



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.724782/2013-05
ACÓRDÃO	1301-008.036 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INAPLICABILIDADE DA CLÁUSULA GERAL DE DEDUTIBILIDADE DO ART. 299 DO RIR/99. REGIME LEGAL ESPECÍFICO.

O regime de dedutibilidade das despesas de amortização de ágio rege-se por normas específicas (Lei nº 9.532/97), afastando a avaliação a partir dos requisitos gerais de necessidade, usualidade e normalidade previstos no art. 299 do RIR/99 para as despesas operacionais comuns. Necessidade de demonstração dos pressupostos específicos de dedutibilidade.

AMORTIZAÇÃO DO CAPITAL APLICADO NA AQUISIÇÃO DE DIREITOS (ART. 325, I, DO RIR/99). INEXISTÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS LEGAIS.

A amortização com fundamento no art. 325, I, do RIR/99 tem como premissa a aplicação do capital em direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada. Demonstração de que não houve cessão por prazo determinado de exploração do fundo de comércio, mas sim aquisição definitiva dos estabelecimentos comerciais. Não preenchimento dos pressupostos legais.

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. PAGAMENTO DO SOBREPREGO COM FUNDAMENTO NO ART. 20, § 2º, "C", DO DECRETO-LEI Nº 1.598/77. INEXISTÊNCIA DO DIREITO À AMORTIZAÇÃO.

Verificado que o ágio foi pago com base no fundamento econômico do art. 20, "c", do Decreto-lei nº 1.598/77 (fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas), não há direito à amortização, mas sim ao aproveitamento enquanto custo de aquisição para apuração de eventual ganho de capital (art. 7º, II e § 3º, da Lei nº 9.532/97).

MULTA ISOLADA PELO NÃO RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

O art. 44, I e II, da Lei nº 9.430, de 1996, com nova redação atribuída pela Lei nº 11.488, de 2007, da prevê duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador ordinário previu sanções igualmente distintas. Incurrendo o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009

CSLL. BASE DE CÁLCULO. GLOSA DE ÁGIO. CABIMENTO.

É cabível, em relação à CSLL, a glosa das despesas de amortização de ágio, tendo em vista a aplicabilidade à CSLL das mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Eduardo Monteiro Cardoso (Relator), José Eduardo Dornelas Souza e Eduarda Lacerda Kanieski, que lhe deram parcial provimento para (i) cancelar as glosas das despesas com amortização de ágio com relação à base de cálculo da CSLL e (ii) cancelar as multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas mensais. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Iágaro Jung Martins.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso – Relator

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto por BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA. (fls. 787/821) em face de acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO) que julgou improcedente a Impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário cobrado.

2. Referido crédito tributário decorre de Autos de Infração (fls. 2/36) lavrados para exigir IRPJ e CSLL dos anos-calendário de 2008 e 2009, por suposta infração de falta de adição de valores ao lucro líquido do período, correspondentes a despesas com amortização de ágio. Os tributos foram acrescidos de juros de mora e multa de ofício sem qualificação. Também houve a exigência de multa isolada em função da falta de recolhimento sobre as bases de cálculo estimadas desses tributos.

3. Os elementos que fundamentaram a cobrança estão descritos no Termo de Encerramento da Ação Fiscal (fls. 37/56), razão pela qual reproduzo os seus trechos principais:

7. Nos anos-calendário de 2008 e 2009, a fiscalizada efetuou os seguintes registros, em contas de ativo permanente (Investimento e Intangível) e em contas de despesas operacionais, relativos as operações realizadas com as empresas: LUSITANA ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO S.A., CARREFOUR COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA. e com a FARMÁCIA NOSSA SENHORA DA SAÚDE e FARMÁCIA DROGANORTE LTDA.

Balancete - BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA (ano-calendário de 2008)

Nível	Código Conta	Tipo	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
3	1.3.1	Investimentos	584.097.785,67	D	52.320.845,63	119.076.147,15	517.342.484,15	D
4	1.3.1.2	Ágio ou Deságio nos Investimentos	9.901.580,13	D	0,00	2.048.602,77	7.852.977,36	D
5	125159	ÁGIO LUSITANA	9.901.580,13	D	0,00	2.048.602,77	7.852.977,36	D

Nível	Código Conta	Tipo	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
3	1.3.3	Ativo Intangível	3.197.080,97	D	57.000.365,06	65.988.291,56	5.790.845,53	C
4	1.3.3.2	Fundo de Comércio	8.650.796,12	D	57.000.365,06	65.123.211,95	527.949,23	D
5	127181	LEI 11.638 - AJ. BALANÇO DE ABERTURA - INTANGÍVEL	0,00		57.000.365,06	65.123.211,95	8.122.846,89	C
5	126622	FUNDO DE COMÉRCIO-CUSTO	8.650.796,12	D	0	0	8.650.796,12	D
4	1.3.3.3	Amortização Acumulada	5.519.065,68	C	0	865.079,61	6.384.145,29	C
5	126809	FUNDO DE COMERCIO - AMORTIZAÇÃO	5.519.065,68	C	0	865.079,61	6.384.145,29	C

Nível	Código Conta	Tipo	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
3	3.5.2	Outras Despesas Operacionais	0		10.302.188,18	10.302.188,18	0,00	
4	3.5.2.1	Outras Despesas Operacionais	0,00		10.302.188,18	10.302.188,18	0,00	
5	430403	AMORTIZ DE ÁGIO S/INVESTIMENTOS	0,00		2.048.602,77	0,00	2.048.602,77	D
5	430418	AMORTIZAÇÃO ÁGIO LOJAS STOC	0,00		630.079,68	0,00	630.079,68	D
5	430417	AMORTIZ ÁGIO FARMÁCIA	0,00		235.000,08	0,00	235.000,08	D

Balancete - BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA (ano-calendário de 2009)

Nível	Código	Conta	Tipo	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
3	1.3.1	Investimentos	S	517.342.464,15	D	220.588.228,50	173.836.757,40	564.093.955,25	D
4	1.3.1.2	Ágio ou Deságio nos Investimentos	S	7.852.977,36	D	11.950.181,41	19.803.159,13	0,36	C
5	125160	AJUSTE 11638 - AGIO LUSITANIA	A	0,00		11.950.181,41	17.754.556,36	5.804.374,95	C
5	125159	AGIO LUSITANA	A	7.852.977,36	D	0,00	2.048.602,77	5.804.374,59	D

Nível	Código	Conta	Tipo	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
3	1.3.3	Ativo Intangível	S	5.790.845,53	C	65.188.562,95	57.996.146,20	1.401.571,22	D
4	1.3.3.2	Fundo de Comércio	S	527.949,23	D	65.123.211,95	57.000.365,06	8.650.796,12	D
5	127181	LEI 11.638 - A.J. BALANÇO DE ABERTURA - INTANGÍVEL	A	8.122.846,89	C	65.123.211,95	57.000.365,06	0	
5	126622	FUNDO DE COMÉRCIO-CUSTO	A	8.650.796,12	D	0	0	8.650.796,12	D
4	1.3.3.3	Amortização Acumulada	S	6.384.145,29	C	0	865.079,61	7.249.224,90	C
5	126809	FUNDO DE COMERCIO - AMORTIZAÇÃO	A	6.384.145,29	C	0	865.079,61	7.249.224,90	C

Nível	Código	Conta	Tipo	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
3	3.5.2	Outras Despesas Operacionais	S	0		9.236.286,27	491.115,63	8.745.170,64	D
4	3.5.2.1	Outras Despesas Operacionais	S	0,00		9.236.286,27	491.115,63	8.745.170,64	D
5	430403	AMORTI DE ÁGIO S/INVESTIMENTOS	A	0,00		2.048.602,77	0,00	2.048.602,77	D
5	430416	AMORTIZAÇÃO ÁGIO LOJAS STOC	A	0,00		630.079,68	0,00	630.079,68	D
5	430417	AMORTIZ ÁGIO FARMÁCIA	A	0,00		235.000,08	0,00	235.000,08	D

8. Como visto, a empresa registrou despesas de amortização de ágio nas contas: 430403 - AMORTI DE ÁGIO S/INVESTIMENTOS, 430416 -AMORTIZAÇÃO ÁGIO LOJAS STOC e 430417 - AMORTIZ ÁGIO FARMÁCIA.

9. No que se refere às repercussões tributárias dessas despesas, passamos a tratar cada uma das operações.

2.1 DO ÁGIO PAGO NA AQUISIÇÃO DAS AÇÕES DA SOCIEDADE LUSITANA ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO S.A.

10. Dentre os diversos documentos apresentados pela fiscalizada para comprovar a operação de aquisição das ações da sociedade “Lusitana Administração e Participação S.A.” (LUSITANA ADMINISTRAÇÃO), destacamos o contrato que foi inicialmente firmado entre a empresa BR Participações e Empreendimentos S.A. (**empresa controladora da fiscalizada**) e as empresas: Supermercados Lusitana Ltda., D.S. Borges Empreendimentos S.A., Lusitana Administração e Participação S.A. e Pessoas Físicas; donde transcrevemos abaixo alguns de seus trechos: [...]

11.O contrato acima referido (com os trechos descritos) estrutura toda a operação firmada entre as partes, envolvendo as empresas nele referidas; sendo que, do lado da BRPAR, a operação foi realizada com a afiliada BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA. – “BOMPREGO” (a fiscalizada).

12.Destaquemos então, as principais operações, na sua cronologia:

13. Em 06 de setembro de 2002, foi constituída a sociedade LUSITANA ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO S.A. (“LUSITANA ADMINISTRAÇÃO”) com capital inicial de R\$ 4.290.000,00, integralizado no ato de sua constituição, da seguinte forma:

- i) R\$ 13.147,00 em dinheiro, por pessoas físicas;
- ii) R\$ 4.276.853,00 pela conferência de bens móveis e imóveis; sendo: R\$ 1.350.793,00 em bens imóveis integrantes do ativo de D.S. BORGES e R\$ 2.926.060,00 em bens móveis integrantes do ativo de SUPERMERCADOS LUSITANA LTDA.

14. Entre 23 a 30 de setembro de 2002, a LUSITANA ADMINISTRAÇÃO efetuou aumento de capital para R\$ 4.800.474,00, mediante emissão de 510.474 ações ordinárias, nominativas, no valor nominal de R\$ 1,00 cada, cujo preço de emissão foi de R\$ 45,50, integralizado pelo BOMPREGO pelo valor de R\$ 23.226.567,00 (aquisição com ágio).

15. A diferença de R\$ 22.716.093,00, verificada entre o valor nominal das ações (representativas do aumento do capital) e o seu preço de emissão foi escriturada na LUSITANA ADMINISTRAÇÃO como Reserva de Capital.

16. Em 30 de setembro de 2002, conforme Ata da Assembléia Geral Extraordinária da fiscalizada, foi aprovada a absorção, pelo BOMPREGO, do acervo líquido resultante da cisão parcial da LUSITANA ADMINISTRAÇÃO, referente aos bens móveis, no montante de R\$ 2.926.060,00.38.

17. Em decorrência da absorção do patrimônio vertido (cisão parcial), o capital social da empresa BOMPREGO não sofreu qualquer modificação, visto que, o patrimônio absorvido representou investimento dessa Companhia na sociedade cindida, sendo as ações que representavam aquele investimento canceladas em virtude da cisão. Canceladas as ações correspondentes à parcela vertida do patrimônio, atribuídas integralmente ao acionista BOMPREGO, o mesmo retirou-se da sociedade LUSITANA PARTICIPAÇÕES e os acionistas remanescentes, que previamente renunciaram expressamente a qualquer participação na parcela vertida, passaram a ter participação integral na parcela remanescente do patrimônio.

18. Ainda nesta data (30/09/2002), conforme ata da Assembléia Geral e Extraordinária na empresa LUSITANA ADMINISTRAÇÃO, foram aprovadas as seguintes ações:

i) aumento de capital social de R\$ 4.800.474,00 para R\$ 27.516.567,00, realizado pela incorporação das reservas de capital existentes no valor de R\$ 22.716.093,00, mediante a emissão de 22.716.093 ações ordinárias, nominativas, do valor de R\$ 1,00 cada uma, que foram distribuídas aos atuais acionistas (à época) na proporção das ações que já possuíam independente de subscrição, nos termos do art. 169 da Lei nº 6.404/76;

ii) cisão da sociedade, nos termos expressos na proposta-justificação da Diretoria e no protocolo firmado com o acionista BOMPREGO S.A. SUPERMERCADOS DO NORDESTE;

iii) redução do capital social para R\$ 24.590.507,00, em face da extinção de 2.926.060 ações ordinárias, representativas da parcela vertida, por cisão.

19. Conforme especificado na proposta-justificação e no protocolo firmado entre LUSITANA ADMINISTRAÇÃO e a empresa fiscalizada, os bens que constituíram a parcela do patrimônio a ser vertido foram avaliados pelo valor contábil atualizado em 30 de setembro de 2002, nos montantes abaixo especificados: [...]

20. Conforme a contabilidade da fiscalizada, em 30/09/2002, esta efetuou os seguintes registros contábeis: pagamento do investimento (custo de aquisição) pelo valor de R\$ 23.226.567,00, a crédito da conta do ativo disponível “BRADESCO FORN-489222-4-3201-EMP” e a débito de conta transitória do ativo permanente – imobilizado.

21. Em 03/10/2002, “transfere da conta transitória” os valores referentes aos bens adquiridos (pela cisão) pelo seu valor patrimonial na data da aquisição (R\$ 2.926.061,24); e somente em 28/10/2002, “transfere da conta transitória” os valores referentes ao ágio pago na aquisição do investimento, ou seja, a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor dos bens vertidos pela cisão (R\$ 20.300.505,76).

22. Abaixo, temos a representação dos lançamentos efetuados, como nos foi apresentado pela fiscalizada em resposta as nossas solicitações: [...]

23. O tratamento tributário das operações aqui expostas, que envolve Investimento em Sociedades Coligadas ou Controladas, está previsto nº Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 (Decreto nº 3.000/99); quando, nos seus arts. 385 e 386, disciplina que: [...]

25. Como visto, os fatos descritos acima, como ocorridos e estão formalizados nos documentos produzidos à época dos acontecimentos e registrados na contabilidade da empresa fiscalizada, trataram-se de subscrição de ações, com ágio fundamentado em fundo de comércio, culminada com absorção de patrimônio resultante da cisão na empresa investida.

26. No entanto, apesar dessas evidências, quando interrogada, as justificativas apresentadas pela empresa são no sentido de que:

[...] “a denominação da conta contábil não está apropriada. Não se trata de ágio tampouco de sua amortização. O que foi adquirido foi o direito de exploração do fundo de comércio de algumas lojas do Supermercados Lusitana Ltda., empresa situada em São Luiz, no Estado do Maranhão....

... o valor pago pela operação foi de R\$ 23.226.567,00, assim distribuído:

R\$ 2.926.061,24 – bens imóveis das lojas adquiridas do Supermercados Lusitana. A aquisição se deu através de cisão parcial da empresa Lusitana Administração e Participações S/A e incorporação pelo Bomprego (doc. 04); e, R\$ 20.300.505,76 – aquisição do fundo de comércio das 9 lojas.”

27. Como se sabe, a figura do ágio na aquisição de participações societárias surge sempre que seu custo de aquisição superar o valor de patrimônio líquido da investida - controlada ou coligada (cf. DL-1.598/77, art. 20, caput).

28. No caso, o ágio na subscrição de ações consistiu na diferença entre o valor de subscrição da participação (valor pago = R\$ 23.226.567,00) e o valor patrimonial das ações (= R\$ 2.926.061,24).

29. Acontece que, a despesa de amortização do ágio, via de regra, não é dedutível na apuração do IRPJ/CSLL; cabendo, pois, seu controle na parte B do LALUR para o seu aproveitamento quando da alienação da participação (cf. art. 391, parágrafo único, do Decreto nº 3.000/99).

30. O ágio na subscrição de ações (R\$ 20.300.505,76) deve ser registrado contabilmente em conta separada do investimento (situação observada pela empresa).

31. A fiscalizada pagou parcela adicional em função de uma “mais-valia” do investimento, fundamentada no chamado “fundo do comércio”, cujo valor, não se encontrava refletido nos registros contábeis da Sociedade investida (LUSITANA ADMINISTRAÇÃO).

32. Ato contínuo, devido à cisão parcial de empresa investida (coligada) com versão dos bens que deram origem ao ágio para a investidora (BOMPREGO), nos termos do art. 386, inciso II do RIR/99 (art. 7º da Lei nº 9.532/97), esta deve registrar o ágio em contrapartida de ativo permanente, não sujeito à amortização, quando fundamentado em ativos intangíveis (fundo de comércio). Poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio que lhe deu causa (art. 386, parágrafo 3º, inciso II). Observado ainda que, tais regras são aplicáveis mesmo quando o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor do patrimônio líquido (art. 386, § 6º, inciso I).

33. Logo, estamos diante de operação onde uma pessoa jurídica (BOMPREGO) absorve o patrimônio de outra (LUSITANA ADMINISTRAÇÃO - Coligada), em virtude de cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ágio em operação de investimento, com fundamento em fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas (art. 385, § 2º, inciso III do RIR/99); e, assim sendo, se registrada em sua contabilidade despesa de amortização, esta é indedutível na apuração do IRPJ e da CSLL (art. 386, inciso II e 391 do RIR/99).

2.2 DO ÁGIO PAGO NA AQUISIÇÃO DE LOJAS DA EMPRESA CARREFOUR - (LOJAS STOC)

34. Em função da contabilização a título de despesas de amortização de ágio, na conta 430416 – AMORTIZAÇÃO ÁGIO LOJAS STOC, a fiscalizada foi intimada a apresentar as suas justificativas, origem e fundamentação legal, bem como, toda documentação que deu lastro para a dedutibilidade do IRPJ e da CSLL.

35. Nas análises fiscais referentes a esta operação, pudemos identificar, dentre a documentação apresentada, o contrato firmado entre Bompreço S.A. Supermercados do Nordeste (“BOMPREGO”) e o Carrefour Comércio e Indústria Ltda. (“CARREFOUR”), e seus aditivos; onde constam as seguintes informações: [...]

36. Da leitura desse Contrato e seus Aditivos, em cotejo com os registros na contabilidade da empresa, podemos chegar as seguintes conclusões sobre as operações realizadas:

37. Em 08 de maio de 2001, o Bompreço S.A. Supermercados do Nordeste("BOMPREÇO") firmou contrato de compromisso de venda e compra de quotas do capital social da sociedade Carrefour Comércio e Indústria Ltda. ("CARREFOUR").

38. Nesse contrato, a intenção inicial era de transferência das lojas de propriedade do CARREFOUR situadas nas cidades de Teresina, Campina Grande, Petrolina e João Pessoa (Loja Centro) para a empresa JUNPAR PARTICIPAÇÕES LTDA. ("NEWCO" - pessoa jurídica considerada no contrato como Interveniante), através de conferência de ativos (LOJAS) pela vendedora (como aporte de capital), permanecendo na vendedora todos os ativos não diretamente relacionados às LOJAS, a ocorrer na data de fechamento da operação ("DATA DO CLOSING").

39. Ficou acertado que o BOMPREÇO, na DATA DO CLOSING (01/06/2001), iria adquirir a totalidade das quotas representativas do capital social de NEWCO, bem como, respectivos direitos.

40. Entretanto, em 01 de junho de 2001 foi feito o Primeiro Aditivo ao Contrato de Compromisso de Venda e Compra de Quotas do Capital Social de Sociedade e Outras Avencas de 08/05/2001, onde as partes definiram uma nova forma jurídica à transferência dos quatro estabelecimentos comerciais.

41. Então, seria efetuada a venda direta dos quatro estabelecimentos da empresa CARREFOUR para o BOMPREÇO, com a "transferência da posse e propriedade dos referidos estabelecimentos, e de tudo que lá encontra-se internamente, isto é, direito de exploração dos mesmos".

42. Conforme o Primeiro Aditivo, o preço total da aquisição foi definido em R\$ 22.240.462,02; Pago da seguinte forma: i) sinal de R\$ 10.500.000,00 em 08/05/2001; ii) R\$ 10.500.000,00 na DATA DO CLOSSING (em 01/06/2001) e iii) R\$ 1.240.462,02 no dia 29/06/2001.

43. Em 19 de junho de 2001, foi feito o Segundo Aditivo ao Contrato de Compromisso de Venda e Compra de Quotas do Capital Social de Sociedade e Outras Avencas de 08.05.2001, com a inclusão de mais uma Loja a ser adquirida pelo BOMPREÇO, situada na cidade de João Pessoa (Shopping Manaíra), pelo preço de R\$ 1.300.000,00; permanecendo em vigor todas as demais cláusulas do Contrato e do Primeiro Aditivo não expressamente modificadas.

44. Intimado a informar o fundamento econômico pelo pagamento do ágio na aquisição desses estabelecimentos; em sua resposta, a empresa veio alegar que se tratou de operação com o CARREFOUR com aquisição da: "[...] posse dos estabelecimentos e tudo que se encontra internamente, quais sejam: o direito de exploração com a transferência dos contratos de locação; os ativos

fixos(prateleiras, gôndolas, ECF, etc.); estoques; e os empregados existentes nos estabelecimentos.”

45. A fiscalizada contabilizou o valor da “mais-valia” em conta de Ativo Intangível – Fundo de Comércio – Custo (código: 126622) e a partir desta data vem amortizando esse valor por um prazo de 10 anos (considerando os seus registros contábeis), através de lançamentos mensais, tendo como contrapartida a conta de despesa operacional: 430416 – AMORTIZAÇÃO ÁGIO LOJAS STOC.

46. Olhando para a nossa legislação tributária, o artigo 324 do RIR/99 vem disciplinar sobre as dedutibilidades das amortizações, afirmando que: [...]

48. Ora, causa estranheza os lançamentos de despesas de amortização efetuados pela empresa referentes a bens adquiridos em caráter permanente, i.é, sem estarem limitados a quaisquer prazos legal ou contratual.

49. O valor pago pelo Fundo de Comércio, registrado em conta do Intangível não está sujeito à amortização; porquanto, decorreu de capital aplicado na aquisição de direito cuja existência tem duração indeterminada, devendo ser mantido no seu ativo.

50. Em assim sendo, as despesas de amortização registradas na sua contabilidade na conta: 430416 - AMORTIZAÇÃO ÁGIO LOJAS STOC, nos anos-calendário objeto desta auditoria (2008 e 2009), não podem ser dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL, e serão glosadas por esta fiscalização.

2.3 DO ÁGIO PAGO NA AQUISIÇÃO DOS ESTABELECIMENTOS DA FARMÁCIA NOSSA SENHORA DA SAÚDE E DA FARMÁCIA DROGANORTE LTDA.

51. Nos anos-calendário objeto da auditoria (2008 e 2009), a empresa contabilizou em conta de despesa operacional: 430417 - AMORTIZ ÁGIO FARMÁCIA os valores de R\$ 235.000,08 (2008) e R\$ 235.000,08 (2009).

52. Intimada a apresentar as justificativas, origem e fundamentação legal, bem como, a documentação que deu lastro para a dedutibilidade de tais despesas; em resposta, a empresa se limita a afirmar que: “... se refere a aquisição pelo Bempreço do direito a exploração de fundo de comércio de 2 estabelecimentos da Farmácia Nossa Senhora da Saúde (no Shopping Tacaruna e no Hiper Casa Forte) e 2 estabelecimentos da Farmácia Droganorte Ltda (lojas 01 e 02)”; e a apresentar telas do seu sistema interno que denominou de “razão contábil dos lançamentos que demonstram a operação”.

53. Assim sendo, não tendo a empresa apresentado elementos que pudessem trazer a demonstração da operação realizada e da possibilidade da dedutibilidade de tais despesas de amortização de ágio; e ainda, com base nos mesmos enquadramentos legais referidos nos itens precedentes (arts. 324, 325, 386 e 391 do RIR/99), procedermos à glosa de tais despesas por serem consideradas não dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL. [...]

54. Nos anos-calendário de 2008 e 2009 a fiscalizada contabilizou como despesas operacionais, os seguintes valores nas contas:

Ano	Conta	Valor lançado no ano (R\$)
2008	430403 - AMORTI DE ÁGIO S/INVESTIMENTOS	2.048.602,77
2008	430416 - AMORTIZAÇÃO ÁGIO LOJAS STOC	630.079,68
2008	430417 - AMORTIZ ÁGIO FARMÁCIA	235.000,08

Ano	Conta	Valor lançado no ano (R\$)
2009	430403 - AMORTI DE ÁGIO S/INVESTIMENTOS	2.048.602,77
2009	430416 - AMORTIZAÇÃO ÁGIO LOJAS STOC	630.079,68
2009	430417 - AMORTIZ ÁGIO FARMÁCIA	235.000,08

55. Tais valores, por se referirem a despesas consideradas não dedutíveis para o IRPJ e a CSLL, serão adicionados na apuração das bases de tributação do IRPJ e da CSLL, e cobrados por meio de lançamento de ofício através da lavratura de Autos de Infração específicos, nesta data.

3.2 - FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ E DA CSLL MENSAL POR ESTIMATIVA - _ MULTA ISOLADA POR FALTA DE PAGAMENTOS DAS ESTIMATIVAS MENSAIS DO IRPJ E CSLL (Período 01/01/2008 a 31/12/2009)

56. Tendo em vista que, nos anos-calendário de 2008 e 2009, a empresa optou pela forma de tributação do IRPJ e da CSLL com base no lucro real anual, com pagamento das estimativas mensais, e, em se considerando as infrações apuradas por esta fiscalização, que alteram os resultados fiscais dos períodos de apuração e das estimativas mensais, apura-se que a empresa deixou de efetuar diversos pagamentos do IRPJ e da CSLL a título de estimativa mensal.

57. A falta do pagamento do IRPJ e da CSLL devidos mensalmente por estimativa está sujeita a multa de 50% sobre o valor que deixou de ser pago, conforme disposto no artigo 44 da Lei nº 9.430/1997, inciso II, alínea b, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351 de 22/01/2007), que diz: [...]

58. Do exposto, serão cobradas as multas isoladas pela falta dos pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, conforme apuradas nos Demonstrativos de Apuração dos anos-calendário de 2008 e 2009, elaborados por esta fiscalização, que montam os seguintes valores: [...]

4. Inconformada, a contribuinte apresentou Impugnação (fls. 646/720), que foi rejeitada pela DRJ, por meio de acórdão (fls. 733/768) ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009 IRPJ E CSLL.

GLOSA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO PAGO EM FACE DE AQUISIÇÃO DE FUNDO DE COMÉRCIO.

O ágio pago pela aquisição de fundo de comércio não é amortizável.

IRPJ E CSLL. AMORTIZAÇÃO DE CESSÃO DE DIREITO DE USO. PRAZO CERTO NÃO COMPROVADO.

Mantém-se a glosa de despesas de ágio, diante da falta de comprovação de que, ao invés de ágio ou mais-valia, o valor pago seria relativo a cessão de direito de uso de fundo de comércio por prazo certo.

IRPJ E CSLL. AJUSTES NO LUCRO LÍQUIDO. GLOSAS E ADIÇÕES.

Aplicam-se à CSLL, via de regra, as mesmas normas de glosas e adições (ajustes ao lucro líquido) aplicáveis ao IRPJ.

MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO MENSAL DAS ESTIMATIVAS.

A insuficiência de pagamento da CSLL e do IRPJ mensal devido por estimativa, após o término do ano-calendário, por pessoa jurídica que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

Por decorrerem de infrações distintas, é cabível a aplicação da multa isolada por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL, determinada sobre a base de cálculo estimada, e da multa de ofício aplicada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição não recolhida.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Não compete ao julgador administrativo conhecer de pretensa ilegalidade ou inconstitucionalidade de lei ou ato normativo em pleno vigor.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

5. A Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 787/821), sustentando em síntese que (i) tanto a Fiscalização quanto a DRJ não teriam feito uma “análise detida acerca das condições previstas pela legislação acerca da dedutibilidade das despesas”, considerando que são dedutíveis as despesas necessárias à atividade produtora da pessoa jurídica e à manutenção da sua respectiva fonte produtora (art. 299 do RIR/99, Parecer Normativo CST nº 32/81 e jurisprudência do Carf); (ii) as multas tributárias e a amortização contábil de ágio seriam despesas “que não possuem amparo legal” para serem consideradas como indedutíveis para fins de apuração da CSLL, havendo tratamento distinto daquele empregado pela legislação do IRPJ; (iii) no que se refere à aquisição do fundo de comércio de 5 (cinco) lojas do Supermercado Carrefour (conta contábil 430416 – Amortização do ágio Lojas Stoc), a dedutibilidade estaria assegurada pelo art. 325, I, do RIR/99, pois realizada por meio de contratos de locação com “prazos limitados”; (iv) quanto à aquisição de 9 (nove) lojas dos Supermercados Lusitana (conta contábil 430403 – Amortização de ágio sobre investimentos), o ágio pago seria decorrente de rentabilidade futura, conforme laudo juntado com a Impugnação (Doc. 03), sendo assegurada a amortização (arts. 385 e 386 do RIR/99); (v) parte do crédito tributário relativo à multa isolada estaria decaído, tendo em vista que se refere a suposta falta de pagamento de janeiro/2008, enquanto a ciência da autuação se deu em 23/04/2013, sendo que a regra a ser observada para a decadência “deve seguir a

mesma regra do tributo a que se refere”; (vi) ainda a respeito da decadência, destacou a ocorrência de pagamento parcial das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, razão pela qual o art. 173, I, do CTN seria inaplicável; (vii) ainda a respeito da multa isolada, deveria ser considerado que (a) não se observou que a Recorrente possuía IRRF em montante suficiente para compensar as estimativas apuradas de ofício; (b) a Autoridade Fiscal, ao efetuar o lançamento da multa de ofício, assim o fez inobservando o tributo supostamente devido ao final do ano calendário; (c) uma vez apurado o tributo devido ao final do ano calendário, não caberia ao Fisco lavrar auto de infração cobrando multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL; (d) haveria incidência cumulativa de multa de ofício de 75% e multa isolada de 50% sobre a mesma base de cálculo, o que torna insubsistente a concomitância de tal cobrança, consoante a jurisprudência administrativa a respeito da incidência de multa isolada nesses casos; (viii) a exigência da multa de ofício teria sido indevida, pois o art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 deve ser compatibilizado com outros preceitos do ordenamento jurídico, conforme arts. 108, V, e 112, ambos do CTN c/c art. 5º, XLVI, da Constituição Federal; (ix) a exigência de juros de mora sobre a multa aplicada seria indevida.

6. É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Eduardo Monteiro Cardoso**, Relator.

7. O Recurso Voluntário foi interposto em 17/05/2017 (fls. 785), dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da intimação (fls. 784), por procurador devidamente habilitado. Assim, presentes os pressupostos formais, conheço do recurso.

8. Como relatado, trata-se de Autos de Infração lavrados para exigir IRPJ e CSLL decorrentes de suposta amortização indevida de despesas com ágio. De acordo com o Termo de Encerramento da Ação Fiscal (fls. 37/56), a Recorrente teria amortizado indevidamente as despesas relativas a ágio pago (i) na subscrição das ações da Lusitana Administração e Participação S.A (conta 430403), (ii) na aquisição de cinco lojas da empresa Carrefour/Lojas Stoc (conta 430416) e (iii) na aquisição dos estabelecimentos da Farmácia Nossa Senhora da Saúde e da Farmácia Droganorte (conta 430417), sendo que, com relação a este último, não houve impugnação. Também são exigidas multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e de CSLL. As cobranças foram integralmente mantidas pela DRJ. Passo, a seguir, a analisar as alegações recursais.

I. IRPJ e CSLL exigidos sobre as despesas com amortização de ágio

I.1. Critérios de dedutibilidade de despesas – alegada aplicação do art. 299 do RIR/99

9. Inicialmente, a Recorrente defende que a Fiscalização e a DRJ não teriam feito “[...] uma análise detida acerca das condições previstas pela legislação acerca da dedutibilidade das despesas”. Pleiteia a aplicação do art. 299, I, do RIR/99, em conjunto com o Parecer Normativo CST nº 32/81 e precedentes deste Carf, a fim de que se reconheça a dedutibilidade das despesas vinculadas com as fontes de receitas da pessoa jurídica. Afirma que as despesas discutidas nestes autos seriam “[...] comuns, usuais e costumeiras ao serem confrontadas com outras empresas do mesmo setor econômico”.

10. Primeiro, é importante destacar que, consultando a Impugnação apresentada (fls. 646/671), não se verifica a alegação mencionada, sendo esta a razão pela qual a DRJ não se manifestou a respeito. Tal fato, a meu ver, não importa em *preclusão*, uma vez que a Recorrente impugnou a *matéria* relativa à exigência dos tributos (art. 17 do Decreto nº 70.235/72), mas não se pode falar em qualquer omissão da DRJ a respeito.

11. A respeito da alegação, verifica-se que o art. 47 da Lei nº 4.506/64 assegura a dedutibilidade das despesas operacionais, assim entendidas aquelas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Trata-se de regulamentação geral aplicável às despesas incorridas pela pessoa jurídica no exercício da atividade.

12. Já o tratamento tributário da amortização do ágio é *específico*, materializado no art. 7º da Lei nº 9.532/97, reproduzido no art. 386 do RIR/99. Ou seja, a dedução das despesas com ágio deve seguir os requisitos especialmente descritos nesta regra, não se submetendo à regra geral do art. 299 do RIR/99. Nesse sentido:

ART. 299 DO RIR/99. INAPLICABILIDADE. O regime de dedutibilidade das despesas de amortização de ágio rege-se por normas específicas (Lei nº 9.532/97), constituindo *lex specialis* que afasta a aplicação dos requisitos gerais de necessidade, usualidade e normalidade previstos no art. 299 do RIR/99 para as despesas operacionais comuns. (Acórdão nº 1402-007.562, Rel. Cons. Rafael Zedral, Sessão de 25/11/2025)

13. Veja-se que a existência de um regime específico de dedução do ágio é *premissa*, inclusive, da própria alegação da Recorrente no sentido de que não haveria fundamento legal para a adição dessas despesas à base de cálculo da CSLL. Isso porque, caso se considere que o ágio se submete às regras gerais de dedutibilidade, o seu valor deveria ser considerado para fins de apuração do *resultado do exercício* ao qual faz referência o art. 2º da Lei nº 7.689/88. Por outro lado, caso se considere que há tratamento tributário específico e falta de menção à necessidade de adição no § 1º, alínea “c”, do referido dispositivo legal, pode ser defendida de forma coerente a impossibilidade de exigência da CSLL.

14. Diante disso, entendo que a alegação deve ser rejeitada.

I.2. Amortização relativa à aquisição do fundo de comércio das lojas do Supermercado Carrefour (ágio Lojas Stoc)

15. A Recorrente afirma que, em junho/2001, adquiriu os “[...] direitos de exploração do fundo de comércio de 5 lojas do Supermercados Carrefour [...] composto de estoques, instalações e equipamentos” dos estabelecimentos. Alega que, ao adquirir os direitos de exploração do fundo de comércio por prazo determinado, faz jus à amortização do custo de aquisição de tais direitos, nos termos do art. 325, I, do RIR/99.

16. Consultando os autos, verifico que, em 8 de maio de 2001, foi firmado “Contrato de Compromisso de Venda e Compra de Quotas do Capital Social de Sociedade e Outras Avenças” (fls. 330/342) entre a Recorrente e o Carrefour Comércio e Indústria Ltda. (“Carrefour”). Neste instrumento, ficou estipulada a *transferência* das lojas do Carrefour para uma pessoa jurídica interveniente denominada Junpar Participações (“NewCo”), por meio de aporte de capital (conferência de ativos). Em seguida, a Recorrente Bompreço faria a aquisição da integralidade das quotas do capital social da NewCo.

17. Logo em seguida, no dia 01 de junho de 2001, as mesmas partes definiram uma nova forma de realização do negócio, formalizada em “Primeiro Aditivo” (fls. 343/346). Neste instrumento, foi excluída a participação da NewCo, sendo definida a venda dos estabelecimentos para a Recorrente Bompreço, definida no contrato como “[...] a transferência da posse e propriedade dos referidos estabelecimentos, e tudo que lá encontra-se internamente, isto é, direito de exploração dos mesmos [...], seus ativos fixos [...]”. Posteriormente, em segundo aditivo (fls. 347/349), foi definida a venda de outro estabelecimento, por meio do mesmo modelo:

2.1 A forma de venda do estabelecimento atenderá às mesmas regras estabelecidas no **PRIMEIRO ADITIVO** supramencionado ou seja, contemplará a transferência da posse e propriedade do referido estabelecimento, e tudo que lá encontra-se internamente, isto é, direito de exploração dos mesmos (transferência do contrato de locação à **BOMPREÇO**), seus ativos fixos (prateleiras, gôndolas, ECF, etc.), estoque de mercadorias existentes (na forma preconizada no **CONTRATO**), bem como com os empregados existentes naqueles estabelecimentos, e saldo credor de ICMS.

18. Ou seja, diferentemente do que afirmou a Recorrente, não houve cessão dos direitos de exploração do fundo por prazo determinado, mas sim verdadeira venda definitiva dos estabelecimentos. O caso não se enquadra, portanto, à hipótese do art. 325, inciso I, do RIR/99, o qual exige a aplicação do capital em *direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada*. Nesse sentido, concordo com o entendimento manifestado pela DRJ, nos seguintes termos:

Conforme acima transcrito e destacado, o que ocorreu foi a venda direta dos quatro estabelecimentos da empresa CARREFOUR para o BOMPREÇO, com a “transferência da posse e propriedade dos referidos estabelecimentos, e de tudo que lá encontra-se internamente, isto é, direito de exploração dos mesmos”, sendo que, conforme o Primeiro Aditivo, o preço total da aquisição foi definido em R\$ 22.240.462,02; Pago da seguinte forma: i) sinal de R\$ 10.500.000,00 em

08/05/2001; ii) R\$ 10.500.000,00 na DATA DO CLOSSING (em 01/06/2001) e iii) R\$ 1.240.462,02 no dia 29/06/2001.

E mais: "em 19 de junho de 2001, foi feito o Segundo Aditivo ao Contrato de Compromisso de Venda e Compra de Quotas do Capital Social de Sociedade e Outras Avenças de 08.05.2001, com a inclusão de mais uma Loja a ser adquirida pelo BOMPREÇO, situada na cidade de João Pessoa (Shopping Manaíra), pelo preço de R\$ 1.300.000,00; permanecendo em vigor todas as demais cláusulas do Contrato e do Primeiro Aditivo não expressamente modificadas."

Verifica-se, portanto, que os documentos juntados aos autos infirmam a alegação da impugnante de que ocorreu a cessão por prazo determinado de exploração do fundo de comércio, ou seja, tratam-se de alegações que não se sustentam em provas.

Logo, no presente caso não se aplica o disposto no art. 325 do RIR/99, haja vista que não se trata de despesas amortizáveis. (destaquei)

19. Portanto, rejeito a alegação e mantenho a glosa.

I.3. Amortização relativa à aquisição das lojas dos Supermercados Lusitana

20. A Recorrente afirma que a amortização do ágio pago quando da aquisição das ações da empresa Lusitana Administração teria ocorrido "em virtude de rentabilidade futura", conforme Laudo juntado com a sua Impugnação (Doc. 03). Defende que o Laudo teria sido "juntado tempestivamente", não podendo ser afastado. Afirma que houve (i) investimento na Lusitana Administração, com aquisição das ações com ágio e (ii) cisão desta pessoa jurídica, com os ativos das nove lojas, sendo o patrimônio cindido incorporado pela Recorrente. Assim, afirma que a amortização do ágio seria legítima, nos termos dos arts. 385 e 386 do RIR/99.

21. Ao longo da fiscalização, ao ser questionada a respeito da dedução dos valores relativos a esta glosa, a Recorrente apresentou "Instrumento Particular de Cessão de Bens e Direitos e Outras Avenças" (fls. 251 e seguintes), em que foi definida a estrutura da operação de aquisição das lojas dos Supermercados Lusitana. Definiu-se que os ativos seriam transferidos para a Recorrente mediante subscrição de capital e posterior cisão da Lusitana Administração, enquanto os estoques seriam transferidos mediante notas fiscais emitidas pela própria Supermercados Lusitana.

22. Segundo cláusula III.3.1 do Instrumento Particular, o capital social da Lusitana Administração seria de R\$ 4.290.000,00, dividido em 4.290.000 ações ordinárias nominativas (R\$ 1,00 cada uma), integralizado na sua constituição por meio de (i) ações em dinheiro e (ii) conferência de bens imóveis integrantes do ativo de D.S. Borges, no valor de R\$ 1.350.793,00 e bens móveis integrantes do ativo de Lusitana (sócia da Lusitana Administração) no valor de R\$ 2.926.060,00.

23. De acordo com a cláusula IV.4 do referido instrumento, seria feito aumento de capital da Lusitana Administração, mediante emissão de 510.474 ações ordinárias (valor nominal de R\$ 1,00), cujo preço de emissão seria de R\$ 45,50, o qual seria integralizado pela Recorrente (enquanto Afiliada da BRPAR) pelo valor de R\$ 23.226.567,00.

24. Por fim, a cláusula V.5.1. estabelece que será feita a cisão parcial da Lusitana Administração, com a transferência para a BRPAR ou sua Afiliada – a Recorrente – dos ativos conferidos por Lusitana, representados pelos bens móveis mencionados, no valor contábil de R\$ 2.926.060,00.

25. Na resposta apresentada à Fiscalização, a Recorrente, além de juntar o instrumento contratual mencionado, destacou que “[...] a denominação da conta contábil não está apropriada. Não se trata de ágio tampouco de sua amortização. O que foi adquirido foi o direito de exploração do fundo de comércio de algumas lojas do Supermercados Lusitana Ltda, empresa situada em São Luiz, no Estado do Maranhão” (fls. 245). Mencionou ainda que (i) pelo Laudo elaborado, o valor máximo da operação considerando a projeção do resultado e do fluxo de caixa das nove lojas, seria de R\$ 27.800.000,00; (ii) o valor pago pela operação foi de R\$ 23.226.567,00, distribuído em bens imóveis transferidos por meio da cisão parcial (R\$ 2.926.061,24) e aquisição do fundo de comércio das lojas (R\$ 20.300.505,76).

26. Diante da resposta apresentada ao longo do procedimento fiscal, é necessário destacar alguns pontos. Primeiro, o Laudo trazido na resposta à fiscalização (fls. 280 e seguintes) é o mesmo juntado com a Impugnação (fls. 705 e seguintes). Não se trata de documento extemporâneo, vez que já havia sido entregue à Fiscalização ao longo do procedimento fiscal. Segundo, apesar de não se tratar de documento novo, a Recorrente inovou substancialmente na sua posição a respeito da dedutibilidade dos valores, passando a defender, a partir da defesa, que existiria ágio pago com fundamento em rentabilidade futura (art. 385, § 2º, inciso II, do RIR/99) e não ágio decorrente de intangível.

27. Em que pese ser totalmente legítimo que o contribuinte adote outra linha de defesa a partir da apresentação da sua defesa – momento em que é instaurada a fase contenciosa do processo administrativo fiscal (art. 14 do Decreto nº 70.235/72) –, entendo que tal conduta reforça o ônus da parte de demonstrar detalhadamente o direito alegado, uma vez que a boa-fé objetiva (art. 5º, *caput*, do Código de Processo Civil) veda a adoção do comportamento contraditório.

28. Consultando o instrumento contratual mencionado, verifica-se que o objeto da aquisição foi, desde o princípio, as nove lojas dos Supermercados Lusitana transferidos à Lusitana Administração. Ou seja, há de fato coerência com o fundamento do art. 20, § 2º, “c”, do Decreto-lei nº 1.598/77¹ para a classificação do ágio pago (fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas), assim como mencionado pela Recorrente em sua resposta durante o procedimento

¹ Dispositivo aplicável aos fatos discutidos nos autos, pois vigente antes da sua revogação pela Lei nº 12.973/14.

fiscal (fls. 245). Sendo esse o fundamento do ágio, não há direito à amortização, mas sim ao aproveitamento enquanto custo de aquisição para apuração de eventual ganho de capital (art. 7º, II e § 3º, da Lei nº 9.532/97).

29. Além disso, a DRJ rebateu a argumentação relativa ao aproveitamento do ágio com base em rentabilidade futura, afirmando que “[...] inexistem registros contábeis para fazer prova de que o ágio pago [...] teria sido em razão da rentabilidade futura, tal qual alegado na peça impugnatória”. Tal alegação não foi objeto de contestação pela Recorrente nas suas razões recursais.

30. Diante desses elementos, entendo que a Recorrente não trouxe elementos suficientes para demonstrar a existência e o aproveitamento legítimos de ágio com fundamento em rentabilidade futura, não sendo possível infirmar a conclusão da DRJ e a sua própria manifestação em sede de fiscalização, no sentido de que o ágio foi pago por conta do fundo de comércio adquirido. Assim, a alegação deve ser rejeitada.

I.4. Inexistência de fundamento legal para adição das parcelas de ágio na apuração da CSLL

31. A Recorrente questionou a adição das parcelas de ágio na base de cálculo da CSLL, afirmando que este tributo teria base de cálculo específica, definida no art. 2º da Lei nº 7.689/88. Defende que a CSLL possui base de cálculo distinta do IRPJ, o que seria reforçado pelo art. 57 da Lei nº 8.981/95.

32. De fato, o art. 2º da Lei nº 7.689/88, ao definir a base de cálculo da contribuição, prescreve o seguinte:

Art. 2 A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1 Para efeito do disposto neste artigo: (...)

c) O resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contra-partida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de participações societárias em pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei n 8.034, de 1990)

33. O art. 57 da Lei nº 8.981/1995, ao estabelecer a aplicação das normas de apuração e pagamento do IRPJ à CSLL, tratou expressamente de manter a base de cálculo e a alíquota previstas na legislação em vigor:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, **mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor**, com as alterações introduzidas por esta Lei.

34. No caso da amortização contábil do ágio, há redução do lucro líquido do exercício. Caso não seja legítimo o seu aproveitamento, há previsão legal para que os valores sejam adicionados no LALUR, aumentando a base tributável. Contudo, não existe disposição semelhante para a CSLL. Nesse sentido:

CSLL. AJUSTES PRÓPRIOS DO IRPJ. NÃO APLICAÇÃO. ÁGIO. AMORTIZAÇÃO CONTÁBIL. POSSIBILIDADE. IRPJ e CSLL, na sistemática do lucro real, têm bases de cálculo distintas. Embora ambos partam do lucro contábil, apurado de acordo com as leis comerciais, cada qual está sujeito aos ajustes que lhes são próprios - ainda que, por vezes, coincidentes - para apuração das respectivas bases de cálculo. Assim, não havendo previsão legal de ajuste ou neutralidade fiscal do ágio para fins de CSLL no ano-calendário de 2003, as alterações contábeis no valor do ágio impactam diretamente a apuração da contribuição. Diante disso, se o ágio foi objeto de amortização contábil no período, não cabe à Autoridade Fiscal glosar tal despesa para fins de apuração da CSLL. (Acórdão nº 1301-006.476, Red. Desig. Cons. Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Sessão de 15/08/2023)

IRPJ. CSLL. BASES DE CÁLCULO. IDENTIDADE. INOCORRÊNCIA. A aplicação, à Contribuição Social sobre o Lucro, das mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, por expressa disposição legal, não alcança a sua base de cálculo. Assim, em determinadas circunstâncias, para que se possa considerar indedutível um dispêndio na apuração da base de cálculo da contribuição, não é suficiente a simples argumentação de que ele, o dispêndio, é indedutível na determinação do lucro real, sendo necessária, no caso, disposição de lei nesse sentido. (Acórdão nº 9101-002.310, Rel. Cons. Adriana Gomes Rego, Rel. p/ Acórdão Cons. Helio Eduardo de Paiva Araujo, Sessão de 03/05/2016)

35. Além disso, entendo que a referida conclusão não foi modificada, para o caso dos autos, pela Lei nº 12.973/14, que estendeu expressamente parte das suas disposições à apuração da base de cálculo da CSLL. Isso porque, segundo o art. 65 do mesmo diploma normativo, as operações de incorporação ocorridas até 31/12/2017, cuja participação societária tenha sido adquirida até 31/12/2014, continuam sendo regulamentadas pelo regime anterior.

36. Portanto, entendo ilegítima a glosa dos valores amortizados com relação à CSLL.

II. Exigência de multa isolada

37. A Recorrente sustenta que houve erro na exigência das multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL. Defende que parte do crédito tributário estaria extinto pela decadência (arts. 150, § 4º, e 156, II, V e VII, do CTN), pois está sendo cobrada penalidade do mês de janeiro do ano-calendário de 2008. Sustenta que houve pagamento dos tributos relativos àquela competência, o que afastaria a regra de contagem do art. 173, I, do CTN. Além disso, sustenta que (i) possuiria IRRF em montante suficiente para “compensar as estimativas apuradas de ofício”, (ii) a Autoridade Fiscal não observou o tributo supostamente devido ao final do ano-calendário, cuja apuração tornaria insubsistente a exigência da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas, vez que estas seriam “meras antecipações do tributo” e (iii) haveria incidência cumulativa indevida com a multa de ofício.

38. Inicialmente, a respeito da decadência, este Carf possui posicionamento consolidado no sentido de que o “lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN” (Súmula nº 104). Este enunciado, de observância obrigatória pelos Conselheiros (art. 123, § 4º, do RICARF), está fundamentado no fato de que as penalidades isoladas só podem ser exigidas por meio de lançamento de ofício, não sendo hipótese de lançamento por homologação a fim de atrair a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN. Assim, rejeito a alegação.

39. No que diz respeito ao IRRF, verifico que a Autoridade Fiscal considerou os valores declarados pelo próprio contribuinte em suas DIPJs (fls. 497/592) ao realizar a apuração (fls. 483/489). Veja-se, por exemplo, que não foi declarado qualquer valor de IRRF para apuração da estimativa mensal de janeiro/2008 (fls. 504), o que foi tão somente reproduzido na apuração. Ou seja, não cabe falar em falta de utilização desses valores, uma vez que a Fiscalização aplicou a própria apuração realizada pelo sujeito passivo, tão somente adicionando os montantes relativos à infração identificada.

40. A respeito das alegações relativas à necessidade de se observar os tributos apurados ao final do período, vez que as estimativas seriam mera antecipação, entendo que o raciocínio da Recorrente estaria correto tão somente se a exigência fosse das próprias estimativas mensais não recolhidas.

41. Porém, neste caso se exige multa isolada por ausência de recolhimento dessas estimativas, e não as próprias estimativas em si. Tanto é assim que a autuação fiscal tem como fundamento legal o art. 44, II, “b” da Lei nº 9.430/96, que impõe a penalidade isolada pela ausência de recolhimento das estimativas mensais, independentemente do resultado apurado ao final do período. Nesse sentido, a Súmula Carf nº 178 firmou o entendimento de que “a inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada”. Sendo assim, é legítima a exigência da multa isolada, independentemente dos tributos apurados ao final do período.

42. A Recorrente alegou ainda a impossibilidade de aplicação de multa isolada para a cobrança de estimativas mensais, por conta da impossibilidade de sua cumulação com a multa de ofício.

43. De fato, entendo indevida a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas cumulada com a multa de ofício, por conta da aplicação da Súmula Carf nº 105: “A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.”

44. Vale destacar que não ignoro a existência de manifestações, neste Carf, no sentido de que tal enunciado não seria aplicável após a alteração feita pela Lei nº 11.488/2007 no art. 44 da Lei nº 9.430/1996. No entanto, entendo que o racional da súmula permanece aplicável, pois não se trata de penalidades para condutas distintas. Nesse sentido há precedentes desta C. Turma Ordinária:

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. MULTA DE OFÍCIO INAPLICABILIDADE. Não é cabível a multa isolada de forma cumulativa com a multa de ofício sobre as faltas de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, de forma cumulativa, com a multa de ofício. (Acórdão nº 1301-003.347, Rel. Cons. Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Sessão de 18/09/2018)

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF 105. ALCANCE. A Súmula CARF 105, que anuncia que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no artigo 44, §1º, IV, da Lei 9.430/96, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL, apurados no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício. Em que pese o entendimento sumulado ter sido construído antes da alteração promovida pela MP 351/2007, sua aplicação deve alcançar os casos em que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%. (Acórdão nº 1301-005.681, Rel. Cons. Lucas Esteves Borges, Sessão de 15/09/2021 – decisão com base no art. 19-E da Lei nº 10.522/02)

45. Além disso, a Segunda Turma do E. STJ tem se manifestado no mesmo sentido, vedando a exigência cumulativa das referidas multas, inclusive após a edição da Lei nº 11.488/07:

[...] 5. A Segunda Turma do STJ, em julgados mais recentes, continua a aplicar o entendimento de que a vedação à cumulação das multas "isolada" e "de ofício" persiste, mesmo após as alterações promovidas pela Lei 11.488/2007. Nesse sentido: AREsp 1.603.525/RJ, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJE 25.11.20. (AgInt no AREsp n. 1.878.192/SC, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 28/3/2022, DJe de 12/4/2022)

46. Destaco, por fim, que a matéria vem sendo decidida desta forma pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Carf, por maioria:

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO POR FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. 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 nº 9101-007.277, Rel. Cons. Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Sessão de 21/01/2025)

47. Assim, entendo que é o caso de acolher as alegações também neste ponto.

III. Multa de ofício e juros de mora sobre a penalidade

48. A Recorrente sustenta que a multa de ofício de 75% aplicada com fundamento no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 deveria se “compatibilizar” com outros preceitos do ordenamento jurídico, como a individualização da pena de acordo com a conduta praticada. Citou os arts. 108, V, e 112 do CTN e o art. 5º, XLVI, da Constituição da República.

49. Inicialmente, a citada “compatibilização” com o art. 5º, LXVI, da Constituição Federal – o qual inclusive trata de sanções penais – significaria, ainda que de forma indireta e implícita, declarar a inconstitucionalidade do art. 44, I, da Lei nº 9.430/96. Trata-se de dispositivo legal específico, segundo o qual deve ser exigida a penalidade de 75% nos casos de “falta de pagamento ou recolhimento”, sendo inviável a redução da alíquota citada sem que seja analisada a constitucionalidade do dispositivo legal, o que é vedado pela Súmula Carf nº 2.

50. Igualmente, os dispositivos do CTN citados tratam de hipóteses distintas, não havendo qualquer antinomia que pudesse levar à redução da penalidade. Vale destacar que o Supremo Tribunal Federal possui jurisprudência no sentido de que “[...] não existe relação hierárquica entre lei ordinária e lei complementar, mas sim campos de atuação diferentes” (RE nº 509.300, julgado em 17/03/2016), razão pela qual não seria possível, não se tratando de matéria reservada (art. 146, III, do CTN), controlar o art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 a partir dos dispositivos do CTN citados.

51. Portanto, rejeito a alegação.

52. Por fim, a Súmula Carf nº 108 consolidou o entendimento no sentido de que “incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.” Assim, deve ser rejeitada a alegação de não incidência dos juros sobre a multa de ofício.

IV. Dispositivo

53. Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário e lhe dou provimento parcial, tão somente para (i) cancelar as glosas das despesas com amortização de ágio com relação à base de cálculo da CSLL e (ii) cancelar as multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas mensais.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Iágaro Jung Martins**, redator designado

i. Da necessidade de adição da glosa de ágio à base de cálculo da CSLL

Sobre esse ponto, entendeu o Relator que o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, não autorizaria a aplicação indiscriminada ou automática, das disposições regentes do Imposto de Renda na verificação dos contornos de incidência da CSLL. Além disso, entendeu que o legislador, ao determinar a base de cálculo da CSLL, o fez de forma exaustiva (*numerus clausus*), fixando, taxativa e individualmente, cada um dos ajustes aplicáveis (art. 2º, da Lei nº 7.689, de 1988, não abordando, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

Há disposição expressa em lei para adoção das mesmas regras de apuração do IRPJ para fins de apuração da CSLL.

O caput do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, tem a seguinte redação:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) **as mesmas normas de apuração** e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) (g.n.)

Veja-se, o dispositivo não fala em regras análogas, mas de aplicação das mesmas regras, logo, não se está aqui a aplicar a regra no art. 108, I, do CTN, que seria vedado para exigência de tributo.

A IN SRF nº 390, de 2004, aplicável a época dos fatos (posteriormente revogada pela IN RFB nº 1.700, de 2017, que consolidou normas de apuração da CSLL, PIS e da Cofins após a Lei nº 12.973, de 2014), orientava sobre as regras a serem seguidas pelas pessoas jurídicas que adquirem investimentos avaliados pelo patrimônio líquido para fins de apuração da CSLL. Na prática, a referida instrução repetia os mesmos termos da legislação do IRPJ quanto ao registro e ao tratamento a ser dispensado ao ágio e ao deságio, e respectiva amortização.

Posição semelhante foi adotada nos seguintes julgados:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2008 CSLL.

[...]

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. CABIMENTO.

As disposições legais sobre a amortização do ágio remetem à apuração do lucro real, seja para determinar a neutralidade dos seus efeitos, seja para autorizar a sua consideração na base de cálculo do IRPJ nos casos que especifica, de sorte que, ou bem se aplicam todas as disposições (sobre o ágio) para a apuração para a base de cálculo do IRPJ e da CSLL (seja para adicionar a amortização do ágio à base da CSLL, seja para sua consideração no resultado nas hipóteses legais cabíveis) ou se considera que, à míngua de qualquer menção à CSLL nos textos legais, a amortização do ágio não pode repercutir em nenhum momento em sua base de cálculo. Se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, conclui-se que a amortização que reduz o ágio/deságio deve compor o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, e quer este seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSLL.

(Acórdão nº 1302-006.221, sessão 19.10.2022, relator Paulo Henrique Silva Figueiredo)

De fato, não faz qualquer sentido defender que as disposições do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nomeadamente sobre os efeitos tributários da avaliação de investimentos pelo Método da Equivalência Patrimonial (MEP), em especial no que se refere à amortização do ágio, não encontrem eco na apuração da CSLL, apenas por serem feitas algumas referências ao lucro real.

Não se pode perder de vista a perspectiva sobre a qual foi editado o DL nº 1.598, de 1977, que teve como finalidade adaptar os novos dispositivos da então recente Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404, de 1976), à legislação do imposto sobre a renda, antes do advento da CSLL, ocorrido a partir da edição da Lei nº 7.689, de 1988.

O DL nº 1.598, de 1977, tem, portanto, função estruturante para determinação dos resultados das pessoas jurídicas para fins de apuração dos tributos que incidam sobre os seus resultados, estabelecendo regras gerais de contabilização e especiais para a avaliação de investimentos avaliados pelo MEP, inclusive em relação à neutralidade de seus efeitos para fins de determinação do lucro tributável.

Registre-se que a neutralidade da avaliação dos investimentos pelo MEP em relação a CSLL está plasmada nas disposições do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º, que determinam a adição do resultado negativo e a exclusão do resultado positivo decorrentes da avaliação de investimentos pelo MEP.

Transcreve-se o art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988:

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

- a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;
- b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;
- c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
 - 1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base.

[...]

Além disso, ressalte-se posicionamento em alguns julgados deste CARF sobre a indedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL. Destaca-se esse entendimento:

Entendo que a despesa de amortização do ágio é despesa indedutível na apuração da base de cálculo da CSLL, por força dos itens 1 e 4 do dispositivo acima transcrito, os quais deixam claro a finalidade da norma de tornar o MEP neutro na apuração da CSLL. A avaliação do investimento pelo MEP influencia o cálculo da CSLL em caso de alienação ou liquidação do investimento, já que esse seria o valor contábil do investimento a ser considerado. Além disso, se assim não fosse, contrário sensu, a receita decorrente da amortização do deságio seria tributada, o que não me parece razoável, mas seria inevitável chegar a tal conclusão caso se entenda dedutível a despesa de amortização do ágio.

Note-se que, se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, logo, é lógico que a amortização que reduz o ágio/deságio compõe “lato sensu” o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, o qual seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSLL, como dispõe expressamente o dispositivo legal acima (itens 1 e 4 da alínea “c” do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/88).

(Acórdão nº 1302-001.170, sessão 11.09.2013, relator Alberto Pinto Souza Junior)

Não se cogita, no caso sob análise, que se houvessem sido cumpridas as regras de dedutibilidade para amortização do ágio, que tais valores não pudessem reduzir a base de cálculo da CSLL.

Em sentido contrário e, por força dos dispositivos legais e normativo mencionados, os valores relativos ao ágio que não observarem as regras de dedutibilidade para fins do IRPJ, devem também compor a base de cálculo da CSLL.

ii. Multa isolada por estimativa

Entendeu o i. Relator, com base em precedente deste CARF e do STJ, não ser cabível a multa pelo não recolhimento da estimativa mensal, por ser essa uma etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, que foi sancionado com multa de ofício vinculada e pelo princípio da consunção.

Ainda que se compreenda o argumento de natureza econômica sobre a impossibilidade de incidência cumulativa das duas multas exigidas em decorrência de omissão de tributo, uma vinculada ao tributo lançado e outra isolada, incidente sobre as estimativas que deixaram de ser recolhidas em razão da omissão identificada pela Fiscalização (denominado princípio da concomitância), a solução do tema deve ser jurídica.

Assim, dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996:

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

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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) (g.n.)

Note-se que embora a antiga e a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pareçam similares, elas têm conteúdo distintos. A redação anterior previa multas calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo, fato que permitia concluir que as estimativas estariam contidas no tributo apurado ao final do período. A nova redação, contudo, tem redação mais clara e objetiva, distinguindo as duas condutas típicas, que têm consequências jurídicas distintas.

O lançamento foi efetuado com a imputação da multa isolada de 50%, com base na Lei nº 11.488, de 2007, portanto a Súmula CARF nº 105 não se aplica ao presente caso, pois editada em precedentes que analisaram lançamentos efetuados com base em legislação revogada à época do presente lançamento.

Há, portanto, duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador ordinário previu sanções igualmente distintas. Incorrendo, portanto, o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista para cada uma delas.

Nessa linha, destaca-se o seguinte precedente deste CARF:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

O legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada e que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário.

(Acórdão nº 1302-001.080, sessão de 07.05.0213, relator Conselheiro Alberto Pinto)

Pela profunda análise do tema, destacam-se os seguintes excertos do voto:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que

tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

Das condutas infracionais diferentes

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 (na sua redação vigente à época do lançamento) já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas sub examine: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º – aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º.

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do

art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos expendidos no acórdão recorrido, os quais concluem que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Das diferentes bases para cálculos das multas

A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o bis in idem só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre, se não, vejamos.

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando

custos e despesas. A multa de ofício, in casu, corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um bis in idem, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, todo o IRPJ sobre o lucro real, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF nº 2.

Da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96

Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que:

- a) primeiro, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculados sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; e
- b) segundo, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e
- c) terceiro, que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano calendário, já que pode ser lançada mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa.

Da negativa de vigência de lei federal

Peço vênia aos meus pares, para expressar minha profunda discordância com as referidas posições adotadas por este Colegiado: Entendo que tais posicionamentos têm, em verdade, por via oblíqua, negado vigência a uma lei federal, pois afrontam literalmente o disposto nos art. 2º e 44, § 1º, IV, da Lei no 9.430/96 (vigente à época do lançamento) e no art. 35 da Lei 8.981/95. É demais

imaginar que se coaduna com os mais comezinhos princípios do direito a permissão dada ao contribuinte, por tais decisões, para, em janeiro de um determinado ano calendário, decidir se obedece ou não o art. 2º e segs. da Lei nº 9.430/96. Em outras palavras, os referidos posicionamentos deste Colegiado desnaturam a norma tributária tornando-a uma norma facultativa, já que a sua não observância não traz, à luz de tais posicionamentos, qualquer consequência jurídica.

Assim, além das condutas infracionais distintas, que a lei atribui consequências sancionatórias distintas, afastar a exigência da multa isolada é negar vigência a texto legal expresso (art. 2º e 44, II, “b”, da Lei no 9.430, de 1996), fato defeso ao CARF, nos termos da Súmula nº 2.

Dispositivo

Nesse sentido, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins