



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10600.720016/2014-31
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.580 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de setembro de 2022
Recorrente TEMPO SERVICOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010, 2011

MULTA QUALIFICADA. DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO. NÃO CONFIGURAÇÃO DA FRAUDE.

Afasta-se a multa qualificada quando não configurado o enquadramento de fraude constante da autuação fiscal.

MULTA QUALIFICADA. DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO. NÃO CONFIGURAÇÃO DA FRAUDE.

Afasta-se a multa qualificada quando não configurado o enquadramento de fraude constante da autuação fiscal.

JUROS SELIC SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. Súmula CARF nº 108.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO DE IRPJ E CSLL

Sendo mantida a autuação relativa à infração “Exclusões indevidas do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL”, fica consequentemente mantida a infração relativa às “Compensações indevidas de Prejuízo Fiscal e da Base de Cálculo Negativa da CSLL”.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 105. ALCANCE.

O enunciado da Súmula Carf nº 105 no sentido de que “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” alcança somente fatos geradores anteriores à Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir a multa qualificada de 150% para 75%. Vencidos o Conselheiro Jeferson Teodorovicz (relator) e a Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz, que exoneravam a exigência da multa isolada (estimativas). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz - Relator

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Junior - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhães Lima, Viviani Aparecida Bacchmi, Thais de Laurentiis Galkowicz e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte contra Acórdão da DRJ, às fls. 1848/1870, que negou provimento à impugnação administrativa, fls.1289/1612, interposta pelo contribuinte contra Auto de Infração de IRPJ e CSLL em função de irregularidades que teriam sido praticadas pelo mesmo e conforme descritas no Termo de Verificação Fiscal - às fls. 1171/1216.

Para síntese dos fatos, reproduzo o Relatório do Acórdão recorrido, fls. 1848/1870:

Contra o interessado foram lavrados autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica no valor total de R\$ 260.680.734,44 (fl. 1235) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido no valor total de R\$ 153.252.238,11 (fls. 1248), em função das seguintes irregularidades, que se encontram descritas no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 1171/1216:

1ª infração “Exclusões indevidas do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL” (TVF, fl. 1172);

2ª infração “Compensações indevidas de Prejuízo Fiscal e da Base de Cálculo Negativa da CSLL” (TVF, fl. 1209);

3ª infração “Insuficiência de recolhimento do IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada” (TVF, fl. 1209);

4ª infração “Insuficiência de pagamento da CSLL, decorrente de alteração de alíquota” (TVF, fl. 1211).

Cientificado por AR, em 08/05/2014, a empresa apresentou impugnação, em 06/06/2014, fls. 1289/1383, com a seguinte argumentação, em síntese:

- Em preliminar: que houve incorreta recomposição das bases de cálculo do IRPJ nos anos-calendário de 2010 e 2011 e, portanto o crédito tributário cobrado seria ilíquido e incerto o que justificaria a declaração de nulidade do auto de infração;
- discorre sobre a “Efetiva Operação Realizada - Aquisição das Empresas do Grupo AMEX no Brasil para Expansão das Atividades de Cartão de Crédito pelo Grupo Bradesco”;
- discorre sobre a “Legitimidade da Aquisição do Investimento com Ágio pela Esmeralda Holdings e Posterior Aproveitamento da sua Dedutibilidade Fiscal pela Impugnante” por meio dos itens 1) Natureza Jurídico/Contábil do Ágio na Aquisição de Participações Societárias; 2) Da Lícitude da Aquisição de Participação Societária com Ágio Conferida em Integralização de Ações; 3) Tratamento Tributário do Ágio - Dedução Fiscal da Amortização; 4) Da validade dos “Estudos internos” e do Sigilo das negociações; 4.1) Da ratificação dos estudos internos pelo laudo da empresa especializada;
- defende a necessidade da Esmeralda Holdings - Suposta "Empresa Veículo";
- discorre sobre a Teoria do Propósito Negocial - Aplicabilidade às Operações Praticadas;
- defende a Inexistência de Ágio Interno - Preço de Aquisição Definido entre Partes Independentes e Não Relacionadas;
- defende a inexistência de Sonegação, Fraude ou Conluio e, portanto a impossibilidade de Aplicação da Multa Agravada;
- impugna a glosa do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL demonstrada a legalidade das operações realizadas;
- defende a impossibilidade da Cobrança da Multa Isolada em Razão da Falta de Recolhimento do IRPJ e da CSLL por Estimativa;
- sustenta a inaplicabilidade da Multa Isolada em Razão do Encerramento do Ano-base Quando da Lavratura dos Autos de Infração;
- sustenta a ilegalidade da cobrança de alíquota majorada da CSLL defendendo que a atividade exercida não se subsume à hipótese legal;
- defende a ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.

Pede o cancelamento integral dos autos de infração com o restabelecimento dos saldos de prejuízo fiscal e bases negativas da CSLL referentes aos anos-base de 2010 e 2011.

No caso da manutenção do lançamento, pede a inaplicabilidade da alíquota de 15% da CSLL, seus decorrentes e o cancelamento das multas isoladas em razão da suposta ausência de recolhimento de estimativas da CSLL.

O Acórdão de primeira instância, na análise das argumentações da petição impugnatória, contudo, julgou improcedente a impugnação e rejeitou a preliminar de nulidade suscitada pelo contribuinte, conforme ementa abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA.

A sucessão de eventos modificativos de controle societário em um mesmo grupo empresarial sem qualquer finalidade negocial que resulte em incorporação de pessoa jurídica em cuja contabilidade constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, com utilização de empresa veículo, unicamente para criar de modo artificial as condições para aproveitamento da amortização do ágio como dedução na apuração do lucro real, caracteriza simulação montada para o fim exclusivo

de economia tributária, o que autoriza o lançamento de ofício com imposição de multa qualificada em razão do intuito de fraude demonstrado.

MULTA PROPORCIONAL E EXIGIDA ISOLADAMENTE.

Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento abrangerá a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos; e o imposto apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício.

A lei estabelece que, nos lançamentos de ofício, será aplicada multa exigida isoladamente, no percentual de 50%, sobre os valores devidos, e não recolhidos, a título das estimativas mensais, estando o contribuinte sujeito à apuração do lucro real anual, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, no ano-calendário correspondente.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

A multa de lançamento de ofício sofre a incidência de juros de mora com base na taxa Selic a partir do seu vencimento.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração conexo, decorrente ou reflexo, no que couber, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011

ADMINISTRADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO. ALÍQUOTA DA CSLL.

As administradoras de cartões de crédito devem apurar a CSLL mediante a aplicação da alíquota majorada de 15% por disposição legal expressa. A divisão de tarefas típicas da atividade entre duas pessoas jurídicas do mesmo grupo societário que venham a atuar de forma reciprocamente complementar não as exclui da condição de administradoras de cartões de crédito, submetendo-se ambas à alíquota majorada na apuração da CSLL devida.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido

Antes da ciência da decisão de primeiro grau, a contribuinte apresentou petição de fls. 1.877/1.879, por meio da qual informa que efetuou o pagamento à vista de parte da exigência (correspondente à infração nº 04 – CSLL à alíquota de 15%), nos termos do artigo 2º da Lei nº 12.996/2014. Por isso, pediu desistência deste item da discussão.

Cientificada da referida decisão em 02/09/2014 (cf. fl. 1.913), a autuada interpôs recurso voluntário (fls. 1.917/1.989), o qual, após praticamente reiterar seus argumentos de defesa, requereu o cancelamento integral das exigências formalizadas.

A Fazenda Nacional, por sua vez, também expôs suas razões e requereu o não provimento do recurso voluntário (cf. fls. 2.071/2.150).

O Acórdão de Recurso Voluntário, fls. 2154, às fls. 2196, em análise ao Recurso Voluntário e às Contrarrazões apresentadas respectivamente pelo contribuinte e pela Fazenda Nacional, decidiu, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, mantendo apenas as multas isoladas decorrentes da infração relativa à instituições financeiras, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

ÁGIO. FUNDAMENTO ECONÔMICO. RENTABILIDADE FUTURA DA INVESTIDA. COMPROVAÇÃO.

Tendo em vista que a legislação vigente à época dos fatos geradores objeto dos Autos de Infração não regulamentava a forma, conteúdo e apresentação do demonstrativo do fundamento econômico do ágio pago na aquisição de participação societária, o contribuinte pode se valer de todos os meios de prova hábeis.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INCORPORAÇÃO DE “EMPRESA VEÍCULO”. LEGITIMIDADE DO “BENEFÍCIO FISCAL”.

Os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 permitem o aproveitamento fiscal da amortização do ágio, desde que este seja legítimo e desde que haja confusão patrimonial entre empresa investida e investidora, o que ocorre em razão de fusão, incorporação ou cisão. A utilização de empresa veículo, sem aparecimento de novo ágio, não viola nenhum requisito para usufruir o “benefício legal” em questão.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INCORPORAÇÃO DE “EMPRESA VEÍCULO”. INCORPORAÇÃO REVERSA. PROPÓSITO NEGOCIAL. MOTIVO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO. INOCORRÊNCIA

O uso de empresa veículo e de incorporação reversa, ainda mais considerando a existência de caminho alternativo (incorporação direta) disponível ao contribuinte, não caracteriza a simulação. Também a economia tributária gerada a partir de reorganização societária, por si só, não implica na ilicitude das operações.

ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA.

Do ano-calendário 2007 em diante, se não efetuado o pagamento da estimativa mensal, cabe a imputação de multa isolada, sobre a totalidade ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano calendário, mesmo que lançada a multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados no ajuste anual.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Cientificada do Acórdão recursal, a Fazenda Nacional, mediante seu Procurador, apresentou Recurso Especial, fls. 2198/2222, sob o fundamento de que a “a Turma a quo deu interpretação divergente no que toca à possibilidade de amortização do ágio, em clara afronta aos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97 (reprodução do art. 386 do RIR/99)”, por entender pela impossibilidade de amortização do ágio, que seria indedutível, nos termos do artigo 386 do RIR/99.

Ainda, acrescentou, buscando reforçar a divergência jurisprudencial aventada:

“A 3ª Turma da 1ª Câmara, analisando situação idêntica, entendeu que a utilização da empresa veículo Esmeralda Holding, sem propósito negocial algum, configurou simulação orquestrada com o fim exclusivo de economia tributária.

Diversamente, o colegiado *a quo* se manifestou no sentido de que a utilização da empresa Esmeralda Holding foi uma consequência econômica dos negócios jurídicos legítimos praticados pela empresa autuada, afastando, assim, a simulação.

Verifica-se claramente a divergência jurisprudencial acerca da interpretação da legislação tributária (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 e arts. 385, 386 e 391 do Decreto nº 3.000/99) no tratamento do ágio”.

Assim, requereu o seguinte, perante a instância superior:

(a) seja conhecido o presente recurso, face à observância aos requisitos de admissibilidade previstos art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF;

(b) seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido de forma **a restabelecer a autuação fiscal pela glosa da despesa de amortização de ágio e seus reflexos tributários, bem como retorne os autos para julgamento da qualificação da multa.**

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido em Despacho de Admissibilidade, fls. 2225/2234, nos seguintes termos:

Demonstrada, portanto, a divergência jurisprudencial acerca da interpretação da legislação tributária (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 e arts. 385, 386 e 391 do Decreto nº 3.000/99), opino no sentido de que se deva **DAR SEGUIMENTO** ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional (art. 68 do RICARF) com relação à matéria “*amortização do ágio*”.

Na sequência, contudo, o contribuinte apresentou embargos de declaração, fls. 2250/2257, contra a decisão de segundo grau, sustentando a existência de omissões e obscuridades que deveriam ser sanadas pela instância julgadora, a saber: a) obscuridade, quanto à suposta possibilidade de cumulação de multa isolada com multa de ofício; b) omissão no tocante à Súmula CARF n. 105 – impossibilidade de cumulação de multa isolada com multa de ofício.

Ato contínuo, o contribuinte também apresentou suas Contrarrazões, fls. 2313/2354, ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, pugnando pela inadmissibilidade do mesmo, bem como pela procedência de sua pretensão recursal.

Ademais, em Despacho de Admissibilidade dos embargos do contribuinte, fls. 2439/2443, as alegações de obscuridade e omissão suscitadas foram rejeitadas, mantendo-se o teor do Acórdão recursal.

Assim, o contribuinte interpôs Recurso Especial, fls. 2452/2470, onde aponta divergência de interpretação da legislação tributária em relação à legitimidade da multa isolada sobre as estimativas não pagas concomitantemente com a multa de ofício para os anos-calendários de 2010 e 2011.

Aponta a Recorrente divergência de interpretação da legislação tributária em relação à legitimidade da multa isolada sobre as estimativas não pagas concomitante com a multa de ofício para os anos-calendário de 2010 e 2011. Nesse aspecto, a Recorrente desdobra a divergência interpretativa em 4(quatro) temas, conforme tabela abaixo:

Tópico Relacionado	Acórdão Paradigma ⁴	Órgão Julgador	Legislação Interpretada de Maneira Divergente
Da Impossibilidade da Exigência de Multa Isolada Após o Encerramento do Ano-base	Acórdão nº 1402-001.954 (PA nº 10980.726073/2013-15 - Doc. 02) Acórdão nº 1402-001.669 (PA nº 10480.731928/2011-07- Doc. 03)	2ª Turma da 4ª Câmara da Primeira Seção do CARF 2ª Turma da 4ª Câmara da Primeira Seção do CARF	Art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/1996
Da Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício	Acórdão nº 1202-001.228 ¹ (PA nº 13971.720798/2011-35 - Doc. 04) Acórdão nº 1402-001.825 ² (PA nº 15586.720056/2011-89 - Doc. 05)	2ª Turma da 2ª Câmara da Primeira Seção do CARF 2ª Turma da 4ª Câmara da Primeira Seção do CARF	Art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/1996
Da Necessidade de se Observar o Princípio da Consunção	Acórdão nº 9101-000.987 ³ (PA nº 10510.000537/2005-96 - Doc. 06) Acórdão nº 9101-001.809 ⁴ (PA nº 11030.001617/2005-24 - Doc. 07)	1ª Turma da CSRF Turma da CSRF 1ª Turma da CSRF	Art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/1996
Da Necessidade de Observância por Este E. Conselho de Matéria Objeto de Súmula -Artigo 72 do	Acórdão nº 1302-001.624 ⁵ (PA nº 10882.723979/2012-13 - Doc. 08) Acórdão nº 1301-002.180 ⁶ (PA nº 16327.721184/2014-14 - Doc. 09)	2ª Turma da 3ª Câmara da Primeira Seção 1ª Turma da 3ª Câmara da Primeira Seção	Artigo 72 do RICARF (Portaria MF nº 343/2015)

RICARF			
--------	--	--	--

Nesse aspecto, o Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial do Contribuinte, fls. 2746/2753, concluiu:

As situações são assemelhadas, por tratar-se da verificação da legalidade da multa isolada sobre as estimativas não pagas, inclusive para anos calendários a partir de 2007, ano em que a legislação correlata foi modificada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, uma vez que os períodos de apuração envolvem anos-calendário a partir de 2007, no caso 2010 e 2011.

Examinando-se **os acórdãos paradigmáticos**, em que foram lançadas multas isoladas sobre estimativas não pagas **em períodos posteriores a 2007**, verifica-se que os mesmos consideram essas multas isoladas indevidas porque cobradas após o encerramento do exercício, e como as infrações não seriam **distintas**, isso significaria cumular com a multa de ofício.

De outra parte, **o acórdão recorrido**, em que tais multas isoladas foram também lançadas para períodos posteriores a 2007, diverge da interpretação dos acórdãos trazidos como paradigmas, por considerarem **as referidas infrações como distintas**, as multas isoladas sobre estimativas não pagas lançadas após o encerramento do exercício seriam devidas **mesmo que aplicadas de forma cumulada com as multas de ofício**, reiterando ainda de forma subsidiária que para os anos-calendário a partir de 2007, depois das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não restariam mais dúvidas a respeito da possibilidade de haver essa "dupla tributação".

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se divergentes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial apontada pela recorrente.

Ante ao exposto, neste juízo de cognição sumária, concluo pela caracterização da divergência de interpretação suscitada, **admitindo a rediscussão desta matéria (multa isolada sobre as estimativas não pagas a partir de 2007 em concomitância com a multa de ofício e após o encerramento do exercício)** através apenas de 2(dois) paradigmas: Ac. nº 1402-001.954 e Ac. nº 1402-001.669.

Nada obstante, a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões, às fls. 2755/2769, apontando a manutenção do Acórdão recorrido, argumentando o cabimento da cobrança concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício, ainda que a autuada tenha apurado prejuízo ao final do período base anual e concluindo o que segue:

Portanto, ao contrário do que sustenta a recorrente, a jurisprudência do CARF reconhece a validade da cobrança da multa isolada, independentemente da apuração de imposto devido ao final do período base, pois essa penalidade visa sancionar o contribuinte que não cumpre a sistemática de recolhimento mensal do tributo com base no regime de estimativa.

Após, os autos foram remetidos para a instância superior para apreciação e julgamento do citado recurso especial e das contrarrazões.

Ato contínuo, o contribuinte apresentou petição complementar, fls. 2776/2778, requerendo a aplicação imediata dos dispositivos da LINDB (Lei 13655/2018), sobretudo no seu art. 24, ao caso concreto, para a consequente manutenção do cancelamento da parcela da autuação fiscal objeto do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, em exame dos recursos especiais apresentados pelo contribuinte e pela Fazenda Nacional, fls. 2784/2796, resolveu, por maioria de votos, conhecer do art. 24 da LINDB, assim como resolveu converter o julgamento do recurso em diligência à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, para que esta, querendo, manifeste-se, a título de contrarrazões, sobre quanto à aplicação do art. 24 da LINDB, com a redação dada pela Lei nº 13655/2018.

Nesse sentido, a Fazenda Nacional apresentou suas Contrarrazões, às fls. 2798/2810, e sustentou que o lançamento fiscal e o processo dele decorrente claramente não encontram guarida no contexto proposto pelo art. 24 da LINDB, já que norma geral sobre assunto tributário apresenta limitação constitucional à luz do art. 146, III, b, da CRF/1988.

O Acórdão de Recurso Especial, às fls. 2815/2816, por outro lado, assim entendeu, por unanimidade de votos, quanto ao mérito do art. 24 da LINDB, em negar-lhe provimento (...) Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do recurso voluntário (...) Acordam, também, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe Provimento (...), conforme atesta a ementa abaixo reproduzida:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário:

2010, 2011

ÁGIO. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INEFICÁCIA.

A reorganização societária na qual inexistir motivação outra que não a criação artificial de condições para obtenção de vantagens tributárias é inoponível à Fazenda Pública. Negada eficácia fiscal ao arranjo societário sem propósito comercial, restam não atendidos os requisitos para a amortização do ágio como despesa dedutível, impondo-se a glosa e a recomposição da apuração dos tributos devidos.

ÁGIO DE SI MESMO. INCONSISTÊNCIA.

Carece de consistência econômica ou contábil o ágio surgido no bojo de entidades sob o mesmo controle, o que obsta que se admitam suas consequências tributárias.

ÁGIO. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.

Não há como aceitar a dedução da amortização do ágio artificialmente criado com a utilização de empresa veículo, formalmente constituída, não obstante despida de propósito comercial.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário:

2010, 2011

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Sendo a tributação decorrente dos mesmos fatos aplica-se à CSLL o quanto decidido em relação ao IRPJ.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011.

Ademais, o contribuinte, após ciência do Acórdão de Recurso Especial, interpôs Embargos, fls. 2871/2893, alegando obscuridades e omissões no Acórdão recorrido: a) quanto às obscuridades, alegou a CSRF enfrentou matérias diversas do objeto do Recurso Especial interposto pela PGFN; b) que houve obscuridade quanto à análise do Laudo de Avaliação que Fundamenta o Ágio por Rentabilidade Futura – Inexistência de Dois Laudos de Avaliação Econômico-Financeira; c) que houve omissão quanto à análise dos objetivos da Esmeralda Holdings S.A, que não seria um apenas, conforme entendido pelo Acórdão Superior; d) que houve omissões do Acórdão embargado quanto à interpretação dos Termos da Súmula CARF n. 105 e o entendimento do STJ.

O Despacho de Admissibilidade dos embargos, fls. 2947/2961, porém, além de afastar as alegações de nulidades suscitadas, rejeitou todas as alegações de obscuridade e omissões apontadas pelo contribuinte, mantendo o conteúdo da decisão embargada em sua integralidade.

Finalmente, os autos foram reencaminhados à instância *a quo*, para apreciação do das demais questões do Recurso Voluntário, nos termos estabelecidos pela decisão recursal superior da CSRF.

Voto Vencido

Conselheiro Jeferson Teodorovicz, Relator.

Conforme relatado, os autos retornam a esta turma de julgamento para análise das matérias ainda não apreciadas quando proferido o Acórdão n. 1201-001.811, de relatoria do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, em 25 de julho de 2017.

Façamos então o cotejo entre o alegado e o já analisado.

Alega preliminarmente a incorreta recomposição das bases de cálculo do IRPJ nos anos-calendário de 2010 e 2011. Contudo, tal matéria foi analisada e rejeitada às fls. 18 do Acórdão.

As questões atinentes à dedutibilidade do ágio da base de cálculo e da CSLL também já foram objeto do acórdão proferido anteriormente e reanalisado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Portanto, a matéria central sobre as quais ainda há de ser proferida decisão dizem respeito à aplicação da qualificação da multa de ofício e a incidência de juros sobre a multa.

Além disso, remanesceram também duas questões decorrentes, quais sejam:

- Compensação indevida de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL em montantes superiores aos saldos disponíveis;
- Insuficiência de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, o que levou à cobrança de multa isolada de 50% com base no art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96.

Quanto à incidência de juros sobre multa, desde logo registro se tratar de matéria sumulada no âmbito deste e. CARF, especificamente o verbete sumular n. 108:

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

CSRF/04-00.651, de 18/09/2007; 103-22.290, de 23/02/2006; 103-23.290, de 05/12/2007; 105-15.211, de 07/07/2005; 106-16.949, de 25/06/2008; 303-35.361, de 21/05/2018; 1401-00.323, de 01/09/2010; 9101-00.539, de 11/03/2010; 9101-01.191, de 17/10/2011; 9202-01.806, de 24/10/2011; 9202-01.991, de 16/02/2012; 1402-002.816, de 24/01/2018; 2202-003.644, de 09/02/2017; 2301-005.109, de 09/08/2017; 3302-001.840, de 23/08/2012; 3401-004.403, de 28/02/2018; 3402-004.899, de 01/02/2018; 9101-001.350, de 15/05/2012; 9101-001.474, de 14/08/2012; 9101-001.863, de 30/01/2014; 9101-002.209, de 03/02/2016; 9101-003.009, de 08/08/2017; 9101-003.053, de 10/08/2017; 9101-003.137, de 04/10/2017; 9101-003.199, de 07/11/2017; 9101-003.371, de 19/01/2018; 9101-003.374, de 19/01/2018; 9101-003.376, de 05/02/2018; 9202-003.150, de 27/03/2014; 9202-004.250, de 23/06/2016; 9202-004.345, de 24/08/2016; 9202-005.470, de 24/05/2017; 9202-005.577, de 28/06/2017; 9202-006.473, de 30/01/2018; 9303-002.400, de 15/08/2013; 9303-003.385, de 25/01/2016; 9303-005.293, de 22/06/2017; 9303-005.435, de 25/07/2017; 9303-005.436, de 25/07/2017; 9303-005.843, de 17/10/2017.

Por esta razão deixo de traçar maiores comentários acerca da matéria.

No que diz respeito à qualificação da multa de ofício, segundo o TVF, esta foi qualificada pelos seguintes fundamentos:

Em princípio, ao se deparar com a amortização do ágio fundamentado com base em expectativa de rentabilidade futura, a fiscalização está diante de um valor dedutível por força da previsão legal, já que, tanto o surgimento do ágio quanto a reestruturação societária são aceitos pelo ordenamento.

No entanto, verificou-se no presente caso, o intuito doloso do contribuinte, ao formalizar seus registros contábeis e societários de forma a dar uma aparência de correção a uma amortização em que estejam presentes o ágio interno e reestruturação societária sem a efetiva mudança de controle societário, pretendendo induzir a fiscalização a avaliar uma operação que, nessas circunstâncias, é oponível ao Fisco.

E, para isto, o contribuinte fiscalizado, em conluio com as demais empresas do grupo, promoveram uma série de atos de reorganização societária ausentes de razões empresariais e econômicas verdadeiras, cujo resultado não acarretou a efetiva transferência de controle societário, mas, tão somente, o benefício da amortização de um ágio gerado artificialmente. Ou seja, a vontade declarada nos atos formais praticados diverge da vontade real desejada pelas partes.

Desse modo, o dolo encontra-se presente ao buscar meios artificiosos para enganar, para ludibriar o Fisco, realizando operações societárias que, analisadas individualmente, estão perfeitamente legais na forma, mas, no conjunto, na essência, não trazem substância econômica, pois ao final da reorganização societária, o controle acionário retorna à situação inicial, anulando os atos praticados, sendo seu único propósito a economia de tributos.

Sendo assim, presente o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária, mediante a simulação de atos de reorganização societária praticados entre empresas de um mesmo grupo econômico e sob controle comum, atos estes perfeitos na forma, mas sem razões empresariais legítimas, efetuamos o lançamento da presente infração com imposição da multa de ofício qualificada de 150%, conforme disposto no Art. 44, § 1º da Lei 9.430/96.

Segundo o entendimento da CSRF que determinou o retorno dos autos a esta Turma para apreciação das demais matérias:

No caso dos autos, diante do filme que se mostra, é patente a falta de propósito negocial para essa reestruturação societária a qual acabou por não gerar qualquer alteração patrimonial efetiva em relação às empresas envolvidas, as quais estavam e permaneceram sob controle comum. TEMPO SERVIÇOS pertencia integralmente ao BANCO BRADESCO e passou a pertencer integralmente à ESMERALDA HOLDING, que funcionou como empresa veículo para fins de permitir o aproveitamento do ágio pela TEMPO. Assim, por lhe faltar fundamentação econômica e propósito negocial, a reestruturação entre empresas do mesmo grupo econômico, engendrada com o objetivo de reduzir a tributação, não pode ser oponível ao Fisco, como é o caso dos autos

Bem, sob este ponto, compartilho do entendimento de que a mera utilização de empresa-veículo não é suficiente para a qualificação de multa.

Ainda, a mera ausência de propósito negocial, a meu ver, não autoriza per se a qualificação da multa, pois essa exige a verificação de outros requisitos objetivos previstos nos arts. 71, 72 e 73, Lei 4502/64.

Neste sentido o Acórdão n. 9101-005.876, de 25 de jan. 2022:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2007

ÁGIO. MULTA QUALIFICADA. ADOÇÃO DE EMPRESA-VEÍCULO NA ESTRUTURA DE AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO. ACUSAÇÃO DE FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. GRUPO ECONÔMICO. CONTROLADORA COMO REAL ADQUIRENTE. IMPROCEDÊNCIA DO FUNDAMENTO DA PENA. INOCORRÊNCIA DE SIMULAÇÃO FRAUDE SONEGAÇÃO OU CONLUÍO. REDUÇÃO DA SANÇÃO DUPLICADA.

A dedução indevida de dispêndios com ágio não se confunde com prática dolosa ou ilícita que autoriza a aplicação da multa duplicada de 150%, prevista no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Ainda que prevalecendo a glosa, não sendo demonstrada e comprovada a prática de fraude, sonegação ou conluio nas transações que geraram a despesa com o sobrepreço, deve ser aplicada a monta ordinária da multa de ofício de 75%. O simples emprego de companhias holdings em estrutura de aquisição de investimentos, mesmo que com a finalidade específica de viabilizar e promover a compra de participações societárias, rotuladas de empresas-veículo, não basta para caracterizar simulação, fraude ou o seu intuito, tampouco qualquer outro ilícito. **A figura de origem estrangeira da ausência de propósito negocial, dentro da narrativa de que o contribuinte praticou determinado ato ou negócio jurídico visando exclusivamente obter vantagem tributária, não configura nenhuma das hipóteses legais de simulação e de fraude, conforme a devida conceituação de Direito Civil, e nem pode se amoldar às previsões dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.**

Não foi outro o entendimento desta Turma, ao analisar caso muito semelhante, em Acórdão de relatoria do i. Allan Marcel Warwar Teixeira:

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

MULTA QUALIFICADA. DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO. NÃO CONFIGURAÇÃO DA FRAUDE.

Afasta-se a multa qualificada quando não configurado o enquadramento de fraude constante da autuação fiscal.

JUROS SELIC SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. Súmula CARF nº 108.

Entendimento reiterado em embargos, agora sob relatoria do Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, e por mim acompanhado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AFASTAMENTO DE MULTA QUALIFICA POR INEXISTÊNCIA DE FRAUDE QUE A JUSTIFIQUE.

Não se justifica a aplicação de multa qualificada quando inexistir comprovação da existência da prática de ato jurídico fraudulento, simulado ou em conluio.

Além disso, merecem análise algumas questões decorrentes: aplicação de multa isolada concomitante com multa de ofício e; compensação indevida de base de cálculo de IRPJ de CSLL.

No que tange à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL em montantes superiores aos saldos disponíveis, veja-se o que consta no Recurso Voluntário:

“De acordo com a Turma Julgadora, “sendo mantida a autuação relativa à 1ª infração “Exclusões indevidas do Lucro real e da Base de Cálculo da CSLL (tvf FL. 1172), fica consequentemente mantida a 2ª infração “compensações indevidas de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL (TVF, FL. 1209), perdendo o objeto as argumentações da recorrida. No entanto, demonstrada a legalidade das operações realizadas pela Recorrente e a validade do ágio gerado quando da aquisição do Grupo Amex pelo Bradesco S.A. evidente a necessidade de cancelamento das autuações originárias do presente processo administrativo. Assim sendo, uma vez cancelados os lançamentos de IRPJ e CSLL, não há que se falar em compensações indevidas de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL nos anos-base de 2010 e 2011. Caso assim não se entenda, o que se alega ad argumentandum, requer-se o sobrestamento desse processo administrativo até o trânsito em julgado do processo administrativo n. 10970.720351.2011-88.

Observa-se, contudo, que o processo n. 10970.720351.2011-88, supramencionado pelo Recorrente, recebeu decisão de segunda instância pelo CARF (Acórdão n. 1103000.960 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária), no seguinte sentido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009 AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA. A sucessão de eventos modificativos de controle societário em um mesmo grupo empresarial sem qualquer finalidade comercial que resulte em incorporação de pessoa jurídica em cuja contabilidade constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, com utilização de empresa veículo, unicamente para criar de modo artificial as condições para aproveitamento da amortização do ágio como dedução na apuração do lucro real, caracteriza simulação montada para o fim exclusivo de economia tributária, o que autoriza o lançamento de ofício com imposição de multa qualificada em razão do intuito de fraude demonstrado. ADMINISTRADORA DE

CARTÃO DE CRÉDITO. ALÍQUOTA DA CSLL. As administradoras de cartões de crédito devem apurar a CSLL mediante a aplicação da alíquota majorada de 15% por disposição legal expressa. A divisão de tarefas típicas da atividade entre duas pessoas jurídicas do mesmo grupo societário que venham a atuar de forma reciprocamente complementar não exclui da condição de administradoras de cartões de crédito, submetendo-se ambas à alíquota majorada na apuração da CSLL devida.

PAGAMENTO MENSAL DE IRPJ E CSLL. MULTA ISOLADA.

A aplicação concomitante da multa isolada por falta de pagamentos mensais de IRPJ e CSLL e da multa de ofício pela falta de pagamentos dos mesmos tributos na apuração anual com base no lucro real não é admissível quando as multas incidem sobre uma mesma base impositiva.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA. A multa de lançamento de ofício sofre a incidência de juros de mora com base na taxa Selic a partir do seu vencimento. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração conexo, decorrente ou reflexo, no que couber, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

No Acórdão do CARF acima mencionado, o voto condutor manifestou-se da seguinte forma:

Compensações de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL As compensações de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL decorreram das infrações identificadas pela autoridade fiscal, ratificadas neste voto. Assim, devem ser mantidas da forma como exigidas no auto de infração.

Já no tocante ao presente Processo, o Acórdão da DRJ entendeu que a manutenção da infração “exclusões indevidas do lucro real e da base de cálculo da CSLL (TVF, fl. 1172)”, levaria à manutenção da infração relativa à compensação indevida de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL (TVF, fls. 1209), “perdendo o objeto as argumentações contrárias da impugnante”.

Nesse aspecto, entendo da mesma forma, já que uma decorre da outra. Assim, a manutenção da infração, ainda que com desqualificação da multa, leva também à manutenção da infração relativa à compensação indevida de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa, (nos termos do TVF, fls. 1029).

Porém, se as compensações de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL em excesso sofreram autuação em decorrência das infrações identificadas pela autoridade fiscal, ao passo que devam ser mantidas essas autuações, deve-se considerar também a redução da multa originalmente lavrada pelo fiscal de 150% para 75%, nos termos do que havia mencionado.

Além disso, no que se refere ao processo n. 10970.720351.2011-88, houve decisão referente à insuficiência de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, o que levou a cobrança de multa isolada de 50% com base no art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96:

Multa isolada A redução da multa isolada por falta de pagamento da CSLL de janeiro de 2007, de R\$ 2.394.780,47 para R\$ 443.916,16, foi corretamente promovida na decisão recorrida com suporte no Despacho nº 81 da 2ª Turma/DRJ/JFA (fls. 1.986), na informação prestada pela autoridade fiscal após verificação em procedimento de diligência (fls. 1.988) e na manifestação de concordância da contribuinte (fls. 1.993). O recurso de ofício deve ter o provimento negado nesta parte. No que pertine ao recurso voluntário, encontre-se consolidado na

jurisprudência administrativa o entendimento acerca da impossibilidade de aplicação conjunta, sobre a mesma base impositiva, das multas previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 e daquela relativa à ausência de recolhimento mensal por estimativa (art. 44, §1º,

IV), prevista para aplicação isoladamente do tributo, observando-se as alterações introduzidas

pelo art. 14 da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007.

Os julgados abaixo bem exemplificam a mencionada jurisprudência: “MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO.

CONCOMITÂNCIA. MESMA BASE DE CÁLCULO. A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo. (Acórdão 10322.217)

PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA PELA CONSTATAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS.

Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo com base em estimativa e da multa de ofício exigida pela constatação de omissão de receitas, que tiveram como base o mesmo valor apurado em procedimento fiscal. (Acórdão 108 07.493)

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. MESMA BASE DE CÁLCULO. A aplicação concomitante da

multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo. (Acórdão CSRF/0104.987)”. Assim, deve ser excluída da exigência a parte relativa à multa isolada.

Não obstante, o Acórdão da DRJ, no presente Processo, manteve a aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício:

Quanto à multa isolada de 50% lançada em função da 3ª infração “Insuficiência de recolhimento do IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada” (TVF, fl. 1209), a empresa alega que ela “somente pode ser exigida caso o Fisco verifique a falta de recolhimento dos tributos, ou recolhimento insuficiente, com base em estimativas mensais, antes do término do ano-base”. Essa alegação não tem como prosperar visto que o comando legal é claro ao determinar a aplicação da multa. Senão vejamos: Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) a) na forma do art. 8o da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída 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. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007). (grifei) Como se vê, a legislação determina que a multa de 50% sobre pagamentos de estimativa de IRPJ e CSLL não efetuados seja aplicada ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, ou seja, ela deve ser aplicada a qualquer tempo em que se apure a infração, mesmo depois de encerrado o ano-calendário e apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL. Não há que se falar em “Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício” como quer a impugnante, tendo em vista que a legislação prevê expressamente a aplicação das multas de ofício (75%) e isolada (50%), que tem motivações distintas. Ressalte-se que essa questão teve voto contrário no Carf.

Por outro lado, peço vênia para discordar da decisão de piso, pois venho entendendo que a aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício deve ser refutada, conforme o entendimento também exposto no Acórdão n. 1401-005.599 da 1ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária (processo n. 10380.723004/2012-38), abaixo referido:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2008 CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO. Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando já aplicada multa de ofício no mesmo lançamento. É certo que o cerne decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária. O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

Assim, a aplicação concomitante da multa isolada de 50% e da multa de ofício não deve prosperar.

Dispositivo

Assim, diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário para, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício ao patamar de 75%, mantendo a autuação no tocante à compensação indevida de prejuízo fiscal de IRPJ e de base de cálculo negativa de CSLL e afastando a aplicação da multa isolada de 50%, em face da concomitância.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz

Voto Vencedor

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Redator Designado.

2. Não obstante o substancial voto do(a) eminente Relator(a), a maioria do colegiado divergiu quanto à multa isolada (estimativas), conforme fundamentos elencados a seguir.

3. Pois bem. Nos termos dos arts. 1º e 2º, §3º da Lei 9.430 de 1996, o imposto de renda das pessoas jurídicas é determinado, regra geral, com base no lucro real por período de

apuração trimestral. O legislador, entretanto, **facultou** à pessoa jurídica **optar** pela apuração anual, mediante o pagamento mensal sobre base de cálculo estimada. Nessa hipótese – apuração anual – o fato gerador ocorre em 31.12 de cada ano.

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o **imposto de renda das pessoas jurídicas será** determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, **por períodos de apuração trimestrais**, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

[...]

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no **lucro real poderá** optar pela **pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada**, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

[...]

§ 3º A pessoa jurídica que optar pela pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior. (Grifo nosso)

4. Feita a opção pelo lucro real anual, nos termos da Lei nº 8.981, de 1995, a pessoa jurídica somente poderá deixar de efetuar o pagamento mensal se demonstrar, mediante balanço ou balancete de suspensão, levantados com observância das leis comerciais e fiscais, que o valor acumulado já pago excede o imposto devido no período ou no caso de apuração de prejuízo fiscal.

Art. 35. A pessoa jurídica **poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês**, desde que demonstre, através de **balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto**, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) **deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;**

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º **Estão dispensadas do pagamento** de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a **existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário**. (Grifo nosso)

5. Com vistas a garantir o cumprimento do mandamento legal, em especial o recolhimento da estimativa, a Lei 9.430, de 1996, em sua redação original, estabelecia que no caso de não recolhimento a multa isolada deveria incidir sobre a “*totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*”. Veja-se:

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:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

[...]

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

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

6. Como se vê, as penalidades previstas nos incisos I, II e no §1º, IV, referem-se à falta de pagamento de tributo, ou seja, incidem sobre a mesma base de cálculo.

7. Por conseguinte, na vigência dessa redação, a jurisprudência do Carf firmou-se no sentido de que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício por falta de pagamento de tributo apurado ao final do exercício, devendo subsistir a multa de ofício. O que ensejou a Súmula Carf nº 105:

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.

Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, 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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA- IRPJ

Ano-calendário: 2006

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF nº 105. ALCANCE.

A Súmula CARF nº 105, que enuncia que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso V, 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 apurados no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício, tem aplicação em face de multas lançadas tendo por referência infrações cometidas **antes da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007**. Tal súmula se aplica inclusive nos casos em que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%. (Acórdão Carf nº 9101-002.502, de 12/12/2016) (Grifo nosso)

8. Posteriormente, com a edição da Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488, de 2007, a penalidade sobre o não recolhimento da estimativa passou a incidir sobre o “*valor do pagamento mensal*” e não mais sobre a “*totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*”.

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:**

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;

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.

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

9. Tal posicionamento é registrado inclusive no acórdão CSRF/01-05.838, de 2008, reproduzido pelo acórdão 9101-001.261, de 2011, um dos acórdãos precedentes da Súmula Carf nº 105. Veja-se:

Nesse sentido, cabe ressaltar que a Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, veio a disciplinar posteriormente a aplicação de multas nos casos de lançamento de ofício pela Administração Pública Federal. Esse dispositivo legal veio a reconhecer a correção da jurisprudência desta Câmara, estabelecendo **a penalidade isolada não deve mais incidir sobre "sobre a totalidade ou diferença de tributo", mas apenas sobre "valor do pagamento mensal" a título de recolhimento de estimativa**. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou o percentual da multa por falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação (Lei nº 8.218/91, art. 6º). Assim, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%). Providência que se fazia necessária para tornar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo. (Grifo nosso)

10. Verifica-se, pois, que a multa de ofício de 75% é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento de tributo, falta de declaração e declaração inexata, como por exemplo: glosa de despesa, omissão de receita, dentre outras possibilidades, e somente poderá ser exigida após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração anual (art. 44, I e §1º). Lembrando-se de que a multa será duplicada nos casos de sonegação, fraude ou conluio (arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964).

11. A multa isolada de 50%, por sua vez, é devida na hipótese de falta de recolhimento da estimativa mensal, inclusive no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, e deverá ser exigida, isoladamente, tão logo encerrado o mês a que se refere a estimativa; daí o fato de poder ser exigida, inclusive, após o encerramento do ano-calendário (art. 44, II).

12. Com efeito, não há invocar-se a Súmula Carf nº 82 cujo enunciado assenta que “Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir **estimativas** não recolhidas”, porquanto o que tal súmula impede é o lançamento da estimativa propriamente dita e não da multa isolada.

13. Caso o contribuinte, mesmo na hipótese de apuração de prejuízo fiscal em determinado mês, opte por não levantar balancete/balanço de suspensão, deverá recolher o tributo estimado; caso contrário está sujeito à multa isolada. Note-se que o lucro real anual é uma opção e não imposição legal. Entretanto, ao fazer tal opção as regras devem ser obedecidas.

14. Como se vê, as multas têm suportes fáticos e legais diversos e são aplicadas em momentos distintos. O que significa dizer que é possível a convivência harmônica de ambas as multas, a de ofício (qualificada ou não) e a isolada; com efeito, não há falar-se em *bis in idem*.

15. Nestes termos, conclui-se que o enunciado da Súmula Carf nº 105, alcança somente fatos geradores anteriores à edição da Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488, de 2007, que atribuiu nova redação ao art. 44 da Lei 9.430, de 1996. Nesse sentido tem-se posicionado a Câmara Superior de Recursos Fiscais, veja-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

LANÇAMENTOS REFLEXOS OU DECORRENTES.

Pela íntima relação de causa e efeito, aplica-se o decidido quanto ao lançamento principal ou matriz de IRPJ também ao lançamento reflexo ou decorrente de CSLL. (Acórdão Carf nº 9101-002.750, de 04 de abril de 2017)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período-base de incidência.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo.

Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada. (Acórdão Carf nº 9101-003.915, de 04 de dezembro de 2018)

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

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

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal.

O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007. (Acórdão Carf nº 9101-004.593, de 05 de dezembro de 2019)

16. O caso em análise trata de falta de recolhimento de estimativas em ano(s)-calendário posterior(es) a 2007; portanto, são devidas as multas isoladas.

Conclusão

17. Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário em relação à matéria.
18. É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior