinte interpôs recurso voluntário em 01/08/2014, reiterando, em linhas gerais, os argumentos da impugnação, acrescentando, todavia, que:

a) a despeito da legalidade das operações praticadas, as opções intentadas pelas partes envolvidas nos contratos objetos deste feito seriam absolutamente válidas e impassíveis de ingerência por parte da fiscalização refutando-se, assim, as assertivas constantes do acórdão da DRJ sobre a ausência do citado intento negocial verificável na reorganização societária e nas operações subsequentes;

b) **inovando a matéria discutida na impugnação**, argumentou ter ocorrido erro no recálculo da base de cálculo negativa da CSLL, mormente por ter a fiscalização feito incidir sobre os valores de R\$ 6.283.676,40 (omissão de receita verificável quando da repactuação do contrato de investimento - novação) e R\$ 23.742.900,00 (exclusão indevida de

variação cambial passiva) a alíquota do tributo quando, em verdade, teria que ter adicionado tais valores à base de cálculo da CSLL e, somente então, aplicado a respectiva alíquota; nesta hipótese, a base de cálculo correta seria de R\$ 13.122.101,80, hipótese em que o crédito tributário corretamente apurado seria de R\$ 1.521.410,90 e não R\$ 2.702.391,88;

c) ainda quanto a recomposição do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa, **e, ainda, inovando a discussão travada nestes autos**, sustenta que deveriam ter sido consideradas, nos respectivos cálculos, os valores concernentes ao PIS e a COFINS também lançados neste processo.

Em seguida, foram apresentadas contrarrazões pela PGFN que, além de afirmar a correção das premissas fiscais (invalidade/ineficácia das notas promissórias e inoocorrência de novação, quando da retirada do ABN do contrato de investimento) acrescentou argumento que, até então, não havia sido trazido aos autos, que se destinaria a demonstrar, ao ver da Procuradoria, a inexistência de intento negocial e, ato contínuo, a simulação que dera ensejo à autuação fiscal, e que reproduziu a seguir:

Com base no Contrato de Investimento, e afastando a existência das notas promissórias, em especial as “de migração” e a “de volume” (haja vista que são essas notas que delimitam o debate em tela), vê-se que a obrigação da FIS de pagar os referentes bônus se caracterizaria como um direito dos bancos (contratualmente da CELTA HOLDINGS) caso as condições fossem cumpridas. Assim, havendo a migração de todos os clientes de todos os bancos, e sendo atingido o volume de negócios especificado no contrato até 36 meses da sua data de fechamento, pelo contrato, a FIS pagaria a CELTA HOLDINGS o valor de US\$ 55 milhões.

A CELTA HOLDINGS, por sua vez, ao receber tais bônus no valor de US\$ 55 milhões, os registraria como receita decorrente de sua atividade. Esses recursos, portanto, ingressariam tanto em suas contas de resultado como no seu faturamento. E, sendo um bônus contratual, ou seja, um prêmio, não correspondendo à remuneração de uma atividade desenvolvida (custo), todo o valor recebido representaria acréscimo patrimonial da empresa. Assim, por outro lado, caso a CELTA HOLDINGS não recebesse os bônus, não auferiria qualquer prejuízo.

Portanto, conclui-se que, caso as notas promissórias não tivessem sido emitidas, todo o valor pago a CELTA HOLDINGS pela FIS em face da “joint venture” pactuada seria tributado pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (grifos no original).

A PGFN aduz, ainda, argumentos diversos que, sob sua ótica, demonstravam que todas as operações engendradas (e não só a emissão das notas promissórias), objetivavam, tão só, alcançar uma "neutralidade tributária" na percepção do citado "bonus de produtividade", além de garantir à Recorrente e outras empresas do aglomerado Fidelity (FIS), benefícios que não seriam observáveis caso não houvesse, de fato, a emissão das preditas notas.

Os autos, então, foram encaminhados a este colegiado.

Este o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca

O recurso é tempestivo e, portanto, dele conheço *em parte*.

Isto porque, em suas razões recursais o contribuinte sustenta ter ocorrido erro de cálculo, por parte do fisco, na formação da base de cálculo negativa; alega, mais, que seria necessário, ainda, deduzir-se do computo do lucro real as parcelas afeitas aos créditos constituídos a título de PIS e COFINS.

Estes argumentos, todavia, não foram objeto de análise na instância inferior porque trazidos, pela primeira vez, pelo contribuinte, em suas razões recursais. O contribuinte chegou, de fato, a afirmar serem incabidas as glosas pertinentes ao prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, mas, tão somente, como consequência dos argumentos deduzidos a favor da validade das notas promissórias e da correção de seu registro como ativo financeiro.

Em momento algum, em sua impugnação, o contribuinte cuidou do eventual erro de cálculo da parte do fiscal, nem tampouco deduziu quaisquer alegações concernentes à dedutibilidade das contribuições para o PIS e COFINS lançadas nestes autos.

Conhecer, agora, de tais argumentos, representaria iniludível supressão de instância.

Assim, com espeque nos preceitos dos arts. 17 e 33 do Decreto 70.235/75, voto por negar seguimento ao recurso voluntário tão somente quanto a estes argumentos.

Mérito.

Antes de abordar o mérito e, objetivamente, decidir a querela, tentarei, ao máximo, resumir os fatos que, efetivamente, importam ao processo e que, entendo, serão essenciais ao correto entendimento da celeuma pelos meus pares.

Em 2006 as empresas ABN AMRO, Bradesco, Grupo Fidelity (constituído a partir de inúmeras outras empresas listadas no TVF) reuniram-se numa *joint venture* objetivando otimizar e aprimorar o processamento de cartões de crédito, sendo que as duas primeiras participariam com a sua "capacidade de contratar" (conforme declarado pelo recorrente) e a terceira com a sua, também declarada, *expertise* em "*serviços e produtos de meios de pagamento de alto valor agregado*".

Para viabilizar este encontro de esforços as empresas acima assinaram, em 27/03/2006, um contrato denominado "*Contrato de Investimento*" que, objetivamente, criava a predita *joint venture* e estabelecia a execução do objeto desta operação a partir da incorporação de empresas do Grupo Fidelity pela Recorrente, Celta Holdings, cujos principais acionistas eram, precisamente, os Bancos ABN e Bradesco.

In casu, o citado grupo Fidelity continha em sua estrutura societária lotada no Brasil as empresas Fidelity Participações, posteriormente transformada em Cetergy Ltda. ,

Arcturus, HOLDCO ONE, Miaplácidos e Fidelity Processamentos, tendo estas duas últimas sido objeto da incorporação acima.

Haveria, aí, uma intrincada rede de operações societárias que a despeito de causar estranheza à fiscalização (que teria alegado existirem empresas veículos criadas no curso da reestruturação), não foram, realmente, objeto de questionamento. O que importa é que, ao final da sequência de operações, apenas as instituições bancárias permaneceram como sócias da recorrente que, a esta altura, já detinha as notas promissórias que geraram este auto de infração.

Sobre as aludidas notas, merece destaque, neste particular, e num primeiro momento, a Cláusula 1.3, que, em termos gerais, operacionaliza a citada *joint venture* mediante migração de todas contas de cartão havidas pelas instituições bancárias para Celta (que, após as citadas "*intrincadas operações societárias*", absorveu uma parte técnica - Fidelity Process., e outra de "caixa" - Miaplacidus -, do Grupo Fidelity a fim de efetuar o "*processamento de cartões*").

Esta cláusula, diga-se, além de dispor sobre os volumes estimados de conta a serem migradas, estabeleceu um prazo limite para a conclusão desta mesma migração: 36 meses após o que o contrato chama de "data de fechamento" (ou a data em que foram concluídas todas as operações societárias realizadas para criar a *joint venture*).

E aqui surge o cerne de todo o imbróglio: as cláusulas 1.3.3 e 1.3.4 determinam a emissão pela empresa Controladora do Grupo Fidelity de notas promissórias denominadas "notas de migração" e "notas de volume". O valor atribuído a cada qual esta ligado ao valor correspondente às contas de cartão de cada cliente (bancos). Vale neste ponto, transcrever o texto da seguinte cláusula do aludido contrato de investimento:

1.3.3.2 O detentor das Notas de Migração somente apresentará as Notas de Migração para pagamento na Data da Migração ou após esta data. Não obstante o disposto em qualquer Nota da Migração, a Controladora CEY não terá obrigação de pagar quaisquer Notas da Migração apresentada para pagamento antes da Data da Migração. Se não houver uma Data da Migração, de acordo com os termos e condições estipulados no presente instrumento e nos Contratos de Serviços, as NOTas da Migração deverão ser devolvidas e entregues para a CEY (ou qualquer outra Entidade CEY indicada pela CEY) sem qualquer custo, e a respectiva promessa de pagamento será considerada retirada, e nenhuma pagamento será devido por qualquer Entidade CEY ou suas Afiliadas com relação ou como resultado dessas Notas de Migração.

Em relação as preditas "notas de volume", a cláusula 1.3.4.2 estipula as mesmas regras acima, fixando, todavia, como marco temporal para a apresentação das notas promissórias para pagamento a data "*da liberação do volume*".

Estes dois marcos temporais ("data da migração" e "data da liberação de volume"), cumpre esclarecer, são definidos, nas palavras do próprio recorrente, como sendo:

a) a data em que ocorrer a completa e total "transferência à PROCESSADORA [Celta] dos Serviços as serem prestados a cada CLIENTE [Bancos]" - "migração";

b) a "data em que os bancos estiverem efetivamente processando com a Celta pelo menos o seu respectivo Volume Esperado indicado na Tabela 1.3.1.2" - data da "liberação do volume";

Pois bem. Ao que nos importa, aqui, as notas foram emitidas pela Controladora CEY (americana) para outra empresa do grupo (também americana); ao fim dessas operações, essas notas foram "compradas" pela CEY brasileira; sucessivamente, parte das notas promissórias chegaram às empresas Fidelity Processamentos e Miaplácidos; esta última controladora da primeira, foi incorporada pela Recorrente, quando, então, três notas promissórias anteriormente emitidas (duas notas de "migração" e uma "de volume") passaram a sua titularidade.

Neste momento, a impugnante registra tais notas "em contas de seu ativo realizável a longo prazo" e daí extrai os benefícios criticados pelo TVF, em especial, a a redução dos ganhos pertinentes aos valores dos créditos quando da citada novação da dívida (reduzindo-se, pois, valores a pagar a título de PIS, COFINS, IRPJ e CSLL) e a exclusão da base de cálculo do IR e da CSLL da mencionadas variações cambiais ativas (diferenças entre o valor originariamente registrado no ativo, correspondente às três notas, e o valor remanescente após a retirada do ABN do negócio).

As respostas que temos que buscar, neste ponto, é: seriam válidas/eficazes as preditas notas promissórias? Houve, de fato, novação das dívidas estampadas nas aludidas notas promissórias?

Este o limite da querela.

I. Sob o aspecto formal dos negócios pactuados.

1.1 Notas promissórias ("notas de migração" e "notas de volume").

Discorrendo sobre o título cambiário "nota promissória", Rubens Requião resume os requisitos necessários ao seu reconhecimento como título de crédito:

São requisitos essenciais, sem o que o título não será cambiário, os seguintes, exigidos pela Lei Uniforme (art. 75): a) a denominação nota promissória inserida no próprio texto e expressa na língua empregada na redação do título; b) a promessa pura e simples de pagar uma quantia determinada; c) o nome da pessoa a quem ou à ordem de quem deve ser paga; d) a indicação da data em que a nota promissória é emitida; f) a assinatura de quem a emite (subscritor).

A Lei Uniforme inclui entre os elementos a que a nota promissória deve conter, mais os seguintes: a época do pagamento e a indicação do lugar em que foi passada. Este não são requisitos essenciais, pois o art. 76 estabelece que, se a nota promissória não indicar a época do pagamento, será considerada pagável à vista; não indicado, de forma especial, o lugar onde o título foi emitido considera-se como tendo sido o

lugar do pagamento e, ao mesmo tempo, o lugar do domicílio do subscritor; a que não contenha indicação do lugar onde foi passada considera-se como tendo sido no lugar designado ao lado do nome do subscritor (REQUIÃO, Rubens. Curso de Direito Comercial, 2º vol. 26ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p.p. 491).

O mencionado Jurista, ainda, anota importante ressalva, concernente ao titular do crédito estampado na nota promissória; adverte que, não obstante, em sua opinião, inócuo, há regra expressa no Decreto 2.044, vedando a emissão de nota promissória "ao portador" e, em seguida, registra os motivos pelos quais o governo brasileiro impôs tal ressalva:

O motivo da vedação dos títulos cambiários, com letra de câmbio e nota promissória ao portador (...) se deve ao receito oficial de que venham substituir o papel-moeda, que tem curso forçado (Op. cit. p.p. 491/492).

Esta última ressalva, em especial, me parece extremamente importante ao caso; isto porque, inadmitindo-se a emissão desse tipo cambiário ao portador, as únicas formas válidas de fazê-lo circular seriam mediante endosso ou, como bem lembra Fabio Ulhoa Coelho (*Manual de Direito Comercial*, 15ª ed., São Paulo: Saraiva, 2004, p. 252), através da cessão civil de crédito (que não guarda, em sua substância, os mesmos efeitos do endosso).

Além disso, vale destacar, não há na LUG, ou no Decreto 2.044, vedações a que a nota promissória garanta o cumprimento de outras obrigações não cartulares, sem que isso lhe desvirtue a natureza ou lhe retire, necessariamente e via de regra, a autonomia.

Não raras vezes a nota promissória é utilizada como "garantia" para a execução de determinados tipos de contrato, em que o contratante as emite em prol do contratado a fim de, não adimplida a obrigação contratual, permitir a execução dos créditos estampados nos preditos títulos.

Há, contudo, outras avenças em que pelas particularidades que lhe são próprias tornam ilíquidas, ou, quiçá, inexigíveis, as obrigações delas constantes; se a obrigação é ilíquida, a nota promissória porventura emitida para garanti-la também se torna ilíquida, porquanto contempla o dever de pagar a quantia estipulada em contrato. E aqui, diga-se, invoca-se, inclusive, o preceito da Súmula 258 do STJ:

"A nota promissória vinculada a contrato de abertura de crédito não goza de autonomia em razão da iliquidez do título que a originou".

Lado outro, condições que não estejam expressamente contempladas na cártula não podem ser oponíveis ao credor, pena de malferir o requisito da literalidade, intrínseco aos títulos cambiários.

Passadas tais premissas, em princípio as notas promissórias tratadas neste feito atenderiam os requisitos formais de validade, bastando, para tanto observá-las a partir dos anexos ao TVF. Lá, diga-se, estão, de fato, descritos a denominação do título, a promessa de pagamento de valor certo e a certo tempo para pagamento; o nome do credor; a data de sua emissão e; finalmente, a sua assinatura pelo subscritor.

Quanto prazo de vencimento, diga-se, os títulos definem um prazo específico e identificável (30 dias contados da sua apresentação). Formalmente (frise-se) as preditas notas seriam, de fato, válidas.

I.2 Dos contratos de investimento, de associação e a citada novação.

Também não me parecem haver vícios de forma nos instrumentos contratuais em análise, fato, inclusive, nem mesmo debatido pela fiscalização. Importa, realmente, ao caso, a análise substancial dos negócios; e aqui, realmente, é que passo a decidir.

II. Da substância dos negócios pactuados e do seu correto reflexo fiscal.

II.1 Do registro da notas promissórias em conta do ativo

Em relação às notas promissórias é preciso, desde logo, estabelecer algumas premissas; qual a função destes títulos nos negócios ora tratados?

De acordo com o recorrente, as aludidas notas destinar-se-iam, em princípio, a garantir o pagamento de um "bonus" de produtividade contemplado pelo Contrato de Investimento. Veja-se:

*De fato, com relação ao **pagamento do Bônus**, o Contrato de Investimento previu **exclusivamente** que este somente deveria ocorrer caso os Bancos observassem as condições de migração e volume; e, **caso não ocorressem, deveriam ser devolvidas as Notas Promissórias de migração e volume para a Certegy Ltda.** (como já destacado anteriormente), **pelo fato de não perderem a sua cartularidade e legitimidade (grifos no original).***

Há, aqui, um primeiro problema: pelo que o expõe o contribuinte, neste ponto, parece defender que as aludidas notas promissórias seriam, de fato, espécie de "salvaguarda" (num sentido laico) ao pagamento do bônus tratado no contrato de investimento e nos contratos de serviços; invoca neste ponto, inclusive, as disposições da cláusula 1.3.3.2 já reproduzida anteriormente a fim de sustentar a ausência de vínculo entre as notas promissórias e as obrigações constantes do aludido contrato de investimento, mormente porque, caso não atingidas as metas ali estabelecidas os títulos deveriam ser devolvidos.

Ora, mas a obrigação constante dos título não era autônoma? Porque a devolução?

Mas, o mais importante, todavia, é que, não obstante o contribuinte frisar repetidas vezes que as notas eram autônomas e exequíveis, independentemente do cumprimento das avenças contratuais, o que se extrai, das próprias promissórias é outra verdade. Veja-se o que dispõe a cártula:

Esta primeira Promissória de Migração equivalente ao Primeiro Pagamento de Migração é emitida em acordo com os termos e condições do Contrato de Investimento datado de 27 de março de 2006 (...).

Diferentemente, pois, do que sustenta o recorrente, as condições do contrato de investimento estão, expressamente, contempladas na Nota Promissória, valendo, para este título, inclusive as condições necessárias para a data da sua apresentação para pagamento e que

estabeleciam restrições quanto a própria nota e sua circulação (conforme se extrai da cláusula 1.3.3.3 que, inclusive, se contrapõe ao contrato de compra e venda noticiado, já que veda, expressamente, a cessão, endosso ou transferência das notas a terceiros não vinculados ao contrato de investimento).

Mais que isso, o vencimento da nota não pode ser dissociado da data para apresentação, a teor das cláusulas 1.3.3.2 (Notas de Migração) e 1.3.4.2 (notas de volume), apenas parcialmente reproduzidas pelo recorrente em suas razões de insurgência... de fato, a primeira parte da cláusula 1.3.3.2 (reproduzida, em quase sua totalidade pela cláusula 1.3.4.2), diz, de forma bastante clara que "*o detentor das Notas de Migração somente apresentará as Notas de Migração para pagamento na Data da Migração ou após esta data. Não obstante o disposto em qualquer Nota de Migração, a Controladora não terá obrigação de pagar quaisquer Notas de Migração apresentada para pagamento antes da Data da Migração*".

Dai se extrai duas conclusões: i) o vencimento da obrigação cambiária está intrinsecamente ligado ao contrato e ao cumprimento da condição contratual (por força de disposição *literal* fixada na própria promissória); ii) **mesmo que determinada Nota Promissória estipule regra pertinente ao vencimento de forma distinta daquela constante da cláusula 1.3.3, prevalecerá a regra constante do Contrato de Investimento.**

Não há, de fato, autonomia; não há abstração; as notas promissórias e o contrato estão intrinsecamente vinculados, não sobrevivendo um ao outro.

Como consequência, entendo que os *créditos* nelas estampados jamais poderiam ser objeto de registro em conta de ativos; e, vejam bem, não porque entendo haver um planejamento ilícito e, portanto, pretenderia aqui, afastar a existência material das notas. Pelo contrário, entendo que as notas existem e que seu emprego para garantir o contrato de investimento é procedimento absolutamente regular e validado pelo direito.

O que, efetivamente, me faz concordar neste particular com as conclusões fiscais é que, uma vez vinculadas as obrigações estampadas nas notas promissórias às condições contempladas no contrato de investimento, à época de sua emissão e registro, o crédito respectivo era ilíquido e inexigível, ao menos no que concerne especificamente ao Banco ABN (que não havia, ainda, cumprido a sua condição relativa à migração, não por outra razão, quando da formalização de sua saída do negócio, viu necessário reduzir o valor dos créditos através do citado Contrato de Associação).

O que havia, pois, até aqui, era uma mera expectativa de direito e não um direito certo e exigível valendo lembrar, aqui, as disposições da Súmula 258 do STJ, já citada acima segundo a qual, se vinculada a obrigação ilíquida (e, por analogia, também à obrigação inexigível), a nota promissória *perde sua autonomia*; ainda que estampado, pois, a promessa de pagamento na nota promissória, a mingua de sua autonomia, a obrigação somente se tornaria líquida e exigível quando cumpridas as metas estabelecidas pelo contrato de investimento.

A meu sentir, pois, enquanto não vencido, o crédito é inexigível e, portanto, não pode compor conta de "*ativo exigível no longo prazo da empresa*". Destaque-se: não fosse pactuada a emissão das preditas notas, o direito a bonificação não seria registrável como ativo.

Considerando que as exigências aqui discutidas são reflexo, diretamente, deste registro por parte do contribuinte em conta do ativo dos créditos estampados nas Notas Promissórias, não vejo como discordar das conclusões fiscais (a despeito de não concordar com

diversas ponderações concernentes aos motivos que levaram a fiscalização a desconsiderar o negócio).

II.2 Do contrato de associação.

As conclusões a que cheguei no tópico anterior tem vinculação direta, e produz consequências imediatas, quanto ao contrato de associação, tido e havido pelo recorrente como novação.

Aqui, também concordo com a fiscalização; o fato de ter havido novação ou não das obrigações estampadas nas promissórias - , por meio do citado Contrato de Associação - não modifica o *status* destas mesmas obrigações, identificado anteriormente: elas continuavam ilíquidas e inexigíveis, uma vez que não ocorrido o marco temporal estabelecido como condição para apresentação dos títulos respectivos para pagamento.

E, neste caso, como se pretender deduzir dos pagamentos pactuados e realizados em decorrência deste novo contrato, perdas com recebimento de créditos que, até então, não estavam, sequer, vencidos?

Se os títulos não podiam ser registrados em conta do ativo, porque representavam, tão só, expectativa de direito, a redução dos valores esperados também não poderia autorizar quaisquer deduções por parte do contribuinte.

É por isso mesmo, descabida a exclusão do valor correspondente à retirada do ABN do Contrato de Investimento, a título de variação cambial passiva; não houve perda ou baixa de ativo; houve, isso sim, redução dos valores concernentes a uma mera expectativa de direito que, todavia, não poderia causar impactos nem nos resultados, nem tampouco teria o condão de desvirtuar a natureza das parcelas percebidas pela recorrente como decorrência do contrato de Associação.

Neste passo, insista-se, entendo corretas as conclusões fiscais, devendo ser mantido o lançamento a glosa relativa aos saldos de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa, bem como quanto as exigências do PIS, COFINS, IRPJ e CSLL sobre a integralidade das receitas percebidas pelo recorrente em função do aludido contrato de Associação.

Nego, pois, provimento ao recurso.

III. Do alegado erro de identificação do fato gerador e da decadência.

Aduz o contribuinte que os fatos em que restaram calcadas as conclusões fiscais teriam ocorrido no ano de 2006, com o registro das notas promissórias na conta de ativo financeiro do recorrente; neste passo, os fatos ocorridos em 2006 é que teriam que ter sido objetos da fiscalização o que, no entanto, seria impossível uma vez que operada a decadência.

Primeiramente, cumpre destacar que a obrigação tributária somente surge mediante verificação de seu fato gerador (art. 114 do CTN) e que tributo é imposição pecuniária decorrente de ato "lícito" (art. 3 do mesmo diploma), fácil concluir que o registro das notas promissórias, conquanto essencial à constituição do crédito tributário, é ato ilícito e, portanto, não compõe o fato gerador da obrigação tributária.

O crédito tributário decorre da constatação da ilicitude afeita ao registro das notas promissórias em conta do ativo; tal constatação, todavia, tem reflexos em exercícios posteriores em que, aí sim, verificou-se a ocorrência do fato tipo das exações tributárias (percepção de lucro e receitas).

Não houve erro de identificado dos fatos tributáveis e tampouco há, na hipótese, decadência, como, alias, muito propriamente, afirmou a DRJ:

Ademais as datas em que ocorreram as operações que deram origem aos lançamentos contábeis (registro da nota promissória) em questão constituem fatos passados com repercussão futura na apuração do IRPJ e da CSLL. Trata-se de situação similar à do lucro inflacionário diferido, para o qual já há, inclusive, Súmula editada pelo CARF no sentido de que o prazo decadencial conta-se da data da realização.

De fato, o prazo decadencial se conta da ocorrência do fato gerador e não a partir de atos ou fatos anteriores com repercussão no fato-tipo; a decadência, diga-se, extingue apenas obrigação tributária e não a competência ou poder investigativo da Fiscalização que pode revolver fatos/atos/situações que tenham, com bem dito pela DRJ, "*repercussão futura*".

Por tais razões, entendo, também aqui, não assistir razão à recorrente, pelo que, nego provimento.

IV Da multa qualificada.

Tal como expus anteriormente, concordei com as conclusões exaradas pela fiscalização no tocante as exigências impostas por meio deste auto de infração.

Não concordo, todavia, com os fundamentos fáticos da exigência a fim de qualificar a multa.

Realmente, vejo com ressalvas e críticas substanciais a aplicação irrestrita dos preceitos do art. 116, parágrafo único, do CTN. A luz da verdade, este preceito não é uma norma geral antielisiva e, por certo, não pode atingir atos que, não obstante almejem a redução da carga tributária do contribuinte, são verdadeiros e legítimos.

Este preceito, diga-se, atingiu, e, na opinião desse julgador, continua a atingir apenas atos ilícitos: a simulação e a dissimulação. Neste sentido é o escólio de Alberto Xavier:

Para aqueles que aspiravam à ampla e inovadora consagração de uma cláusula geral antielisiva, a Lei Complementar de nº104, restrita à figura clássica da dissimulação foi, como na fábula de HORÁCIO, retomada por LA FONTAINE, a montanha que pariu um rato(...). Em nossa opinião, bem andou o Congresso Nacional em reformular o novo parágrafo único do art. 116 do modo que o fez. Por um lado, reiterou que a lei tributária não pode extravasar os limites da tipicidade, pois a declaração de ineficácia do ato simulado nada mais é que a tributação de uma fato típico - o ato dissimulado - em razão do princípio da verdade material, que o revela à plena luz. Mas, por outro lado, assegurou que, tendo restringido expressamente o âmbito da declaração de ineficácia ao mundo dos atos simulados, essa

declaração de ineficiência não se estende a atos verdadeiros, ainda que de efeitos econômicos equivalentes aos dos atos típicos fiscalmente mais onerosos e independentemente dos motivos que levaram as partes à sua realização (XAVIER, Alberto. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. Dialética, 2001, p.p. 156/157).

Se determinado ato foi praticado dentro de uma estrutura elaborada para atingir objetivos lícitos e inerentes ao negócio, não me parece possível retirar desta estrutura apenas este mesmo ato sob a justificativa de ele, e apenas, ele, terá ali sido inserido para reduzir ou tornar neutra a exigência fiscal.

Como bem pontuou o contribuinte, a adoção deste ou daquele caminho, ***desde que calcada em atos lícitos, existentes e formalmente corretos*** (e, por conseguinte, não revelem uma mera simulação de ato), é parte integrante da liberdade negocial que lhe franqueia o próprio ordenamento jurídico. O fato de, quanto a este ato, se constatar apenas efeitos tributários, sem o que a estrutura ainda sobreviveria, ou se concretizaria de forma mais rápida, não caracteriza, ***per se***, a simulação; para tanto, há que se identificar quando menos a oclusão do fato típico e aí, sim, se demonstrar a ficção engendrada pelo contribuinte.

No caso em testilha, a Fiscalização e o acórdão afirmam que a emissão das notas promissórias serviriam para ocultar a percepção do *bonus* tratado na Cláusula 1.5 do por vezes citado Contrato de Investimento, havendo, neste particular, a criação fictícia de um ativo financeiro.

Todavia, como exposto anteriormente, não há vedações na lei ou em qualquer tipo de norma, quanto a opção realizada pelo contribuinte; isto é, a percepção de determinado valor mediante entrega de notas promissórias não é, nem de longe, vedada; mais ainda, se esta entrega ocorre concretamente e gera efeitos obrigacionais às partes, não há como desconsiderar a sua existência ou, em função, exclusivamente, das regras contidas no art. 116, parágrafo único, negar-lhe eficácia.

De mais a mais, diga-se, os efeitos tratados pela fiscalização, pela DRJ e, também, pela PGFN, jamais se concretizaram, dado que, como decidi acima, as preditas notas promissórias, com as condições que restaram estampadas na própria cártula, não podiam encerrar o registro de um ativo financeiro, uma vez que inexigíveis e ilíquidas as obrigações lá apostas.

O contribuinte, portanto, errou ao consignar o valor das obrigações em conta de ativo; errou, mais uma vez, ao promover as exclusões noticiadas no auto de infração e, por certo, não andou bem ao não considerar como receita tributável a parcelas recebidas em decorrência do Contrato de Associação. Mas não incorreu em tais infrações por meio de simulação, como decidi anteriormente, mais por erro de avaliação das consequências advindas das notas promissórias emitidas.

Neste passo, voto por afastar a aplicação da multa qualificada uma que vez entendo não ter ocorrido, aqui, a criação de atos simulados, dando provimento, neste ponto, ao recurso, para reduzi-la a 75%.

V. Da cominação de multa isolada concomitantemente à multa de ofício.

Quanto a este tema, também já tenho posição firme; no sentido de não se permitir a cumulação das duas penalidades.

Por mais que se sustente que seus fatos geradores sejam distintos (a multa isolada seria exigida por descumprimento da obrigação acessória "pagar as estimativas", ao passo que a multa de ofício incidiria sobre o descumprimento da obrigação principal), entendo que se o contribuinte tem contra ele o lançamento do tributo informado em DIPJ, suportando a sua exigência em razão justamente da falta de recolhimento das estimativas mensais, a imposição das duas penalidades encerraria, a toda monta, *bis in idem*

O fato tipo da imposição continua sendo o não recolhimento a tempo e modo da exação, fato que já é penalizado pela multa preconizada pelo art. 44, I, da Lei 9.430/96, que, aliás, em momento algum determina a aplicação cumulativa das duas penalidades (mesmo após o advento da Lei 11.488/2007).

Entendo, neste particular, que a Súmula 105/CARF continua em vigor e aplicável, mesmo após modificação do art. 44 mencionada anteriormente, mormente porque os fundamentos que deram azo à formação desta súmula ainda são invocáveis. Não por outra razão, mesmo após a edição da lei acima lembrada, há decisões deste Conselho, afastando as concomitância das penalidades:

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010
MULTA ISOLADA. DA DUPLICIDADE DE COBRANÇA - NÃO
CABIMENTO DE CUMULAÇÃO DA MULTA ISOLADA E DA
MULTA DE OFÍCIO

Ponto que reclama detida análise respeita à impossibilidade de cobrança cumulativa da multa de ofício e da multa exigida isoladamente, de sorte que ainda que a Recorrente tenha recolhido valor a menor de IRPJ e CSLL por estimativa, não pode haver sobre a mesma base de cálculo, a cumulação da multa isolada com qualquer outra penalidade, como ocorreu no presente caso (3ª Câmara, 1ª Turma. Acórdão 1301-001.725 de 24/03/2015).

Assim, voto, também neste ponto, por dar provimento ao recurso.

VII Da incidência de juros sobre a multa de ofício.

Este colegiado e boa parte das Turmas deste Conselho vem, cada vez mais, perfilhando-se ao entendimento de que a exigência de juros sobre a multa de ofício é lícita. Neste sentido, são inúmeras as decisões, conforme se extrai das ementas abaixo reproduzidas:

JUROS SOBRE MULTA.

As multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa Selic (Acórdão: 1301-002.233)

Número do Processo: 16561.720184/2013-35
Data de Publicação: 22/06/2017).

JUROS SOBRE MULTA.

*As multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa Selic (Acórdão: 1301-002.278
Número do Processo: 10830.016637/2009-45
*Data de Publicação: 20/06/2017).**

Ainda que este entendimento desafie críticas, é fato inegável que a jurisprudência desta Corte está, realmente, sedimentada a respeito, razão pela qual não vejo como acolher os argumentos do contribuinte.

VIII Conclusão

Por todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso apenas para afastar a aplicação da multa qualificada e da multa isolada, mantendo o lançamento quanto aos demais pontos.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo

Acompanho o voto do relator, à exceção das infrações descritas nos itens IV e V acima, em relação às quais estabeleço a divergência, pelas razões a seguir expostas:

Da multa qualificada.

O Termo de Verificação Fiscal justifica a qualificação da multa, detalhando com precisão os atos praticados pelo sujeito passivo e demais envolvidos na operações aqui tratadas. *In verbis*:

"Elemento essencial dos negócios realizados em 2006 era a transferência patrimonial do Grupo Fidelity para os bancos. Buscou-se obter isenção tributária, via variação de participação acionária, dos tributos IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, além do benefício de reduzir das bases de cálculo do IRPJ e CSLL as despesas de amortização do ágio. Este benefício chegaria a cerca de 72 milhões de reais (34% de 211).

Era necessário reificar (sic), transformar em coisas passíveis de compra e venda, as promessas de pagamento condicionadas aos contratos de serviços. Permitiria reconhecer antecipadamente o recebimento dos direitos, em vez de tratá-los como receita quando da realização das condições. A economia tributária somente sobre as receitas de 118 milhões de reais constantes das notas promissórias cerca de 50 milhões de reais (25% de IRPJ, 9% de CSLL, 7,6% de COFINS e 1,65% de PIS).

Ainda que não pagas, essas notas gerariam benefício fiscal para o contribuinte, pois recebidas a custo zero, gerariam perdas pelo não recebimento dos créditos a serem abatidas de receitas futuras na apuração do IRPJ e CSLL. O ganho tributário ainda seria de cerca de 40 milhões.

A forma de retificar uma obrigação contratual de pagar é constituir títulos de crédito. Mas isso é impossível se a obrigação é condicionada ao cumprimento de uma cláusula contratual. Um título nessas condições só poderia circular gerando efeitos contra terceiros após a realização das condições previstas. Antes disso, não.

A aquisição condicionada tratada no Contrato de Compra e Venda de Notas Promissórias, na forma em que foi feita, não é operação de compra. O fato de ter sido realizada por empresas do Grupo Cetergy não exclui a responsabilidade do contribuinte no negócio. As notas foram criadas para atender ao negócio de constituição da 'joint venture', em benefício do contribuinte e seus sócios. Todos lucraram com essas operações.

Receber as notas promissórias pelo valor de face era essencial para o contribuinte. Se assim não fosse, o seu resgate constituiria receita. A contabilização, que consideramos uma fraude, foi feita dessa forma para beneficiar o contribuinte, de forma direta com a isenção do recebimento do ativo, e de forma indireta com a dedução da amortização do ágio de empresa investida. Não existisse essa contabilização, as notas sequer precisariam fazer parte do acervo da empresa incorporada.

A transferência das notas como acervo faz parte do planejamento, com é possível concluir da leitura do Anexo 1.1.4 ao Contrato de Investimento, título "1. Capitalização e composição acionária da CEY Holdco I". Verifica-se ali que a preparação das empresas do grupo Fidelity não é um procedimento anterior ao contrato que o grupo tivesse feito em interesse próprio, mas sim algo que também faz parte do contrato. O Grupo Fidelity e os bancos prepararam, conjuntamente, a empresa Miaplacidus e a estrutura do grupo de modo que atendessem aos seus interesses.

Já em 2010 a perda do valor das notas promissórias implicaria a baixa desses ativos e a redução do lucro tributável.

O tratamento de novação dados às novas receitas implicaria a não incidência de PIS e COFINS e daria ao prêmio de

amortização do ágio uma aparência de normalidade, na medida em que o ágio algum dia efetivamente seria pago.

Entendemos que ambas as construções (os ativos de notas promissórias e sua novação) são atos simulados com o objetivo de obter economias tributárias e prêmio de amortização do ágio. Por esse motivo, efetuamos os lançamentos dos tributos devidos com multa qualificada de 150%, conforme art. 74, inc. I, §1º da Lei nº 9.430/96, c/c artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64."

Em que pese a errônea indicação do art. 74, em lugar do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, todos os autos de infração apontam corretamente a base legal da multa qualificada. Segundo aquele dispositivo:

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

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (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)"*
(Destacou-se)

Os arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, por sua vez, assim definem as condutas de sonegação, fraude e conluio, que ensejam a qualificação da multa:

"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 impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

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

A penalidade qualificada foi mantida pela decisão *a quo*, pelos seguintes fundamentos:

"Na situação versada nos autos, pelas razões já expostas, ficou caracterizada a prática de simulação com a utilização das pretensas notas promissórias, quando a real intenção das partes foi "a aquisição, pela Impugnante, do direito ao recebimento de bônus pela assinatura de contratos". Houve uma sequência de operações praticadas a fim que fosse gerada artificialmente uma novação de obrigação, bem assim o surgimento de falsas variações monetárias passivas, que foram deduzidas na apuração do IRPJ e da CSLL. Destarte, a simulação praticada dolosamente teve o fim de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo que ficou caracterizada a prática da conduta prevista no art. 71, I, da Lei nº 4.502/1964.

Mais que isso, a simulação foi fruto de conluio entre as empresas acima nominadas razão pela qual também ficou caracterizada a prática de conluio, definido no art. 73 da Lei nº 4.502/1964 como o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72."

Em seu Recurso Voluntário, o sujeito passivo alega, inicialmente, que a autuação teria qualificado genericamente a sua conduta como dolosa, sem apontar de quais das hipóteses previstas pela Lei nº 4.502, de 1964, tratar-se-ia. Desse modo, a decisão de primeira instância teria indevidamente aperfeiçoado os fundamentos da autuação.

Em seguida, a Recorrente alega a inexistência das condutas de sonegação, fraude e conluio. Sustenta que todas as operações foram contabilizadas e declaradas; que não teria sido comprovado o dolo, tratando-se apenas de erro de interpretação; e, igualmente, não teria sido comprovado o conluio.

Não procedem as alegações da Recorrente. Conforme transcrito acima, a autoridade fiscal vinculou a qualificação às três condutas previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, descrevendo-as com exatidão.

Foi apontado o benefício tributário almejado pela Recorrente e as práticas por ela adotadas, em conjunto com as demais pessoa jurídicas envolvidas, no sentido de conferir, aos reais fatos, aparência de uma realidade distinta, de modo a escapar à tributação.

A existência dos registros contábeis não afasta a fraude apontada pela fiscalização. Pelo contrário, é um dos elementos apontados no Termo de Verificação Fiscal como parte da construção engendrada pela Recorrente para ocultar o fato gerador dos tributos.

Com detalhes, ao longo do referido Termo, a autoridade fiscal detalha todas as atividades preparatórias e posteriores à emissão das "notas promissórias", seu descolamento com a realidade dos fatos e os reflexos em relação à tributação.

Concordo com o Relator, no sentido de que os sujeitos passivos detém plena liberdade negocial para praticar atos lícitos (acrescento, e verdadeiros), no intuito de escaparem

ou minorarem a tributação sobre os seus negócios, uma vez que o propósito primeiro do negócio é a majoração do lucro e a economia tributária é das variáveis a serem consideradas em tal desiderato. Não se pode, portanto, taxar de ilícito o planejamento tributário, **apenas**, porque este teve como único propósito a economia tributária (embora a ausência do propósito negocial ou extratributário possa, em determinados casos, ser empregada como **mais um** dos elementos que conduzem à conclusão do planejamento tributário ilícito).

Contudo, a liberdade negocial de que gozam os sujeitos passivos não possui a amplitude de lhes permitir falsear a realidade, praticando atos que visem dificultar ou impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador por parte da autoridade tributária.

É exatamente isso que entendo presente no caso sob análise, de modo que plenamente justificável a qualificação da multa de ofício.

Jamais pode ser admitida a alegação da Recorrente de que teria havido mera divergência ou erro na interpretação da lei. Há não um, mais uma sequência de atos praticados (contratos, reorganizações societárias, emissão de "notas promissórias", "novação"), conforme descrição da autoridade tributária, que tiveram o intuito deliberado de simular uma realidade distinta da efetivamente presente.

Plenamente aplicável, portanto, as mesmas conclusões a que chegou, recentemente, a Conselheira Adriana Gomes Rêgo, em caso de planejamento tributário envolvendo ágio, no qual a realidade registrada documentalmente também se dissociava dos fatos efetivos (Acórdão nº 9101-002.802, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 10 de maio de 2017):

"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 nº 4.502, de 1964."

Também não se trata aqui, como invocado pelo Relator, da aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN, posto que, inegavelmente, este depende de regulamentação, ainda inexistente. Em nenhum momento, este dispositivo é citado na autuação, nem se trata de desconsideração de atos ou negócios jurídicos.

O que se a autoridade fiscal fez foi, tributar os fatos geradores de tributo, qualificando-os adequadamente, tal qual efetivamente praticados, e a despeito da realidade fictícia que o sujeito passivo buscou criar. Isto é algo que o CTN, desde a origem, permite, conforme art. 149, inciso IV:

"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;"

Isto posto, diferentemente do Relator, entendo aplicável *in casu* a qualificação da multa de ofício, conforme art. 74, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996, c/c os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, votando, portanto, por negar provimento ao Recurso Voluntário quanto a este tópico.

Da cominação de multa isolada concomitantemente à multa de ofício.

Por fim, a Recorrente se insurge contra a aplicação da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

Por um lado, sustenta que tal penalidade seria inaplicável após o encerramento do ano-calendário, citando alguma jurisprudência do CARF e a Súmula CARF nº 82. Por outro, alega que a referida penalidade não poderia ser exigida cumulativamente com a multa de ofício, por possuírem a mesma materialidade. Mais uma vez, cita julgados do CARF.

A argumentação da Recorrente não merece ser acolhida.

Conforme art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não há impedimento para a aplicação concomitante das referidas penalidades, que possuem bases de cálculo distintas:

"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)"

A multa de ofício sobre o ajuste anual é embasada no inciso I do referido dispositivo é calculada sobre a diferença de imposto apurada ao final do exercício; a multa isolada é calculada sobre o valor devido no mês correspondente.

A primeira alegação da Recorrente é totalmente despida de sentido, já que o momento de aplicação da penalidade isolada é exatamente após o encerramento do ano-calendário. Antes disso, a autoridade fiscal exigirá o próprio tributo devido por estimativa. É essa a justificativa, portanto, para a Súmula CARF nº 82.

Quanto à alegada concomitância, diferentemente do Relator, entendo que também não há razão para acolhê-la.

Todas as decisões do CARF trazidas pela Recorrente para fundamentar a sua tese se referem à redação anterior do referido art. 44, e que fundamentaram, inclusive, a edição da Súmula CARF nº 105.

É que na redação original do dispositivo legal, a multa de ofício aplicada ao final do exercício e a multa pelo não recolhimento da estimativa tinham, ambas, como fundamento legal o inciso I do citado art. 44, razão pela qual se firmou a tese da inaplicabilidade concomitante.

Após a alteração da redação, promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, entende-se plenamente cabível a aplicação concomitante das duas penalidades.

É esta a precisa conclusão da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, no Acórdão nº 9101-002.438 (1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 20 de setembro de 2016), de sua relatoria:

"A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação original não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". Ademais, quando o legislador estipula na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade mesmo se apurado lucro tributável e, por conseqüência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de bis in idem sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de bis in idem."

Essa tem sido a jurisprudência dominante sobre o tema, inclusive no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme ilustra a ementa a seguir referenciada:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

(...)

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007." (Acórdão nº 9101-002.801 - 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 10 de maio de 2017)

Após a alteração da redação, entende-se, como já dito, plenamente cabível a aplicação concomitante das duas penalidades.

Isto posto, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.**

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo