



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10830.723368/2014-34
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9101-004.053 – 1ª Turma
Sessão de 11 de março de 2019
Matéria IRPJ
Recorrentes PPG INDUSTRIAL DO BRASIL - TINTAS E VERNIZES LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA SUMULADA. NÃO CONHECIMENTO. INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N. 108.

A Súmula CARF n° 108 determina que incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. AGIO INTERNO. MATÉRIA ESTRANHA AOS AUTOS.

Não deve ser conhecido o Recurso Especial fundamentado em paradigmas que tratam de matéria fática e jurídica que são estranhas aos acórdão recorrido.

DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. REPERCUSSÃO DOS AJUSTES NO LUCRO REAL PARA A BASE DE CÁLCULO DA CSLL. MOMENTOS DA EXISTÊNCIA DO INVESTIMENTO. AQUISIÇÃO. DESENVOLVIMENTO. DESFAZIMENTO.

I - Construção empreendida pelo Decreto-lei n° 1.598, de 1977, encontra-se em consonância com a edição no ano anterior (1976) da Lei n° 6.404 ("lei das S/A"), no qual se buscou modernizar os conceitos de contabilização de investimentos decorrentes de participações societárias, inclusive com a adoção do método de equivalência patrimonial (MEP). Foram delineados três momentos cruciais para o investidor: nascimento, desenvolvimento e fim do investimento, assim tratados: (1°) o da aquisição do investimento, normatizando-se a figura do "ágio", que consiste no sobrepreço pago na aquisição, (2°) o momento em que o investimento gera frutos para o investidor, ou seja, a empresa adquirida gera lucros; e (3°) e desfazimento do investimento.

II - O segundo momento operacionalizou sistema no qual os resultados de investimentos em participações societárias pudessem ser devidamente refletidos no investidor, por meio do MEP, e ao mesmo tempo, não fossem objeto de bitributação. De um lado, os resultados da investida seriam refletidos no investidor, fazendo com que tanto na investida quando no investidor fossem apuradas receitas operacionais que, em tese, integrariam o lucro líquido e a base de cálculo tributável. De outro, determinou-se que o investidor poderia efetuar ajuste, no sentido de excluir da base de cálculo tributável os resultados positivos auferidos pela investida, viabilizando-se a neutralidade do sistema e a convergência para fins fiscais das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

III - A mesma premissa deve ser considerada para o primeiro (aquisição) e terceiro (desfazimento) momentos. No desfazimento, o ágio deve ser considerado na apuração da base de cálculo do ganho de capital. Na aquisição, o sobrepreço contabilizado só poderá ser objeto da amortização se ocorridas as hipóteses de aproveitamento previstas expressamente na legislação.

IV - Nítida e transparente a convergência entre as bases de cálculo do IRPJ e CSLL, no que concerne às operações decorrentes de participações societárias e os correspondentes resultados auferidos, em seus diferentes momentos: aquisição, desenvolvimento e desfazimento.

REGRAS GERAIS DE DEDUTIBILIDADE. ÁGIO. DESPESA.

Ágio é despesa, submetida a amortização, submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 47, da Lei nº 4.506, de 1964, e com repercussão tanto na apuração do IRPJ quando da CSLL, conforme art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995 e art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, não conhecendo apenas em relação à matéria "Impossibilidade de cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício" e,

no mérito, na parte conhecida, quanto à matéria (i) Dedutibilidade do ágio para fins de CSLL, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Fabiano Alves Penteado (relator), Cristiane Silva Costa e Livia De Carli Germano, que lhe deram provimento; quanto à matéria (ii) Impossibilidade de cobrança simultânea de multa de ofício e multa isolada, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Fabiano Alves Penteado (relator), Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei e Livia De Carli Germano, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Demetrius Nichele Macei, Lizandro Rodrigues de Sousa (suplente convocado), Luis Fabiano Alves Penteado, Livia De Carli Germano e Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício)

Relatório

Contra o acórdão n. 1201-001.505 da 1º Turma da 2ª Câmara, apresentaram Recurso Especial, a PGFN (fls. 6.222/6.238) e também a contribuinte (fls.6.256/6.285).

O acórdão recorrido restou assim ementado e decidido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

ÁGIO. GLOSA DE AMORTIZAÇÃO. DEMONSTRAÇÃO QUE JUSTIFIQUE A AQUISIÇÃO DA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA PARA FUNDAMENTAR O ÁGIO COM BASE NA RENTABILIDADE FUTURA. ÔNUS DO SUJEITO PASSIVO. LAUDO POSTERIOR. IMPOSSIBILIDADE.

A demonstração do fundamento econômico da mais valia paga deve ser contemporânea ao reconhecimento do ágio na escrita contábil do contribuinte. Embora a legislação não estabeleça a forma dessa demonstração, o corolário é que esta deva existir ao menos na data do registro da aquisição da participação societária, com vistas ao seu desdobramento contábil. Trata-se de requisito legal indispensável, à cargo do sujeito passivo para fruição do benefício fiscal estabelecido.

NEGÓCIO JURÍDICO. ABUSO DE DIREITO. INOPONIBILIDADE. QUALIFICAÇÃO DA MULTA. IMPOSSIBILIDADE POR NÃO CARACTERIZAÇÃO DE FRAUDE.

Negócio jurídico realizado mediante interpretação literal, sem a observância das regras tributárias é abusivo e não pode ser oponível ao Fisco, sujeitando ao infrator à multa de ofício de 75%. Descabe a qualificação da multa quando não caracterizado dolo específico ou fraude nos procedimentos.

FALTA DE PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

Com o advento da Medida Provisória n. 351/2007, convertida na Lei n. 11.488/2007, tornou-se juridicamente indiscutível o cabimento da incidência da multa isolada pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, ainda que cumulativamente haja imposição da multa de ofício proporcional o imposto e à contribuição devidos ao final do respectivo ano-calendário.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

A multa de ofício integra a obrigação tributária principal e, por conseguinte, o crédito tributário, sendo legítima a incidência de juros de mora.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. DECORRÊNCIA.

Tratando-se de tributação reflexa decorrente de irregularidades apuradas no âmbito do Imposto sobre a Renda, constantes do mesmo processo, aplica-se à CSLL, por relação de causa e efeito, o mesmo fundamento do lançamento primário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir a multa de 150% para 75%. Vencidos os conselheiros Luis Fabiano Alves Penteado e Ronaldo Apelbaum. Designado pra

redigir o voto vencedor o conselheiro José Carlos de Assis Guimarães.

Em seu Recurso Especial, a PGFN defende a manutenção da multa qualificada e traz os acórdãos paradigmas nºs 1301-001.220 e 1103-000.857 assim ementadas:

MULTA. QUALIFICAÇÃO. PROCEDÊNCIA.

Se os fatos retratados nos autos deixam foram de dúvida a intenção do contribuinte de, por meio de atos societários diversos, desprovidos de substância econômica e propósito negocial, reduzir a base de incidência de tributos, descabe afastar a qualificação da penalidade promovida pela autoridade autuante..

[...].

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. DOLO. FRAUDE.

Não obstante uma série de atos empreendidos aparentemente no sentido de promover reorganização societária, restou evidente que tiveram a intenção deliberada de moldar o suporte fático previsto na norma tributária que autoriza a amortização do ágio. Foi demonstrado que as declarações de vontade formalizadas nas atas elaboradas, nas alterações estatutárias, na constituição ou no aproveitamento das pessoas jurídicas do grupo, nos laudos elaborados, dentre outros, tiveram por objetivo enganar o Fisco. Os negócios jurídicos mostraram-se desprovidos de causa quando os fatos foram apreciados como um todo, tornando-se inevitável concluir que foi criada “sociedade” vazia, sem substância, sem finalidade. Mostrou-se plenamente caracterizada a simulação, no sentido de criar condições artificiais para o aproveitamento do ágio, em conduta dolosa, deliberada e consciente, caracterizando-se ocorrência da fraude prevista no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, e a qualificação da multa de ofício prevista no inciso II, Art. 44, da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007..

A PGFN destaca os seguintes trechos dos acórdãos paradigmas, respectivamente:

"No caso vertente, a meu ver, a qualificação é insita à própria infração imputada, isto é, se existente essa, não há como deixar de admitir a exasperação da penalidade, vez que a irregularidade apontada encontra seu maior suporte no artificialismo da reorganização societária empreendida..

[...]."

"Na autuação, restou demonstrada uma série de operações que culminaram na geração de um ágio que passou a ser amortizado pela recorrente em sua contabilidade.

Contudo, ao se apreciar as circunstâncias em que ocorreu a reorganização societária empreendida pela recorrente, torna-se inevitável constatar que as operações tiveram, como único objetivo, a fabricação de um "ágio consigo mesmo", em ações no qual não há como se dissociar a presença do elemento doloso."

Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial da PFGN

Em despacho de admissibilidade (fls. 6.241/6.244), o Recurso fora integralmente admitido.

Contrarrrazões ao Recurso Especial da PGFN

A contribuinte apresentou contrarrrazões ao Recurso Especial da PGFN (fls. 6.533/6.550), onde alega em síntese:

i-) o Recurso Especial da PGFN não merece sequer ser admitido, pois, os acórdãos paradigmas apresentados tratam de casos de ágio interno, que não é a hipótese discutida nos autos, assim, resta não demonstrada a divergência requerida pelo § 8º do art. 67 do RICARF;

ii-) é improcedente a alegação da PGFN no sentido de existência de intuito doloso da contribuinte no sentido de que a aquisição da TISA nunca ocorreu, tendo em vista que a aquisição da TISA é fato incontroverso que ocorreu mediante negociações com partes não relacionadas e posterior pagamento efetivo do custo de aquisição.

iii-) quanto à alegação de que o laudo elaborado pela PwC seria uma declaração falsa, destaca a contribuinte que sequer havia previsão legal exigindo a apresentação de laudo de avaliação à época dos fatos.

iv-) a ocorrência de simulação foi afastada completamente pela contribuinte vez que não houve criação artificial de ágio, a operação ocorreu entre partes não relacionadas, a compra e venda e pagamento ocorreu efetivamente em janeiro de 2007 e o laudo de avaliação demonstrou a expectativa de rentabilidade futura que fundamentou o ágio.

v-) não há subsunção dos fatos ocorridos com a norma punitiva.

Recurso Especial da Contribuinte

A contribuinte apresentou Recurso Especial (fls. 6.256/6.285) no qual alega:

i-) nulidade da decisão de primeira instância por cerceamento de defesa da recorrente e falta de motivação do acórdão recorrido, trazendo como paradigma o acórdão n. 2401-004.389;

ii-) inexistência de previsão legal determinando que o laudo de avaliação deve ser contemporâneo ao pagamento do ágio, ponto em que traz como paradigma o acórdão n. 1102-001.018 que de forma oposta ao acórdão recorrido que havia entendido que a elaboração de Laudo de Avaliação após seis meses do efetivo pagamento pela aquisição da TISA seria fato impeditivo de que este documento fosse reconhecido como documento hábil para informar o fundamento econômico do ágio;

iii-) possibilidade de dedução do ágio para fins de CSLL, vez que o acórdão recorrido entendeu que as regras de apuração do IRPJ são aplicáveis à CSLL, ao mesmo tempo em que o acórdão paradigma n. 9101.002.310 da CSRF concluiu de forma diversa, no sentido de que as normas de apuração e pagamento do IRPJ não alcançam a CSLL.

iv-) impossibilidade de aplicação concomitante de multa isolada e multa de ofício sobre a mesma base de cálculo, conforme entendimento do acórdão paradigma n. 1402-002.146 que, diametralmente contrário ao acórdão recorrido.

v-) inaplicabilidade de juros sobre multa, conforme entendimento do acórdão paradigma n. 9101-00.722 que entendeu que os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, contrariamente ao que foi decidido no acórdão recorrido.

Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial da Contribuinte

Em despacho de fls. 6.564/6.579, foi dado parcial seguimento ao Recurso Especial da contribuinte apenas em relação às matérias: i-) dedutibilidade do ágio para fins de CSLL; ii-) concomitância de multa isolada com multa de ofício e iii-) juros de mora sobre multa de ofício.

Inconformada com o não seguimento das matérias relacionadas à nulidade da decisão de primeira instância e falta de obrigatoriedade legal de apresentação do laudo, a Contribuinte apresentou Agravo.

Em despacho de fls 6.669/6.680, o Agravo foi rejeitado, prevalecendo o despacho anterior que havia dado seguimento parcial do Recurso Especial da Contribuinte.

Contrarrrazões da PGFN

A PGFN apresentou contrarrrazões ao Recurso Especial da Contribuinte, alegando em síntese:

i-) é indedutível, para fins de CSLL, a amortização do ágio decorrente de aquisições de participações societárias avaliadas pelo método da equivalência patrimonial. Nem toda a norma aplicável ao IRPJ também tem efeitos para a CSLL, contudo no presente processo não se está diante de um caso de falta de previsão legal para a adição da despesa da

amortização do ágio na apuração da base de cálculo da CSLL, mas sim de ausência de norma específica que autorize a dedução dessa despesa no cálculo dessa contribuição.

ii-) é válida a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício, vez que não se aplica ao caso em tela a Súmula CARF nº 105, segundo a qual “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”. Isso porque a cumulação entre as multas só é vedada pela referida súmula em relação às autuações relativas a períodos anteriores a 22 de janeiro de 2007, data da entrada em vigor da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou significativamente o art. 44 da Lei nº 9.430/96.

iii-) ao contrário do que sustenta a recorrente, é plenamente válida a incidência de juros de mora sobre os valores relativos à multa de ofício.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Recurso Especial da PGFN

Conhecimento

Para melhor análise de Conhecimento do Recurso Especial da PGFN, destaco aqui trecho final do respectivo Despacho de Admissibilidade:

Enquanto a decisão recorrida entendeu que “descabe a qualificação da multa quando não caracterizado dolo específico ou fraude nos procedimentos”, os acórdãos paradigmas apontados decidiram, de modo diametralmente oposto, respectivamente, que “a qualificação é insita à própria infração imputada, isto é, se existente essa, não há como deixar de admitir a exasperação da penalidade, vez que a irregularidade apontada encontra seu maior suporte no artificialismo da reorganização societária empreendida” e que “as operações tiveram, como único objetivo, a fabricação de um ‘ágio consigo mesmo’, em ações no qual não há como se dissociar a presença do elemento doloso”.

A experiência do presente relator nos anos de atuação neste Conselho mostra que o julgamento dos casos que envolvem ágio, especialmente no tangente à decisão de aplicação de multa qualificada ou não, parte de uma análise fática de cada caso.

Isso porque, a legislação tributária traz possibilidades e requisitos para dedução do ágio que devem ser cumpridas pelo contribuintes. Se o contribuinte não cumpre tais requisitos, fica sujeita a autuação do fisco em decorrência de glosa da dedução do ágio. Se o contribuinte utiliza de artificialismo, fraude ou simulação para tentar transparecer que cumpriu os requisitos legais de dedução, será penalizado com multa qualificada.

Entendeu a turma no acórdão recorrido que restou não comprovada a conduta ou ação fraudulenta, artificial ou simulada do contribuinte que pudesse levar à aplicação da multa qualificada.

Nos casos dos autos discute-se ausência de propósito negocial, utilização de empresa veículo ou mesmo a função do laudo de avaliação, para ao final concluir-se pela inexistência de conduta fraudulenta do contribuinte.

Contudo, não fez parte dos presentes autos a discussão sobre ágio interno, que muitos conselheiros entendem que por si só implicam na indedutibilidade do ágio ou mesmo na necessária aplicação de multa qualificada.

Pois bem, se o chamado ágio interno não fez parte das discussões nos presentes autos- não há dúvida nos autos que a transação de que resultou o ágio aconteceu entre partes não relacionadas, entendo não ser possível conhecer Recurso Especial que traga como paradigmas acórdãos que analisaram operações de ágio interno e em consequência disso concluíram pela aplicação da multa qualificada.

O acórdão paradigma n. 1301-001.220 demonstra como razões de decidir, diversos aspectos relacionados ao ágio internos, tais como: i-) ágio amortizado gerado internamente, não havendo qualquer tipo de desembolso; ii-) sócio majoritários em comum entre comprador e vendedor; iii-) ausência de compra, venda, mercado livre e aberto.

Tais situações não se aplicam ao caso em tela.

E o mesmo se aplica ao acórdão 1103-000.857 também trazido como paradigma e igualmente referente ao ágio interno. Neste acórdão, a multa qualificada foi mantida em razão da fabricação de ágio "consigo mesmo".

Verifica-se claramente nos acórdãos paradigmáticos que toda a razão de decidir baseou-se em artificialidade flagrante na operação de ágio interno que teria sido fabricada dolosamente entre partes relacionadas em operação desprovida não somente de propósito negocial mas também de essência, o que resultou na conclusão de que o contribuinte incorreu em atos simulados e fraudulentos.

O acórdão recorrido, como já anotado acima, não trata de tal hipótese. Não concordo com a Recorrente quando alega que a similitude fática encontra-se no fato de que o acórdão recorrido e os paradigmáticos tratam de criação artificial de ágio. Entendo que o conceito de similitude fática adotada pela PGFN neste caso é elástica demais.

Assim, entendo não ter sido demonstrada a necessária similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmáticos.

Portanto, o Recurso Especial não deve ser conhecido.

Recurso Especial da Contribuinte

Conhecimento

Adoto as razões do Presidente da Câmara para conhecimento do Recurso Especial da contribuinte em relação aos temas suscitados com exceção à discussão acerca da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício em razão da aplicação da Súmula CARF n. 108 que assim dispõe:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Isso porque, adoto aqui o disposto no art. 67, § 3º do Regimento deste Conselho que assim dispõe:

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

Portanto, o Recurso Especial merece ser conhecido parcialmente e apenas em relação aos temas: i-) dedutibilidade do ágio para fins de CSLL e ii-) impossibilidade de cobrança simultânea de multa de ofício e multa isolada.

Mérito

Dedutibilidade do ágio para fins de CSLL

O acórdão recorrido alega que as regras de dedução aplicáveis ao IRPJ devem ser aplicados à CSLL. Contudo, a Recorrente traz acórdão paradigmático desta 1ª Turma da CSRF que entendeu que a aplicação das mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas à Contribuição Social sobre o Lucro, por expressa disposição legal, não alcança a base de cálculo da contribuição.

Assim, para análise de mérito ora posta, imprescindível trazer as definições legais referente à base de cálculo da CSLL. Neste sentido, inicio destacando o art. 2º da Lei 7.689/88, que assim dispõe:

Art. 2º 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 contrapartida 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 investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei n 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. (Incluído pela Lei n 8.034, de 1990)

8.981/95: Cabem também destacar o quanto contido no caput do Art. 57 da Lei

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n 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 n 9.065, de 1995)

Veja que o dispositivo legal acima traz previsão limitada e fechada quanto à aplicação das normas do IRPJ para a CSLL, inclusive, há expressa menção quanto à manutenção da base de cálculo da CSLL conforme definida em legislação própria.

Ora, a discussão sobre dedutibilidade do ágio abrange, sem sombra de dúvidas, a base de cálculo dos tributos IRPJ e CSLL, assim, a adoção automática ou ampliada daquilo que fora decidido para IRPJ também para a CSLL sem maior ou mais profunda análise da legislação própria da CSLL me parece equivocada.

A base de cálculo da CSLL está definida na Lei n. 7.689/88 e lá não é possível identificar qualquer regra expressa no sentido de obrigatoriedade de adição do ágio pago ou requisitos especiais para sua dedução.

No caso em tela, o ágio foi efetivamente pago e o correspondente valor corretamente contabilizado. A aquisição que gerou o ágio está claramente relacionada ao negócios da Recorrente, ou seja, à geração de receita e lucro da Recorrente, sendo, portanto, necessária.

Desta forma, por absoluta falta de previsão legal, improcedente a glosa da dedução do ágio para fins de CSLL por mera consequência do que foram decidido para o IRPJ em decisão que levou em consideração tão somente as previsões contidas na legislação do IRPJ.

Assim, procedentes as argumentações da Recorrente neste tópico.

Impossibilidade de cobrança simultânea de multa de ofício e multa isolada

Início a análise deste tema destacando que, se por um lado, o texto da Súmula CARF nº 105 deixa claro que trata-se apenas da cobrança concomitante de multa isolada e multa de ofício lançada na vigência do artigo 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96 antes das alterações trazidas pela MP nº 351/07, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/07, por outro lado enxergo que ser possível e correta a aplicação do mesmo racional para lançamentos posteriores à alteração legal acima mencionada.

Isso porque, ao entender do presente Conselheiro, as alterações trazidas pela MP n. 351/07 não alteraram o vício antes existente relacionado ao Princípio da Consunção que veda a cumulação de penalidade sobre um mesmo ato ou fato.

O suposto divisor de águas considerado pela Súmula CARF n. 105 que é a edição da MP n. 351/07 não trouxe qualquer alteração que pudesse sanar o vício antes existente, limitando-se à simples alteração de alíquota da multa, conforme se percebe da leitura da Exposição de Motivos da MP n. 351/07, in verbis:

A alteração do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa de mora.

Não houve alteração do racional para aplicação da multa isolada, tão somente do percentual aplicado que passou a ser 50%, assim, o racional que conduziu os julgados que culminaram na edição da Súmula CARF n. 105 pode ser aplicado aos lançamentos efetuados já sob a vigência da MP n. 351/07.

Ora, o recolhimento de estimativas mensais do IRPJ/CSLL configura verdadeira obrigação tributária de antecipação do imposto. Por óbvio, se tal obrigação (de antecipar) não for cumprida, a penalidade deve ser aplicada, sem dúvida. Contudo, quando o contribuinte não recolhe o tributo, antecipadamente ou não, e sofre uma autuação com aplicação da multa de ofício, perde razão a aplicação da multa isolada, vez que a multa de ofício já penaliza o contribuinte pela falta de pagamento.

Vejam, é indubitável que estamos falando dos mesmos recursos, do mesmo dinheiro, do mesmo caixa que não entrou nos cofres públicos no prazo adequado (legal) e por isso sofreu penalização.

Tanto isso é verdade que para regulação da situação, o contribuinte paga somente uma vez o tributo e não duas vezes. Portanto, se a obrigação é uma só, impossível a aplicação de duas penalidades.

Não há espaço para dúvidas quanto ao fato que o recolhimento das estimativas é parte integrante da obrigação de recolher o IRPJ/CSLL devido ao final do período de apuração. Não se trata aqui de obrigação acessória ou autônoma que pudesse merecer penalização própria.

Encontro aqui apoio nas lições do Prof. Marco Aurélio Greco (Revista Dialética de Direito Tributário n. 76, 2002, p. 148) a este respeito:

"Mensalmente, o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (ar. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (§ 3º, do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo ao período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisória de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de vento futuro que se reputa em formação - e que dele não pode se distanciar - que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei n. 8.981/95)"

Uma vez entendido que as antecipações e o pagamento do tributo devido apurado ao final do período são obrigações tributárias que claramente incidem sobre a mesma base, inafastável a aplicação do Princípio da Consunção.

Como bem destacou a Conselheira Cristiane Silva Costa em seu recentíssimo voto no acórdão n. 9101-004.010, STJ já se posicionou no sentido de entender indevida a aplicação da multa isolada quando já imposta multa de ofício (RESP 1.496.354):

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção. Recurso especial improvido.

Desta sorte, entendo como procedentes os argumentos da Contribuinte no sentido de ser vedada a cobrança concomitante da multa isolada e multa de ofício

Impossibilidade de cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício

Quanto ao tema da impossibilidade de incidência de juros sobre a multa de ofício, temos o que o assunto já encontra-se devidamente sumulado neste Conselho:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Assim, não merecem guarida as alegações da Recorrente em relação a este tópico.

Conclusão

Diante do exposto, NÃO CONHEÇO do RECURSO ESPECIAL da PGFN e restando vencido nesta parte no MÉRITO voto por NEGAR-LHE PROVIMENTO e CONHEÇO PARCIALMENTE do RECURSO ESPECIAL da CONTRIBUINTE para no MÉRITO DAR-LHE PROVIMENTO para reconhecer a possibilidade de dedução do ágio para fins de CSLL e afastar a cobrança concomitante da multa isolada sobre estimativas com a multa de ofício.

É como voto!

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator designado.

Não obstante o substancial voto do I. conselheiro, peço vênias para discorrer sobre as matérias:

- repercussão da glosa de despesa de amortização do ágio na base de cálculo da CSLL;

- incidência da multa de ofício e da multa isolada sobre insuficiência/falta de recolhimento de estimativas mensais.

Passo ao exame.

I. Repercussão da Glosa de Despesa de Amortização de Ágio na Base de Cálculo da CSLL. RE da Contribuinte.

Protesta a Contribuinte sobre a repercussão de glosa de despesa de amortização de ágio na Base de Cálculo da CSLL.

Há que se buscar a interpretação sistêmica da legislação tributária, sob pena de incorrer em contradições.

Toda a construção empreendida pelo Decreto-lei nº 1.598, de 1977, encontra-se em consonância com a edição no ano anterior (1976) da Lei nº 6.404 ("lei das S/A"), no qual se buscou modernizar os conceitos de contabilização de investimentos decorrentes de participações societárias, inclusive com a adoção do método de equivalência patrimonial (MEP).

Foram tratados três momentos cruciais para o investidor, nascimento, desenvolvimento e fim do investimento, respectivamente delineados: (1) o da aquisição do investimento, normatizando-se a figura do "ágio", que consiste no sobrepreço pago na aquisição, e (2) o momento em que o investimento gera frutos para o investidor, ou seja, a empresa adquirida gera lucros; e (3) e desfazimento do investimento.

Em relação ao segundo momento (desenvolvimento do investimento), a interpretação integrada dos dois diplomas normativos consolidou a construção de sistema no qual os resultados de investimentos em participações societárias pudessem ser devidamente refletidos no investidor, por meio do MEP, e ao mesmo tempo, não fossem objeto de bitributação. Isso porque, em se considerando estritamente os lançamentos contábeis, os resultados da investida seriam refletidos no investidor, fazendo com que tanto na investida quando no investidor fossem apuradas receitas operacionais que, em tese, integrariam o lucro líquido e a base de cálculo tributável. Por isso, determinou-se que o investidor poderia efetuar ajuste, no sentido de excluir da base de cálculo tributável os resultados positivos auferidos pela investida.

É o que prescreve o art. 22 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, quando determina o procedimento a ser adotado pelo investidor ao final de cada exercício: *o valor do*

investimento na data do balanço (...), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento. Caso tenha apurado resultado positivo, lançamento a débito na conta de investimento e a crédito em conta de resultado (receitas de equivalência patrimonial), com repercussão na base tributável.

Tal repercussão é neutralizada logo no artigo seguinte (art. 23), ao predicar que *a contrapartida do ajuste por aumento do valor de patrimônio líquido do investimento não será computada no lucro real (...)*. Assim, o crédito em conta de resultado seria excluído na apuração do lucro real.

Com a criação da CSLL, a Lei nº 7.689, de 1988, discorreu sobre ajuste na base de cálculo para fins fiscais, e determinou pela *exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido* (art. 2º, § 1º, alínea "c", item 1).

Restou, nesse momento, nítida, clara e transparente, a **convergência entre as bases de cálculo do IRPJ e CSLL**, no que concerne às operações decorrentes de participações societárias e os correspondentes resultados auferidos.

A preocupação do legislador em compatibilizar a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, mediante a operacionalização de ajustes no lucro líquido, é evidente.

Portanto, não há nenhum sentido entender que, para as operações societárias relativas ao primeiro momento (aquisição do investimento) e o terceiro momento (desfazimento do investimento), poder-se-ia aplicar um entendimento diferente daquele relativo ao segundo momento (desenvolvimento do investimento).

Em relação ao terceiro momento (desfazimento do investimento), predica a norma que na alienação do investimento, o valor do ágio deverá ser considerado, na apuração da base de cálculo tributável (art. 25 e 33 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977).

E, **em conexão indissociável** com o segundo momento (desenvolvimento do investimento) e o terceiro momento (desfazimento do investimento), o primeiro momento (nascimento do investimento) trata da aquisição do investimento que, se for realizada com sobrepreço, implica na contabilização desse valor a maior em conta específica. É o que diz o art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, ao determinar nos incisos I e II que o custo de aquisição deveria ser desdobrado em (I) valor do patrimônio líquido na época da aquisição e (II) ágio ou deságio na aquisição. Por isso que, apesar da disposição no art. 25 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, ser no sentido de que as contrapartidas da amortização do ágio não seriam computadas na determinação do lucro real, **não há nenhum sentido em se considerar que tal ajuste não se aplica para fins de apuração da Base de Cálculo da CSLL. Repito: o que se tutela é a convergência entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.**

Os motivos apresentados até o momento são suficientes para demonstrar que a glosa de despesa de amortização do ágio tem repercussão tanto para a apuração da base de cálculo do IRPJ quanto da CSLL.

Contudo, caso ainda haja alguma contestação sobre tal entendimento, cabem considerações complementares.

Não se pode esquecer que o **ágio** é despesa, submetida a amortização.

Logo, encontra-se a despesa do ágio submetida ao **regramento geral das despesas** disposto no art. 47, da Lei nº 4.506, de 1964, base legal para o art. 299 do RIR/99:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Por sua vez, o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, dispõe:

*Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, **independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964**: (Grifei)*

A interpretação dada ao dispositivo pelo Conselheiro Marcos Pereira Valadão, no Acórdão nº 9101-002.396, é didática e esclarecedora:

Assim, o texto legal acima transcrito evidencia claramente o vínculo entre a apuração da base cálculo da CSLL e os referidos requisitos para a dedutibilidade de despesas, do contrário não faria nenhum sentido a ressalva contida no texto. Com efeito, se o texto diz que para uma determinada situação deve se aplicar "A" independentemente de "B", é porque "B" também é aplicável àquela mesma situação.

Nessa perspectiva, as regras de dedutibilidade de despesas previstas no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, aplicam-se tanto ao IRPJ quanto à CSLL.

A redação do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, dispõe claramente sobre hipóteses de despesas indedutíveis **tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, incluindo expressamente as situações** previstas no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964.

Sendo a despesa de amortização de ágio submetida ao regramento geral das despesas operacionais, não há que se falar em ausência de previsão normativa para a sua adição à Base de Cálculo da CSLL.

No mesmo contexto, encontra-se a redação do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, mencionada pela autoridade fiscal:

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.

Pela expressão **normas de apuração** entende-se o cômputo do *quantum* tributável, o procedimento consistente em determinar a base de cálculo do tributo, mediante operações de soma e diminuição de valores. Ou seja, precisamente a discussão dos presentes autos. Pelo dispositivo, resta mais evidente que repercussão dos ajustes efetuados para apuração da base de cálculo do IRPJ para a CSLL.

Nesse contexto, entendo não haver reparos ao procedimento adotado pela autoridade fiscal ao promover a glosa de despesa de amortização de ágio tanto para o IRPJ quanto para a CSLL.

Portanto, deve ser **negado provimento** ao recurso especial da Contribuinte em relação à matéria.

II. Incidência da Multa de Ofício e da Multa Isolada por Insuficiência/Falta de Recolhimento de Estimativa Mensal.

A matéria devolvida consiste em apreciar a suposta concomitância entre multa de ofício e multa isolada de estimativas mensais, para os anos-calendário 2008 e 2009.

Cabe discorrer, a princípio, sobre o lucro real, que é um dos regimes de tributação existentes no sistema tributário, atualmente regido pela Lei nº 9.430, de 1996, aplicado a partir do ano-calendário de 1997:

Capítulo I

IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

Seção I

Apuração da Base de Cálculo

Período de Apuração Trimestral

*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. (grifei)*

No lucro real, pode-se optar pelo regime de apuração trimestral ou anual. Vale reforçar que é uma **opção** do contribuinte aderir ao regime anual ou trimestral.

E, no caso do regime anual, a lei é expressa ao dispor sobre a apuração de estimativas mensais. Transcrevo redação vigente à época dos fatos geradores objeto da autuação:

Lei nº 9.430, de 1996

*Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a **tributação com base no lucro real** poderá optar pelo **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.

.....
Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

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. (grifei)

Observa-se, portanto, com base em lei, a obrigatoriedade de a contribuinte optante pelo regime de lucro real anual, apurar, mensalmente, imposto devido, a partir de base de cálculo estimada com base na receita bruta, ou por balanço ou balancete mensal, esta que, inclusive, prevê a suspensão ou redução do pagamento do imposto na hipótese em que o valor acumulado já pago excede o valor de imposto apurado ao final do mês.

Contudo, a hipótese de não pagamento de estimativa deve atender aos comandos legais, no sentido de que os balanços ou balancetes deverão ser levantados com **observância das leis comerciais e fiscais** e transcritos no livro Diário.

Trata-se de obrigação imposta ao contribuinte que optar pelo regime do lucro real anual. E o legislador, com o objetivo de tutelar a conduta legal, dispôs penalidade para o seu descumprimento. No caso, a prevista no art. 44 da mesma Lei nº 9.430, de 1996 (redação dada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007):

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:

(...)

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. (grifei)

A sanção imposta pelo sistema é claríssima: caso descumprido o pagamento da estimativa mensal, cabe imputação de multa isolada, sobre a totalidade (caso em que não se pagou nada a título de estimativa mensal) ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário. Penaliza-se a conduta de descumprimento de obrigação tributária, de pagamento de tributo de maneira antecipada conforme determinação expressa da legislação.

A sanção tem base legal.

E mais: expressamente dispõe que é cabível ainda que a pessoa jurídica **tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL**.

E se trata de **multa, gênero, isolada, espécie**, a ser **lançada de ofício e cujo prazo decadencial é regido pelo art. 173, inciso I do CTN**.

Portanto, não há óbice para que possa ser **efetuado lançamento após o ano-calendário**, naturalmente dentro do período não atingido pela decadência.

Fato é que o descumprimento de norma que determina o pagamento do tributo em regime de antecipação proporciona substancial prejuízo, por permitir uma liberalidade no ordenamento jurídico sem base legal, por fomentar um tratamento desigual entre os contribuintes, e por implicar em não ingresso de recursos aos cofres do Estado.

Consumar-se-ia situação de exceção, e um prêmio para as pessoas jurídicas que descumprissem deliberadamente a lei tributária. Por qual razão a pessoa jurídica que descumpra conduta prevista em lei deve receber tratamento diferente (e vantajoso) daquela que cumpriu com suas obrigações, apurou mensalmente a estimativa mensal a pagar e efetuou os recolhimentos?

Como acolher conduta de contribuinte que **ignorou** a legislação tributária vigente, e se considerou apto a receber um tratamento especial, diferente das demais pessoas jurídicas que cumpriram com suas obrigações?

Não se trata de legalidade por legalidade. O sistema jurídico-tributário deve ser respeitado, assim como os contribuintes que seguem suas determinações.

Não se deve fomentar lacunas para se ignorar a lógica do sistema, para conceder tratamentos vantajosos para condutas lesivas, em afronta à proporcionalidade e razoabilidade.

Vale dizer que o caso concreto trata de fatos geradores posteriores a 2006, ou seja, sob a égide da nova redação dada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007, que **afastou qualquer dúvida sobre a possibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e das multas isoladas por insuficiência de estimativa mensal**. As hipóteses de incidência que ensejam a imposição das penalidades da multa de ofício e da multa isolada em razão da falta de pagamento da estimativa **são distintas**, cada qual tratada em inciso próprio no art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996.

Por isso, não há se falar na incidência da Súmula nº 105 do CARF, que se aplica 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).

Observa-se que os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tratam 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. Por sua vez, a multa isolada é apurada conforme balancetes elaborados **mês a mês** ou, ainda, mediante receita bruta acumulada **mensalmente**. Ou seja, são **materialidades independentes**, não havendo que se falar em concomitância.

Assim sendo, deve ser **negado provimento** ao recurso especial da Contribuinte em relação à matéria.

III. Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso especial da Contribuinte, em relação à parte conhecida.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura