



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

Processo nº 10920.004860/2010-74
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.131 – 1ª Turma
Sessão de 03 de outubro de 2017
Matéria IRPJ
Recorrentes CIA INDUSTRIAL H. CARLOS SCHNEIDER e
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

O prazo decadencial relativamente à glosa de despesas de amortização de ágio inicia-se com a dedução de tais despesas pelo contribuinte, sendo irrelevante para seu cômputo o momento em que ocorridas operações societárias que originaram o ágio.

ÁGIO INTERNO. IMPOSSIBILIDADE DE AMORTIZAÇÃO.

Inadmissível a formação de ágio por meio de operações realizadas dentro do grupo econômico.

CONCOMITÂNCIA. MULTA ISOLADA.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional. Portanto, cabível a aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício, após alteração da Lei 9.430/96, pela MP 351/07.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. No mérito, acordam em negar-lhe provimento (i) em relação à decadência, por unanimidade de votos; e (ii) em relação ao ágio, por maioria de votos, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento quanto a essa matéria. Acordam, ainda, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que não conheceram do recurso. No mérito, (iii) por voto de qualidade, acordam em dar provimento ao recurso em relação ao

período de janeiro a maio de 2007, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luís Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que negaram provimento para esse período; e (iv) por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento em relação ao período de junho de 2007 em diante, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que negaram provimento em relação ao período mencionado. Designado para redigir o voto vencedor, em relação ao recurso fazendário, o conselheiro Gerson Macedo Guerra.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente em exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de processo originado por Autos de Infração de IRPJ e CSLL, quanto aos anos-calendário de 2005 a 2008, sendo aplicada multa de 75%, além de multa isolada quanto às estimativas mensais dos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, junho, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2006, de todos os meses de 2007 e janeiro a outubro de 2008. Ademais, foram lançados juros exigidos isoladamente quanto aos meses anteriormente enumerados (fls. 645/676, volume 4). Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 700/716, volume 4):

4.1.1. Amortização de Ágio Interno

Em 16 de abril de 2003 foi constituída a pessoa jurídica RIO BONITO PARTICIPAÇÕES S/A (...), com capital social equivalente a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), dividido em 5.000,00 (cinco mil) ações ordinárias nominativas, sem valor nominal. O objeto social: a gestão de participações societárias e dos próprios bens da sociedade. H. CARLOS SCHNEIDER S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO subscreveu 3.400 (três mil e

quatrocentas) ações ordinárias, no montante de R\$ 3.400,00 (três mil e quatrocentos reais) e CS PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A subscreveu 1.600 (mil e seiscentas) ações ordinárias, no montante total de R\$ 1.600 (mil e seiscentos reais),

Em 30 de maio de 2003, decorridos pouco mais de 40 dias de sua constituição, foi realizada Assembléia Geral Extraordinária de RIO BONITO PARTICIPAÇÕES S/A., fls. 126 a 130, na qual restou aprovada proposta de aumento do Capital Social da Companhia, no valor de R\$ 291.057.000,00 (duzentos e noventa e um milhões, cinquenta e sete mil reais). Na mesma ocasião foi aprovada a indicação da empresa LOESUNG UND ARBEITEN S/C/ LTDA, para elaboração de Laudo de Avaliação (...). Ato seguinte foi a aprovação, pela unanimidade dos presentes, o valor de mercado estimado das referidas 131.488.190 de ações que montou R\$ 291.057.000,00 e, ato contínuo foi declarado que o aumento de capital foi subscrito e integralizado pelos acionistas H. CARLOS SCHENIDER S/A COMÉRCIO E INDÚSTRIA e CS PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS. (...)

Em 28 de janeiro de 2004, em Assembléia Geral Extraordinária de Rio Bonito, fls. 177 a 179, foi aprovada a proposta de cisão parcial da Companhia, com a incorporação da parcela cindida pela CIA INDUSTRIAL H. CARLOS SCHNEIDER (...)

Nesse contexto, qual seria o papel de Rio Bonito Participações? Marco Aurélio Grecco cita situações que são perfeitamente aplicáveis ao caso sob exame. Uma delas é a que se chama de 'empresa de passagem', que vem a ser uma pessoa jurídica criada apenas para servir de canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto. (...)

Rio Bonito Participações se enquadra, perfeitamente, nessas situações, uma vez que teve como finalidade unicamente transferir o ágio à Cia. Industrial H Carlos Schneider. (...)

Na legislação tributária, o ágio está disposto no art. 385 do RIR/1999, cuja matriz legal é o art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977. (...)

Observa-se que a legislação tributária mantém os pressupostos do ágio na doutrina contábil: a aquisição de participação societária e o fundamento econômico do ágio. (...)

Cia Industrial H. Carlos Schneider ao incorporar parcela de Rio Bonito Participações S/A, contabilizou o ágio transferido em conta do ativo diferido, tendo como contrapartida a conta reserva de ágio, do patrimônio líquido. (...)

Cia Industrial H. Carlos Schneider não recebeu qualquer participação societária. As próprias quotas do capital não são participações societárias, pois nenhuma empresa participa de si

mesma. Portanto, o primeiro pressuposto do ágio (participação societária) não foi atendido.

O que levou à contabilização do ágio na Cia Industrial H. Carlos Schneider foi a nova avaliação econômica-financeira de Rio Bonito Participações S/A, e a consequente integralização das ações pelo valor de mercado, com ágio, sem que para isto tenha havido qualquer desembolso (...)

Portanto ausente também o segundo pressuposto do ágio, o fundamento econômico, podemos concluir, então, que não há ágio. Relembremos, ainda mais uma vez, que não houve qualquer desembolso, qualquer fluxo financeiro em contrapartida do ágio contabilizado, por parte da Cia Industrial H Carlos Schneider.

A contribuinte apresentou Impugnação Administrativa, decidindo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis pela manutenção parcial dos lançamentos, cancelando-se a exigência de juros de mora exigidos isoladamente (911, volume 5):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008. (...)

Decadência. Amortização de Ágio. Fatos Geradores Distintos.

O reconhecimento do ágio não representa manifestação de fato impositivo tributário, pelo que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário decorrente da redução indevida do resultado do exercício inicia-se a cada amortização anual, e não com o seu registro original.

Ágio Constituído Sobre as Quotas da Própria Empresa e Decorrente de Transação Entre Empresas Ligadas. Indedutibilidade. IRPJ. CSLL

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza (ágio) em decorrência de uma transação dos sócios com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável, do ponto de vista econômico, tais transações não se revestem de substância e da indispensável independência entre as partes para merecer registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade e, conseqüentemente, o ágio delas decorrente não se enquadra na hipótese de dedutibilidade prevista nos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97. Deve ser glosada eventual despesa lançada em função de ágio constituído nessas condições, mormente se reduziu o resultado da própria sociedade sobre a qual o ágio foi constituído (ágio de si mesmo). (...)

O contribuinte apresentou recurso voluntário, que foi parcialmente acolhido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho, conforme acórdão do qual se extrai a ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

O prazo decadencial corre a partir do momento em que surge o direito potestativo de o fisco lançar o tributo. Antes que se possa exigir algo, não há prazo decadencial ou prescricional correndo. Não houve, portanto, decadência simplesmente porque se passaram cinco anos entre a operação societária, ou o registro do ágio, e a intimação acerca do lançamento.

ÁGIO INTERNO. ÁGIO DE SI MESMO. INDEDUTIBILIDADE.

Quando o ágio é gerado dentro de um mesmo grupo (ágio interno), com utilização de empresa veículo de existência efêmera e sem qualquer outra função comprovada, sem fluxo financeiro e com mera reavaliação de participações societárias (ágio de si mesmo), configurada está a artificialidade do ágio, que, então, quando amortizado, não pode ser deduzido da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Deve ser mantida a glosa do ágio.

MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. MESMO FATO GERADOR. CONCOMITÂNCIA. PERÍODOS ANTERIORES A 2007.

Até o advento da Lei nº 11.488/2007, que, no seu art. 14, modificou a redação da Lei nº 9.430/1996, aplica-se a jurisprudência construída no CARF e que se cristalizou na Súmula nº 105 no sentido de simplesmente cancelar a multa isolada quando ela for aplicada por conta de estimativas não pagas ou pagas a menor concomitantemente à aplicação de multas de ofício por não pagamento ou pagamento a menor de IRPJ e CSLL do período de apuração no qual as estimativas mensais eram devidas. Ficam canceladas as multas isoladas aplicadas nos anos calendários 2005 e 2006.

MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. MESMO FATO GERADOR. CONCOMITÂNCIA. PERÍODOS A PARTIR DE 2007.

Após a Lei nº 11.488/2007, ou seja, a partir do ano calendário 2007, cuja apuração final acontece em 2008, a interpretação da Súmula nº 105 do CARF deve ser no sentido de cancelar a multa isolada apenas quando a sua base de cálculo seja igual ou menor à base de cálculo da multa de ofício. Em outras palavras, isso significa multiplicar a multa de ofício por 2/3 e verificar se o valor resultante da multiplicação é igual ou maior do que o valor da multa isolada. Caso o resultado dessa multiplicação seja menor do que o da multa isolada, então a multa de ofício é que será cancelada ou, caso se prefira, será cancelada a multa isolada até o valor da multa de ofício multiplicado por 2/3, mantendo-se a exigência da diferença entre elas. Ficam canceladas as multas isoladas aplicadas nos anos calendários de 2007 e 2008.

JUROS MORATÓRIOS ISOLADOS. PRECLUSÃO. PORTARIA MF Nº 3/2008.

Se não houve Recurso de Ofício, a Fazenda Nacional não pode pretender discutir a matéria suscitando-a em Contrarrazões. Matéria preclusa. Além disso, acertou a DRJ ao não interpor Recurso de Ofício quando a matéria era apenas juro isolado, conforme a Portaria MF nº 3/2008.

Em 31/03/2016, os autos foram remetidos à Procuradoria (fls. 1.152), que interpôs recurso especial em 25/07/2016, no qual alega divergência na interpretação da lei tributária a respeito da exigência de multa isolada sobre estimativas mensais quanto aos anos de 2007 e 2008. Indicou, para tanto, os acórdãos paradigmas nº **1301-001.893**, no qual se decidiu que *"Não há que se falar em aplicação concomitante sobre a mesma base de incidência quando resta evidente que as penalidades, não obstante derivarem do mesmo preceptivo legal, decorrem de obrigações de naturezas distintas"* e **9101-00.947**, do qual se extrai: *"Da comparação entre a redação vigente e a anterior do mesmo dispositivo, constata-se que com as alterações introduzidas recentemente a penalidade isolada não deve mais incidir **“sobre a totalidade ou diferença de tributo”**, mas apenas sobre **“valor do pagamento mensal”** a título de recolhimento de estimativa"*.

O recurso especial da Procuradoria foi admitido por decisão do Presidente da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento (Conselheiro Rafael Vidal de Araújo)

Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que trazem o entendimento de que "não há que se falar em aplicação concomitante sobre a mesma base de incidência quando resta evidente que as penalidades, não obstante derivarem do mesmo preceptivo legal, decorrem de obrigações de naturezas distintas".

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que "após a Lei nº 11.488/2007, ou seja, a partir do ano calendário 2007, cuja apuração final acontece em 2008, a interpretação da Súmula nº 105 do CARF deve ser no sentido de cancelar a multa isolada apenas quando a sua base de cálculo seja igual ou menor à base de cálculo da multa de ofício. Em outras palavras, isso significa multiplicar a multa de ofício por 2/3 e verificar se o valor resultante da multiplicação é igual ou maior do que o valor da multa isolada. Caso o resultado dessa multiplicação seja menor do que o da multa isolada, então a multa de ofício é que será cancelada ou, caso se prefira, será cancelada a multa isolada até o valor da multa de ofício multiplicado por 2/3, mantendo-se a exigência da diferença entre elas. Ficam canceladas as multas isoladas aplicadas nos anos calendários de 2007 e 2008." (...)

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN por se tratar de fatos geradores ocorridos nos anos-calendários de 2007 e 2008. (...)

Com fundamento nas razões acima expendidas, dou seguimento ao recurso especial da PGFN.

Em 19/05/2016, o contribuinte foi intimado quanto ao acórdão da Turma Ordinária e acerca do recurso especial da Procuradoria, devidamente admitido (fls. 1.195), apresentando embargos de declaração em 24/05/2016 .

Ademais, apresentou contrarrazões ao recurso especial (fls. 1.429/1.437), pleiteando não seja conhecido o recurso, considerando que o acórdão recorrido não afasta a exigência da multa isolada, apenas reduz a base desta, tema não tratado nos acórdãos paradigmas. Sucessivamente, o contribuinte pede seja-lhe negado provimento ao recurso especial da Procuradoria, notadamente porque seria ilegítima a cobrança cumulada da multa isolada sobre estimativas mensais com a multa de ofício.

Os embargos de declaração do contribuinte foram admitidos pelo Presidente da Turma *a quo* (fls. 1.646) e acolhidos pela Turma para rerratificar o acórdão embargado, sem efeitos infringentes. O acórdão em julgamento dos embargos restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

IRPJ.

Conforme já decidido repetidamente por esta turma, argumentos não trazidos em sede de Impugnação e não analisados pelo Acórdão da DRJ não podem ser examinados pelo CARF, sobretudo quando os argumentos sequer foram consignados na peça de Recurso Voluntário, motivo pelo qual nas novas alegações apresentadas em Razões Aditivas de Recurso Voluntário estão preclusas neste processo administrativo fiscal, ficando afastadas as alegações de existência de omissão no Acórdão embargado.

Intimado em 23/08/2016 (fls. 1.660), o contribuinte interpôs recurso especial em 08/09/2016 (fls. 1.860/1.903). O recurso especial está fundado em divergência na interpretação da lei tributária a respeito dos seguintes temas:

(i) Decadência, na forma tratada pelos artigos 173, I e 150, §4º, do Código Tributário Nacional, sendo indicados como paradigmas os acórdãos: **(i.a) 107-07819**, no qual se decidiu que *"glosar no presente os efeitos decorrentes de valores formados no passado só é possível se a objeção do fisco não comportar juízo de valor quanto ao fato verificado em período já atingido pela decadência"* e **(i.b) 101-97.084**, do qual se extrai: *"Uma vez expirado o prazo previsto no art 150, §4º a fiscalização não está autorizada a promover revisão dos fatos ocorridos e registrados anteriormente, pois que alcançados pelo instituto da decadência."*

(ii) Dedutibilidade do ágio, indicando-se como paradigma o acórdão **1301-001.299**, no qual se decidiu que *"o registro foi expressamente admitido pelo art. 36 da Lei nº 10.637/2002, não podendo a administração tributária recusar-lhe os efeitos previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97"* e **1301-001.224** (processo 16327.001482/2010-52), no qual consta que: *"o abuso de direito pressupõe que o exercício do direito tenha se dado em prejuízo do direito de terceiros, não podendo ser invocada se a utilização da empresa veículo, exposta e aprovada pelo órgão regulador, teve por objetivo proteger direitos (os acionistas minoritários), e não violá-los."*

(iii) nulidade do acórdão recorrido, pois seria possível aduzir novos argumentos ao longo do processo administrativo de acordo com o princípio da verdade material, apontando-se como paradigmas os acórdãos **1201-000.820** (processo 19515.003194/2006-27), verbis: *"se as provas apresentadas após a impugnação, mas antes da decisão em primeira instância forem essenciais à garantia dos princípios norteadores do PAF, esta deverá ser analisada pelo órgão julgador de primeiro grau"* e **2202-002.748** (processo 11516.003503/2010-23), extraíndo-se desta decisão que *"não deve ser oposta preclusão ou intempestividade em face de razões de defesa adicionais, complementares, apresentadas pelo sujeito passivo antes da decisão de 1ª instância"*.

O recurso especial foi admitido parcialmente pelo Presidente da 4ª Câmara da Primeira Seção do CARF (Conselheiro Rafael Vidal de Araújo), apenas quanto às matérias decadência e aproveitamento tributário do ágio:

Contagem do prazo decadencial (...)

Diante disso, conclui-se que não foi comprovada, por meio do cotejo entre o decisão recorrida e o Acórdão nº 107-07.819, divergência jurisprudencial acerca da regra aplicável à contagem do prazo decadencial em situações como a dos presentes autos. Passa-se, então, à análise do segundo acórdão paradigma trazido pela recorrente. (...)

Observa-se, assim, que restou configurado o dissenso jurisprudencial entre o acórdão recorrido e a segunda decisão paradigma indicada pela recorrente, o Acórdão nº 101-97.084. Tendo sido observados os requisitos de admissibilidade previstos no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, o recurso especial deve ter seguimento em relação à matéria "decadência".

Requisitos para o aproveitamento tributário do ágio: (...)

A maioria dos requisitos que o acórdão recorrido entende importantes para a formação da convicção a respeito da artificialidade das operações societárias, o Acórdão nº 1301-001.299, paradigma trazido pela recorrente, reputa como irrelevantes. Assim, configura-se divergência jurisprudencial entre as duas decisões, em relação aos requisitos exigíveis para que o ágio oriundo de operações societárias possa ser aproveitado tributariamente.

O Acórdão nº 1301-001.224 (paradigma) entendeu que, naquele caso, a empresa apontada como veículo pela Fiscalização teria cumprido legítimo papel mercadológico, sendo sua existência necessária à reorganização do grupo empresarial nos mesmos moldes já adotados em outros países. Já o Acórdão nº 1401-001.570 (recorrido) chegou a conclusão diversa a respeito da empresa aqui tida como veículo (RIO BONITO PARTICIPAÇÕES S/A), no sentido de que a única função a que se prestou foi a de possibilitar o registro inicial do ágio contestado e sua posterior transferência para a recorrente.

Constata-se, portanto, que a diversidade de conclusões deve-se a singularidades dos casos concretos que levaram à formação de diferentes juízos de valor pelas Turmas julgadoras. (...)

Todavia, no que diz respeito à matéria dos "requisitos exigíveis para fins de aproveitamento tributário do ágio", a divergência jurisprudencial requerida pelo art. 67, Anexo II do RICARF/2015 já havia sido demonstrada pelo cotejo entre o acórdão recorrido e o Acórdão nº 1301-001.299 (primeiro paradigma colacionado). Assim, observados este e os demais requisitos de admissibilidade estabelecidos regimentalmente, deve ser dado seguimento ao recurso especial também em relação a este tema. (...)

Como foram apontados três acórdãos paradigmas como meio de comprovação da existência de dissídio jurisprudencial a respeito da mesma matéria, o último deles, por ordem de aparição, será descartado (justamente o de nº 1301-001.297).

Direito à inclusão de novos argumentos no curso da discussão administrativa (...)

Verifica-se portanto que os Acórdãos nº 1201-000.820 e nº 2202-002.748 não têm o condão de comprovar a existência de divergência jurisprudencial em face da decisão recorrida, uma vez que os contextos fáticos analisados nas decisões são significativamente distintos. Sendo assim, não se verificando o cumprimento do requisito de admissibilidade fixado no caput do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015 em relação à matéria "direito à inclusão de novos argumentos no curso da discussão administrativa", o seguimento do recurso especial deve ser negado.

No exercício da competência estabelecida no inciso III do art. 18 do Anexo II do RICARF/2015, DOU SEGUIMENTO PARCIAL ao recurso especial da contribuinte, somente em relação às matérias "decadência" e "requisitos para o aproveitamento tributário do ágio", pois sobre tais temas foram comprovadas as alegadas divergências de interpretação da legislação tributária.

O contribuinte apresentou agravo contra esta decisão (fls. 1.940/1.951), que foi rejeitado pelo Presidente da CSRF, confirmando-se a rejeição parcial do recurso especial quanto à alegada nulidade da decisão da Turma Ordinária (fls. 1.954/1.959). O contribuinte foi intimado quanto a esta decisão em 12/01/2017 (fls. 1.965)

A União Federal apresentou contrarrazões em 30/01/2017 requerendo seja negado provimento ao recurso especial do contribuinte, notadamente porque:

(i) não teria ocorrido a decadência, eis que o prazo decadencial só é contado a partir da efetiva redução de tributos com a utilização do ágio;

(ii) seria ilegítimo o ágio pois não houve efetiva aquisição pelo contribuinte, mas apenas "reavaliação da participação";

(iii) não teria havido participação de terceiros estranhos ao grupo para justificar a existência da operação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Adoto as razões do Presidente de Turma para conhecimento do recurso especial do contribuinte, passando à análise do mérito dos temas admitidos, quais sejam, **decadência e dedutibilidade do ágio**.

A admissibilidade do recurso especial da Procuradoria será tratada em tópico específico, pois a análise daquele recurso – que trata da multa isolada sobre estimativas mensais – depende do julgamento do recurso especial do contribuinte.

Decadência:

A contribuinte alega decadência do crédito tributário, eis que no ano de 2004 ocorreu operação societária que originaram o ágio em discussão no processo, mas apenas em 16/12/2010 houve sua intimação quanto aos autos de infração.

É o teor do seu recurso especial:

31. Considerando que a exigência ora combatida decorre da glosa da despesa com ágio, os fatos geradores dos créditos tributários de IRPJ e CSLL ocorreram no momento do registro do ágio que resultou na amortização tida por indevida pela d. fiscalização federal.

32. Assim, é evidente que o poder-dever da d. fiscalização federal de fiscalizar a Recorrente surgiu a partir do momento em que passou a existir o direito de amortizar o ágio anteriormente registrado na Rio Bonito, ou seja, com a cisão dessa sociedade e absorção do seu patrimônio pela Recorrente em 28/01/2004.

33. Dessa forma, como o prazo decadencial teve início em 28/01/2004, aplicando-se a regra do artigo 150, §4º do CTN, o lançamento dos créditos tributários de IRPJ e CSLL somente poderia ser efetuado até 28/01/2009

A Recorrente pede, assim, seja reconhecida a decadência do direito de análise desta formação do ágio quanto aos débitos em discussão no processo administrativo, relacionados aos anos-calendário de 2005 a 2008.

A alegação da contribuinte quanto à decadência foi rejeitada pela Turma Ordinária pelos seguintes fundamentos:

Não assiste razão à Recorrente no tocante à sua alegação de decadência, uma vez que o mero registro do ágio não desperta um direito potestativo (ou um poder-dever, caso se prefira) na Receita Federal, não correndo, portanto, o prazo decadencial.

Não há qualquer previsão legal determinando que o ágio seja analisado em um prazo "x". O que existe na legislação tributária é a prescrição do art. 150, §4º e a do art. 173, I, ambas do CTN.

A decadência começa a ser contada do fato gerador ou do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador. Deste modo, o prazo decadencial de cinco anos começou a correr, conforme o art. 150, §4º, do CTN, quando houve o pagamento tido por "a menor" do IRPJ e da CSLL por conta do aproveitamento do ágio antes registrado.

Sendo assim, considerando que a intimação acerca do lançamento se deu em 16/12/2010, poderiam ser lançadas diferenças de tributos que deveriam ter sido pagos a maior desde 2005, tendo em vista que se trata aqui de tributos apurados anualmente, com incidência em 31 de dezembro de cada ano.

Não interessa se os negócios jurídicos ou mesmo se os seus registros foram realizados antes de 2005. A Receita Federal não podia, mesmo que quisesse, lançar nenhum tributo por conta dos negócios jurídicos e dos seus registros. O direito do fisco de lançar não tinha ainda sido constituído e, portanto, o seu prazo não corria.

A decisão da Turma Ordinária é irretocável seguindo-se orientação do E. Superior Tribunal de Justiça em acórdão repetitivo (973.733). Afinal, seja aplicando-se o artigo 150, §4º, CTN - caso existissem comprovantes de pagamento -, seja aplicando o prazo do artigo 173, I, do CTN - na hipótese de ausência de pagamento ou declaração constitutiva do crédito -, não se vislumbra transcurso de prazo decadencial quanto aos fatos geradores ocorridos no momento da dedutibilidade da despesa com amortização do ágio (nos anos de 2005 a 2008).

Esta Turma da CSRF é atualmente uníssona para afastar a alegação de decadência em casos como o presente. Nesse sentido, é o acórdão nº 9101-002.387 (Processo Administrativo nº 10970.720271/2012-11), do qual se destaca:

ÁGIO. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL

O prazo decadencial para a lavratura de auto de infração para a glosa de despesas de amortização de ágio tem início com a efetiva dedução de tais despesas pelo contribuinte. Não ocorrência de decadência no caso concreto.

Adoto as razões de decidir da Turma Ordinária, para **negar provimento ao recurso especial a respeito da decadência**, considerando que os fatos geradores ocorreram em 2005 a 2008, com a lavratura de Auto de Infração em 2010, intimando-se a contribuinte quanto a este lançamento em 16/12/2010.

Ágio Interno:

O Decreto-Lei nº 1.598/1977 delimitava o ágio por expectativa de rentabilidade futura, da forma seguinte ao tempo dos fatos tratados nestes autos:

Art. 20 – O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá,

por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

I – valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.

§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

Consta do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999) reprodução da disposição legal em seu artigo 385, *verbis*:

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º).

A aquisição da participação societária também é referida pelo artigo 7º, *caput*, da Lei nº 9.532/1997 em redação vigente ao tempo dos fatos dispunha:

Art. 7º 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 nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998) (...)

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:

a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II do caput:

a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a

inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§ 4º Na hipótese da alínea "b" do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.

Os dispositivos (artigo 20, do Decreto 1598/77 e 7º, da Lei nº 9.532/1997, reproduzidos no RIR/99) são claros em exigir: **aquisição** de participação societária (*caput*). Pois bem.

A aquisição pode-se dar em contrato de compra e venda, definido da forma seguinte pelo renomado civilista Orlando Gomes:

A compra e venda é contrato bilateral, simplesmente consensual, oneroso, comutativo, ou aleatório, de execução instantânea, ou diferida.

Sua bilateralidade não comporta dúvida. Do acordo de vontades nascem obrigações recíprocas: para o vendedor, fundamentalmente, obrigação de entregar a coisa com o ânimo de transferir-lhe a propriedade; para o comprador, a de pagar o preço. A dependência recíproca dessas obrigações e de outras estipuladas em complementação, configura o sinalagma característico dos contratos bilaterais perfeitos.

(Contratos, Rio de Janeiro, Forense, 2009, f. 266, Coordenador Edvaldo Brito, atualizadores Antonio Junqueira de Azevedo e Francisco Paulo de Crescenzo Marino)

É fundamental ao contrato de compra e venda, conforme lições de Orlando Gomes, a existência de uma obrigação de entregar a coisa com ânimo de transferência da sua propriedade e o pagamento do preço. E a vontade pelas partes – explicitada por indícios tratados no processo - deve ser o de pagamento de preço e entrega da coisa para a operação se amoldar ao arquétipo da compra e venda, pois este sinalagma é, nas precisas lições do mestre Orlando Gomes, “*característico dos contratos bilaterais perfeitos*”.

No caso destes autos, não me parece que a vontade das partes fosse a de transferência de participação societária. Com efeito, a Turma *a quo* manteve a glosa de despesas com ágio, pelas razões a seguir colacionadas:

Nesse único caso concreto, há elementos que indicam com clareza a artificialidade do ágio: a) ele foi gerado dentro de um mesmo grupo (ágio interno); b) é de si mesmo, criado pela reavaliação das participações da própria Recorrente; c) utilizou-se empresa veículo que existiu apenas formalmente, para que pudesse permitir a operação em questão; d) o desenho final da estrutura do grupo é o mesmo do desenho antes das operações; e) não houve fluxo financeiro; f) não houve tributação do ganho de capital.

O contexto fático contado pela Recorrente, de que a Rio Bonito, empresa que gerou inicialmente o ágio, foi cindida e quase toda incorporada por ela, iria concentrar os investimentos do grupo, e que depois o projeto não deu certo, não justifica a dedutibilidade do ágio.

É de se notar que a fundamentação da operação foi se modificando ao longo do processo administrativo fiscal, tendo sido acrescentados novos fundamentos em sede até mesmo de memorial de julgamento protocolado no CARF, quando procurou se reforçar a ideia de um planejamento sucessório.

Os argumentos de que se tinha o objetivo de fazer um planejamento sucessório não dão fundamento econômico ao ágio. Eles não são capazes de justificar rentabilidade futura numa operação realizada entre empresas do mesmo grupo, sendo uma delas uma holding que fez claro papel de empresa veículo.

Ainda que existam brigas na família e reais interesses de proteção sucessória, o fato de se criar uma holding e extinguir em alguns meses, não dá propósito negocial a uma operação com geração de ágio, que precisa refletir a expectativa de rentabilidade futura da empresa adquirente das participações.

Some-se o fato de que não houve pagamento em dinheiro, mas por meio de subscrição de quotas que também pertenciam a uma empresa do grupo.

Por ser uma operação clássica de ágio artificial, a foto inicial e final do grupo é exatamente a mesma, uma vez que apenas surgiu uma holding no meio da foto e sumiu logo depois.

Se o projeto sucessório não deu certo, o ágio deveria ter sido baixado da contabilidade e não deveria ter sido aproveitado para fins tributários.

Houve uma mera reavaliação de participações societárias com geração de um ágio de si mesmo. A Rio Bonito, empresa veículo, registrou ágio por reavaliação das quotas da Recorrente que recebeu de H. Carlos e CS.

O ágio foi gerado em empresa criada e extinta em período total de aproximadamente 8 meses, que não realizou qualquer tipo de operação e não teve qualquer outra função, senão permitir a geração do ágio e sua incorporação pela Recorrente. Esse ágio não pode ser relacionado comprovadamente a uma expectativa de rentabilidade futura.

Se não há pagamento pela aquisição das quotas sociais, não há operação legítima de compra e venda, confirmando-se a artificialidade na operação como devidamente identificada pelo Termo de Verificação Fiscal e acórdão recorrido.

Acrescento que é incontroverso nestes autos que a tributação é de ágio “interno”, isto é, originado dentro do grupo econômico. Tanto assim que a própria Recorrente traz em suas razões recursais alegações de que seria legítimo o ágio interno. Nesse sentido, a

Recorrente sustenta que “*não havia qualquer disposição na legislação fiscal ou mesmo regra contábil que vedasse o aproveitamento do ágio gerado em operações realizada dentro de um grupo econômico*”. (trechos do recurso especial, fls. 1.878)

A respeito do ágio interno, destaco considerações de Luis Eduardo Schoueri:

O que se condena é a simulação, a mentira, a operação que não existiu na realidade: assim, se não houve preço em uma relação entre partes relacionadas na qual se registrou ágio, tal operação deverá ser desconsiderada. Resta evidente, aí, que não houve uma compra e venda, uma aquisição de participação societária na qual poderia haver o pagamento do ágio. Comprovada a simulação, plenamente justificável e autorizada a desconsideração do planejamento realizado. (Ágio em Reorganizações Societárias – Aspectos Tributários, Dialética, 2012, fl. 112)

Pondero que o renomado professor entende que “em princípio, não há, na legislação tributária, qualquer dispositivo que impeça o reconhecimento e a utilização do ágio gerado internamente, entre partes relacionadas”. Não compartilho de tal entendimento, eis que, na maioria das situações – se não em todas -, é artificial o ágio gerado intragrupo, vislumbrando-se simulação pelas partes contraentes. De toda forma, na presença de simulação – como é o caso destes autos – há fundamento para desconsideração da operação até no entendimento do professor Luis Eduardo Schoueri.

A jurisprudência desta Turma da CSRF, por maioria à qual me filio, adota entendimento pela impossibilidade de dedução de ágio produzido dentro do grupo econômico, em face de sua artificialidade. De fato, a ausência de **partes independentes e desembolso** por quem adquire impede a dedutibilidade do ágio.

A esse respeito, é o acórdãos nº 9101-002.550, proferidos por esta Turma e nos quais acompanhei o relator a respeito do ágio interno:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada. (Acórdão 9101-002.550)

Diante disso, voto por **negar provimento ao recurso especial da contribuinte**, mantendo o acórdão recorrido quanto ao ágio.

Recurso Especial da Procuradoria: multa isolada quanto aos anos de 2007 e 2008

A Procuradoria pede a reforma do acórdão recorrido para restabelecimento da multa isolada quanto aos anos de 2007 e 2008.

O contribuinte pede não seja admitido o recurso especial, pois a turma de julgamento não teria afastado a multa isolada por completo, “*mas somente exigindo-a quando*

ela for superior a multa de ofício” (trecho do recurso, fls. 1432). Assim, não haveria similitude fática com os acórdãos paradigmas.

Adoto as razões do Presidente de Câmara para admitir o recurso especial, ponderando que a interpretação adotada pela Turma *a quo* é exatamente do mesmo dispositivo legal que fundamenta o acórdão paradigma nº 1301-001893, que trata da multa isolada sobre estimativas mensais lançadas quanto aos anos de 2011 e 2012. Assim, há similitude fática, pois ambos os casos tratam de exigência de multa isolada por estimativa mensal, como também a lei tributária aplicada é comum.

Portanto, rejeito o requerimento do contribuinte e conheço do recurso especial da Procuradoria quanto às multas aplicadas nos anos de 2007 e 2008.

Passo à análise do mérito.

A impossibilidade de cobrança cumulada de multa de ofício calculada sobre o saldo do tributo ao pagar no final do ano calendário e da multa sobre estimativas mensais tem por principal fundamento a lógica empregada na sistemática de antecipação por estimativas. Isto porque as estimativas mensais não configuram obrigação tributária autônoma, mas mera técnica de arrecadação.

A esse respeito, destaque-se artigo 231, do RIR/1999 (Decreto 3.000/1999), que estabelece a compensação dos valores antecipados a título de estimativa mensal ao final do ano:

Art. 231. Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 4º): (...)

IV - do imposto pago na forma dos arts. 222 a 230. (grifamos)

De acordo com o dispositivo do Regulamento do Imposto de Renda, a pessoa jurídica que tenha recolhido estimativas poderá, ao final do ano-calendário, deduzi-las do saldo a pagar do IRPJ. Tal mecanismo demonstra a relação inafastável entre as estimativas mensais e a apuração ao final do período, confirmando que não se tratam de relações jurídicas tributárias autônomas, mas apenas uma técnica de arrecadação.

Considerando a natureza de mera antecipação da estimativa, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais consolidou entendimento sobre a impossibilidade de sua cobrança após o encerramento do ano calendário, conforme Enunciado nº 82 de sua Súmula:

Súmula CARF 82:

Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

O E. Superior Tribunal de Justiça também decidiu que as estimativas mensais são meras antecipações do fato gerador, que ocorre ao final do período de apuração, *verbis*:

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei nº 9.430/96. (Superior

Tribunal de Justiça, AgRg no Resp 694.278, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 03/08/2006)

Nesse contexto, seria legítima a cobrança de multa isolada sobre estimativas mensais se efetuado o lançamento antes do encerramento do ano-calendário, o que não ocorreu no caso do presente processo administrativo.

São precisas as considerações de Paulo de Barros Carvalho tratando da relação indissociável entre o tributo pago ao final do ano e a estimativa mensal:

Prescreve o art. 2º da Lei n. 9.430/969 que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento dos tributos, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada. Feita essa opção, tem-se recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa, em que os valores devidos a título de imposto e de contribuição são determinados mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos em lei.

Essa opção não exclui, contudo, a obrigação de calcular a renda e o lucro líquido no final do ano-calendário, e de efetuar o pagamento dos tributos sobre ele incidentes. O §3º do dispositivo acima transcrito não deixa dúvidas a respeito do assunto (...). E o §4º segue a mesma linha de raciocínio, ao estipular que o tributo pago no regime de estimativa deve ser deduzido para fins de determinação do saldo de tributo a pagar.

Em sentido semelhante, também, é a disposição do art. 6º da Lei n. 9.430/96, a qual permite entrever a indissociabilidade do tributo pago no regime de estimativa e aquele devido ao final do ano-calendário. (...)

Os referidos preceitos legais nos levam a concluir que o regime de estimativa não veicula tributos distintos do IRPJ e da CSLL anuais. Trata-se de técnica de tributação que implica antecipação do recolhimento de valores presumidamente devidos em 31 de dezembro de cada ano. Por isso, na apuração dos tributos no último dia do ano-calendário (critério temporal do IRPJ e da CSLL) devem ser consideradas as quantias antecipadas e, ainda, se estas forem superiores ao débito efetivo, cabe sua restituição. (Derivação e Positivação no Direito Tributário, Volume 1, 2ª edição, São Paulo, Noeses, 2014, fl. 289/290)

Sobreleva considerar que o E. Superior Tribunal de Justiça entende indevida a multa isolada quando já imposta multa de ofício, exatamente como ocorrido nos presentes autos, aplicando o princípio da consunção. Destaca-se ementa de acórdão nesse sentido:

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

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

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

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

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

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

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

(Superior Tribunal de Justiça, Resp 1.496.354, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 24.03.2015)

Na mesma linha, é o teor do Enunciado nº 105, da Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda:

Súmula CARF nº 105

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurada no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Como o Enunciado de Súmula explicita que está tratando de lançamentos efetuados sob a vigência do artigo 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/1996, entendo que não seja o caso de simples aplicação deste Enunciado ao caso dos autos, lançado com fundamento no mesmo artigo 44, mas com alteração posterior, isto é, pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007. De toda sorte, o racional que originou a Súmula CARF referida (consunção) deve implicar na mesma conclusão, isto é, na impossibilidade de exigência cumulada destas penalidades.

É importante anotar que o artigo 44, da Lei nº 9.430/1996 sofreu pequena alteração pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, para dispor que:

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

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal.

A exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351/2007, que foi convertida na Lei nº 11.488 e alterou o artigo 44 a respeito da multa isolada, atesta que a única alteração veiculada por aquela norma foi quanto ao percentual da multa de ofício, *verbis*:

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

Portanto, após a alteração pela lei nº 11.488/2007, a norma de imposição da multa isolada permanece idêntica - salvo quanto ao percentual aplicado, agora de 50%, quando anteriormente era de 75%. Exatamente por isso deveria ser afastada sua cobrança diante da evidente ilegalidade de cumulação de multa isolada sobre estimativas mensais com a multa de ofício.

Assim, voto por **negar provimento ao recurso especial da Procuradoria** para afastar a exigência de multa isolada calculada sobre estimativas mensais.

Conclusão

Por tais razões, voto por **conhecer e negar provimento ao recurso especial da contribuinte e conhecer e negar provimento ao recurso especial da Procuradoria**, mantendo integralmente o acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheiro Gerson Macedo Guerra,

Com relação ao conhecimento do Recurso da Fazenda, não vejo reparos a serem realizados no despacho de admissibilidade. Com relação ao mérito, entendo que merece reforma o Acórdão *a quo*.

Primeiro, porque temos duas punições para duas condutas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento antecipado sobre bases estimadas.

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

Terceiro, porque considerando que a multa isolada é devida ainda que o Contribuinte apure prejuízo fiscal, ela é devida mesmo após encerrado o período de apuração.

Nesse contexto, adoto como razões de decidir, *mutatis mutandis*, o voto do Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, proferido no acórdão 1302-001.080, que ousou transcrever:

Das condutas infracionais diferentes

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas.

Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei nº 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

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

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos expendidos no acórdão recorrido, os quais concluem que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo.

Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

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

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa.

Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Das diferentes bases para cálculos das multas

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

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, in casu, corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

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

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

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

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

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

Da negativa de vigência de lei federal

Peço vênia aos meus pares, para expressar minha profunda discordância com as referidas posições adotadas por este Colegiado: Entendo que tais posicionamentos têm, em verdade, por via oblíqua, negado vigência a uma lei federal, pois afrontam literalmente o disposto nos art. 2º e 44, § 1º, IV, da Lei no 9.430/96 (vigente à época do lançamento) e no art. 35 da Lei 8.981/95. É demais imaginar que se coaduna com os mais comezinhos princípios do direito a permissão dada ao contribuinte, por tais decisões, para, em janeiro de um determinado ano-calendário, decidir se obedece ou não o art. 2º e segs. da Lei no 9.430/96. Em outras palavras, os referidos posicionamentos deste Colegiado desnaturam a norma tributária tornando-a uma norma facultativa, já que a sua não observância não traz, à luz de tais posicionamentos, qualquer consequência jurídica.

Nesse contexto, voto por dar provimento ao Recurso da Fazenda Nacional, para manutenção da multa para períodos de apuração ocorridos após a alteração da Lei 9.430/96, pela MP 351/07, convertida na Lei 11.488/07, ou seja, períodos de apuração ocorridos de 2007, inclusive, em diante.

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra