


MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais


PROCESSO	10469.723539/2019-13
ACÓRDÃO	9101-007.645 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	5 de agosto de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	COMPANHIA ENERGETICA DO RIO GRANDE DO NORTE COSERN
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS COMPARADOS.

A ausência de similitude fático-jurídica entre as decisões comparadas (acórdão recorrido x paradigma) impede a caracterização do dissídio, prejudicando o conhecimento recursal.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada “lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996”, os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à exigência de cumulação de multa de ofício com multa isolada, vencida a Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic que votou por conhecer integralmente do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao recurso para cancelar a exigência de multas isoladas concomitantes, vencida a

Conselheira Edeli Pereira Bessa que votou por negar provimento. Designado para redigir o voto vencedor quanto ao conhecimento o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic – Relatora

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli – Redator designado

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Efigenio de Freitas Junior (substituto integral), Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Jandir Jose Dalle Lucca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pelo contribuinte em face do **Acórdão nº 1402-007.105**, proferido em 10.09.2024, pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento (fls. 1045/1157) assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017

FATOS CONTABILIZADOS COM REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS. EFEITOS TRIBUTÁRIOS. DECADÊNCIA.

Na hipótese de fato que produza efeito em períodos diversos daquele em que ocorreu, a decadência não tem por referência a data do evento registrado na contabilidade, mas sim a data de ocorrência dos fatos geradores em que esse evento produziu o efeito de reduzir o tributo devido.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.

A amortização do ágio, como regra geral, é indedutível para a apuração do lucro real, bem como da base de cálculo da CSLL. A possibilidade de deduzi-la prevista

no art. 386, III, do RIR/99 - art. 7º, III, da Lei nº 9.532/97 e art. 10 da Lei nº 9.718/98 - não pode prevalecer quando, para sua configuração, é utilizada empresa veículo para, em nome dela e com recursos provenientes de sua controladora, serem adquiridas ações com ágio da empresa que vem a ser a incorporadora e que passa a amortizar ágio de si mesma.

A condição legal de ocorrência de uma operação de incorporação, mediante extinção da investida ou da investidora, e da consequente confusão patrimonial entre elas, não pode ser admitida apenas como uma exigência formal, mas deve ser considerada como um requisito de efetivo conteúdo econômico e societário, que reflita um verdadeiro propósito negocial e não apenas uma opção empresarial dos interessados.

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.

A subsunção aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos artigos 385 e 386 do RIR/99, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material. Exclusivamente no caso em que a investida adquire a investidora original (ou adquire diretamente a investidora de fato) é que haverá o atendimento a esses aspectos, o que não ocorre quando inserida no procedimento uma terceira pessoa jurídica com nítido caráter de empresa veículo.

POSTERGAÇÃO. EFEITOS

Somente se comprovada a ocorrência de postergação, cabe ao Fisco aplicá-la, procedendo aos devidos ajustes nos valores lançados. Inexistindo tal comprovação, não há o que se ajustar.

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Excetuadas as especificidades de cada tributo, inexistindo fatos novos a serem apreciados, estendem-se aos lançamentos reflexos o decidido no lançamento matriz.

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS NÃO PAGAS. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

O não recolhimento ou o recolhimento a menor de estimativas mensais sujeita a pessoa jurídica optante pela sistemática do lucro real anual, à multa de ofício isolada estabelecida no artigo 44, inciso II, “b”, da Lei nº 9.430/1996, ainda que encerrado o ano-calendário.

Na oportunidade, os membros do colegiado, por maioria de votos, negaram provimento ao recurso voluntário.

Em seu recurso especial, sustenta o contribuinte que o acórdão recorrido conferiu à legislação tributária interpretação divergente daquela dada por outros julgados do CARF quanto às seguintes matérias:

- **Matéria nº 1:** ausência de previsão legal acerca da necessidade de confusão patrimonial entre “real adquirente” e “real investida”, com base nos Acórdãos paradigmas de números 9101-006.486 e 9101-003.609;
- **Matéria nº 2:** inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização, com base nos Acórdãos paradigmas de números 9101-002.310 e nº 1103-00.630;
- **Matéria nº 3:** impossibilidade de exigência da multa isolada após o encerramento do ano-base, com base nos Acórdãos paradigmas de números 1301-001.680 e nº 1103-001.102;
- **Matéria nº 4:** impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício, com base nos Acórdãos paradigmas de números 1202-001.228 e nº 1301-002.415.
- **Matéria nº 5:** inexistência de ampliação do lucro de exploração, com base nos Acórdão paradigma nº 1201-003.924.

O despacho de admissibilidade deu seguimento parcial ao recurso especial apenas quanto às matérias “inexistência de previsão legal para a adição, à base de CSRF, do cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização” e “impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício”. Confira-se:

Análise da demonstração da divergência - 2ª matéria: inexistência de previsão legal para a adição, à base de CSRF cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização

Quanto a essa matéria, no Acórdão recorrido prevaleceu o entendimento de que “dispêndios que violem as regras de dedutibilidade do IRPJ não podem reduzir o lucro líquido que é, também, a base de cálculo da CSLL, com os ajustes previstos na sua legislação específica”.

Após examinar o conteúdo dos arts. 248 e 277 do RIR/99 — que definem lucro líquido e lucro operacional — restou assentado na decisão recorrida que somente poderão reduzir o lucro líquido as despesas operacionais que preencham os requisitos previstos no art. 299, que trata das despesas necessárias. Nesse sentido, prossegue afirmando que “[os] dispêndios glosados afetam o próprio resultado do exercício, diga-se, a própria base de cálculo da Contribuição Social, definida no art. 2º da Lei 7.689, de 1988, com as alterações do art. 2º da Lei 8.034, de 1990”.

Por fim, no voto vencedor do Acórdão recorrido destacou-se que “o art. 13, da Lei nº 9.249/951, quando trata das despesas indedutíveis das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL, é taxativo ao dispor que tais vedações de dedutibilidade se aplicam independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.502/64, justamente a base legal do art. 299 do RIR/99”.

Diante dessa decisão, a Recorrente sustenta que, ao manter a glosa das amortizações de ágio também para efeito de lançamento da CSLL, o Acórdão recorrido adotou entendimento que divergiu da interpretação da legislação tributária que prevaleceu nos Acórdãos nº 9101-002.310 e nº 1103-00.630.

Referindo-se ao primeiro paradigma, a Recorrente afirma que, sob contexto análogo, na referida decisão restou assentado que “inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio considerada indedutível na apuração do lucro real”. Da mesma forma, quanto ao segundo paradigma, a Recorrente destaca que naquele caso “também se entendeu por afastar a tributação pela CSLL sobre as despesas com amortização de ágio”.

Em análise ao inteiro teor dos paradigmas, verifica-se que neles se discutiu a repercussão da glosa de amortização de ágio para efeito de apuração da CSLL, de maneira análoga ao que se encontra no caso apreciado pelo Colegiado recorrido. Mas, diversamente da fundamentação que orientou o Acórdão recorrido, nos paradigmas prevaleceu entendimento oposto.

No caso do primeiro paradigma (Acórdão nº 9101-002.310) restou assentado que “inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial”.

De maneira análoga ao primeiro paradigma, no segundo (Acórdão nº 1103-00.630), prevaleceu entendimento no sentido de que, “com relação à dedução das despesas de amortização do ágio, para fins da CSLL, registro que não há previsão legal para a indedutibilidade dessas despesas, tal como é preceituada para o lucro real, pelo art. 25 do Decreto-lei n. 1.598/77”, acrescentando-se ainda que “a Lei n. 7.689/88 (art. 2º, caput e § 1º, “c”, “1” a “3º não contempla essa indedutibilidade”.

Portanto, entendo que restou demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada. E tendo sido atendidos os demais pressupostos de admissibilidade, proponho que seja dado seguimento à 2ª matéria: inexistência de previsão legal para a adição, à base de CSRF, do cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização. (...)

Análise da demonstração da divergência – 4ª matéria: impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício

A Recorrente alega que o entendimento adotado pelo Colegiado recorrido acerca da imposição da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais diverge da interpretação que prevaleceu em casos semelhantes, nos Acórdãos nº 1202-001.228 e nº 1301-002.415.

Depois de reproduzir excertos das decisões comparadas, a Recorrente afirma que “resta clara a divergência jurisprudencial quanto à matéria debatida: enquanto o acórdão recorrido entendeu pela possibilidade de cumulação entre as multas de

ofício e isolada, os acórdãos paradigmas decidiram pela impossibilidade de tal cobrança concomitante, mesmo após a mudança legislativa sofrida pelo dispositivo legal em questão em 2007”.

De fato, da contraposição dos fundamentos expressos nos votos que conduziram a decisão recorrida e os paradigmas, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Primeiramente, cumpre observar que nos três casos discutiam-se fatos ocorridos após o Início da vigência das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, muito embora um dos períodos analisado no primeiro paradigma seja anterior.

E sob esse mesmo contexto fático, no voto que conduziu a decisão recorrida prevaleceu o entendimento no sentido de que trata-se de “imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes”, acrescentando-se que “nem se queira invocar os dizeres da Súmula CARF nº 105, posto que ali se cuida de fatos anteriores a 2005, o que não é o caso dos autos”.

Por outro lado, no primeiro paradigma (Acórdão nº 1202-001.228) prevaleceu o entendimento de que “é inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ainda que após a vigência das alterações da Lei nº 11.488/2007”, destacando-se que “a cumulação das multas, ainda que incidentes em bases de cálculo distintas, dariam causa a bis in idem”.

No segundo paradigma (Acórdão nº 1301-002.415) restou assentado que “a multa isolada não se destina a apenar casos de omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas do ou falta de adição ao lucro líquido”, acrescentando-se que, “para essas infrações, aplica-se a multa que é cobrada juntamente com o tributo, do qual ela (a multa) é um acessório”. Adicionalmente, o paradigma reproduziu entendimento firmando pelo Superior Tribunal de Justiça, segundo o qual “a aplicação da multa vinculada afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada”.

Ante o exposto, entendo que restou caracterizada a divergência de interpretação suscitada, razão pela qual proponho que seja dado seguimento à 4ª matéria: impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício.

Contra tal decisão, interpôs o contribuinte agravo, que foi rejeitado.

Com relação às matérias admitidas, no mérito, sustenta o contribuinte em seu recurso especial, em síntese, que (i) o legislador determinou a base de cálculo da CSLL de forma exaustiva (*numerus clausus*), fixando, taxativa e individualmente, cada um dos ajustes aplicáveis (artigo 20 e parágrafos, da Lei nº 7.689/88), não arrolando, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados

pelo método da equivalência patrimonial; (ii) tendo em vista que o ordenamento foi silente quanto à adição ao lucro líquido, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, da parcela do ágio, não cabe à Fiscalização exigir o que a lei não exige; e (iii) as multas impostas pela autuação são decorrentes de uma infração única e inseparável, em relação a qual foram imputadas duas penalidades, o que configura dupla (e inadmissível) imposição de pena ao mesmo fato.

A Fazenda Nacional, intimada, apresentou contrarrazões, alegando, em resumo, que (i) (i) a legislação fiscal que autorizou a contabilização do custo de aquisição do investimento em duas subcontas distintas, uma para o ágio e outra para o patrimônio líquido, determinou, em contrapartida, a neutralidade da amortização do ágio para fins da apuração do IRPJ; (ii) no caso do presente processo administrativo, o único dispositivo que poderia fundamentar eventual dedução da despesa com a amortização do ágio seria o inciso III do art. 386 do RIR/99; (iii) na época da edição do Decreto-Lei nº 1.598/77, sequer existia a CSLL como tributo no ordenamento jurídico – razão pela qual não existe qualquer ressalva específica com relação à CSLL no referido Decreto-Lei; (iv) considerando que a CSLL possuía traços muito semelhantes ao IRPJ – inclusive no que diz respeito à base de cálculo – o legislador editou o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995; (v) o legislador determinou, expressamente, que na apuração do montante devido a título de CSLL devem ser aplicadas as mesmas normas relativas ao IRPJ e é justamente na atividade de apuração que se encaixam as regras que disciplinam as provisões, despesas dedutíveis, adições, entre outros aspectos que devem ser considerados pelos contribuintes em seus registros contábeis; (vi) uma vez não sendo expressa a autorização para a dedução da base de cálculo da CSLL das despesas com a amortização de ágio considerado indevido, essas despesas não são dedutíveis; (vii) as infrações apenadas pela chamada “multa de ofício” e pela “multa isolada” são diferentes: multa de ofício decorre do não pagamento de tributo pelo contribuinte: já a multa isolada decorre do descumprimento do regime de estimativa; (viii) o não pagamento de referidos tributos sobre bases estimadas é infração bastante diversa daquela consistente em desrespeito às regras de determinação do lucro real praticada pelo sujeito passivo, sendo assim, nada impede que dessas infrações resultem penalidades distintas; (ix) as multas de ofício e isolada não decorrem da mesma infração, e não incidem sobre a mesma base de cálculo; são multas inteiramente diversas, previstas em lei, e não configuram nenhum *bis in idem*; e (x) após o advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há sequer espaço para discussão do assunto, em face da clareza do texto legal.

É relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**, Relatora

I – ADMISSIBILIDADE

O prazo para o sujeito passivo e para a Fazenda Nacional interpor recurso especial é de 15 dias contados da data de ciência da decisão recorrida. E eventuais embargos de declaração opostos tempestivamente, isto é, no prazo de 5 dias da ciência do acórdão embargado, interrompem o prazo para a interposição de recurso especial¹. Ainda, de acordo com o art. 5º do Decreto nº 70.235/1972, os prazos são contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento. Ademais, os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

No presente caso, o contribuinte foi cientificado do acórdão recorrido em 27.01.2025 (fl. 1165) e, em 11.02.2025 (fl. 1166), interpôs o recurso especial ora em análise. Diante disso, é tempestivo o recurso.

No exame da admissibilidade do recurso especial, além da tempestividade e dos demais requisitos contidos na legislação, é preciso verificar: (i) o prequestionamento da matéria, que deve ser demonstrado pelo recorrente com a precisa indicação na peça recursal do prequestionamento contido no acórdão recorrido, no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos; e (ii) a divergência interpretativa, que deve ser demonstrada por meio da indicação de até duas decisões por matéria, bem como dos pontos nos paradigmas que divirjam de pontos específicos do acórdão recorrido. Com relação à divergência, o Pleno da CSRF concluiu que “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”².

Para fins didáticos, analisaremos, separadamente, o preenchimento dos pressupostos de admissibilidade em relação a cada uma das matérias objeto do recurso especial do contribuinte.

I.1 – Inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização

No que se refere ao prequestionamento, o acórdão recorrido, no voto vencedor, expressamente tratou da amortização fiscal do ágio da base de cálculo da CSLL, estando, pois, preenchido o pressuposto.

Já com relação à divergência interpretativa, o acórdão recorrido analisou situação na qual o lançamento de IRPJ e CSLL decorreu da glosa de despesas com ágio em operação na qual houve aquisição de participação societária com ágio por meio de suposta empresa-veículo, seguida de reestruturação societária que culminou na transferência do ágio.

¹ Tais previsões estavam contidas nos artigos 65 e 68 do Regimento Interno do CARF (“RICARF”) aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e, atualmente, são objeto dos artigos 119 e 116 do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

² Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

A decisão recorrida manteve o lançamento com relação ao IRPJ por entender que, no caso, ocorreu “*uma sequência de operações cujo único propósito foi o de produzir uma despesa dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL através da projeção na investida (COSERN) do ágio pago pelas investidoras (GUARANIANA, COELBA e UPTICK) na aquisição do investimento, em uma verdadeira operação sem qualquer substrato econômico, sem motivação e sem demonstração de qual a expectativa de rentabilidade futura do investimento pretendido*”.

No que se refere à CSLL, o lançamento foi mantido por não preencher a despesa com ágio os requisitos de dedutibilidade do art. 47 da Lei nº 4.502/64 – supostamente aplicáveis à CSLL por força do art. 13 da Lei nº 9.249/951 –, bem como pela impossibilidade de um “dispêndio produzido de forma equivocada” refletir na apuração do lucro contábil, ponto de partida para a apuração da CSLL. Confira-se:

A CSLL tem como base de cálculo o lucro líquido do período com os ajustes determinados na respectiva legislação, conforme dicção dos artigos 248 e 277, RIR/1999: (...)

De outro giro, também pacífico, o lucro operacional resulta do confronto das receitas operacionais com as despesas operacionais (artigo 299, RIR/1999).

Da interpretação sistemática destes dispositivos, extrai-se que somente poderão reduzir o lucro líquido as despesas operacionais que preencham os requisitos previstos no artigo 299, acima transcrito, quais sejam, as despesas necessárias, de forma que, dispêndios que violem as regras de dedutibilidade do IRPJ, não podem reduzir o lucro líquido que é, também, a base de cálculo da CSLL, com os ajustes previstos na sua legislação específica.

Mesmo considerando que as despesas, no presente caso, possam ter natureza não operacional, cabe lembrar que o que as torna indedutíveis da base de cálculo da Contribuição Social é o próprio conceito de resultado do exercício apurado com observância da legislação comercial, visto que esta impõe que o ponto de partida para se chegar à base de cálculo tanto do IRPJ como da CSLL, deve observar postulados e princípios contábeis.

Ora, segundo o Princípio da Entidade, um dispêndio produzido de forma equivocada não deve estar na contabilidade. Em outras palavras, a contabilização de despesas inexistentes implica inobservância do princípio contábil da entidade, devendo ensejar, também por esta razão, a sua glosa, afetando, portanto, a base de cálculo do IRPJ e também da CSLL.

Como consequência, dispêndios glosados afetam o próprio resultado do exercício, diga-se, a própria base de cálculo da Contribuição Social, definida no art. 2º da Lei 7.689, de 1988, com as alterações do art.2º da Lei 8.034, de 1990.

Mais a mais, o art. 13, da Lei nº 9.249/951, quando trata das despesas indedutíveis das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL, é taxativo ao dispor que tais vedações de dedutibilidade se aplicam independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.502/64, justamente a base legal do art. 299 do RIR/99.

Assim, pela vinculação e nexos entre as glosas efetuadas para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, voto por negar provimento ao recurso também em relação a tal matéria.

Pelas razões expostas, igualmente encaminho meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário em relação à CSLL.

O **Acórdão paradigma nº 9101-002.310**, por sua vez, trata de lançamento exclusivo de CSLL, decorrente da exigência de adição ao lucro líquido, base de cálculo da CSLL, de amortizações de ágio que foram adicionadas ao lucro real, base de cálculo do IRPJ, porque referentes a investimento *mantido no patrimônio da investidora*. Diante disso, concluíram os julgadores que “inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial”.

Trata-se, pois, de situação fática peculiar, que, inclusive, levou à rejeição do **Acórdão paradigma nº 9101-002.310** em diversas oportunidades recentes, como no Acórdão nº 9101-007.064, de 10.07.2024³, e no Acórdão nº 9101-007.007, de 05.06.2024⁴.

Assim, em razão da ausência de similitude fática, rejeito o **Acórdão paradigma nº 9101-002.310**.

No que se refere ao **Acórdão paradigma nº 1103-000.630**, é fato que, como observou a Conselheira Edeli Pereira Bessa, no Acórdão nº 9101-006.049, de 04.04.2022, o voto condutor traz “argumentos contrários à indedutibilidade das amortizações no âmbito da CSLL”, mas, “naqueles autos foi dado provimento integral ao recurso voluntário, afirmando-se o não cabimento da glosa não só na base da CSLL, como também do IRPJ”. Confira-se:

Com relação à dedução das despesas de amortização do ágio, para fins da CSLL, registro que não há previsão legal para a indedutibilidade dessas despesas, tal como é preceituada para o lucro real, pelo art. 25 do DecretoLei n. 1.598/77.

A Lei n. 7.689/88 (art. 2º, caput e § 1º, “c”, “1” a “3”) não contempla essa indedutibilidade. Tanto o art. 38 da Lei n. 8.541/92 como o art. 57 da Lei n. 8.981/95, previram expressamente a manutenção da base de cálculo da CSLL, ressalvadas as alterações a ela feitas nessas leis. E nenhuma delas previu a indedutibilidade em comentário. Também as leis posteriores, como as Leis ns. 9.249/95 e 9.430/96 não instituíram essa indedutibilidade para a CSL.

Não há norma legal como a do art. 22 da Medida Provisória n. 2.158/01, que estendeu à CSLL as regras da incompatibilidade das bases negativas de CSLL se, entre a data da apuração das bases negativas e a da compensação, houver, cumulativamente, mudança de controle e de ramo de atividade, bem como da

³ Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

⁴ Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

impossibilidade de compensação das bases negativas de CSLL da sucedida pela sucessora por incorporação, fusão ou cisão.

Com estas considerações, conheço do recurso voluntário para dar-lhe provimento.

A circunstância de, no **Acórdão paradigma nº 1103-000.630**, os conselheiros concluírem pelo cancelamento do lançamento tanto do IRPJ, como da CSLL foi considerada relevante para se entender pela ausência de similitude fática com relação ao acórdão recorrido, tanto no Acórdão nº 9101-006.049, de 04.04.2022⁵, como no Acórdão nº 9101-007.062, de 10.07.2024⁶. Isso porque, naqueles casos, apesar de o lançamento envolver IRPJ e CSLL, os contribuintes buscavam “que a exigência de CSLL seja [fosse] cancelada ainda que afirmada a indedutibilidade no âmbito do IRPJ”.

Não obstante tais precedentes, entendo que, no presente caso, o entendimento contido no **Acórdão paradigma nº 1103-000.630**, de ausência de base legal para a indedutibilidade do ágio na base de cálculo da CSLL, reformaria a decisão proferida no acórdão recorrido.

Diante disso, conheço do recurso especial com relação ao **Acórdão paradigma nº 1103-000.630**.

I.2 – Impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício

No que se refere ao prequestionamento, o acórdão recorrido versa expressamente sobre a matéria “impossibilidade de cumulação da isolada cumulada com a multa de ofício”, estando, pois, preenchido o pressuposto.

No que se refere à divergência interpretativa, o contribuinte invoca os Acórdãos paradigmas 1202-001.228 e 1301-002.415. Ambos versam sobre a possibilidade de exigência concomitante de multa de ofício com multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, aplicada após a alteração promovida pelo 14 da Lei nº 11.488/2007 no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996.

Enquanto nos paradigmas se entendeu que deve subsistir apenas a exigência da multa de ofício, no acórdão recorrido se concluiu pela possibilidade de exigência concomitante da multa de ofício com multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, com relação à períodos de apuração posteriores à alteração do art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996 pelo 14 da Lei nº 11.488/2007 – donde a divergência interpretativa.

⁵ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (Suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

⁶ Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Diante do exposto, deve ser conhecido o recurso especial do contribuinte quanto à matéria em referência.

II – MÉRITO

II.1 – Impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício

Exige-se, nos autos de infração subjacente, multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, conforme abaixo:

“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: (...)

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”.

Acerca da possibilidade de exigência concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e multa de ofício é a Súmula CARF 105, aprovada em 08.12.2014: “A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício”.

Os precedentes que ensejaram a aprovação da Súmula CARF 105⁷ concluíram pela impossibilidade de concomitância entre multa isolada por falta de recolhimento de estimativa e multa de ofício por falta de recolhimento de tributo com base nos seguintes fundamentos: (i) aplicação do critério da consunção, segundo o qual a primeira conduta (falta de recolhimento da estimativa mensal) é meio de execução, é etapa preparatória da segunda (falta de recolhimento do tributo ao final do ano-calendário); (ii) a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa somente pode ser exigida no curso do ano-calendário, tendo em vista que, ao final do exercício, desaparece a base impositiva da multa isolada, surgindo uma nova base, que corresponde ao tributo efetivamente apurado, única que pode ser objeto de penalização; e (iii) não é legítima a exigência de duas penalidades (multa isolada e multa de ofício) com base no mesmo fato apurado em procedimento fiscal.

Cumpre ressaltar, entretanto, que a referida súmula versa sobre a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com base na redação original do art. 44 §1º, IV da Lei nº 9.430/1996, enquanto a multa ora em discussão foi lançada com fundamento no art. 44, II, “b”, da

⁷ Acórdãos precedentes: 101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

Lei nº 9.430/1996, com a redação que lhe foi atribuída pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007. Confira-se, abaixo, a comparação entre a redação dos referidos dispositivos:

Art. 44 §1º, IV da Lei nº 9.430/1996 (redação original)	Art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/1996 (redação do art. 14 da Lei nº 11.488/2007)
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; II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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. (...) § 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas: IV - <u>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;</u>	Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (...) II - de 50% (cinquenta por cento), exigida <u>isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal</u>: (...) b) <u>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.</u>

Da análise do quadro acima, pode-se concluir que não houve alteração substancial na penalidade aplicada por falta de recolhimento de estimativas mensais – exceto com relação à redução no seu percentual. Embora a redação atribuída ao dispositivo pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007 utilize a expressão “exigida isoladamente sobre o valor do pagamento mensal”, isso não a diferencia da multa isolada versada na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, tendo em vista que ambas as redações fazem referência expressa ao art. 2º da Lei nº 9.430/1996, que trata do pagamento mensal por estimativa.

Portanto, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com fundamento no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com redação do art. 14 da Lei nº 11.488/2007, é a mesma daquela versada na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, exceto com relação ao seu percentual. Tanto é assim que, de acordo com a exposição de motivos da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 teve por objetivo “reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de

*pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê -leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa*⁸.

Diante disso, apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada “lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996”, entendo que os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Ademais, o STJ, por meio de suas duas turmas, entendeu pela impossibilidade de exigência concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa com multa de ofício, em razão da aplicação do princípio da consunção ou da absorção. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. OFENSA AOS ARTIGOS 489 E 1.022, AMBOS, DO CPC/2015. NÃO CARACTERIZAÇÃO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO. (...)

6. Logo, o princípio da consunção ou da absorção é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas, hipótese em que a infração mais grave absorve as de menor gravidade, como no caso em apreço. Assim, em casos como o ora analisado, deve-se imperar a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo, em detrimento da multa prevista no artigo 12, inciso III, da Lei 8.218/1991.

7. Recurso Especial conhecido e não provido. (REsp n. 2.104.963/RJ, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 5/12/2023, DJe de 19/12/2023, grifamos.)

TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

1. A multa de ofício tem cabimento nas hipóteses de ausência de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, sendo exigida no patamar de 75% (art. 44, I, da Lei n. 9.430/96).

2. A multa isolada é exigida em decorrência de infração administrativa, no montante de 50% (art. 44, II, da Lei n. 9.430/96).

⁸ Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Exm/EMI-3-MF-MPS-Mpv-351-07.htm, acesso em 09.08.2022.

3. A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção. Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.603.525/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 25/11/2020; AgRg no REsp 1.576.289/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 27/5/2016; AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp n. 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 24/3/2015.

4. Recurso especial provido. (REsp n. 1.708.819/RS, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 7/11/2023, DJe de 16/11/2023, grifamos.)

Ressalta-se que no REsp n. 2.104.963/RJ, julgado pela Segunda Turma do STJ, caso concreto trata da multa prevista no artigo 12, III, da Lei nº 8.218/1991, isto é, da multa por ausência de entrega ao Fisco de arquivos digitais contendo registros contábeis. No entanto, o racional adotado para afastar a concomitância da referida multa com a multa de ofício é o princípio da consunção e a jurisprudência citada refere-se à concomitância entre multa de ofício e multa isolada por falta de recolhimento de estimativa.

Portanto, seja em razão da plena aplicação do racional da Súmula CARF 105 ao presente caso, seja da jurisprudência de ambas as turmas do STJ, deve ser dado provimento ao recurso especial do contribuinte.

III – CONCLUSÕES

Diante do exposto, voto por CONHECER do RECURSO ESPECIAL do contribuinte e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Luis Henrique Marotti Toselli**, redator designado

Fui designado redator do voto vencedor no tocante ao não conhecimento da matéria “*inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização*”.

A maioria do Colegiado, em sentido contrário ao da Relatora, entendeu que o Acórdão nº **1103-000.630** não é hábil a caracterizar a necessária divergência jurisprudencial.

Trata-se de julgado que realmente vem sendo rejeitado para a finalidade pretendida pela Recorrente.

Nesse sentido me manifestei, por exemplo, no Acórdão nº , *in verbis*:

... no que diz respeito à CSLL, não conheço da matéria por já ter me curvado ao que restou decidido por essa E. 1ª Turma no Acórdão nº **9101-006.374**, julgado este que recebeu a seguinte ementa:

CSLL. AMORTIZAÇÃO FISCAL DE ÁGIO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA.

Não há divergência jurisprudencial quando os precedentes comparados tenham tratado de amortização de ágio em contextos jurídicos diversos.

O paradigma 9101-002.310 não tratou de despesas com amortização de ágio deduzidas após incorporação, mas de participação mantida na investidora. Já o caso dos autos discute a glosa de despesas com amortização de ágio tomadas em razão da incorporação, e pretensamente registradas com base nos critérios trazidos pela Lei 9.532/1997. Panoramas jurídicos diversos, portanto.

Quanto ao paradigma 1103-00.630, embora ali também se tratasse de amortização fiscal do ágio na forma da Lei 9.532/1997, e seu voto condutor traga argumentos contrários à indedutibilidade das amortizações no âmbito da CSLL, naqueles autos foi dado provimento integral ao recurso voluntário, afirmando-se o não cabimento da glosa não só na base da CSLL, como também do IRPJ. Assim, o outro Colegiado do CARF decidiu a questão sob circunstâncias distintas daquelas que a Contribuinte quer ver prevalecer nestes autos, qual seja, que a exigência de CSLL seja cancelada ainda que afirmada a indedutibilidade no âmbito do IRPJ. (g.n.)

Em razão, então, da dessemelhança apontada, a maioria do Colegiado votou para conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à exigência de cumulação de multa de ofício com multa isolada.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli