Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10882.721447/2015-86

Processo nº	10882.721447/2015-86
Recurso	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9101-006.056 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de	05 de abril de 2022
Recorrente	GE POWER & WATER EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS DE ENERGIA E TRATAMENTO DE ÁGUA LTDA.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

RECURSO ESPECIAL. ACÓRDÃO RECORRIDO. MATÉRIA SUMULADA. NÃO CONHECIMENTO. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS LANÇADA APÓS ENCERRAMENTO DO ANO-BASE. SÚMULA CARF nº 178.

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 (art. 67, § 3º, Anexo II do RICARF).

Não se conhece de recurso especial contra decisão que adotou o entendimento da Súmula CARF nº 178.

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. ART. 67 DO ANEXO II DO RICARF. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial que aponta como paradigma de divergência acórdão sem similitude fática com o aresto recorrido, ou que, por si só, não é suficiente para reformar a decisão recorrida.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS. NOVA REDAÇÃO DADA PELA MP 351/2007. APLICÁVEL À FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS A PARTIR DE JANEIRO DE 2007.

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007, a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação "à matéria 6" ("multa isolada aplicada em concomitância com a multa de ofício"). A conselheira Edeli Pereira Bessa votou por conhecer do recurso em maior extensão, também em relação à "matéria 5", exclusivamente para os anos-calendário de 2011 e 2013. Os conselheiros Livia De Carli Germano e Alexandre Evaristo Pinto votaram por conhecer do recurso em maior extensão, também em relação à "matéria 3". No mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto que votaram por dar-lhe provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

(documento assinado digitalmente)
Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

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

Relatório

GE POWER & WATER EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS DE ENERGIA E TRATAMENTO DE ÁGUA LTDA. recorre a esta 1ª Turma da CSRF em face do Acórdão nº 1402-002.888, de 20 de fevereiro de 2018, integrado pelo Acórdão de embargos nº 1402-003.601, de 22 de novembro de 2018, cujas ementas e dispositivos receberam a seguinte redação:

Acórdão nº 1402-002.888

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

CSLL. IRPJ. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. LIMITES DE EQUIVALÊNCIA ENTRE AS BASES DE CÁLCULO

Como não há previsão legal de exclusão da despesa de amortização com ágio da base de cálculo da CSLL, ela deve ser mantida na referida base de cálculo, uma vez que a legislação em mais de uma oportunidade determina que para a apuração da base de cálculo da CSLL, deve ser observada a legislação aplicável ao IRPJ.

Documento nato-digital

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. PRAZO INICIAL

O prazo decadencial para o lançamento decorrente de glosa de amortização de ágio é contado da data em que se dá a amortização e não da data em que o ágio é formado ou em que o contribuinte adquire o direito à amortização.

MULTA ISOLADA. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS.

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

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO

A incidência de juros sobre a multa de ofício não decorre da autuação, mas sim do vencimento da multa, por ocasião do não pagamento voluntário do valor resultante do auto de infração, no seu respectivo vencimento, momento em que se iniciará o cômputo de juros sobre a multa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, rejeitar a preliminar de nulidade e a arguição de decadência e, negar provimento ao recurso voluntário quanto ao mérito da exigência e juros de mora sobre a multa de ofício. Os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella e Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira acompanharam o relator pelas conclusões. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário quanto à incidência da multa isolada. Vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Eduardo Morgado Rodrigues, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei que votaram por cancelar essa penalidade. Designado o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone para redigir o voto vencedor nesta matéria.

Acórdão de embargos nº 1402-003.601

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. EVIDENTE OCORRÊNCIA. CONHECIMENTO E ACOLHIMENTO.

Devem ser conhecidos e acolhidos os Embargos de Declaração opostos para sanar omissão contida nas razões de decidir dos Acórdãos, quando confirmada a presença de tal *lapso* jurisdicional.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA MENSAL CSLL. CÁLCULO DE REDUÇÃO E SUSPENSÃO. INCLUSÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. MÊS DE DEZEMBRO. IDENTIDADE COM A MONTA TRIBUTÁVEL DO PERÍODO. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 93/1997. PROCEDÊNCIA.

Documento nato-digital

> À luz da norma contida no §4º do art. 230 do RIR/99, a Instrução Normativa SRF nº 93/1997 deixa claro que no cálculo constante dos balancetes de suspensão e redução das estimativas mensais estão inclusas *todas as adições determinadas e exclusões e compensações admitidas pela legislação do imposto de renda*, abrangendo, assim, as bases de cálculo negativas registradas pelo contribuinte. É certo que tais dispositivos também informam a apuração e adiantamento mensal da CSLL.
>
> Especialmente em relação ao cálculo do mês de dezembro, não existe previsão da exclusão de quaisquer elementos ou parcelas da base de cálculo da Contribuição devida. Não obstante, as exceções prevista, aplicáveis aos meses de janeiro a novembro, referem-se aos lucros apurados no exterior, às parcelas excedentes aos cálculos referente a preços de transferência e regras de subcapitalização e ao lucro inflacionário, não abarcando prejuízos/bases de cálculo negativas.
>
> Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.
>
> Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os Embargos de Declaração, retificando o Acórdão nº 1402-002.888, para sanar as omissões apontadas, esclarecendo a negativa de provimento ao Recurso de Ofício, bem como dando provimento parcial ao Recurso Voluntário para cancelar o valor referente à multa isolada pelo não recolhimento da estimativa de CSLL de dezembro de 2010, na monta de R$ 74.975,28.

Trata o processo de auto de infração de CSLL relativo aos anos-calendário 2010, 2011, 2012 e 2013, decorrente da glosa de amortização de ágio, com multa de ofício no percentual de 75%, além de multa isolada pelo não recolhimento de estimativas mensais.

Irresignado, o Contribuinte apresentou Impugnação. A 2ª Turma da DRJ em Curitiba (PR) deu provimento parcial à impugnação, mantendo a exigência de R$ 2.374.632,82 de CSLL e respectivos multa de ofício e juros de mora, e reduzindo o valor das multas isoladas para R$ 1.941.664,37. A decisão de piso registrou a seguinte ementa:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL
>
> Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013
>
> CSLL. ÁGIO. GLOSA DE DEDUÇÃO. BASE LEGAL.
>
> Assim como há previsão legal para dedução da amortização do ágio, para a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra em incorporação, e na qual detenha participação societária adquirida com ágio apurado com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, também há previsão legal para a fiscalização tributária glosar tal dedução, se indevida.
>
> AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO EFETIVAMENTE PAGO NA AQUISIÇÃO SOCIETÁRIA. PREMISSAS.
>
> As premissas básicas para amortização de ágio, com fulcro nos art. 7º, III, e 8º da Lei 9.532 de 1997, são: i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas; iii) seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem

Documento nato-digital

como a expectativa de rentabilidade futura; nesse contexto, não há espaço para a dedutibilidade do chamado "ágio de si mesmo", cuja amortização é vedada para fins fiscais.

ÁGIO. REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA SEM MUDANÇA DE CONTROLE ACIONÁRIO. FUNDAMENTO ECONÔMICO. INEXISTÊNCIA.

O ágio na aquisição de participação da sociedade realizada por empresa do mesmo grupo empresarial e posteriormente incorporada pela autuada, sem alteração da composição do controle acionário da mesma e sem fundamento econômico.

LUCRO REAL. NORMAS CONTÁBEIS E TRIBUTÁRIAS.

As apurações do lucro real e da base de cálculo da CSLL partem do lucro contábil, ajustado de acordo com determinações da legislação tributária; para verificar se o ágio que a autuada está amortizando é dedutível como despesa na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, deve-se avaliar à luz da legislação tributária; e as regras da Lei das SA, do CPC e CVM e legislação societária são subsidiárias, mas não determinantes.

IRPJ. CSLL. ESTIMATIVA MENSAL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS.

Inexiste previsão para compensação de prejuízos de exercícios passados, na apuração da estimativa mensal do mês de dezembro, mas apenas na apuração anual.

IRPJ. CSLL. ESTIMATIVA MENSAL. BALANÇO/BALANCETE DE SUSPENSÃO/REDUÇÃO.

A apuração da base de cálculo de estimativa mensal, com base em balanço/balancete de suspensão/redução, deve levar em conta o valor do IRPJ/CSLL devido nos meses anteriores do mesmo ano-calendário, abrangidos pelo período em curso compreendido na demonstração.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

AUDITORIA FISCAL. PERÍODO DE APURAÇÃO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VERIFICAÇÃO DE FATOS, OPERAÇÕES, REGISTROS E ELEMENTOS PATRIMONIAIS COM REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA FUTURA. POSSIBILIDADE. LIMITAÇÕES.

O fisco pode verificar fatos, operações e documentos de registros contábeis e fiscais, devidamente escriturados ou não, em períodos de apuração atingidos pela decadência, em face de comprovada repercussão no futuro, isto é, na apuração de lucro liquido ou real de períodos não atingidos pela decadência; essa possibilidade delimita-se pelos seus próprios fins, pois os ajustes decorrentes desse procedimento não podem implicar em alterações nos resultados tributáveis daqueles períodos decaídos, mas sim nos posteriores.

Documento nato-digital

CSLL. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. FORMAÇÃO DE ÁGIO EM PERÍODOS ANTERIORES AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

Somente se pode falar em contagem do prazo decadencial após a data de ocorrência dos fatos geradores, não importando a data da contabilização de fatos passados que possam ter repercussão futura.

IRPJ. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.

Sendo o IRPJ e CSLL, lançados por homologação, aplica-se a contagem do prazo decadencial do art. 150, § 4º do CTN, e o lançamento fiscal de glosa de ágio indevidamente deduzido a partir do ano-calendário 2010, cientificado em 10/08/2015, não foi atingido pela decadência.

ESTIMATIVAS MENSAIS DE IRPJ E CSLL NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA.

É aplicável a multa de 50%**,** isoladamente, sobre o valor de estimativa mensal que deixe de ser recolhido, ainda que o contribuinte, optante pelo regime do lucro real anual com recolhimentos de estimativas mensais com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução, tenha apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa no ano-calendário correspondente.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE PARCELAS MENSAIS DE ESTIMATIVAS. INEXISTÊNCIA DE *BIS IN IDEM* COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O VALOR DA APURAÇÃO ANUAL.

Após o encerramento do período de apuração, é devida multa isolada pelo não recolhimento de parcelas mensais de estimativas no curso do referido período; a aplicação conjunta de multa de ofício no mesmo lançamento tributário, referente a tributo e contribuição devidos ao final do período, não tem o condão de excluir a multa isolada sobre as parcelas mensais de estimativas não recolhidas, haja vista tratarem-se de infrações distintas, possuidoras de tipificação legal específicas a cada uma delas.

MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAIS, CUMULADA COM MULTA DE OFÍCIO POR FALTA DE PAGAMENTO DE CSLL APURADA NO AJUSTE ANUAL. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA CARF Nº 105.

Com o advento da Medida Provisória n° 351, de 2007, convertida na Lei n° 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei n° 9.430, de 1996, torna-se cabível o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas e ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados no ajuste anual. (Inaplicabilidade da Súmula CARF nº 105).

JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício é parte integrante da obrigação ou crédito tributário e, quando não extinta na data de seu vencimento, está sujeita à incidência de juros.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Documento nato-digital

A DRJ recorreu de ofício, e o contribuinte interpôs Recurso Voluntário. A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF negou provimento a ambos, conforme ementa do Acórdão nº 1402-002.888, reproduzida supra. Opostos Embargos pelo Sujeito Passivo, retornaram os autos à Turma embargada para esclarecimento do resultado do julgamento do recurso de ofício e saneamento de omissão quanto a pedido de recálculo da multa isolada, culminando no Acórdão de embargos nº 1402-003.601, ementa também reproduzida no início deste relatório.

Inconformado, o contribuinte interpôs Recurso Especial suscitando 7 (sete) divergências, nas matérias:

(1) "preliminar de nulidade: alteração de critério jurídico do lançamento";

(2) "preliminar de decadência do direito de questionar a formação do ágio";

(3) "inexistência de previsão legal para a adição à base de cálculo da CSLL das despesas com a amortização de ágio";

(4) "inaplicabilidade do conceito de ágio interno ao presente caso";

(5) "inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-calendário";

(6) "impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício"; e

(7) "ilegalidade da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício".

Após exame de admissibilidade recursal (despacho de fls. 2266-2277) e análise do subsequente Agravo (despacho de fls. 2307-2314), deu-se seguimento parcial ao apelo, **reconhecendo-se divergência apenas quanto às seguintes matérias e paradigmas**:

(3) "inexistência de previsão legal para a adição à base de cálculo da CSLL das despesas com a amortização de ágio" – paradigmas nº 1302-002.432 e nº 1201-000.285;

(5) "inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-calendário" – paradigmas nº 1301-003.351 e nº 1103-000.200; e

(6) "impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício" – paradigmas nº 1301-003.351 e nº 1401-002.725.

Relativamente às matérias que restaram admitidas nos exames de admissibilidade e de Agravo, o Apelo submete, em síntese, as seguintes razões de mérito (grifos e destaques do original):

- "A legislação do IRPJ contempla a proibição da amortização do ágio para fins fiscais [...] a regra geral é que a amortização de ágio não é dedutível para os fins de IRPJ. Para que a amortização seja dedutível na base de cálculo do IRPJ é necessário um regime especial. Esse regime está contido no artigo 386 do RIR/99 [...] **No entanto, em que pesem as afirmações do acórdão recorrido, não há dispositivos comparáveis aos citados acima, relacionados exclusivamente ao IRPJ, para o caso da amortização do ágio na base da CSLL. [...]** Não existe vedação para a amortização do ágio, como também não se requer um

Documento nato-digital

regime especial para a sua amortização, vinculado à necessidade de incorporação de empresas. A amortização do ágio para os fins da CSLL é dedutível em qualquer hipótese, havendo ou não incorporação."

- "Não havendo qualquer disposição legal que impeça a dedutibilidade do ágio quanto à amortização do ágio para a da base de cálculo da CSLL, tampouco qualquer norma que estenda a esta contribuição às disposições relativas ao IRPJ', resta concluir que não existe qualquer óbice ou limitação dedutibilidade dos valores pagos a título de ágio quanto à contribuição em tela."

- "[...] as Autoridades Fiscais costumam valer-se de duas normas legais para sustentar a indedutibilidade das despesas de amortização de ágio na base de cálculo da CSLL. São elas o artigo 57 da Lei nº 8.981/5 e o artigo 13, inciso III da Lei nº 9.249/95. Contudo, nenhum dos dois artigos citados presta-se a impedir a dedução das despesas de amortização de ágio da base de cálculo da CSLL. [...] O artigo 57 da Lei nº 8.981/95 não autoriza que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ [...]."

- "O artigo 57 determina apenas que as normas de apuração e pagamento do IRPJ serão extensíveis à CSLL. Dessa forma, prazos de pagamento, apuração trimestral, mensal, juros, etc. aplicáveis ao IRPJ também serão aplicáveis à CSLL. O artigo 57, importa observar, ressalva expressamente que a base de cálculo e as alíquotas aplicáveis à CSLL serão aquelas previstas na legislação própria dessa contribuição. **Enfim, o artigo 57 não socorre à pretensão das Autoridades Fiscais**."

- "O artigo 13, inciso III da Lei nº 9.249/95, por sua vez, veda, para fins de apuração da CSLL, as deduções de despesas de amortização de bens móveis ou imóveis, exceto se relacionados à produção ou comercialização de bens e serviços. **O ágio pago na aquisição de participação societária, como no caso em tela, não se amolda a nenhum espectro desse comando legal, não podendo ser enquadrado como bem móvel ou imóvel.** [...] Ainda que se aloque ao ágio caraterísticas de bens móveis ou imóveis, como componente do custo do ativo adquirido, ainda assim o artigo 13, inciso III da Lei nº 9.249/95, não seria aplicável. No caso dos presentes autos, o ágio é parte do custo de aquisição de participação societária, ou seja, quotas do capital de determinada sociedade. Em assim sendo, por óbvio, a aquisição desse bem está intrinsecamente relacionada à produção ou comercialização de bens e serviços."

- "[...] **não há no Auto de Infração ou no acórdão recorrido qualquer menção ao artigo 13 da Lei nº 9.249/1995, mas apenas o artigo 57 da Lei nº 8.981/1995** [...] esta C. CSRF, por meio do Acórdão 9101-002.549, já se posicionou no sentido de que, **somente guando há na autuação fundamentação pelo artigo 13, inciso III da Lei nº 9.249/95**, é que se poderia exigir a adição das despesas de ágio à base de cálculo da CSLL."

- "[...] a ausência de dispositivo legal que vede a dedutibilidade do ágio para fins de apuração da CSLL é tão clara que o artigo 50 da Lei 12.973/14 prevê expressamente a aplicação também para a CSLL das normas legais que impõem que o ágio pautado em expectativa de rentabilidade futura somente poderá ser amortizado pela pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra na qual detinha participação societária. [...] Fica evidente que não havia, até a edição da Lei 12.973/14, previsão legal que vedasse a possibilidade de amortização do ágio para fins de CSLL antes das operações de incorporação, cisão ou fusão, ou determinasse sua adição ao lucro líquido na hipótese de eventual indedutibilidade do lucro real."

Documento nato-digital

- "[...] impossibilidade de se exigir multa isolada pela falta de recolhimento de estimativa após o encerramento do ano-calendário [...] a multa isolada prevista no artigo 44 da Lei 9.430/96 é aplicável quando as autoridades fiscais verificam a falta de recolhimento das estimativas mensais antes do encerramento do ano-calendário. [...] uma vez encerrado o ano-base, eventuais insuficiências de recolhimento só serão exigidas quando examinados todos os elementos integrantes da renda em 31 de dezembro do ano-calendário. [...] Neste sentido, eventuais recolhimentos a menor estarão sujeitos à aplicação da multa de ofício no percentual de 75%, nos termos do artigo 44, inciso I, da Lei 9.430/96, que impõe a penalidade nos casos em que restar comprovada a falta de pagamento ou recolhimento, a falta de declaração e nos de declaração inexata. A multa de ofício, então, será calculada sobre valor do tributo que efetivamente deixou de ser recolhido. Nestas situações, logicamente, **perde o sentido qualquer exigência referente às estimativas da CSLL que deixaram de ser recolhidas**."

- "Há, destarte, cobrança cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, sobre os mesmos valores supostamente devidos [...], pois sobre o montante mensal glosado incidiu tanto a multa de ofício (de 75%), quanto a multa isolada, o que não pode ser admitido. [...] essa cobrança representa dupla incidência sobre a mesma materialidade, uma vez que os valores adicionados pela Autoridade Lançadora nas bases mensais, para cálculo da multa isolada pela suposta falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e de CSLL, foram os mesmos incluídos no cálculo do ajuste anual para a cobrança da multa de ofício sobre os valores supostamente não recolhidos desses tributos."

Salienta-se ainda que, antes mesmo da indicação das matérias cujas divergências foram suscitadas, a Recorrente aponta duas preliminares:

a) a primeira, acerca de nulidade do acórdão recorrido em razão de suposta inovação no critério jurídico do lançamento: aduz a Recorrente que se trata de matéria de ordem pública, em que pese ter também indicado paradigmas para configuração de divergência jurisprudencial;

b) requer o cancelamento da exigência em face da edição do art. 24 da LINDB.

Cientificada do Recurso Especial do contribuinte, a Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN ofereceu Contrarrazões (fls. 2322-2344), aduzindo em síntese (grifos e destaques originais):

- "Quanto à aplicação concomitante de multas e a exigência da multa isolada após o fim do ano-calendário, observa-se que se trata de matérias sobre as quais a Câmara Superior sedimentou entendimento contrário. [...] Assim, não há, com relação a tais matérias, divergência *atual* a ser pacificada, razão pela qual o recurso também não merece ser admitido. Nesse sentido, o recurso especial manejado pelo contribuinte não merece sequer ser conhecido." (neste ponto a PFN transcreve ementas de precedentes da 1ª CSRF, Acórdãos nº 9101-002.434 e nº 9101-002.438)

- "os artigos do RIR/99 que versam sobre a amortização de ágio (matéria de fundo deste lançamento) são atos normativos infralegais, cujo fundamento de validade se encontra no Decreto-lei n° 1.598, de 1977 [...] em razão da adoção do Método da Equivalência Patrimonial no Brasil, o Decreto-lei n° 1.598/1977 (uma norma tributária) se propôs a determinar a técnica contábil para segregar o custo do investimento em duas contas distintas. Significa dizer: as

Documento nato-digital

figuras do ágio e do deságio surgiram de uma lei de natureza fiscal, não de uma norma específica de contabilidade [...] a legislação fiscal que autorizou a contabilização do custo de aquisição do investimento em duas subcontas distintas, uma para o ágio e outra para o patrimônio líquido, determinou, em contrapartida, a neutralidade da amortização do ágio para fins da apuração do IRPJ."

- "[...] o artigo 25 do Decreto-Lei 1598/77 foi expresso ao prever que a amortização do ágio **NÃO será computada na determinação do lucro real**. Não se deve olvidar que, na época da edição do referido Decreto-Lei, o único tributo que adotava o lucro real como base de cálculo era o imposto de renda. Lembre-se, está em análise ato normativo editado em 1977. Por essa razão, não constou qualquer ressalva específica com relação à CSLL, introduzida no ordenamento jurídico em 1988, pela Lei 7.689."

- "[...] como a CSLL também utiliza o lucro real como uma das hipóteses de base de cálculo, evidente que a mesma regra deverá ser aplicada a ela. Afinal, a partir de uma interpretação teleológica, percebe-se que a finalidade da lei é permitir um controle contábil do ágio e da sua amortização, sem que tenha qualquer efeito fiscal até a alienação ou liquidação do investimento. Não faria qualquer sentido neutralizar o ágio para fins de base de cálculo do IRPJ e, na CSLL, que também utiliza o lucro real, ser possível a dedução."

- "Ademais, lei posterior determinou a aplicação das regras de apuração do IRPJ para a CSLL. [transcrição do art. 57 da Lei 8.981/95] [...] O artigo 57 da Lei nº 8.981/953 reflete a intenção do legislador de evitar a repetição desnecessária de comandos legais para disciplinar a metodologia de determinação das bases imponíveis das duas exações – IRPJ e CSLL –, naquilo em que as sistemáticas têm em comum."

- "É esse o entendimento da Administração Tributária, já de longa data, conforme se constata da Decisão SRRF/8ª nº 333/2000 [...] em processo de consulta."

- "Consigne-se, ainda, o teor do art. 75 da IN SRF N.º 390/2004, que dispõe sobre a CSLL e também traz algumas determinações sobre ágio [...] a Instrução Normativa SRF nº 390, de 30/01/2004, ao consolidar as regras relativas à apuração e pagamento da CSLL, dispôs em seus artigos 18 e 75 sobre as regras a serem seguidas pelas pessoas jurídicas que adquirem investimentos avaliados pelo patrimônio líquido. É nítido que foi adotado aqui – para fins de apuração da CSLL – o mesmo regramento contido na legislação do IRPJ, quanto ao registro e tratamento do ágio e deságio, inclusive no que concerne à sua amortização."

- "[...] há equívoco na afirmação de que o Fisco estaria exigindo duas multas sobre uma única infração ou estaria ocorrendo no caso uma "dupla punição". [...] as infrações apenadas pela chamada "multa de ofício" e pela "multa isolada" são diferentes. A multa de ofício decorre do não pagamento de tributo pelo contribuinte. Já a multa isolada decorre do descumprimento do regime de estimativa."

- "[...] essa sistemática de recolhimento se justifica diante da necessidade que possui a União de auferir receitas no decorrer do ano, precisamente a fim de fazer face às despesas em que incorre também nesse período. [...] Sob essa ótica, percebe-se que o não pagamento de referidos tributos sobre bases estimadas é infração bastante diversa daquela consistente em desrespeito às regras de determinação do lucro real praticada pelo Sujeito Passivo. [...] com a multa isolada a contribuinte está sendo penalizado por não auxiliar a União a

Documento nato-digital

fazer frente às despesas incorridas no decorrer dos anos, pelo regime de pagamento de estimativas, e não, propriamente, por não pagar o IRPJ e a CSLL, até por que, como se percebe da Lei nº 9.430/96, tal multa será devida ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para tais tributos."

- "[...] a multa de ofício e a multa isolada possuem bases de cálculos distintas. Com efeito, a multa de ofício deve incidir sobre o tributo efetivamente devido pelo Sujeito Passivo, que, no caso, é apurado no momento em que ocorre o Ajuste Anual. Já a multa isolada deve incidir sobre as bases de cálculo estimadas. Essas antecipações, como o próprio nome diz, não equivalem ao tributo efetivamente devido [...]."

- "São multas inteiramente diversas, previstas em lei, e não configuram nenhum *bis in idem*, quando afirma que ao se penalizar o todo, não se pode penalizar parte deste todo. Por consequência, é indevida a aplicação do princípio da consunção nesta hipótese. [...] a Recorrente cometeu dois atos ilícitos, previstos em lei, e a lei dispõe uma pena para cada um deles."

- "[...] vê-se que a Recorrente pretende a criação de nova hipótese de dispensa da multa isolada, não prevista na legislação, qual seja, a cobrança, concomitante, de multa de ofício decorrente do não pagamento do tributo, o que não pode ser admitido."

- "[...] **sempre foi cabível a cobrança concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício. Entretanto, após o advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há sequer espaço para discussão do assunto, em face da clareza do texto legal**."

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

O Recurso Especial é tempestivo.

A Fazenda Nacional sustenta, em Contrarrazões, que o Apelo não deveria ser conhecido nas matérias relacionadas a multas - (5) "inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-calendário" e (6) "impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício", ao fundamento de que não haveria "*divergência atual a ser pacificada*". Nessa toada, reproduz ementas dos Acórdãos nº 9101-002.434 e nº 9101-002.438.

A existência de precedentes da CSRF convergentes com o acórdão recorrido não é, *per se*, óbice ao *conhecimento* do Apelo especial. O recurso será conhecido se o Recorrente logra demonstrar dissídio interpretativo entre o acórdão recorrido e decisões de outras Turmas do CARF, ou da própria Câmara Superior, indicadas como **paradigmas** (atendidos os demais requisitos do art. 67 do Anexo II do RICARF).

Documento nato-digital

O despacho de admissibilidade recursal reconheceu divergência entre o recorrido **e os paradigmas colacionados**, nas matérias (5) e (6). E as Contrarrazões não contestam tal análise.

Não obstante, no tocante à matéria **(5) "inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-calendário"**, há que se levar em conta que **o entendimento expresso no aresto recorrido amolda-se à Súmula CARF nº 178,** aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021, de seguinte teor:

> *Súmula CARF nº 178*
>
> *A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*
>
> *Acórdãos Precedentes: 9101-003.353, 9101-005.362, 9101-005.078, 9101-004.290, 9101-004.320, 9101-004.416, 9101-004.544, 9101-002.777, 1802-00.572, 1202-000.732, 1401-00.361, 1101-00.255 e 1301-001.787.*

A correlação da Súmula CARF nº 178 com a matéria (5) é inequívoca, como evidenciam ementas dos precedentes em que esta se baseia (grifou-se):

> Acórdão: 9101-003.353
> Ementa:
> Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
> Ano-calendário: 2006
> IRPJ. CSLL. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO.
> É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário.
>
> ---
>
> Acórdão: 9101-004.544
> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
> Ano-calendário: 2001, 2002
> IRPJ. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO OU COM APURAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL.
> É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário, e mesmo se o Sujeito Passivo apurara prejuízo fiscal no ajuste anual.
>
> ---
>
> Acórdão: 9101-002.777
> Assunto: Normas de Administração Tributária Ano-calendário: 2008
> MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO.
> A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, quando adotou a redação em que afirma "serão aplicadas as seguintes multas", deixa clara a necessidade de aplicação da multa de ofício isolada, em razão do recolhimento a menor de estimativa mensal, cumulativamente com a multa de ofício proporcional, em razão do pagamento a menor do tributo anual, independentemente de a exigência ter sido realizada após o final do ano em que tornou-se devida a estimativa.

Documento nato-digital

Acórdão: 1301-001.787
Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2008
[...]
MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.
No caso de aplicação de multa de ofício sobre os tributos e contribuições lançados de ofício e de multa isolada em virtude da falta ou insuficiência de recolhimento de antecipações obrigatórias (estimativas), não há que se falar em aplicação concomitante sobre a mesma base de incidência, visto que resta evidente que as penalidades, não obstante derivarem do mesmo preceptivo legal, decorrem de obrigações de naturezas distintas. Inexiste, também, fator temporal limitador da aplicação da multa isolada, eis que a lei prevê a sua exigência mesmo na situação em que as bases de cálculo das exações são negativas.

Aplica-se à hipótese o disposto no art. 67, § 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 (grifou-se):

> *Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.*
>
> *[...]*
>
> *§ 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.*

Como destaca o dispositivo regimental, irrelevante que a Súmula tenha sido editada após a interposição do recurso em questão. A matéria encontra-se pacificada por Súmula, o que inviabiliza a discussão em via especial.

Quanto à matéria (3) "inexistência de previsão legal para a adição à base de cálculo da CSLL das despesas com a amortização de ágio", em que pese a ausência de resistência, por parte da Fazenda Nacional quanto ao conhecimento do recurso, entendo que o mesmo não tem como ser admitido.

Isso porque, enquanto no acórdão recorrido tratava-se de "ágio interno", em operação realizada intragrupo, sem substância econômica e sem observância do princípio do "*arm´s length"*, tachado pelo acórdão recorrido como inexistente, nos paradigmas colacionados pela Recorrente (Acórdãos nº 1301-002.432[1] e nº 1201-000.285) tratava-se de ágio existente, mas considerado não passível de amortização no momento em que realizado pelo contribuinte. Confira-se outros trechos das respectivas ementas não transcritos no recurso e também no Despacho de Admissibilidade:

[1] No Despacho de Admissibilidade, transcreveu-se o número errado desse paradigma (1302-002.432), sem qualquer prejuízo à Recorrente, uma vez que retratando a ementa e os fatos do acórdão efetivamente indicado como divergente.

Documento nato-digital

Paradigma – Acórdão nº 1301-002.432, de 16/05/2017

ÁGIO. CARTEIRA DE CLIENTES, FUNDOS E CONTRATOS. FUNDAMENTO ECONÔMICO. FUNDO DE COMÉRCIO, INTANGÍVEIS E OUTRAS RAZÕES ECONÔMICAS. INDEDUTIBILIDADE.

É indedutível para fins do IRPJ o ágio que tenha como fundamento econômico a carteira de clientes, bem como fundos e contratos administrados pela empresa adquirida, pois, de acordo com a classificação legal, essa situação não se caracteriza como rentabilidade futura, mas se enquadra como fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DISCIPLINA LEGAL LANÇAMENTO REFLEXO. INAPLICABILIDADE À CSLL.

Não se aplica de forma reflexa o lançamento à CSLL, ante a ausência de previsão de adição das despesas com a amortização do ágio na base de cálculo da CSLL, sob pena de ferir o princípio da legalidade.

Paradigma – Acórdão nº 1201-000.285, de 09/07/2010

IRPJ. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO EM AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA.

A autorização para cômputo no lucro real das contrapartidas da amortização do ágio em razão de fusão, cisão ou incorporação, contida no art. 7º, III, e art. 8º da Lei n. 9.532/97 restringe-se ao caso em que patrimônio da sócia/acionista detentora do ágio absorve o patrimônio da sociedade cuja participação societária foi adquirida com ágio, ou vice-versa, posto que os arts. 7º, III, e 8º da Lei n. 9.532/97 (e o art. 386 do RIR/99) referem-se à absorção do patrimônio de sociedade por outra, entre as quais uma deve deter participação societária de outra (i.e., uma sociedade deve ser sócia/acionista da outra). Ademais, a autorização restringe- se ao ágio referente à aquisição da participação societária de uma sociedade em outra. Não se admite a amortização de ágio relativo à aquisição de participação societária em terceira sociedade, da qual o patrimônio não foi absorvido em razão de incorporação, fusão ou cisão.

CSLL. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO EM AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. LIMITE. ÁGIO EFETIVAMENTE PAGO.

Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial, posto que o art. 25 do Decreto-lei n. 1.598/77, com a redação dada pelo Decreto-lei n. 1.730/79, apenas veda o cômputo das contrapartidas de referida amortização no lucro

Documento nato-digital

> *real. O art. 57 da Lei nº 8.981/95 ressalva a manutenção da base de cálculo da CSLL nos modos em que prevista na legislação específica, inexistindo, portanto, identidade entre a base de cálculo da CSLL e a do IRPJ.*

Conforme se observa, em ambos os paradigmas, tratava-se de ágio existente e efetivamente pago em relação entre partes independentes, defluindo-se daí que sua amortização contábil não poderia ser desconsiderada na apuração do lucro líquido por ausência de base legal para tanto, situação fática absolutamente distinta enfrentada no acórdão recorrido, no qual a própria existência do ágio é refutada.

Portanto, em que pese o acórdão recorrido afirmar que a apuração da base de cálculo da CSLL deveria seguir o critério adotado pelo IRPJ, em abstrato, havia fundamento autônomo para manutenção da exigência, pois, ao replicar os fundamentos do Acórdão nº 1402-002.692, relativo ao IRPJ, para afirmar que os valores registrados pelo Contribuinte sequer se caracterizariam como ágio.

Ademais, o Recurso Especial aviado pelo Sujeito Passivo quanto ao "ágio interno" e sua impossibilidade de registro e consequente amortização no caso concreto não foi conhecido, o que já inviabilizaria a reforma do acórdão recorrido nesse ponto.

Assim sendo, a matéria (3) também não pode ser conhecida.

Quanto à matéria (6), confirma-se o exame de admissibilidade de fls. 2266-2277 por seus próprios fundamentos.

Quanto às preliminares de nulidade arguidas, aduz a Recorrente que a decisão recorrida seria nula por ter alterado o critério jurídico adotado no lançamento. Confira-se:

> 29. Antes de se adentrar na questão de mérito propriamente dita, é imperioso demonstrar que o acórdão recorrido é nulo em razão da adoção de novos critérios para a manutenção do lançamento em conteúdo diverso daquele inicialmente utilizado, violando expressamente o artigo 146 do Código Tributário Nacional ("CTN").
>
> 30. Primeiramente, insta esclarecer que a apreciação de arguição de nulidade por esta E. Corte é matéria de ordem pública, e, como tal, deve ser considerada pela C. CSRF independentemente de dissídio jurisprudencial. De toda forma, a Recorrente demonstra o dissídio jurisprudencial sobre esta matéria no item VII.1 abaixo.
>
> 31. Nesse contexto, conforme reiteradamente demonstrado pela Recorrente, **o ponto central utilizado pela Autoridade Lançadora na lavratura do auto de infração refere-se à despropositada premissa de que o ágio em debate não poderia ser amortizado, por ter sido gerado internamente, dado que o ágio interno não poderia ser registrado contabilmente.**
>
> 32. Assim, a autuação em discussão está pautada tão somente em argumentos contábeis, eis que a Autoridade Lançadora entendeu que a amortização para fins fiscais não seria possível, uma vez que a contabilidade não reconheceria a existência de ágio supostamente gerado internamente.

Documento nato-digital

> 33. No entanto, o acórdão recorrido desconsiderou **por completo os argumentos relativos às questões de ordem contábil,** adotando como razões de decidir fatores completamente alheios a essa defesa, requalificando os fatos trazidos aos autos segundo sua própria visão e suscitando a invalidade do ágio a partir de argumentos próprios baseados em ausência de "sacrifício econômico" e ausência de demonstração de que a operação respeitou as condições de livre mercado.
>
> 34. Portanto, é cristalina a adoção de novos critérios para a manutenção do lançamento em conteúdo diverso daquele inicialmente utilizado e, como é cediço, tal inovação é vedada nos termos do artigo 146 do CTN.

Na realidade, trata-se de ataque a matéria que já foi examinada tanto no Despacho de Admissibilidade de Embargos quanto no Despacho em Agravo e não foram devolvidas à CSRF, e, em realidade, tratam de possível alteração do critério jurídico da decisão de primeira instância, entendimento rechaçado na decisão recorrida.

E sendo tal matéria não admitida, desborda da competência deste Colegiado pronunciar-se sobre ela.

No que diz respeito à aplicação do art. 24 da LINDB, incluído pela Lei nº 13.655/2018, trata-se de fato novo relativo a dispositivo legal editado posteriormente, inclusive, ao Acórdão em Embargos e merecia seu exame por parte da CSRF.

Contudo, a matéria foi sumulada posteriormente à interposição do Recurso Especial do Contribuinte, nos termos do enunciado 169 a seguir transcrito:

> Súmula CARF nº 169 (Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021): "*O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021)".*

Ocorre que, dos §§ 3º e 12 do art. 67 do Anexo II do RICARF extrai-se que recursos especiais não devem ser conhecidos quando a decisão recorrida adota entendimento de súmula, ainda que aprovada posteriormente à data de interposição do apelo, e que não servem como paradigmas acórdãos que contrariem, entre outros, Súmula do CARF.

No caso concreto, não há que se falar na aplicação do § 12 do art. 67 do Anexo II do RICARF, pois a Recorrente não indicou paradigmas sobre a matéria por se tratar de norma superveniente à prolação da decisão recorrida.

Por outro lado, embora o acórdão recorrido não tenha se manifestado sobre a aplicação do art. 24 da LINDB, - e nem poderia, uma vez que proferido antes da edição da Lei nº 13.655/2018 que incluiu o art. 24 da LINDB -, vislumbro ser possível a aplicação do §3º do art. 67 do Anexo II do RICARF, uma vez que, de forma indireta, do acórdão recorrido pode-se extrair que esse adote o entendimento contido na Súmula CARF nº 169, tanto que, se a matéria fosse alvo de conhecimento, o que se admite por amor ao debate, a pretensão da Recorrente não poderia ser deferida, uma vez que as súmulas são de observância obrigatória pelos membros do CARF, a teor do que dispõe o art. 72 do Anexo II do RICARF.

Documento nato-digital

Desse modo, não conheço das preliminares arguidas.

Pelas razões expostas, e na parte admitida em sede de despacho de Admissibilidade, voto por:

- **não conhecer** do recurso no que tange no que tange **às preliminares arguidas** e às **matérias (3) "inexistência de previsão legal para a adição à base de cálculo da CSLL das despesas com a amortização de ágio e (5) "inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-calendário";** e

- **conhecer** do recurso quanto à matéria **(6) "impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício"**.

2 MÉRITO

Antes de adentrar o mérito, cumpre destacar que o apelo especial dirigido a esta Câmara Superior não representa terceira instância de contencioso administrativo. Nesse sentido, a presente análise de mérito limita-se a dirimir o conflito jurisprudencial exposto, nas matérias que restaram admitidas.

2.1 MATÉRIA (6) "IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO DA MULTA ISOLADA COM A MULTA DE OFÍCIO"

Contesta o Recorrente a cobrança da multa isolada concomitante com a multa de ofício, ao argumento de que incidiriam "sobre os mesmos valores supostamente devidos", representando "dupla incidência sobre a mesma materialidade".

A hipótese examinada é de lançamento relativo aos anos-calendário 2010, 2011, 2012, 2013.

Com a edição da Medida Provisória nº 351/2007 em 22/01/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL passou a ter novo regramento.

Desse modo, a partir da estimativa devida referente ao mês de dezembro de 2006, cujo vencimento se deu em 31/01/2007, a penalidade isolada aplicada no lançamento de ofício encontra-se prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação que lhe foi dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, não se aplicando, portanto, a Súmula CARF nº 105. Confira-se a nova redação do dispositivo em questão:

> 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% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

Documento nato-digital

> 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.
> [...]

As multas exigidas juntamente com o tributo ou isoladamente, como definidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, vinculam-se a infrações de natureza distinta. A Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 1º, estabeleceu como regra geral, a partir do mês de janeiro de 1997, a apuração do lucro real trimestral. Apenas por exceção a pessoa jurídica poderia optar pela apuração do lucro real anual, situação em que fica obrigada a efetuar os recolhimentos do IRPJ e da CSLL mensalmente, calculados por estimativa (artigo 2º).

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos mensalmente são determinadas por meio da aplicação, sobre a receita bruta do mês, de percentuais estabelecidos pelo artigo 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, de acordo com as atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica.

Consoante se verifica pela redação das normas transcritas, são essencialmente duas as penalidades previstas no art. 44 retrotranscrito ("*serão aplicadas as seguintes multas*", "*I...II*"): uma, exigida juntamente com o tributo faltante, nas hipóteses de "*de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*", valorada em 75% "*sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição*"; outra, exigida de forma isolada, no percentual de 50%, na hipótese da falta recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL.

É pertinente esclarecer que os recolhimentos efetuados mensalmente a título de estimativas (art. 2º, §§ 3º e 4º, da Lei nº 9.430, de 1996) não são definitivos, porquanto a apuração definitiva do tributo devido se dará somente ao final de cada ano-calendário. Esse o motivo pelo qual a penalidade pelo inadimplemento dessa obrigação é denominada multa isolada, uma vez que pode ser exigida independentemente de haver ou não tributo devido ao final do período de apuração. E também não há qualquer correlação entre o valor do tributo devido ao final de apuração e a multa isolada: sua base de cálculo é o valor do pagamento mensal (estimativa) de IRPJ ou CSLL que deixar de ser recolhido.

Diante dessas constatações, é imperioso concluir que as multas são distintas e autônomas. Isso decorre, acima de tudo, das evidentes diferenças que existem entre as hipóteses de incidência e os consequentes das normas punitivas.

No IRPJ e na CSLL, observamos que os critérios material e temporal são completamente distintos. O tributo não pago, decorrente da existência de lucro apurado trimestralmente ou anualmente, submete-se à multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, enquanto que a estimativa não recolhida, decorrente da existência de receita bruta mensal ou balanços de redução, submete-se à multa do inciso II do dispositivo antes citado.

No caso do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, a quantificação toma por base o tributo devido em função do lucro, fazendo incidir o percentual de 75% (regra geral

Documento nato-digital

passível de qualificação e agravamento - §§ 1º e 2º do art. 44). No caso do inciso II, letra "b", do dispositivo antes citado, a quantificação toma por base a estimativa apurada em função da receita bruta ou resultados mensais, fazendo incidir o percentual de 50% (regra geral não passível de qualificação ou agravamento).

Como se pode observar, são duas normas distintas e autônomas, que punem, em diferentes graus, ilicitudes diversas.

A alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 buscou adequar o dispositivo face à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, o qual atacava a redação do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença* ***de tributo ou contribuição***..."), e divisava *bis in idem*, entendendo que a "mesma" multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520).

Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*"), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A multa isolada ora é tratada em dispositivo específico (inciso II), que estabelece percentual distinto do da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

> [...]
>
> Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.
>
> Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.
>
> Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.
>
> A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.
>
> É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Documento nato-digital

> Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.
>
> Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.
>
> No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:
>
> > Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.
>
> O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.
>
> Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?
>
> Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte."

Desse modo, após o advento da MP nº 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratarem de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Em complemento, e em especial em relação à suposta aplicação do princípio da consunção, transcrevo o entendimento firmado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em seus votos sobre o tema em debate:

> "Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.
>
> De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores,

Documento nato-digital

mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.[2].

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*. [3] (destaques acrescidos).

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo."

---

[2] RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>. Acesso em: 6 dez. 2010.

[3] Idem, Idem

Documento nato-digital

Isso posto, voto por negar provimento ao recurso especial na matéria (6), mantendo as multas isoladas **nos moldes estabelecidos no Acórdão nº 1402-002.888, integrado pelo Acórdão de Embargos nº 1402-003.601**.

3 CONCLUSÃO

Ante ao exposto, voto por CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Especial, apenas em relação à matéria "impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício", e, na parte conhecida, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator no não conhecimento da "matéria 3", também porque constatou diferenciação em relação à divergência que foi veiculada em recurso especial da PGFN conhecido no Acórdão nº 9101-005.894, com base no paradigma nº 1301-002.432, referido na divergência manifestada pela I. Conselheira Lívia De Carli Germano.

Como bem observa o I. Relator, o caso presente trata de operação realização intragrupo, sem substância econômica, tido como inexistente pelo Colegiado *a quo*, razão pela qual não seria possível avaliar a dedubilidade do ágio em face dos paradigmas nº 1301-002.432 e 1201-000.285, nos quais o ágio foi considerado existente, mas indedutível no momento em que o sujeito passivo o aproveitara para reduzir o lucro tributável.

Isto porque, quando se afirma a inexistência do ágio, nem mesmo a sua amortização contábil é possível, de modo que seus efeitos devem ser expurgados na apuração do lucro líquido, sem a necessidade de se discutir se as regras tributárias que determinam a adição de despesas ao lucro líquido para determinação do lucro tributável pelo IRPJ teriam aplicação no âmbito da CSLL. É a partir daquela premissa específica, de que a despesa sequer poderia teria contabilizada, que se conclui pela aplicabilidade das disposições do art. 57 da Lei nº 8.981/95 e do art. 28 da Lei nº 9.430/96 no lançamento da CSLL, na medida em que tais dispositivos replicam as *mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas*, sendo que na sistemática do lucro real, a regra geral é a tributação do lucro líquido ajustado pelas adições, exclusões e compensações. Aquele primeiro referencial, portanto, é regra básica de apuração do lucro tributável, comum ao IRPJ e à CSLL, e apenas os ajustes de adição, exclusão ou compensação são tratados em legislação específica para cada um dos tributos.

Documento nato-digital

Já no paradigma nº 1301-002.432, a conclusão do outro Colegiado do CARF foi de que as despesas de amortização corresponderiam a ágio que não estava fundamentado em rentabilidade futura, mas sim na hipótese do art. 385, §2º, inciso III do RIR/99. Ou seja, tratava-se ali de ágio fundamentado em outras razões econômicas, e não em rentabilidade futura, mas existente, e que, por aquela razão, deveria ser adicionado ao lucro tributável por inobservância da regra permissiva de dedutibilidade na apuração do lucro real incorporada ao art. 386 do RIR/99, e trazida com os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97. A questão, portanto, era se uma regra de adição ao lucro líquido de despesa contabilizada, prevista no âmbito da apuração do lucro real, teria repercussão na apuração da base de cálculo da CSLL. Evidente a distinção entre essa discussão jurídica e aquela estabelecida no recorrido.

No citado precedente nº 9101-005.894, esta Conselheira declarou voto em favor do conhecimento do recurso especial interposto pela PGFN contra o paradigma nº 1301-002.432 nos seguintes termos:

> No que se refere à divergência acerca da repercussão da glosa na apuração da base de cálculo da CSLL, a decisão favorável ao conhecimento do recurso especial da PGFN se deu com acréscimos na fundamentação.
>
> No ponto em debate, o acórdão recorrido analisou glosa de *deduções indevidas de quotas de amortização de ágio na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL* porque o fundamento econômico do ágio *não seria a "expectativa de rentabilidade futura", mas o fundo de comércio, intangíveis e outras razões*, assim como por *emprego de "empresa veículo" e a existência de operações de incorporação de empresas sem propósito negocial.* O Colegiado *a quo* concluiu que o ágio não estaria fundamentado em rentabilidade futura e decorreria da aquisição de *carteira de clientes, bem como fundos e contratos administrados pela empresa adquirida*, mantendo a glosa das amortizações no âmbito da apuração do IRPJ. Do acórdão infere-se, a partir da notícia acerca das incorporações promovidas depois da aquisição que ensejou o registro de ágio, bem como da abordagem acerca do fundamento do valor pago, que a glosa das amortizações teria se dado razão da inobservância de requisitos previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, incorporados ao art. 386 do RIR/99. E, de fato, este é o fundamento legal da glosa aqui em debate, conforme consignado no Termo de Verificação Fiscal à e-fl. 1543
>
> Quanto à exigência de CSLL, o Colegiado *a quo* apreciou a defesa assim relatada:
>
> > Aduziu a recorrente que não foi apontado qualquer dispositivo legal para fundamentar a suposta necessidade de adição, da despesa com ágio, à base de cálculo da CSLL, o que macula a validade do lançamento, por ofensa ao princípio da legalidade.
> >
> > Dentre os ajustes, que delimitam a base de cálculo da CSLL, nada se vê sobre a obrigatoriedade de adição de despesas de amortização do ágio na aquisição de investimentos. Assim, uma eventual despesa que tenha integrado o lucro líquido somente será considerada não dedutível da base de cálculo da CSLL se houver previsão expressa em lei, o que não ocorre no caso específico.
> >
> > Portanto, mesmo que não se considere dedutível a amortização fiscal do ágio para fins de apuração do IRPJ, o lançamento, quanto à CSLL, não terá base legal.
>
> O voto vencido do relator, ex-Conselheiro Roberto Silva Junior, invocou os fundamentos do Acórdão nº 1201-001.462, pautados no art. 57 da Lei nº 8.981/95 e no art. 28 da Lei nº 9.430/96 para afirmar, genericamente, a identidade de bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como invocou o Acórdão nº 9101-002.549, que no âmbito da exigência de adição de amortizações à base de cálculo da CSLL, afirmou sua validade

Documento nato-digital

com base no art. 13, inciso II da Lei nº 9.249/95. Acrescentou, ainda, argumentos desenvolvidos pela PGFN acerca da *inexistência de norma autorizando deduzir da base de cálculo da CSLL a amortização de ágio*, concluindo que, como *a dedução do ágio se deu segundo normas tributárias que a própria recorrente sustenta terem aplicação restrita ao IRPJ*, também em relação à CSLL o lançamento deve ser mantido pelo mesmo motivo expresso para aquela exigência.

O voto vencedor do ex-Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Carneiro, por sua vezes, confronta a decisão de 1ª instância que invocara o art. 57 da Lei nº 8.981/95 e o art. 28 da Lei nº 9.430/96, para assim discordar do entendimento do relator de que o IRPJ e CSLL teriam a mesma decisão por ter a mesma base fática, vez que as despesas que afetam o lucro líquido são dedutíveis *a menos que haja vedação legal específica*, o que inocorre em relação à *adição de despesas com a amortização do ágio na base de cálculo da CSLL*.

O paradigma admitido, Acórdão nº 1402-001.589, analisou lançamento pautado na falta de adição de despesas de amortização de ágio apenas na base de cálculo do CSLL. O questionamento do sujeito passivo se dirigiu à inaplicabilidade do art. 57 da Lei nº 8.981/95 e ao alcance da Instrução Normativa SRF nº 390/2004.

O relator do paradigma, ex-Conselheiro Carlos Pelá, restou vencido em seu entendimento de que a regra do art. 25 do Decreto-lei nº 1.598/77, editado quando ainda inexistia a CSLL, não seria aplicável à sua apuração e, assim, ausente previsão específica naquele sentido a partir da Lei nº 7.689/88, a adição não seria exigível do sujeito passivo, mormente tendo em conta que o art. 57 da Lei nº 8.981/95 não se prestaria a equiparar a base de cálculo dos dois tributos, inclusive nos termos da Solução de Divergência COSIT nº 39/2013, que afastou tal regra para estender à CSLL imunidade prevista no âmbito do IRPJ. Adicionou, em reforço ao seu entendimento, o novo regramento trazido pela Medida Provisória nº 627/2013, com disposição específica acerca da *obrigação de adicionar à base de cálculo da CSLL a contrapartida de redução da mais valia e do ágio por rentabilidade futura*.

Já o voto vencedor do ex-Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva adota os fundamentos expressos pela autoridade julgadora de 1ª instância naqueles autos para afirmar a aplicabilidade à CSLL das mesmas normas de apuração do IRPJ, por força do art. 57 da Lei nº 8.981/95 e do art. 28 da Lei nº 9.430/96, adicionando, ainda, que:

> Por sua vez, a Instrução Normativa SRF nº 390/2004, ao consolidar as regras relativas à apuração e pagamento da CSLL, dispôs em seus artigos 34, 44 e 75:
>
> > Art. 34. O pagamento da CSLL por estimativa deverá ser efetuado até o último dia útil do mês subseqüente àquele a que se referir.
> >
> > Art. 44. Aplicam-se à CSLL as normas relativas à depreciação, amortização e exaustão previstas na legislação do IRPJ, exceto as referentes a depreciação acelerada.
> >
> > Art. 75. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-lei n º 1.598, de 1977, deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento econômico seja:
> >
> > I – valor de mercado de bens ou direitos do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;
> >
> > II – valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos períodos de apuração futuros, em

Documento nato-digital

> contrapartida a conta do ativo diferido, se ágio, ou do passivo, como receita diferida, se deságio
>
> III – fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas, em contrapartida a conta do ativo diferido, se ágio, ou do passivo, como receita diferida, se deságio;
>
> § 1 º Alternativamente, a pessoa jurídica poderá registrar o ágio ou deságio a que se referem os incisos II e III do caput em conta do patrimônio líquido;
>
> 2 º A opção a que se refere o § 1 º aplica-se, também, à pessoa jurídica que tiver absorvido patrimônio de empresa cindida, na qual tinha participação societária adquirida com ágio ou deságio, com o fundamento de que trata o inciso I do caput, quando não tiver adquirido o bem a que corresponder o referido ágio ou deságio;
>
> § 3 º O valor registrado com base no fundamento de que trata:
>
> (....).
>
> Da leitura dos dispositivos acima transcritos, conclui-se que a legislação relativa à CSLL adotou o mesmo disciplinamento contido na legislação do IRPJ quanto ao registro e o tratamento a ser dispensado ao ágio, inclusive no concernente à sua amortização (artigos 384 e seguintes do RIR/99).

A argumentação desenvolvida no voto vencedor do paradigma tem o condão de estender à apuração da CSLL todas as repercussões previstas no âmbito do IRPJ relativamente à amortização de ágio, especialmente em razão da referência aos *artigos 384 e seguintes do RIR/99*, e tendo-se em conta que a adição da amortização de ágio correspondente a investimento mantido no patrimônio da pessoa jurídica está prevista no art. 391 do RIR/99, ao passo que a possibilidade de dedução na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 integra o art. 386 do mesmo Regulamento. Note-se, inclusive, que o art. 75 da Instrução Normativa SRF nº 390/2004 diz respeito à amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 e art. 386 do RIR/99.

Assim, ainda que o caso ali submetido à apreciação de outro Colegiado do CARF diga respeito à adição prevista no art. 391 do RIR/99, cabe observar que a caracterização de dissídio jurisprudencial não demanda identidade, mas apenas similitude e, na comparação aqui estabelecida, a diferença entre os casos não se situa em ponto determinante para a solução do litígio, porque em ambos os casos a amortização do ágio não se submeteu a regramento específico na legislação de regência da CSLL, e a extensão a esta apuração é discutida com base no disposto no art. 57 da Lei nº 8.981/95 e no art. 28 da Lei nº 9.430/96.

Esta Conselheira tem dirigido seu entendimento em afirmar a existência de dissídios jurisprudenciais a partir da análise de **decisão** de diferentes Colegiados do CARF, e não necessariamente dos votos condutores dos julgados comparados. Assim, se os casos comparados apresentam dessemelhanças fáticas que poderiam afetar a decisão da matéria, não basta a constatação de que o voto condutor do paradigma, isoladamente, reformaria o entendimento expresso no acórdão recorrido. A **decisão** do Colegiado que proferiu o paradigma é aferida a partir do **contexto fático** analisado em conjunto com os **fundamentos do voto condutor** do julgado.

Sob esta ótica, o dissídio jurisprudencial apontado pela PGFN resta demonstrado porque o Colegiado *a quo* afirmou que as regras do art. 57 da Lei nº 8.981/95 e do art. 28 da Lei nº 9.430/96 não impõem a adição à base de cálculo da CSLL das amortizações de ágio que não atendem à fundamentação em rentabilidade futura na forma permitida pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 ante a *ausência de previsão de adição das despesas*

Documento nato-digital

> *com a amortização do ágio na base de cálculo da CSLL*, ao passo que no paradigma outro Colegiado do CARF concluiu que as regras do art. 57 da Lei nº 8.981/95 e do art. 28 da Lei nº 9.430/96 autorizam exigir a adição à base de cálculo da CSLL das amortizações de ágio cuja indedutibilidade está prevista apenas no âmbito da legislação de regência do IRPJ (art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/77, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730/79).

A distinção presente entre os casos ali comparados, portanto, estava localizada apenas na regra específica que determinava a adição do ágio amortizado contabilmente à base de cálculo do IRPJ. O ágio foi considerado existente em ambos os casos, mas no paradigma do presente caso – lá acórdão recorrido nº 1301-002.432 – afirmou-se a inaplicabilidade à CSLL da regra de adição validada na apuração do IRPJ por se tratar de ágio fundamentado em outras razões econômicas, enquanto o paradigma daquele caso, Acórdão nº 1402-001.589, analisando outra regra de adição ao lucro real – no caso a indedutibilidade de amortizações contábeis de ágio referente a investimento mantido no patrimônio da investidora – afirmou-se sua aplicabilidade na apuração da base de cálculo da CSLL por força do art. 57 da Lei nº 8.981/95 e do art. 28 da Lei nº 9.430/96, os mesmos dispositivos invocados para negar a extensão de regras de adição ao lucro real à base de cálculo da CSLL no Acórdão nº 1301-002.432.

De outro lado, esta Conselheira divergiu do I. Relator no que se refere ao conhecimento da matéria *(5) "Inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-calendário"*. A Contribuinte deduz esta matéria com a pretensão de afastar todas as exigências de multas isoladas, porque formalizadas depois do encerramento dos anos-calendários autuados, mas ela teria especial eficácia em relação às multas isoladas dos anos-calendário 2010 e 2012 nos quais, diversamente dos anos-calendário 2011 e 2013, não houve exigência de CSLL devida no ajuste anual com acréscimo da multa de ofício proporcional concomitantemente com aquelas penalidades isoladas.

Embora o I. Relator bem demonstre que os precedentes da Súmula CARF nº 178 afirmam a possibilidade de lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas depois do encerramento do ano-calendário, o seu enunciado consolidou o entendimento nos seguintes termos: *a **inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário** não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.* E, no presente caso, os demonstrativos de apuração do Auto de Infração indicam que: i) no ano-calendário 2010, houve base de cálculo de CSLL originalmente apurada, mas a adição das infrações não resultou em CSLL exigível em razão das antecipações convertidas em saldo negativo que consumiram a contribuição devida; e ii) no ano-calendário 2012, a base de cálculo negativa original era inferior à infração apurada, mas a CSLL devida foi consumida pelas antecipações convertidas em saldo negativo do período, não resultando em CSLL exigível. Assim, para além de nos períodos de apuração de 2011 e 2013 haver CSLL apurada e exigida ao final do ano-calendário, nos períodos de apuração de 2010 e 2012 houve CSLL apurada, apesar de não exigível ao final do ano-calendário. Em tais circunstâncias, porque não evidenciada a "inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário", esta Conselheira entende inaplicável a Súmula CARF nº 178.

Os fundamentos para a limitação assim vislumbrada no referido enunciado foram apresentados na declaração de voto encartada ao Acórdão nº 9101-005.818. Naquele caso, o recurso especial da Contribuinte fora conhecido por ordem judicial, mas a discussão em referência foi suscitada pela cogitação de que os Conselheiros estariam vinculados à referida súmula na decisão de mérito da matéria. Veja-se:

Documento nato-digital

Esta Conselheira acompanhou a I. Relatora em seu entendimento de negar provimento ao recurso especial da Contribuinte acerca da exigência de multa isolada, concordando com a inaplicabilidade da Súmula CARF nº 93, vez que a falta de recolhimento de estimativas não foi fundamentada exclusivamente na ausência de transcrição de balancetes de suspensão ou redução, e também porque a legislação de regência sempre permitiu a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que encerrado o ano-calendário.

Contudo, em razão dos debates havidos por ocasião da sessão de julgamento, cabem esclarecimentos quanto à concordância desta Conselheira com a inaplicabilidade, ao presente caso, da Súmula CARF nº 178, segundo a qual *a **inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário** não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*

Os precedentes que motivaram a edição deste enunciado se distinguem substancialmente daqueles que ensejam debates acerca da aplicabilidade da 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.* Trata-se, nestes, de exigências decorrentes da constatação de falta de recolhimento de estimativas **e** de falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, restando sumulada a incompatibilidade da exigência concomitante das duas penalidades antes das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, ou seja, na vigência da redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

Esta referência é importante porque a questão acerca da aplicação concomitante das penalidades a partir das alterações da Medida Provisória nº 351, de 2007, não foi pacificada, e a **existência de tributo apurado ao final do ano-calendário** passa a ser uma circunstância em razão da qual haja formalização de lançamento deste tributo com acréscimo da multa proporcional, eventualmente concomitante com a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

Já na hipótese de falta de recolhimento de estimativas **dissociada** da falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, diferentes argumentos foram desenvolvidos para o pleito de afastamento da multa isolada aplicada depois do encerramento do ano-calendário, dentre os quais pode-se citar: i) a apuração definitiva do tributo retira do Fisco a possibilidade de questionamento acerca das antecipações mensais; ii) a apuração final constitui limite de débito para aplicação das multas isoladas às estimativas não recolhidas, hipótese na qual a inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário infirmaria materialmente qualquer infração de falta de recolhimento de estimativas e impediria a aplicação de multa isolada; e iii) a legislação, em especial na forma anterior às alterações da Medida Provisória nº 351, de 2007, somente permite o lançamento da multa isolada sobre a estimativa não recolhida e cuja exigência seja confirmada na apuração do ajuste anual. Destaca-se, nestas construções, o fato de a inexistência de débito na apuração final converter as antecipações em saldo negativo passível de restituição ou compensação, a evidenciar o descabimento das antecipações e a consequente inaplicabilidade da multa isolada, bem como ressalva-se, na segunda e na terceira objeções, os efeitos da alteração legislativa na base imponível da penalidade isolada, promovida com a Medida Provisória nº 351, de 2007.

Em oposição a estes argumentos têm-se, mais fortemente, o destaque de que a legislação de regência sempre trouxe a ressalva de cabimento da multa isolada *ainda que* o sujeito passivo *tenha **apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa** para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*, ou seja,

ainda que não haja base de cálculo positiva e, por consequência, inexista **IRPJ ou CSLL apurados** no ajuste anual.

Conjugando todo o cenário acerca desta punição específica, a primeira tese conduziria à conclusão de que a multa isolada nunca seria cobrada depois do encerramento do ano-calendário, dada a prevalência da apuração final, permitindo a cogitação, apenas, da exigência de penalidade isolada na hipótese falta de recolhimento de estimativas constatada ao longo do ano-calendário. Sob a segunda e a terceira ótica, a penalidade isolada prevista na lei teria um espectro maior de aplicação depois do encerramento do ano-calendário, nos casos em que houvesse tributo devido no ajuste anual, excluídos, assim, os casos de aplicação concomitante com a multa proporcional e prevalência desta em relação à multa isolada. Nesta última visão restaria, portanto, a possibilidade de aplicação da penalidade depois do encerramento do ano-calendário não concomitante com a multa proporcional sobre o ajuste anual, e sobre o valor das estimativas limitado ao tributo apurado ao final do ano-calendário, ou seja, na hipótese de apuração de tributo devido no ajuste anual e quando este não fosse objeto de lançamento, sendo que na terceira ótica a exigência só subsistiria se desde o início a autoridade fiscal formalizasse a exigência sob estes parâmetros.

O acórdão nº 9101-005.690, editado antes da publicação da Súmula CARF nº 178, bem espelha estes posicionamentos:

- O voto do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, integrante da minoria vencida, registra que:

> Em resumo, extrai-se do entendimento lá adotado, para aplicar também, agora, ao presente caso, que a correta interpretação da prescrição sancionatória do inciso IV do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, sob o devido confronto com o teor do seu próprio caput, no que tange a fatos ocorridos até janeiro de 2007, é a de que a multa isolada prevista deve ser calculada com base na totalidade ou diferença de tributo ou contribuição efetivamente devidos pelo contribuinte, apurados ao final do período.
>
> À luz de tal entendimento, no presente caso, considerando os fatos e as provas incontroversos, resta evidente que tomou-se base equivocadas na aplicação da penalidade, adotando o cálculo da Fiscalização referentes às estimativas mensais, sem considerar, no lançamento de ofício, os valores de CSLL devidos por cada ano-calendário, previamente informados nas Declarações transmitidas.
>
> A Fazenda Nacional, tradicionalmente, defende uma interpretação dessa mesma redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (anterior a 2007), em que não se considera o teor do seu caput, mas, isoladamente, o teor do inciso IV do §1º para se extrair a base da sanção.
>
> Ora, havendo eventual *antinomia* ou conflito prescritivo entre *caput* e incisos de um determinado parágrafo, é absolutamente pacífico, inclusive em atenção ao artigo 11, inciso III, alínea "c", da Lei Complementar nº 95/98, que deve prevalecer hermenêutica que privilegia aquilo veiculado no *caput* – não podendo, de forma alguma, simplesmente ignorar a redação da partícula primordial do dispositivo, a que os parágrafos, incisos e alíneas se submetem.
>
> [...]

- O voto vencido do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, além de referir o entendimento acima, traz consignado que:

Documento nato-digital

> Feitas essas considerações, a meu ver a interpretação sistemática dos dois enunciados prescritivos em comento (caput e § 1°, inciso IV, do art. 44, antes de alterado pela MP 351/2007) conduz ao entendimento de que a multa isolada lá prevista:
>
> (i) pode ser exigida sobre eventuais estimativas apenas no curso do ano-calendário; e
>
> (ii) findo o período de apuração, pode ser exigida, mas limitada ao montante de IRPJ/CSLL efetivamente devidos, tomando ainda como data-base o próprio fato gerador, ou seja, 31/12.
>
> Ressalte-se, por fim, que somente a partir de fevereiro de 2007, em razão da alteração da legislação em questão pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, é que a interpretação que se valeu a fiscalização passou a ter base na lei. Basta comparar a previsão legal da multa isolada antes e depois dessa mudança legislativa, o que pode ser feito pela análise do seguinte quadro:
>
> [...]
>
> Ora, do confronto da redação dos textos legais em questão, é notório que o Legislador alterou significativamente o regime jurídico da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, uma vez que (i) reduziu o percentual (de 75% para 50%); e (ii) passou a prever a incidência da multa isolada diretamente sobre as estimativas não recolhidas, excluindo as limitações temporal e quantitativa até então previstas no caput, incidência esta que somente passou a valer para o futuro, ou seja, a partir de fevereiro de 2007.
>
> [...]

- O voto da Conselheira Lívia De Carli Germano, integrante da maioria vencedora, traz oposição à limitação em razão do tributo apurado ao final do ano-calendário nos seguintes termos:

> Em síntese, respeitosamente, não compartilho do entendimento de que as multas isoladas "deveriam ser calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo, grandeza esta que não se confunde com as estimativas apuradas ao longo do ano, de natureza antecipatória."
>
> Não discordo de que a atitude de limitar a base de cálculo da multa isolada à diferença entre o imposto de renda sobre o lucro real anual e as estimativas recolhidas a menor seria, sim, medida razoável em termos de técnica legislativa (isto é, de lege ferenda), por limitar o valor da pena pela ausência de cumprimento de um dever preparatório (recolher a estimativa) ao valor do tributo efetivamente devido no ajuste anual. Acontece que, se admitirmos que o valor da multa isolada está limitado a um percentual do valor do ajuste anual devido, voltamos à situação de impossibilidade de cobrança da multa isolada quando o tributo devido no ajuste anual seja zero. É dizer, para seguir esta linha interpretativa, seria necessário aceitar que o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44 não tem nenhum sentido e deve ser simplesmente ignorado – afinal, como considerar que a multa isolada será exigida "ainda que que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente" se, neste caso, ela será zero?

Documento nato-digital

> Com o devido respeito aos entendimentos em contrário, compreendo que tal resultado de interpretação vai de encontro ao princípio basilar de hermenêutica segundo o qual a lei não contém palavras inúteis (verba cum effectu sunt accipienda -- as palavras devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia), e leva a que, em nome de uma suposta "razoabilidade" ou da preservação a todo custo de um sentido da "norma principal" constante do caput do dispositivo legal, se deva considerar como não escrita a integralidade do trecho final de um dos seus incisos (no caso, o inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44 da Lei 9.430/1996).
>
> Assim, a princípio, não vejo possibilidade de se utilizar o valor de ajuste anual devido como limite genérico para o valor da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas.
>
> Não obstante, esclareço que filio-me ao entendimento de que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual. E a razão é bem simples.
>
> Não se nega que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida versus valor do ajuste anual devido), assim como não se nega que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual). Fl. 23 do Acórdão n.º 9101-005.690 - CSRF/1ª Turma Processo nº 18471.003240/2008-41
>
> Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.
>
> [...]

- O voto vencedor desta Conselheira assim refuta mais genericamente estas teses:

> Contudo, nas discussões mais recentes desta Turma foi suscitada a tese condutora do Acórdão CSRF nº 01-05.552, que merece algumas considerações.
>
> Referido julgado pauta-se em construção argumentativa que, partindo de diversas premissas, dentre elas a de *que a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas normas sancionadoras faz pressupor a identidade do critério material dessas normas, e de que a base de cálculo predita no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 refere-se à multa pela falta de pagamento de tributo*, promove um correlação entre a apuração do tributo devido ao final do exercício e da estimativa, para afirmar que *não será devida estimativa caso inexista tributo devido no encerramento do exercício* e assim concluir que *após o final do exercício, o balanço de encerramento e o tributo apurado devem ser considerados para fins de cálculo da multa isolada*.
>
> Na verdade, porém, apenas o *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, conjugado com seus incisos I e II e combinado com seu §2º, em suas redações originais, definiam as multas pela falta de pagamento de tributo, constatação reforçada pelo §1º do mesmo dispositivo que, em

> seu inciso I, afirmava que a exigência da penalidade se daria *juntamente com o tributo ou a contribuição* não pagos. Já a multa por falta de recolhimento de estimativas, aqui em debate, tinha sua materialidade integralmente prevista na redação original do §1º, inciso IV, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, expressa no sentido de não depender da existência de tributo ou contribuição não recolhido, não só pela previsão de que deveria ser exigida isoladamente, mas também pela ressalva de que seria devida pelo sujeito passivo *ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*. A única vinculação entre as duas penalidades se dava pela expressão "as multas de que trata este artigo", que principiava o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, em sua redação original, mas que, somente se interpretada de forma estanque, desconsiderando a formatação isolada da penalidade definida no inciso IV do mesmo §1º, autoriza a conclusão de que ambas tratariam de multa por falta de pagamento de tributo. A interpretação integrada destas disposições, porém, permite validamente concluir que a expressão "as multas de trata este artigo" referia, apenas, os percentuais ali fixados, e não se prestava a condicionar a exigência das multas isoladas à existência de imposto ou contribuição devido ao final do ano-calendário.
>
> [...]
>
> Em tais circunstâncias e tendo em conta os fundamentos acima expostos, inexiste óbice ao lançamento das penalidades, como aduz a Contribuinte, *uma vez findo o ano-calendário, e a ora Recorrida tendo entregue declaração de ajuste anual acompanhada da demonstração de quitação do tributo.* As estimativas devem ser recolhidas em razão da opção pela apuração anual e o descumprimento desta obrigação acessória sujeita-se a penalidade ainda que encerrado o ano-calendário e ainda que não seja apurado tributo devido neste último momento. Deve ser reformado, assim, o acórdão recorrido na parte em que invalidou as exigências do ano-calendário 2006 porque quitado todo o tributo devido ao final do ano-calendário. que validou a exigência formulada.
>
> [...]

A Súmula CARF nº 178, por sua vez, afirma a possibilidade de exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas depois de encerrado o ano-calendário. E, como visto, esta possibilidade é negada nas argumentações que afirmam a prevalência da apuração final como óbice a qualquer questionamento acerca das estimativas devidas. Assim, o entendimento sumulado poderia, em princípio, vedar a adoção daquela argumentação por Conselheiros do CARF.

Contudo, o entendimento sumulado restou circunscrito à hipótese na qual se verifica a ***inexistência de tributo apurado*** *ao final do ano-calendário*. Ainda que os precedentes da súmula tenham sido editados em face de circunstâncias fáticas que não se referem, propriamente, a apuração que não resulte em tributo devido ao final do ano-calendário, fato é que este aspecto foi consignado no enunciado aprovado pela maioria desta 1ª Turma. Daí porque se entende pela vinculação ao enunciado apenas na hipótese em que a multa isolada é aplicada depois do encerramento do ano-calendário e inexiste tributo apurado ao final do ano-calendário.

É certo que sob determinado viés interpretativo é possível argumentar que, se a punição por falta de recolhimento de estimativa tem cabimento ainda que não apurado tributo ao final do ano-calendário, com mais razão esta penalidade teria lugar quando há apuração de tributo no ajuste anual, confirmando a pertinência das antecipações exigidas. Porém, para ter este alcance, o enunciado da súmula deveria referir a ideia de que o resultado da

Documento nato-digital

apuração ao final do ano-calendário não limita *a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.* E, nesta formatação, o enunciado poderia não alcançar aprovação, visto que somente a *inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário* assegura que não haverá exigência correlata com aplicação de multa de ofício proporcional concomitante.

No presente caso, o litígio submetido a este Colegiado, como bem circunscrito pela I. Relatora, diz respeito a divergências jurisprudenciais *relacionadas à única exigência fiscal que restou mantida nos presentes autos, qual seja, a multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas*. Na origem, houve lançamento de IRPJ e de CSLL apurados no ano-calendário 2003, para além das multas isoladas aplicadas sobre as estimativas de IRPJ e CSLL tidas por não recolhidas entre janeiro/2000 a novembro/2003. Contudo, a Contribuinte não impugnou a exigência dos tributos lançados no ajuste anual de 2003, promovendo seu parcelamento. A autoridade julgadora de 1ª instância, para além de reduzir a penalidade isolada ao percentual de 50% em razão de retroatividade benigna de nova legislação: i) retificou os cálculos das estimativas não recolhidas nos anos-calendário 2000 a 2003 para reduzir o coeficiente de presunção do lucro de 32% para 8%; e ii) excluiu a penalidade sobre as estimativas declaradas em DCTF ou compensadas nos anos-calendário 2001, 2002 e 2003. O Colegiado *a quo* deu provimento ao recurso de ofício para restabelecer a aplicação do coeficiente de 32%, bem como deu provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a decadência das multas aplicadas de janeiro a abril/2000 e afastar as multas isoladas no ano-calendário 2003 em razão da concomitância com a exigência da multa proporcional sobre o ajuste anual.

A exoneração das multas isoladas pertinentes ao ano-calendário 2003 subsistiu, na medida em que o recurso especial da PGFN não foi conhecido neste ponto, em razão da conformidade do acórdão recorrido com a Súmula CARF nº 105. Já a decadência do lançamento pertinente às multas isoladas aplicadas de janeiro a abril/2000 foi revertida por força da Súmula CARF nº 104. Assim, a discussão acerca da exigência das multas isoladas depois do encerramento do ano-calendário tem em conta os valores lançados entre os períodos de janeiro/2000 a dezembro/2002.

Constata-se nos autos que a Contribuinte apurou IRPJ e CSLL devidos nos anos-calendário 2000 a 2002, mas em valor inferior à soma das estimativas devidas nos meses correspondentes. Como não houve exigência de tributo devido no ajuste anual para estes períodos, infere-se que as estimativas confirmadas, eventualmente somadas as retenções na fonte referidas nos autos, prestaram-se a liquidar os valores apurados ao final do ano-calendário.

Em consequência, confirma-se que não se está, aqui, diante da hipótese de *inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário e aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.* A aplicação da multa isolada se deu na presença de tributo apurado ao final do ano-calendário, mas não exigido em lançamento de ofício com aplicação de multa proporcional. Ausente concomitância, restariam as argumentações de que a apuração definitiva do tributo retiraria do Fisco a possibilidade de questionamento acerca das antecipações mensais e de que a exigência deveria ser ou estar limitada ao tributo devido no ajuste anual. E, ainda que estas teses possam ser refutadas com o mesmo contra-argumento que ampara a Súmula CARF nº 178 – o fato de a lei afirmar o cabimento da penalidade "ainda que tenha apurado prejuízo fiscal" (na redação original), ou "ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal" (na redação dada pela Lei nº 11.488/2007), a evidenciar que a infração de falta de recolhimento de estimativas subiste mesmo se não houver tributo na apuração definitiva – não se pode olvidar que a maioria desta 1ª Turma aprovou o enunciado com a limitação nele expressa: na hipótese de *inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário.*

Documento nato-digital

> Com estes esclarecimentos, e alinhada ao entendimento expresso pela I. Relatora, que refuta o argumento subsistente, ainda que não alcançado pela Súmula CARF nº 178, esta Conselheira também conclui por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte relativamente ao cabimento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa que restarem devidas nos anos-calendário 2000 a 2002. *(destaques do original)*

Assim, esta Conselheira entende que o art. 67, §3º do Anexo II do RICARF/2015 não impede o conhecimento da matéria em referência.

O exame de admissibilidade deu seguimento a esta matéria com base nos dois paradigmas indicados. Contudo, o paradigma nº 1301-003.351 tratou de multa isolada exigida concomitantemente com a multa de ofício proporcional, e assim a conclusão do outro Colegiado do CARF foi de que deveria prevalecer, apenas, *a cobrança do IRPJ e da CSLL devidos no ajuste anual e, consequentemente, da multa de ofício aplicada sobre esta infração*. Logo, não é possível inferir qual decisão adotaria o Colegiado se estivesse frente a exigências, apenas, de multas isoladas, como aqui verificado nos anos-calendário 2010 e 2012. Assim, referido paradigma se presta a caracterizar o dissídio jurisprudencial, apenas, em face das multas isoladas aplicadas nos anos-calendário 2011 e 2013.

Já o paradigma nº 1103-00.200, embora traga em sua ementa que *a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas não tem lugar quando aplicada após o encerramento do exercício, quando efetivamente já se conhece o montante efetivo do tributo devido ou do prejuízo apurado*, analisou exigência de multa de mora, lançada também de forma isolada, por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas. Veja-se a transcrição integral de seu relatório e voto:

> RELATÓRIO
>
> Trata-se de Recurso Voluntário contra o acórdão que julgou parcialmente procedente o auto de infração lavrado em 2003 para a exigência de multas isoladas de mora e de ofício em razão do não recolhimento das estimativas no ano-calendário de 1998.
>
> Em que pese o laconismo da descrição do auto de infração, não há duvidas de que as multas inicialmente cobradas foram decorrentes do pagamento em atraso das estimativas, sem a multa de mora ou com multa de mora insuficiente, como se comprova, inclusive, pelo código 232 da receita constante nos DARF's (fls. 20 e 22).
>
> O acórdão recorrido reconheceu a retroatividade benigna quanto a multa isolada de oficio, mas manteve a multa isolada de mora, nos seguintes termos:
>
> MULTA DE OFICIO ISOLADA. CANCELAMENTO. RETROATIVIDADE DE NORMA MAIS BENIGNA.
>
> Cancela-se a multa de ofício isolada, uma vez que seu fundamento legal foi derrogado por legislação superveniente ao lançamento.
>
> MULTA DE MORA ISOLADA_ RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO COM INSUFICIÊNCIA DE MULTA DE MORA LANÇAMENTO DEVIDO,
>
> No caso de recolhimento intempestivo de tributo, com insuficiência de multa de mora, é exigível a diferença entre o montante recolhido e o devido.
>
> Inconformado, vem o contribuinte no seu Recurso Voluntário de fis,116/127 aduzir, inicialmente, "inconstitucionalidade e conflito hierárquico entre leis", o que o faz com a

ressalva que "o que se pretende com os argumentos- jurídicos que seguem é a correta aplicação da lei em vigor e não sua inaplicabilidade por supostos vícios de constitucionalidade" (fis, 118/119).

Tais argumentos jurídicos são assim sintetizados: ausência de critério razoável para aplicação de penalidades; natureza punitiva das multas e sua exclusão pela denúncia espontânea; e impossibilidade de aplicação da multa isolada por falta ou insuficiência de pagamento de estimativa após o encerramento do ano-calendário.

Com tais argumentos, requer a procedência do Recurso Voluntário "a fim de que seja declarada a insubsistência da presente autuação e extinto o crédito tributário nele consubstanciado" (fls. 127).

Não houve recurso de oficio.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro ERIC CASTRO E SILVA, Relator

O recurso satisfaz os seus requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Merece acolhida o argumento da impossibilidade de aplicação de multa de mora isolada por falta ou insuficiência do pagamento de estimativas, quando tal cobrança é feita após o encerramento do ano-calendário em que eram devidas as antecipações.

Isto porque, as estimativas representam mera antecipação do imposto que será devido ao final do exercício. Portanto, só faz sentido cobrar as estimativas e os seus consectários, como as multas isoladas, no próprio exercício financeiro no qual são devidas as antecipações.

Encerrado o exercício financeiro, procedendo-se ao ajuste anual, apurar-se-á o lucro ou o prejuízo, não havendo mais neste momento de se falar em cobrança por estimativas, mas sim cobrança do efetivo montante do tributo devido, ou, se for o caso, apuração do prejuízo.

No caso dos autos, as estimativas eram referentes ao ano-calendário de 1998, mas o auto de infração foi lavrado apenas em 2003, quando efetivamente já se conhecia o resultado daquele ano-calendário no qual as estimativas não foram pagas.

A matéria já foi objeto de apreciação por este Tribunal Administrativo, como demonstra o aresta abaixo, verbis:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ -

Exercício 2000 CSLL - RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA - O Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas. Nessa hipótese, somente caberia o lançamento de multa isolada, com base no art. 44, incisivo IV, da Lei n" 9430/96 sobre os valores que deixaram de ser recolhidos durante o ano-calendário,

Decisão: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício, (Conselho de Contribuintes / 7a. Câmara / ACÓRDÃO 107-09.395 em 28.0.5.2008. Publicado no DOU em: 02.03.2009)

Por todo o exposto, voto por dar provimento ao presente Recurso Voluntário para excluir a cobrança de multa isolada de mora sobre o não recolhimento das estimativas do ano-calendário de 1998.

Documento nato-digital

É como voto.

Como se vê, houve aplicação de multa de ofício isolada por falta de recolhimento de estimativas no referido precedente. Contudo, tal exigência fora exonerada pela autoridade julgadora de 1ª instância, sem interposição de recurso de ofício. O outro Colegiado do CARF, assim, decidiu apenas sobre o cabimento de multa de mora isolada por falta de recolhimento de estimativas. Dessa forma, tal paradigma não se presta a caracterizar o dissídio jurisprudencial em face da exigência questionada pela Contribuinte nestes autos.

Estas as razões, portanto, para divergir do I. Relator nesta matéria para CONHECÊ-LA PARCIALMENTE, apenas em relação aos anos-calendário 2011 e 2013, em face do paradigma nº 1301-003.351.

Contudo, mesmo não prevalecendo o conhecimento parcial desta matéria, o cabimento das multas isoladas aplicadas nos anos-calendário 2011 e 2013, porque concomitantes com a penalidade aplicada no ajuste anual, é objeto da "matéria 6", ponto no qual esta Conselheira reafirma seu entendimento alinhado ao voto do I. Relator, favorável à exigência concomitante e mesmo se formulada depois do encerramento do ano-calendário.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano.

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, quanto ao conhecimento, **divergi parcialmente do i. Relator para conhecer da matéria "*(3)* *inexistência de previsão legal para a adição à base de cálculo da CSLL das despesas com a amortização de ágio*" e, no mérito, divergi do i. Relator para dar provimento quanto à matéria "*(6)* *impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício*",**

Ressalto que, quanto ao conhecimento das demais matérias, acompanhei integralmente seu voto – não conhecendo da matéria "*(5)* *inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-calendário*" e conhecendo da matéria "*(6)* *impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício*" – quanto aos paradigmas 1301-003.351 e 1401-002.725.

Admissibilidade recursal (matéria 3)

Na admissibilidade da matéria "*(3) inexistência de previsão legal para a adição à base de cálculo da CSLL das despesas com a amortização de ágio*", o i. Relator votou por não conhecer do recurso especial por contrapor o fato de que, no acórdão recorrido, tratava-se de

Documento nato-digital

"ágio interno", tipo por inexistente, porque gerado em operação intragrupo, "sem substância econômica" e "sem observância do princípio do *arm´s length*", sendo que nos paradigmas apontados pelo Recorrente (acórdãos 1301-002.432 e 1201-000.285) tratar-se-ia de ágio tido por existente, mas considerado não amortizável para fins tributários.

Minha divergência se dá, essencialmente, em razão de uma diferente interpretação quanto à estrutura do voto condutor do acórdão recorrido.

Em brevíssima síntese, compreendo que este, primeiro, estabeleceu uma premissa teórica (de identidade de base de cálculo entre a CSLL e o IRPJ) para, somente depois, citar e transcrever o voto proferido no acórdão 1402-002.692, que tratou de lançamento de IRPJ, indicando-o como razões de decidir.

Sendo esta a estrutura do acórdão recorrido, a reforma de sua premissa teórica, a respeito da identidade de bases de cálculo da CSLL e IRPJ quanto à amortização de ágio, já seria capaz de levar à alteração de sua conclusão, independentemente das especificidades fáticas da operação que deu origem ao ágio ali tratado.

No caso, os paradigmas são capazes de alterar a premissa teórica da qual partiu o acórdão recorrido, eis que afirmam a impossibilidade de lançamento de CSLL por glosa de despesa com amortização de ágio como mero reflexo do lançamento do IRPJ, dado que a base de cálculo dessa contribuição é específica.

Analisaremos os paradigmas a seguir. Primeiro, vejamos a estrutura do voto condutor do acórdão recorrido 1402-002.888. Este inicia por mencionar uma decisão da CSRF citada pelo sujeito passivo, que decidiu pela inexistência de identidade entre as bases de cálculo da IRPJ e da CSLL:

> Em síntese, a Recorrente centra toda a sua argumentação na decisão formalizada através do v. Acórdão 9101-002.310, pelo qual a CSRF entendeu, por maioria de votos, pela inocorrência de identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pela inaplicabilidade do art. 57, da Lei 8.981/95 para a CSLL e, consequentemente, pela legalidade da amortização de ágio para fins de apuração da base de cálculo da referida contribuição.

Em seguida, o voto condutor do acórdão recorrido observa que, a despeito de tal decisão da CSRF, mantém-se o posicionamento pela identidade das bases de cálculo (grifamos):

> Embora a decisão da CSRF seja um indicativo para a uniformização das decisões das Turmas do CARF, a decisão trazida à colação pela Recorrente não é definitiva, uma vez que estão pendentes de julgamento embargos de declaração e, mesmo que fosse, não vincula este Julgador, que mantém seu posicionamento quanto a indedutibilidade de despesas com ágio para a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

E é só depois de estabelecer tal premissa que o voto, então, se utiliza da mesma argumentação adotada no processo do o IRPJ para manter também a glosa de CSLL:

> Quanto ao mérito, esta Turma, por unanimidade, manteve a exigência do IRPJ no referido julgamento do processo administrativo nº 10882.723180/2014-81 (Acórdão nº 1402-002.692), do qual participei, razão pela qual, por coerência, adotarei no presente voto, as mesmas razões já debatidas pela Turma para solucionar o mérito deste processo: [passa a transcrever o voto do acórdão 1402-002.692]

Documento nato-digital

Assim, não se nega que voto condutor do acórdão recorrido entendeu estar diante de "ágio interno", entendido por inexistente, eis que "sem substância econômica" e "sem observância do princípio do *arm's length*". Não obstante, o voto tem como premissa o entendimento previamente expressado acerca da identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, de maneira que, uma vez reformada tal premissa, afirmações acerca dos requisitos para a amortização fiscal do ágio no caso concreto podem passar a ter premissas legislativas diferentes.

Mesmo que não se concorde com o entendimento acima – que conclui que, pela estrutura do voto condutor do recorrido, a reforma da sua premissa (quanto à ausência de identidade das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL) já seria capaz de levar a uma alteração do seu resultado, a análise dos paradigmas revela que resta plenamente demonstrada a divergência jurisprudencial.

De fato, o paradigma 1301-002.432 (BRAM) cancelou a glosa de amortização de ágio da base de cálculo da CSLL em situação em que o ágio também foi considerado pelo voto como "inexistente", havendo diferença apenas quanto ao motivo da "inexistência". Especificamente, enquanto no caso dos autos o ágio foi considerado "inexistente" por ter sido gerado intragrupo, no caso do paradigma 1301-002.432 a glosa para o IRPJ foi mantida porque o laudo não espelharia a rentabilidade futura do investimento (no voto vencido, que foi vencedor para o IRPJ).

Mas mesmo em tal situação de ágio inexistente o voto vencedor do paradigma 1301-002.432 cancelou a glosa da CSLL por entender que "*se a despesa afetou o resultado (lucro líquido), ela pode ser deduzida*":

Ementa:

> AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DISCIPLINA LEGAL LANÇAMENTO REFLEXO. INAPLICABILIDADE À CSLL.
>
> Não se aplica de forma reflexa o lançamento à CSLL, ante a ausência de previsão de adição das despesas com a amortização do ágio na base de cálculo da CSLL, sob pena de ferir o princípio da legalidade.

Trecho do voto vencido (vencedor para o IRPJ)

> De tudo quanto se disse, é possível inferir que, no caso concreto, o ágio não teve por fundamento econômico a rentabilidade futura, não obstante ela possa ter sido o critério adotado para fixar o preço dos ativos.
>
> (...)
>
> Não há dúvida de que a disputa por fatias de mercado impeliu a recorrente ao pagamento do ágio.
>
> Em suma, o fundamento econômico do ágio está no inciso III, do § 2º do art. 385 do RIR. Entretanto, mais importante do que essa conclusão é constatar, como fez a autoridade lançadora, que o ágio não está baseado em rentabilidade futura e, portanto, não comporta amortização dedutível das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Trecho do voto vencedor (que trata apenas da CSLL):

> Não obstante as regras gerais para IRPJ e CSLL serem as mesmas, tais como os períodos de apuração, de pagamento, prestação de informações, cobrança, penalidades, etc, cada qual, contudo, possuem a sua própria base de cálculo e respectiva alíquota.
>
> Nesse caso, se a despesa afetou o resultado (lucro líquido), ela pode ser deduzida, a menos que haja vedação legal específica, o que não acontece no presente caso.
>
> (...)
>
> Desse modo, ante a ausência de previsão de adição das despesas com a amortização do ágio na base de cálculo da CSLL, entendo, portanto, que deve ser cancelada a exação fiscal nesse ponto.

Ressalte-se que o paradigma 1301-002.432 foi recentemente objeto de julgamento por esta 1ª Turma da CSRF nos termos do acórdão 9101-005.894, de 1º de dezembro de 2021, cujo resultado foi o seguinte:

> Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros que votaram pelo conhecimento parcial, não conhecendo do recurso, quanto à primeira matéria, os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti e Alexandre Evaristo Pinto, e, quanto à segunda matéria, os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Caio Cesar Nader Quintella. Votou pelas conclusões, quanto à primeira matéria (CSLL), a conselheira Edeli Pereira Bessa. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto (relator), Edeli Pereira Bessa e Andréa Duek Simantob que votaram por dar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella. Votou pelas conclusões do voto vencedor a Conselheira Livia De Carli Germano. Manifestaram intenção de apresentar declaração de votos as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Livia De Carli Germano. Entretanto, findo o prazo regimental, a Conselheira Livia De Carli Germano não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do §7º do art. 63 do Anexo II da Portaria MF 343/2015 (RICARF). Ausente momentaneamente o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Em tal precedente, a Fazenda Nacional pretendeu reconhecer divergência jurisprudencial em face de paradigma que teria tratado de amortização de ágio antes do evento de incorporação, mas mesmo assim foi reconhecida a divergência jurisprudencial eis que se considerou que a questão jurídica a ser discutida tanto em tal paradigma quanto no recorrido era a identidade ou não de base de cálculo entre IRPJ e CSLL.

Veja-se trecho do voto vencido (vencedor no conhecimento – grifos nossos):

> **1 CONHECIMENTO**
>
> (...)
>
> No que diz respeito à amortização de ágio e seu cômputo na determinação da base de cálculo da CSLL, alega o Contribuinte que os acórdãos paradigma e recorrido não guardariam similitude fática e abordariam aspectos jurídicos distintos, o que inviabilizaria o conhecimento do recurso.
>
> Não lhe assiste razão.
>
> Cumpre salientar que, de fato, é válido o argumento do Contribuinte no sentido de que o acórdão recorrido trata de operação em que a amortização de ágio se deu após operação de incorporação entre suposta investidora e investida, enquanto no acórdão paradigma, por outro lado, não se examinou qualquer reestruturação societária, havendo discussão única e exclusivamente quanto aos efeitos tributários da amortização contábil de ágio.

Documento nato-digital

> Contudo, nos dois casos, os fundamentos de ambos os votos se contrapõem no que diz respeito à possibilidade, ou não, do cômputo de amortização de ágio da base de cálculo da CSLL, inclusive no que atine à discussão quanto à interpretação do art. 57 da Lei nº 8.981/95 em relação à suposta identidade de bases de cálculo entre o IRPJ e a CSLL.
>
> Salienta-se que a ausência de incorporação entre investida e investidora no acórdão paradigma, em não altera a divergência de interpretação indicada pela PGFN, tanto que, ao se compulsar o acórdão recorrido, constata-se que, relativamente à exoneração da exigência de CSLL, não há uma abordagem sequer acerca dos eventos de reestruturação levadas a efeitos pelo sujeito passivo, concluindo-se, sem ressalvas, que não haveria base legal, em relação aos períodos de apuração em exame, para que o ágio amortizado contabilmente fosse adicionado à base de cálculo da CSLL.
>
> Por outro lado, o acórdão paradigma afirma que haveria identidade de bases de cálculo entre o IRPJ e a CSLL, e, havendo dispositivo legal que vedasse, via de regra, a dedutibilidade de amortização de ágio na apuração do lucro real, tal vedação seria aplicada de forma automática à CSLL.
>
> Vê-se, assim, que a toda evidência, o acórdão paradigma reformaria o entendimento firmado no acórdão recorrido, o que, indubitavelmente, confirma que a PGFN logrou êxito na demonstração da divergência em relação a essa matéria.

Destaco também declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa, que acompanhou o voto do então relator no conhecimento pelas conclusões (grifamos):

> Sob esta ótica, o dissídio jurisprudencial apontado pela PGFN resta demonstrado porque o Colegiado a quo afirmou que as regras do art. 57 da Lei nº 8.981/95 e do art. 28 da Lei nº 9.430/96 não impõem a adição à base de cálculo da CSLL das amortizações de ágio que não atendem à fundamentação em rentabilidade futura na forma permitida pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 ante a ausência de previsão de adição das despesas com a amortização do ágio na base de cálculo da CSLL, ao passo que no paradigma outro Colegiado do CARF concluiu que as regras do art. 57 da Lei nº 8.981/95 e do art. 28 da Lei nº 9.430/96 autorizam exigir a adição à base de cálculo da CSLL das amortizações de ágio cuja indedutibilidade está prevista apenas no âmbito da legislação de regência do IRPJ (art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/77, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730/79).

Assim, se adotarmos agora a mesma interpretação que a maioria desta 1ª Turma da CSRF deu no acórdão 9101-005.894, de 1º de dezembro de 2021, quanto ao conteúdo do julgado objeto do acórdão 1301-002.432, o recurso especial em discussão merece ser conhecido.

Neste sentido, observo que a discussão quanto ao conhecimento travada no acórdão 9101-005.894, de 1º de dezembro de 2021, ocorreu não em virtude de diferentes interpretações quanto ao conteúdo da decisão objeto do acórdão 1301-002.432, mas sim em virtude de características do paradigma ali confrontado (que, conforme observou o i. Relator, tratou de amortização de ágio antes da incorporação).

Pois bem. Passando-se à análise do **paradigma 1201-000.285** (Hipercard) – este cancelou grande parte da glosa para o IRPJ (manteve apenas quanto a sociedade que não tinha sido incorporada) e, cancelou integralmente a glosa da CSLL afirmando a ausência de identidade das bases de cálculo e a inaplicabilidade, à CSLL, do artigo 25 do Decreto-lei n. 1.598/77 e do artigo 57 d Lei 8.981/1995:

Ementa:

> CSLL. DEDUÇÃO. DESPESAS DESNECESSÁRIAS. Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL consideradas indedutíveis pela legislação do IRPJ. O art. 47 da Lei n. 4.506/64 dispõe, apenas para a determinação do lucro real, que as despesas cuja dedução é admitida sejam aquelas necessárias à atividade ou à manutenção da fonte produtora do sujeito passivo. O art. 57 da Lei n 8.981/95 ressalva a manutenção da base de cálculo da CSLL nos modos em que prevista na legislação específica, inexistindo, portanto, identidade entre a base de cálculo da CSLL e a do IRPJ.

Trecho do voto:

> Quanto à CSLL, inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo de referida contribuição das contrapartidas da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Ressalte-se que para isso não se presta o art. 57 da Lei n 8.981/95, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.
>
> Como já exposto, o art. 25 do Decreto-lei n. 1.598/77 determina que não devem ser incluídas no cômputo do lucro real as contrapartidas da amortização do ágio pago por ocasião de aquisição de participação societária avaliada pelo valor do patrimônio líquido. Referido artigo, pois, diz respeito unicamente à base de cálculo do IRPJ (o lucro real).
>
> Já o art. 57 da Lei n. 8.981/95 (com a redação dada pela Lei n. 9.065/95) dispõe que, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas. Referido artigo, pois, não estabelece identidade de base de cálculo entre CSLL e IRPJ.

Este paradigma, apesar de ter tratado de acusação fiscal diferente quanto às razões para a amortização fiscal do ágio, cancela a glosa de CSLL adotando interpretação da norma que, se aplicada ao voto condutor do recorrido, seria capaz de reformar a decisão ali adotada acerca da identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Assim, também quanto a este precedente compreendo que resta demonstrada a divergência jurisprudencial.

Desse modo, com a devida vênia, são essas as razões pelas quais orientei meu voto para conhecer do recurso especial também quanto à matéria "*(3) inexistência de previsão legal para a adição à base de cálculo da CSLL das despesas com a amortização de ágio*".

Mérito

Tendo restado vencida quanto à admissibilidade da matéria 3 acima, restou para julgamento a matéria (6) "impossibilidade *de cumulação da multa isolada com a multa de ofício*".

No caso, foram lançadas multas isoladas concomitantes com a multa de ofício relativa aos ano-calendário 2010, 2011, 2012, 2013.

Documento nato-digital

Tenho manifestado o entendimento de que mesmo com a alteração trazida pela Medida Provisória 351/2007 em 22/01/2007, posteriormente convertida na Lei 11.488/2007, o racional súmula CARF 105 permanece aplicável, eis que o não recolhimento das estimativas é infração-meio para a consecução da infração-fim, que é o não recolhimento do tributo devido ao final do ano-calendário (ex. acórdão 9101-005.692, de 13 de agosto de 2021).

É que multa é punição e, em se tratando de penas, pelo princípio da absorção ou consunção, a pena pela infração-meio é absorvida pela pena da infração-fim, prevalecendo a aplicação apenas desta última – que, no caso, é a multa de ofício de 75% aplicada ao não recolhimento do ajuste anual.

A análise de alguns dos precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF 105 indica que, embora estejamos falando de penalidades por descumprimento de deveres distintos (descumprimento do dever de antecipar estimativas *versus* descumprimento do dever de pagar o ajuste anual), estamos na esfera de aplicação de penas e, nesta, pelo *princípio da consunção*, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é *meio de execução* de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio deve ser *absorvida* pela pena aplicável à infração-fim.

Assim, mesmo após a alteração legislativa trazida pela Lei 11.488/2007, ainda não poderia haver a cobrança concomitante das multas isolada e de ofício.

Neste sentido, vale reproduzir o voto do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli no acórdão 9101-005.824, que adoto como razões complementares de decidir:

> *A discussão sobre a legitimidade ou não da cobrança cumulativa de multa isolada e multa de ofício não é recente, mas é tema que ainda possui celeuma.*
>
> *Com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado 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."*
>
> *Na prática, a Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até dezembro/2006.*
>
> *Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial, na linha do que argumenta a Recorrente, que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007) ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela que conclui pela possibilidade jurídica da exigência de multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas, mesmo nos casos em que também houver sido formulada exigência de multa de ofício em razão da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no final do mesmo ano de apuração.*
>
> *Por essa linha de pensamento, o Legislador teria prescrito sanções autônomas e inconfundíveis, autorizando ao fisco, na hipótese do contribuinte deixar de*

Documento nato-digital

recolher estimativas mensais de IRPJ e CSLL, inclusive aquelas apuradas de ofício e, paralelamente, não recolher integralmente estes mesmos tributos no final do período de apuração, aplicar as duas sanções concomitantemente (multa de ofício sobre o IRPJ/CSLL devidos e não recolhidos + multa isolada sobre as estimativas "em aberto").

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redadação dada pela MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007):

> *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% (cinqüenta 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."*

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a multa de ofício de 75% prevista no inciso I é aplicável nos casos de falta de pagamento de imposto ou contribuição, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Já a multa isolada de 50%, prevista no inciso II, deve incidir sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e 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.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que as estimativas são meras antecipações do tributo devido, não figurando, portanto, como tributos autônomos. A propósito, dispõe a Súmula CARF 82 que "após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas".

Também não nega-se que o não recolhimento das estimativas e o não recolhimento do tributo efetivamente devido são infrações distintas, como foi reconhecido pela própria lei nos incisos I e II acima transcritos. Todavia, e este é o ponto central para a discussão, quando ambas as obrigações não foram cumpridas pelo contribuinte, o princípio da absorção ou consunção impõe que a infração pelo inadimplemento do tributo devido prevaleça, afinal o dever de antecipar o pagamento

Documento nato-digital

por meio de estimativas configura etapa preparatória para o dever de recolher o tributo efetivamente devido, este sim o bem jurídico tutelado pela norma.

Adotando, então, uma interpretação histórica e sistemática dos referidos dispositivos legais e Súmulas, verifico que a alteração legislativa mencionada não possui qualquer efeito quanto à aplicação da Súmula CARF nº 105 para fatos geradores posteriores a 2007.

Isso porque a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permitiria punir o contribuinte em duplicidade, em clara afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Nesse sentido já se manifestou o E. Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins[4], da 2ª Turma desse E. Tribunal:

> *"Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.*
>
> *Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais , ainda que configurem obrigações a pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.*
>
> *As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali decritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.*
>
> *As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.*
>
> *Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta."*

Esse posicionamento, diga-se, foi ratificado em outros julgados, conforme atesta, também de forma exemplificativa, a seguinte ementa:

> *TRIBUTÁRIO. [...]. CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE.*
>
> *[...]*

[4] Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015.

Documento nato-digital

2. Nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, seria cabível a multa de ofício ou no percentual de 75% (inciso I), ou aumentada de metade (parágrafo 2º), não se cogitando da sua cumulação." (Resp 1.567.289-RS. Dje 27/05/2016).

E mais recentemente, em Sessão de 1º de setembro de 2020, esta C. Turma, por determinação do art. 19-E da Lei n º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em julgamento do qual o presente Relator participou, afastou a concomitância das multas de ofício e isolada para fatos geradores posteriores a 2007.

Do voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.080, do I. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, e do qual acompanhei, extrai-se que:

(...)

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a geografia das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e deslocou o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da coexistência de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

(...)

***APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA**.*

***Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço**.*

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do

Documento nato-digital

> ***<u>governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação</u>***. *(destacamos)*
>
> *Como se observa, o efetivo cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.*
>
> *Ao passo que as estimativas representam um simples adiantamento de tributo que tem seu fato gerador ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa antecipação mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente*

Desse modo, quanto à parte conhecida do presente recurso especial, no mérito compreendo que as multas isoladas cobradas no mesmo ano calendário a que se refere a multa de ofício não devem subsistir, sendo de se dar provimento ao apelo do sujeito passivo nessa matéria.

É a declaração.

Livia De Carli Germano

(documento assinado digitalmente)

Declaração de Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

O d. relator proferiu seu voto no sentido de:

- **não conhecer** do recurso no que tange às **matérias (3) "inexistência de previsão legal para a adição à base de cálculo da CSLL das despesas com a amortização de ágio e (5) "inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-calendário";** e

- **conhecer** do recurso quanto à matéria **(6) "impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício"**.

Durante os debates foi suscitada a divergência quanto ao conhecimento da matéria relativa à **"inexistência de previsão legal para a adição à base de cálculo da CSLL das despesas com a amortização de ágio,** gerando dúvida quanto a este ponto, motivo pelo qual solicitei a vista dos autos para melhor exame.

Examinando mais detidamente os acórdãos recorrido e paradigma entendo que assiste razão ao relator.

Com efeito, o acórdão recorrido apresenta situação e complexidade fática bastante distinta das verificadas nos acórdãos paradigmas.

Documento nato-digital

Além de examinar as regras fiscais de dedutibilidade da base de cálculo da CSLL, considerando-as alinhadas à apuração do IRPJ, que seria o cerne da divergência suscitada, o colegiado se debruçou sobre o caso concreto e adotando os fundamentos do precedente da mesma turma relacionado o lançamento do IRPJ (Acórdão nº 1402-002.692), reafirmou a natureza de ágio interno e a artificialidade da sua geração.

Além disso, apesar de não analisada no precedente transcrito no recorrido, é mencionado expressamente no voto a existência de acusação fiscal e alegações de defesa acerca das implicações contábeis quanto ao reconhecimento do ágio interno, que não foram analisados tendo em vista que já haviam sido alinhados fundamentos suficientes para a manutenção do lançamento.

É o que se extrai do seguinte excerto do voto, *verbis*:

> [...]
>
> Em síntese, a Recorrente centra toda a sua argumentação na decisão formalizada através do v. Acórdão 910100-2.310, pelo qual a CSRF entendeu, por maioria de votos, pela inocorrência de identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pela inaplicabilidade do art. 57, da Lei 8.981/95 para a CSLL e, consequentemente, pela legalidade da amortização de ágio para fins de apuração da base de cálculo da referida contribuição.
>
> Vejamos, inicialmente, o quanto disposto no caput do art. 57, da Lei 8.981/95, parte final, quanto à definição da base de cálculo da referida contribuição. Veja-se:
>
> > 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. (grifei)
>
> A CSLL, instituída com a edição da Lei 7.689/88, tem como base de cálculo, nos termos do art. 2º da referida lei, "o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda", acrescentando-se, através da letra 'c', do § 1º, do mesmo art. 2º, que o resultado do período-base será apurado com a observância da legislação comercial, ajustado por adições e exclusões.
>
> A Lei nº 8.981/95 trouxe inovações na apuração da base de cálculo do IRPJ e, no já transcrito art. 57, estende, textualmente, a aplicação, para a CSLL, das mesmas normas de apuração do IRPJ, mantida a base de cálculo prevista na legislação em vigor, que é o resultado do período-base apurado com a observância da legislação comercial ajustado ou, a teor do contido no § 3º, do citado art. 57, "o lucro líquido ajustado".
>
> A Lei nº 9.430/96, por sua vez, especificamente em seu art. 28, na redação original, garante que "aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71 desta Lei."
>
> Especificamente o art. 2º da Lei nº 9.430/96 reforça a observância das alterações introduzidas pela Lei nº 8.981/95 na apuração da base de cálculo do IRPJ, extensível para a CSLL.
>
> **Desta forma, a legislação fiscal aplicável na apuração da base de cálculo do IRPJ é, em mais de uma oportunidade, estendida por lei para a apuração da base de cálculo da CSLL, as quais partem do mesmo lucro líquido apurado na forma da legislação comercial e diferem, ao final, tão somente pelos expressas adições e**

exclusões a que estão legalmente sujeitas. Ou seja, <u>se não há previsão legal de exclusão da despesa de amortização com ágio da base de cálculo da CSLL, ela deve ser mantida na referida base de cálculo, uma vez que a legislação, como acima demonstrado, determina que para a apuração da base de cálculo da CSLL deve ser observada a legislação aplicável ao IRPJ</u>.

Embora a decisão da CSRF seja um indicativo para a uniformização das decisões das Turmas do CARF, a decisão trazida à colação pela Recorrente não é definitiva, uma vez que estão pendentes de julgamento embargos de declaração e, mesmo que fosse, não vincula este Julgador, que mantém seu posicionamento quanto a indedutibilidade de despesas com ágio para a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

[...]

Superadas as preliminares, passa-se ao mérito.

Quanto ao mérito, esta Turma, por unanimidade, manteve a exigência do IRPJ no referido julgamento do processo administrativo nº 10882.723180/201481 (Acórdão nº 1402-002.692), do qual participei, razão pela qual, por coerência, adotarei no presente voto, as mesmas razões já debatidas pela Turma para solucionar o mérito deste processo:

> No que tange ao mérito, o processo versa sobre a glosa do aproveitamento de ágio, rotulado de interno, por ter sido, reconhecidamente, gerado em operação de reestruturação societária do Grupo GE, entendendo-se que não teria ocorrido transação entre partes independentes, normalmente com pagamento e tributação do ganho de capital no alienante, configurando o legítimo surgimento de um ativo intangível capaz de gerar benefícios futuros à organização, e não um suposto ativo, criado artificialmente em operações intragrupo.
>
> Igualmente aponta-se no TVF estarem ausentes nas operações os pressupostos da livre negociação entre partes independentes.
>
> Como se observa, inicialmente questiona-se a substância econômica do valor registrado como ágio (no sentido desse ser fruto apenas de manobras internas, de expressão apenas escritural), posteriormente questionando a dependência das partes (fato este incontroverso nos autos).
>
> Também acrescentou a Fiscalização que os Laudos de avaliação tinham a única finalidade de reestruturação interna do grupo econômico, não se prestando para uma mensuração válida para outros fins, que não corporativos.
>
> Ainda afirma e demonstra que o próprio Contribuinte entendeu expressamente, não ter, das mesmas operações que deram margem ao ágio registrado, surgido fato ensejador de ganho de capital.
>
> Como mencionado antes nas preliminares**, a Autoridade Fiscal também demonstra a vedação do ágio interno pelas normas contábeis e societárias, e a inadequação dos procedimentos do Contribuinte, à luz de tal legislação**.
>
> Inicialmente quanto à questão contábil da demanda (que, como já esclarecido anteriormente, é apenas parte da fundamentação da exação em tela, aduzida diga-se até preliminarmente pela Autoridade Fiscal), da mesma forma que lançamento de ofício não é válido se basear-se somente em afronta ou desacordo puramente contábil, a demonstração pelo Contribuinte de sua lisura meramente contábil, isoladamente não é capaz de elidir o crédito tributário devidamente constituído.
>
> Mesmo certo que o Direito Tributário remete, comumente, a conceitos e mecanismos contábeis, sem modificar ou redimencionar seu conteúdo, respeitada

Documento nato-digital

a dinâmica estabelecida pelos arts. 109 e 110 do CTN, a ciência contábil não poderia, jamais, ser singularmente responsável por constituir uma obrigação tributária.

Posto isso, a concepção e as normas específicas sobre o ágio do universo contábil e até os normativos exarados pela CVM não podem, per si, restringir ou mesmo ampliar o conceito e a disciplina legal do aproveitamento do ágio, por estar este expressamente contido na legislação tributária, de maneira própria.

Assim, posterga-se a análise dos argumentos fazendários e do Contribuinte, puramente contábeis e sem reflexos diretos, materiais, na validade fiscal da amortização glosada, podendo até restarem prejudicados por outras conclusões meritórias alcançadas, capazes de dirimir o conflito (o que não se confunde com omissão no julgamento).

Delimitada a matéria a ser agora enfrentada, a principal acusação fiscal é de ser o ágio interno, não possuindo expressão econômica, por ter ocorrido em ambiente de controle societário comum, sem o efetivo dispêndio de recursos na sua geração.

[...]

Diante do exposto até aqui, tendo em vista que, além de tais documentos, não existe qualquer elemento ou referência externa na condução das operações e na mensuração dos valores envolvidos, estando as companhias submetidas ao mesmo controle societário do Grupo GE durante o período inicial e final da reorganização procedida, conclui-se, seguramente, que não há demonstração ou prova de que a operação que deu origem ao ágio respeitou a s condições de livre mercado.

[...]

Como se observa, confirmando as constatações do TVF, houve uma movimentação circular entre as empresas do Grupo GE, criando circunstância final em que o Contribuinte passou a se valer de ágio oriundo da sua própria aquisição (ainda que processado por inúmeros rearranjos internos).

Claramente, nessas operações internas não pode se falar em efetivo sacrifício econômico, pois o ágio é extraído das variações de valorações meramente escriturais, sem fluxo financeiro. O próprio Contribuinte afirma que não houve geração de riqueza qualquer em tais operações (fls. 1570):

[...]

Naturalmente, em livre ambiente mercantil, o dispêndio utilizado na aquisição o de participações com ágio tem clara expressão econômica, no sentido de efetivamente gerar e movimentar riquezas pelas partes celebrantes da transação. Nessa mesma lógica, a inocorrência de ganho de capital, que realmente se verifica, é forte indício confirmador da ausência de sacrifício econômico na operação.

Assim, resta indubitável a presença de artificialidade na geração intragrupo desses valores de ágio, a qual, como já demonstrada, é rechaçada e não se adequa à permissão normativa de dedução das bases tributáveis do IRPJ.

Posto isso, para que não haja omissão, **frise-se que restam prejudicadas e inertes as alegações de cunho meramente contábil, aduzidas pela Recorrente em relação a erros contábeis cometidos pela Fiscalização (emprego no TVF de normas contábeis não aplicáveis aos fatos colhidos, conceituação de ágio**

Documento nato-digital

> **interno apenas como aquele decorrente de reavaliação de ativos e autorização contábil do reconhecimento desse ágio interno).**
>
> **As alegações de mérito referentes aos erros fiscais**, supostamente presentes na Autuação **(**independência do conceito de ágio para fins tributários e contábeis, ausência de proibição legal expressa do aproveitamento do ágio gerado entre parte relacionadas, cogência das normas fiscais de registro do desdobramento do ágio, precificação entre partes relacionas e comprovação do pagamento do ágio), **foram devidamente enfrentadas e afastadas ou logicamente prejudicadas**, em face dos termos antes expostos e a conclusão alcançada.
>
> **[...]**

Como se vê o acórdão tratou tanto das alegações relativas à base de cálculo da CSLL fixada na legislação como também da operação em si, reafirmando sua natureza de ágio interno e, ainda que não analisadas expressamente, pontuou a existência de discussões quanto ao seu reconhecimento contábil.

Diversamente os acórdãos paradigmas tratam de situações em que a natureza do ágio não foi questionada, mas tão somente o preenchimento dos requisitos de dedutibilidade, seja quanto ao IRPJ e a CSLL, restando, naqueles casos admitida apenas a dedução da CSLL, reconhecendo-se que a mesma possui base de cálculo distinta do IRPJ, ponto em que efetivamente divergem do recorrido.

É o que se colhe da própria ementa dos paradigmas, *verbis*:

> **Paradigma – Acórdão nº 1301-002.432, de 16/05/2017**
>
> ÁGIO. CARTEIRA DE CLIENTES, FUNDOS E CONTRATOS. FUNDAMENTO ECONÔMICO. FUNDO DE COMÉRCIO, INTANGÍVEIS E OUTRAS RAZÕES ECONÔMICAS. INDEDUTIBILIDADE.
>
> É indedutível para fins do IRPJ o ágio que tenha como fundamento econômico a carteira de clientes, bem como fundos e contratos administrados pela empresa adquirida, pois, de acordo com a classificação legal, **essa situação não se caracteriza como rentabilidade futura, mas se enquadra como fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas.**
>
> AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DISCIPLINA LEGAL LANÇAMENTO REFLEXO. INAPLICABILIDADE À CSLL.
>
> **Não se aplica de forma reflexa o lançamento à CSLL, ante a ausência de previsão de adição das despesas com a amortização do ágio na base de cálculo da CSLL, sob pena de ferir o princípio da legalidade**.
>
> **Paradigma – Acórdão nº 1201-000.285, de 09/07/2010**
>
> *IRPJ. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO EM AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA.*
>
> A autorização para cômputo no lucro real das contrapartidas da amortização do ágio em razão de fusão, cisão ou incorporação, contida no art. 7º, III, e art. 8º da Lei n. 9.532/97 restringe-se ao caso em que patrimônio da sócia/acionista detentora do ágio absorve o patrimônio da sociedade cuja participação societária foi adquirida com ágio, ou vice-versa, posto que os arts. 7º, III, e 8º da Lei n. 9.532/97 (e o art. 386 do RIR/99) referem-se à absorção do patrimônio de sociedade por outra, entre as quais uma deve deter participação societária de outra (i.e., uma sociedade deve ser sócia/acionista da outra).

Documento nato-digital

> Ademais, a autorização restringe- se ao ágio referente à aquisição da participação societária de uma sociedade em outra**. Não se admite a amortização de ágio relativo à aquisição de participação societária em terceira sociedade, da qual o patrimônio não foi absorvido em razão de incorporação, fusão ou cisão**.
>
> CSLL. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO EM AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. LIMITE. ÁGIO EFETIVAMENTE PAGO.
>
> **Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial**, posto que o art. 25 do Decreto-lei n. 1.598/77, com a redação dada pelo Decreto-lei n. 1.730/79, apenas veda o cômputo das contrapartidas de referida amortização no lucro real. O art. 57 da Lei nº 8.981/95 ressalva a manutenção da base de cálculo da CSLL nos modos em que prevista na legislação específica, inexistindo, portanto, identidade entre a base de cálculo da CSLL e a do IRPJ.

Como bem observou o relator, *em ambos os paradigmas, tratava-se de ágio existente e efetivamente pago em relação entre partes independentes, defluindo-se daí que sua amortização contábil não poderia ser desconsiderada na apuração do lucro líquido por ausência de base legal para tanto, situação fática absolutamente distinta enfrentada no acórdão recorrido, no qual a própria existência do ágio é refutada".*

Desta feita entendo que inexiste similitude fática entre os acórdãos cotejados de forma a afirmar-se a existência de divergência de entendimento jurisprudencial, posto que o acórdão recorrido vai além do quanto examinado nos paradigmas, caracterizando-se insuficiência recursal em face dos fundamentos da decisão recorrida.

Assim, acompanho o relator para conhecer parcialmente do recurso, apenas quanto à matéria **"impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício"**.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado