



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 16327.720021/2018-30  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-002.501 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de setembro de 2018  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** BANCO ITAUCARD S.A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

JUROS SELIC SOBRE MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF N°108.

Conforme disposto na Súmula Carf n°108, Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO 2007 EM DIANTE.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Luis Fabiano Alves Penteado (relator), Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa e Rafael Gasparello Lima que afastavam a aplicação de multa isolada. Designado o Conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano ALves Penteado - Relator

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los, José Carlos de Assis Guimarães, Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Gisele Barra Bossa, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Fabiano Alves Penteado e Ester Marques Lins de Sousa (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de processo originado pela lavratura de Auto de Infração de IRPJ e CSLL quanto aos anos-calendário de 2006 a 2008, com imposição de multa de 75% sobre o crédito tributário, além de multas sobre estimativas quanto aos meses de janeiro a novembro dos anos de 2007 e 2008.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal que acompanha o Auto de Infração, a autuação refere-se à validade ou invalidade da dedução do ágio oriundo da operação de compra e venda da totalidade das ações da Rudá Administração e Participações S.A. em que figuram como comprador o Banco Itaucard S.A. e como vendedor o Banco Itaú S.A.

Em julgamento de Recurso Voluntário, a presente Turma de Julgamento deu provimento ao Recurso da contribuinte nos termos do voto do relator Conselheiro João Carlos de Figueiredo Neto, assim ementado:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

*Ano-calendário: 2006, 2007, 2008*

*Ementa:*

*AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. USO DE EMPRESA VEÍCULO. APROVEITAMENTO POR OUTRA EMPRESA DO GRUPO. PROPÓSITO NEGOCIAL. POSSIBILIDADE.*

*Em regra, é legítima a dedutibilidade de despesas decorrentes de amortização de ágio efetivamente pago, devidamente fundamentado em rentabilidade futura, e decorrente de transação entre partes independentes.*

*Caso exista um propósito comercial válido e se demonstre ser possível a dedução do ágio por incorporação direta, não há óbices para que o grupo econômico “transfira” o ágio efetivamente pago para outra de suas empresas, aproveitando-se do benefício fiscal em outra parte da estrutura societária, mesmo se para isso se utilizar de empresa veículo.*

*REFLEXO: CSL*

*Aplica-se à CSL, a mesma solução que foi dada ao IRPJ.*

A PGFN interpôs Recurso Especial em 09/05/16 no qual alegou divergência na interpretação da lei tributária a respeito do artigo 7º, caput, da Lei nº 9.532/1997 e indicou paradigmas.

A 1º Turma da CSRF, por voto de qualidade, deu provimento do Recurso Especial, conforme abaixo ementado:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

*Ano-calendário: 2006, 2007, 2008*

*PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO.*

*O conceito do ágio é disciplinado pelo art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977 e os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, e trata-se de instituto jurídico-tributário, premissa para a sua análise sob uma perspectiva histórica e sistêmica.*

*APROVEITAMENTO DO ÁGIO. INVESTIDORA E INVESTIDA. EVENTOS. SEPARAÇÃO. UNIÃO.*

*São dois os eventos em que a investidora pode se aproveitar do ágio contabilizado: (1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida com ágio; (2) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão).*

*DESPESAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.*

*A amortização, a qual se submete o ágio para o seu aproveitamento, constitui-se em espécie de gênero despesa, e, naturalmente, encontra-se submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 299 do RIR/99, submetendo-se aos testes de necessidade, usualidade e normalidade.*

*DESPESAS. FATOS ESPONTÂNEOS.*

*Não há norma de despesa que recepcione um situação criada artificialmente.*

*As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica. Não há como estender os atributos de normalidade, ou usualidade, para despesas derivadas de operações atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.*

*CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO.*

*A cognição para verificar se a amortização do ágio passa por verificar, primeiro, se os fatos se amoldam à hipótese de incidência dos arts. 385 e 386 do RIR/99, segundo, se requisitos de ordem formal estabelecidos encontram-se atendidos, como arquivamento da demonstração de rentabilidade futura do investimento e efetivo pagamento na aquisição, e, terceiro, se as*

*condições do negócio atenderam os padrões normais de mercado, com atuação de agentes independentes e reorganizações societárias com substância econômica.*

**AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INVESTIDOR E INVESTIDA. MESMA UNIVERSALIDADE.**

*Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem às pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a controladora e a controlada ou coligada, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio). Enfim, toma-se o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, para se aperfeiçoar o lançamento fiscal com base no regime de tributação aplicável ao caso e estabelecer o termo inicial para contagem do prazo decadencial.*

**CSLL. DECORRÊNCIA.**

*Aplica-se à CSLL o decidido no IRPJ, vez que compartilham o mesmo suporte fático e matéria tributável.*

A 1ª Turma da CSRF também determinou o retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões constantes do recurso, quais sejam, a exigência de multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas mensais e incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Fora criado o processo n. 16327-720021/2018-30, ora em julgamento, para discussão do crédito referente à multa isolada.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado Relator

### **Mérito**

Conforme acima relatado, apresenta-se à apreciação do presente julgador apenas a questão referente à aplicação da multa isolada decorrente de insuficiência dos recolhimentos por estimativa e aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

### **Multa Isolada**

Conforme o auto de infração combatido nos autos, fora aplicada a multa isolada decorrente da insuficiência dos recolhimentos das estimativas da Recorrente nos anos-calendário de 2007 e 2008 provocada pela indevida dedução do ágio que foram julgada pela CSRF e já não é mais matéria para apreciação desta turma.

A Recorrente defende ser indevida a cobrança da multa isolada vez que encerrado o período de apuração dos tributos, a exigência do recolhimento por estimativa perde a sua eficácia.

Primeiramente, no tangente à questão da aplicação concomitante da multa de ofício com a multa isolada, é importante trazer a Súmula CARF nº 105 que assim dispõe:

*Súmula CARF n. 105*

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

Após a edição da súmula acima mencionada, ainda existe controvérsia quanto à sua aplicação, visto ser possível a interpretação de que somente seria aplicada aos fatos geradores ocorridos até 31/12/2006, vez que a alteração trazida pela Lei n. 11.488/07 ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, válida à partir de 2007, teria ultrapassado os termos da Súmula, *in verbis*:

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

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

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

*a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;*

*b) na forma do art. 2o desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*

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

Resta claro que a multa prevista no inciso I deve ser aplicada sempre que houver insuficiência de recolhimento do tributo, ausência de declaração ou declaração inexata, o que é perfeitamente aplicável ao caso em tela, vez que a dedução do ágio foi considerada

indevida e a Recorrente apurou Lucro Real, temos que resta imposto a pagar com incidência de multa e juros.

No presente caso, a multa isolada prevista no inciso II somente poderia ser aplicada se, em razão da dedução indevida do ágio, a Recorrente embora tenha deixado de recolher as estimativas, tenha apurado Prejuízo Fiscal, não restando IRPJ ou CSLL a pagar.

Tenho tal posição em razão da aplicação do Princípio da Consunção segundo o qual a multa isolada prevista no inciso II é absorvida quando o caso concreto estiver sujeito à aplicação da multa prevista no inciso I.

Destaco aqui trecho do voto do conselheiro Marcos Vinicius Neder no Acórdão CSRF/01-05.838, de 15/4/2008:

*“Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.*

*No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.*

*Com efeito, 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 governo representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam “princípio da consunção”.*

No mesmo sentido é o entendimento do Ministro Humberto Martins exteriorizado no julgamento do Resp 1.496.354/PR.:

*“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 descritos, 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 reprimir 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.”*

Em alinhamento a todo o acima exposto, entendo deva ser cancelada o crédito referente à multa isolada.

### **Da aplicação de Juros Selic sobre Multa de Ofício**

Quanto à discussão da possibilidade da aplicação dos Juros Selic sobre Multa de Ofício, muito embora não me alinhe com tal entendimento, tenho a obrigação regimental de aplicar a Súmula CARF n. 108 que assim dispõe:

*Súmula CARF nº 108*

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

Assim, deve ser mantida esta parte do lançamento fiscal.

### **Conclusão**

Diante do exposto, CONHEÇO do RECURSO VOLUNTÁRIO para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para cancelar a exigência da Multa Isolada aplicada em razão da insuficiência dos recolhimentos por estimativa.

É como voto!

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Redator designado.

Peço vênia ao i. relator para divergir quanto à aplicação da multa isolada em razão da falta de recolhimento da CSLL e do IRPJ, por estimativa.

Inicialmente, é majoritário o entendimento de que, para períodos anteriores a 2006, inclusive, aplica-se indubitavelmente a Súmula nº 105 do CARF:

*Súmula CARF nº 105 : A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas , lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

Contudo, em relação ao lançamento de multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa mensal do ano-calendário de 2007 em diante, inclusive, aplica-se o artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96 (redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007), *verbis*:

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

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

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

*(...)*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (grifei).*

A legislação que instituiu a sanção é clara: não efetivado ou efetuado em parte o pagamento da estimativa mensal, cabe a imputação de multa isolada, sobre a totalidade (caso em que não se pagou nenhum valor a título de estimativa mensal) ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário.

A imputação é cabível ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

E a nova redação, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário 2007, afastou qualquer dúvida sobre a possibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício pelo não pagamento do tributo apurado anualmente e das multas isoladas por insuficiência de estimativa mensal.

As hipóteses de incidência que ensejam a imposição das penalidades (multa de ofício e multa isolada) estão insertas em incisos próprios no art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

---

Observa-se que os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 tratam de suportes fáticos distintos e autônomos, com diferenças claras na temporalidade da apuração que têm por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário. Por sua vez, a multa isolada é apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou, ainda, mediante receita bruta acumulada mensalmente. Ou seja, são materialidades independentes, não havendo que se falar em concomitância.

Em face do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar