



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

Processo n° 16327.720728/2012-51
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-003.763 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de março de 2019
Matéria CUMULAÇÃO DE MULTA PROPORCIONAL E MULTA ISOLADA
Recorrente BANCO ITAÚ BBA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ/CSLL, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período base de incidência.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABÍVEL.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, na parte devolvida ao Colegiado, em dar provimento parcial ao recurso para afastar a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, vencidos os Conselheiros Nelso Kichel, Giovana Pereira de Paiva Leite e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por manter essa exigência. Designado o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto- Presidente.

(assinado digitalmente)

Nelso Kichel- Relator.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se do Recurso Voluntário (e-fls. 3450/3454, 3415/3439 e 3455/3478), em face do Acórdão da 10ª Turma da DRJ/São Paulo I (e-fls.3374/3408), que julgou improcedente a Impugnação do sujeito passivo.

Quanto aos fatos, consta dos autos:

- que, em **12/09/2012**, a Fiscalização da DEINF/S. Paulo - Receita Federal - **lavrou** Autos de Infração do IRPJ e da CSLL (reflexo), anos-calendário 2007, 2008, 2009 e 2010, regime do lucro real anual (e-fls. 3016/3058). TVF (e-fls. 3059/3138);

- que o contribuinte tomou ciência em **14/09/2012**, conforme assinatura aposta pelo representante legal no corpo dos próprios autos de infração e do TVF;

- que, entretanto, a Fiscalização constatou - na sequência - que os valores de R\$ 1.182.201.746,85 (Lucro Real Antes das Compensações) e de R\$232.783.409,88 (Compensação de Prejuízos Fiscais), informados pelo contribuinte na DIPJ do ano-calendário 2005, não constavam do sistema Sapli, refletindo no valor dos tributos lançados no ano-calendário de 2007, em razão de uma compensação indevida de prejuízo fiscal nesse período (e-fls.3172-3174);

- que o lançamento foi revisto de ofício em **09/10/2012 (antes do sujeito passivo apresentar Impugnação)**, nos termos do art.149, VIII, do CTN (e-fls. 3168/3171 e e-fls. 3175/3217) e TVF (e-fls. 3218/3297). O sujeito passivo tomou ciência do lançamento fiscal - revisão de ofício - em **11/10/2012**, com assinatura aposta pelo representante legal no corpo dos autos de infração e do TVF.

- que foram imputadas as seguintes infrações:

Auto de Infração do IRPJ:

(...)

0001- AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO.**ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL**

Valor não adicionado ao lucro líquido do período, para determinação do lucro real, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor tributável apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2007	135.982.044,48	75
31/12/2008	135.982.044,48	75
31/12/2009	135.982.044,48	75
31/12/2010	135.982.044,48	75

Enquadramento legal: art. 3º da Lei 9.249/95 e Arts. 247, 248, 249, 251, 385, 386 e 391 do RIR/99.

0002-EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. EXCLUSÕES INDEVIDAS

Valor indevidamente excluído do lucro líquido do período, na determinação do lucro real, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor tributável apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2007	6.687.641,53	75
31/12/2008	6.687.641,53	75
31/12/2009	6.687.641,53	75
31/12/2010	6.687.641,53	75

Enquadramento legal: art. 3º da Lei 9.249/95 e Arts. 247, 248, 249, 251, 385, 386 e 391 do RIR/99.

0003- MULTA OU JUROS ISOLADOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica sobre base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Multa
30/06/2010	1.688.290,24

Enquadramento legal: arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

(...)

Auto de Infração da CSLL:

(...)

**0001- CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS.
CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO
DEDUTÍVEIS**

Valor não adicionado ao lucro líquido do período, para determinação do lucro real, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor tributável apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2007	135.982.044,48	75
31/12/2008	135.982.044,48	75
31/12/2009	135.982.044,48	75
31/12/2010	135.982.044,48	75

(...)

**0002- EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO
DA CSLL**

Valor excluído indevidamente do lucro líquido do período, na determinação do lucro real, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor tributável apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2007	6.687.641,53	75
31/12/2008	6.687.641,53	75
31/12/2009	6.687.641,53	75
31/12/2010	6.687.641,53	75

(...)

**0003 - SALDO INSUFICIENTE. COMPENSAÇÃO
INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA
ATIVIDADE GERAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE
GERAL**

O sujeito passivo compensou base de cálculo negativa de períodos anteriores em montante superior

Fato Gerador	Valor tributável apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2009	142.753.629,41	75

Enquadramento legal: art. 57 da Lei nº 8.981/95; art. 16 da Lei 9.065/95; art. 1º da Lei nº 9.316/96 e art. 3º da Lei 7.689/88 c/ redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08.

**0004 - MULTA OU JUROS ISOLADOS. FALTA DE
RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A
BASE ESTIMADA**

Falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Multa (R\$)
28/02/2007	1.070.022,65

31/03/2010	2.549.663,34
31/05/2010	1.699.755,55
30/06/2010	849.887,78
31/07/2010	553.752,58
31/08/2010	1.146.022,98

Enquadramento legal: arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351/07, convertida na Lei 11.488/2007.

(...)

- que integra o lançamento fiscal o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 3059/3171 e 3218/3297);

- que o crédito tributário lançado de ofício, na data de lavratura dos autos de infração do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário 2007, 2008, 2009 e 2010, perfaz o montante de **R\$ 344.220.799,00**, assim especificado por exação fiscal:

Auto de Infração	Principal (R\$)	Juros de mora (calculados até 09/2012) (R\$)	multa de ofício 75% (R\$)	Multa Isolada 50%	Total
IRPJ	85.601.811,60	28.410.884,60	64.201.358,71	1.688.290,24	179.902.345,15
CSLL	77.046.667,04	21.617.661,65	57.785.000,28	7.869.124,88	164.318.453,85
Total					344.220.799,00

Ciente do lançamento fiscal (original) em **14/09/2012 - sexta-feira e em 11/10/2012 do lançamento -revisão de ofício (e-fls. 3373)**, a contribuinte apresentou Impugnação em **16/10/2012- terça-feira** (e-fls. 3323/3338) cujas razões estão assim resumidas no relatório da decisão *a quo* (e-fls.3374/3408):

(...)

1) Do tratamento fiscal aplicável ao ágio pago na aquisição de participação societária

O ágio foi amortizado pela impugnante de acordo com a legislação fiscal, e a reorganização societária em comento foi feita por razões empresariais e econômicas, sem motivação fiscal.

O art.386 do RIR/99 permite que o benefício fiscal seja usufruído em casos de fusão, aquisição ou incorporação, tal como ocorre nesse caso.

O preço pago pelo BIHF na compra das ações do BKB foi um valor superior ao valor do patrimônio líquido do BKB, sendo essa diferença correspondente ao ágio, o que não foi questionado pela fiscalização.

O ágio pago pelo BIHF na incorporação de ações do BKB fundamentou-se na expectativa de rentabilidade futura deste, conforme o laudo de avaliação que sequer foi questionado pela fiscalização.

A reorganização societária em tela permitiu que o ágio pago pelo BIHF fosse transferido ao Banco Itaú, e depois transferida uma parcela ao ItauBBA.

2) Da legitimidade das operações e do ágio

2.1) Da incorporação das ações do BKB pelo BIHF e, após, pelo Banco Itaú

O BIHF incorporou em 25/08/2006 o total das ações do BKB, avaliadas em R\$4.581 milhões sendo que o patrimônio líquido do BKB era de R\$1.983 milhões em 30/04/2006. Portanto, o BIHF registrou R\$2.598 milhões a título de ágio na aquisição de investimento, baseado em laudo de avaliação que demonstrou a rentabilidade futura de cada ramo de negócio do BKB: cartões de crédito, varejo e Corporate.

Com a finalidade de integrar as operações do BKB às operações do conglomerado financeiro do grupo Itaú, houve a incorporação de ações do BKB pelo Banco Itaú por R\$4.625 milhões emitindo-se ações do Banco Itaú para o BIHF. O preço pago corresponde ao valor de mercado das ações, conforme fundamentado no laudo de avaliação.

Esse investimento foi desdobrado em valor de patrimônio líquido (R\$2.238 mi) e ágio (R\$2.387 mi), com a mesma fundamentação que serviu de base para o registro feito pelo BIHF: expectativa de rentabilidade futura do BKB, considerando-se os três segmentos de negócios por ele explorados.

Portanto, não se trata de novo ágio, nem de ágio interno, trata-se do mesmo ágio registrado em diferentes momentos, e cujo fundamento econômico está demonstrado nos laudos de avaliação que não foram questionados pela autoridade fiscal.

2.2) Da cisão parcial do BKB, com versão dos ativos e passivos dos segmentos de cartões de crédito, varejo e Corporate, e da venda ao Itausaga – mesmo ágio

Em 02/10/2006 houve a cisão parcial do BKB, com a incorporação das parcelas cindidas pela Rudá (segmento cartões) e pelo Itausaga (segmento Corporate).

Com isso, parte do ágio registrado no investimento do BKB foi transferido para os investimentos na Rudá e no Itausaga, já que os referidos segmentos que originaram o ágio migraram para essas duas empresas.

Assim, a parcela do ágio relativa ao segmento Corporate foi agregada ao bem que lhe deu causa, o Banco Itausaga, no qual foi vertido o segmento Corporate. Caso procedesse de modo diverso, o Banco Itaú apuraria perda de capital no valor desse

ágio, eis que o segmento Corporate deixou de integrar o investimento no BKB.

Por sua vez, o valor do investimento e do ágio do Banco Itaú no BKB passou a refletir apenas as operações de varejo que permaneceram no BKB.

Após a cisão parcial do BKB, o Banco Itaú alienou as ações da Rudá para o Itaucard e as ações do Itausaga para o ItauBBA.

Como o investimento no Itausaga foi vendido ao ItauBBA pelo valor contábil (valor de patrimônio líquido acrescido do ágio), correspondente ao valor de mercado, o Banco Itaú não apurou perda de capital na operação. Por fim, o ItauBBA incorporou o Itausaga.

Não há nada de artificial na participação do Itausaga no processo, foi apenas um dos meios para se segregar a atividade Corporate do BKB. A cisão do BKB com versão do segmento Corporate diretamente ao ItauBBA foi descartada, pois implicaria alteração do quadro acionário do ItauBBA (os outros acionistas eram o BIHF e Itau BBA Participações).

A realização de atos societários num mesmo dia não é fator determinante para a ilegitimidade das operações; fundamental é a existência real do ágio pago.

Em relação à origem dos recursos obtidos pelo ItauBBA por meio de CDI adquirido pelo Banco Itaú, trata-se de simples captação de recursos em operação feita ordinariamente entre bancos. A antecipação do resgate do CDI foi efetuada com recursos do giro das operações da impugnante à época do resgate, sem relação com o aumento de capital ocorrido próximo ao resgate.

2.3) Da nova cisão parcial do BKB, com incorporação do acervo cindido pelo Banco Itaú, e incorporação da Rudá e do Itausaga

Nessa etapa houve a incorporação da Rudá pelo Itaucard, e do Itausaga pelo ItauBBA, além de uma nova cisão do BKB, com versão do segmento de varejo ao Banco Itaú.

Assim, cada parcela do ágio ficou reunida com os ativos que lhe deram causa, em cada uma das sociedades referidas, passando a considerar a amortização desses ágios conforme o art. 7º da Lei nº 9.532/97.

No caso do ItauBBA, a operação resultou na amortização da despesa de ágio fundamentado em expectativa de resultados futuros das atividades Corporate do BKB, em contrapartida à receita relativa a essas atividades.

A amortização se deu pelo tempo previsto para recuperação do valor do ágio, com base na demonstração de resultados projetada, conforme o laudo e o estudo da natureza e

fundamentação do ágio (prazo e fundamento não foram controvertidos pelo autuante).

Deve ser afastada, portanto, a alegação do Fisco de que o ItauBBA incorporou o Itausaga apenas para poder amortizar o ágio originado na aquisição do BKB.

3) Da inexistência de abuso

A alegação da fiscalização de que as operações ocorreram em curto espaço de tempo não tem sentido, eis que houve razões empresariais verdadeiras para a segmentação das atividades, com a consequente segregação de cada parcela do ágio no respectivo investimento que lhe deu causa.

O ágio pago é real, e foi amortizado conforme o art.7º, caput, e II, da Lei nº 9.532/97 (art.386, III, do RIR/99). Não existe ágio novo, nem ágio interno.

A cisão do BKB com versão do segmento Corporate para o Itausaga foi um dos meios de se separar a atividade de Corporate do BKB. Era uma das alternativas possíveis para a versão desse segmento ao ItauBBA, sem que este alterasse seu quadro acionário.

Artificialismo e abuso de direito existiriam se fosse apurada perda de capital pelo Banco Itaú, por baixa contra despesa da parcela do ágio pago pela rentabilidade futura do segmento Corporate, quando esse segmento foi vertido para o Itausaga.

A integração do Itausaga com as operações do ItauBBA, objetivo maior da estrutura de absorção do BKB, proporcionou otimização operacional e administrativa, sendo devidamente aprovada pelo Bacen.

4) Do fundamento econômico do ágio na expectativa de rentabilidade futura do investimento, e não em fundo de comércio

Ao contrário do que alegou a fiscalização, o grupo Itaú teve intenção de adquirir o BKB e assim o fez, pagando um preço que continha um ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, o que é atestado por laudos de avaliação e pelo estudo de fundamentação do ágio.

Tanto os laudos como o estudo não foram contestados pela autuante, exceto pela observação de que o ágio “tem sua natureza fundamentada na rentabilidade futura do segmento de negócios representado pelas operações de corporate do Banco Itaubank S.A.”.

Essa afirmação da fiscalização mostra o equívoco de sua outra afirmação: a de que o fundamento econômico do ágio é fundo de comércio.

A proibição de uso, pelo grupo Itaú, dos símbolos e marcas do BKB indica que o ágio pago na aquisição desse investimento não

tem por fundamento o fundo de comércio (ou estabelecimento, art.1.142 do Código Civil) ou outro ativo intangível, mas sim a rentabilidade projetada do investimento é que motivou e justificou o pagamento de ágio em sua aquisição.

Agregar o investimento adquirido por segmentos de negócios potencializa a rentabilidade futura desse investimento, com ganhos de sinergia e otimização de custos, eis que o grupo Itaú possui pessoas jurídicas distintas para a exploração de tais segmentos.

5) Do não cabimento da multa isolada

A multa isolada lançada por insuficiência de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL deve ser cancelada, eis que, quanto encerrado o período de apuração desses tributos a exigência do recolhimento por estimativa perde a eficácia, pois prevalece a exigência dos tributos efetivamente devidos ao final do exercício (ajuste anual).

Além disso, não se pode exigir a multa de ofício concomitantemente com a multa isolada, sobre insuficiência calculada em decorrência da mesma infração. Não se pode acolher a duplicidade de penalidades sobre a mesma infração.

6) Da não incidência de juros sobre a multa de ofício

O art.61, caput, e §3º, da Lei nº 9.430/96, prevê que os débitos de tributos e contribuições se sujeitam aos juros de mora, mas não que tais juros incidam sobre a multa de mora. Pela mesma razão, não cabe aplicar juros sobre a multa lançada de ofício, o que é corroborado pelo art.161, caput, e § 1º, e art.164, ambos do CTN.

Se cabíveis os juros, seriam aplicáveis à taxa Selic, limitados a 1%.

(...)

Na sessão de **28/02/2013**, a 10ª Turma da DRJ/São Paulo I julgou a improcedente a impugnação, ao manter o crédito tributário exigido, conforme Acórdão (e-fls.3374/3408), cuja ementa e parte dispositiva transcrevo, *in verbis*:

(...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE ÁGIO FUNDAMENTADO EM EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA.

Em função da expressa previsão legal do art.7º, inciso III, da Lei nº 9.532/97, deve ser comprovado que o ágio a ser amortizado

decorre de expectativa de rentabilidade da coligada/controlada com base em previsão de resultados de exercícios futuros.

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo (amortização de ágio) a incorporação de pessoa jurídica adquirida com suposto ágio, sem qualquer finalidade comercial ou societária.

ÔNUS DA PROVA. DETERMINAÇÃO DO VALOR DO ÁGIO. ALEGAÇÃO DESACOMPANHADA DE PROVA.

Cabe à impugnante trazer juntamente com suas alegações impugnatórias todos os documentos que deem a elas força probante.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

DEMAIS TRIBUTOS. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fato gerador de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à real ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à CSLL dele decorrente.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

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

Nos casos de lançamento de ofício, é aplicável a multa de 50%, isoladamente, sobre o valor de estimativa mensal que deixe de ser recolhido, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. A hipótese legal de aplicação da multa isolada não se confunde com a da multa de ofício, pois esta é cabível nos casos de falta de pagamento do valor devido de IRPJ e CSLL apurados ao término do exercício. Portanto, ambas podem ser aplicadas à contribuinte.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento. Selic exigida nos termos da Lei.

*Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido*

(...)

Acordam os membros da 10ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

(...)

Ciente desse *decisum* em **16/03/2013 (sábado)** - Domicílio Tributário Eletrônico - Caixa Postal (e-fls. 3412/3413), a contribuinte apresentou Recurso Voluntário em **16/04/2013** - terça-feira - postagem ECT (e-fls. 3450/3454) (e-fls. 3415/3439 e 3455/3478), cujas razões estão assim resumidas no relatório da decisão *a quo* (e-fls. 4092/4098):

(...)

Inconformada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, alegando, em síntese, que:

(i) o ágio foi amortizado pela impugnante de acordo com a legislação fiscal, e a reorganização societária em comento foi feita por razões empresariais e econômicas, sem motivação fiscal;

(ii) não se trata de novo ágio, nem de ágio interno, trata-se do mesmo ágio registrado em diferentes momentos, e cujo fundamento econômico está demonstrado nos laudos de avaliação que não foram questionados pela autoridade fiscal;

(iii) que deve ser desconstituída a alegação do Fisco de que o ItaúBBA incorporou o Itausaga apenas para poder amortizar o ágio originado na aquisição do BKB;

(iv) que as operações ocorreram em um curto espaço de tempo por razões empresariais e com inexistência de abuso;

(v) que grupo Itaú teve intenção de adquirir o BKB e assim o fez, pagando um preço que continha um ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, o que é atestado por laudos de avaliação e pelo estudo de fundamentação do ágio e;

(vi) impugnou a aplicação de multa isolada e multa de ofício.

Requer o provimento do recurso a fim de que seja declarada a improcedência da exigência fiscal.

(...)

Ainda consta do recurso voluntário as seguintes razões aduzidas:

- pelo afastamento das multas isoladas do IRPJ e da CSLL, por ser incabível a concomitância com a multa de ofício proporcional;

- pela inaplicabilidade dos juros de mora sobre as multas e, se cabíveis, seriam aplicáveis até o limite de 1% ao mês.

Na sessão de 25/01/2017, esta 1ª Turma (outra composição na época) deu provimento ao recurso voluntário, afastando o lançamento fiscal, conforme **Acórdão nº 1301-002.182 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária** (e-fls. 4092/4098), cuja ementa e parte dispositiva transcrevo:

(...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. POSSIBILIDADE.

O art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, permite a dedução do ágio devido a resultados de exercícios futuros somente quando a pessoa jurídica absorve patrimônio de outra em casos de cisão, fusão ou incorporação. No caso vertente, a operação societária foi legítima e revestida dos pressupostos legais no tocante a transferência do ágio.

(...)

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Flávio Franco Corrêa e Milene de Araújo Macedo, que negavam provimento. Designado redator ad hoc (Portaria CARF nº 107/2016) o Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro.

(...)

Ciente desse *decisum* (e- fls. 4100), a PFN apresentou Recurso Especial (e-fls.4101/4122) demonstrando divergência jurisprudencial do CARF, quanto à transferência do Ágio.

Admissibilidade do Recurso Especial (divergência jurisprudencial demonstrada) (e-fls. 4130/4136), *in verbis*:

(...)

O paradigma, assim como o acórdão guerreado, trataram de reorganizações societárias, com a utilização de uma pessoa jurídica interposta, dita "veículo", para a transferência do ágio, que vem a ser adquirida pela investida, mas que não é a investidora original ou a que pagou o ágio.

(...)

Apesar de as operações serem semelhantes no que diz respeito à formação do ágio e de sua transferência através de empresa veículo, o acórdão recorrido, no que diz respeito à aplicação do art. 7º da Lei nº 9.532/1997 entendeu restar atendidos os

pressupostos legais para a dedutibilidade do ágio. Enquanto que no paradigma, compreendeu-se que não havia previsão legal no contexto dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos artigos 385 e 386 do RIR/99, para transferência de ágio por meio de empresa veículo.

Restou demonstrada a divergência de interpretação em relação à legislação tributária que trata da amortização de ágio (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97), mormente no que se refere à possibilidade de utilização de empresa veículo para transferência de ágio.

(...)

O acórdão a quo já foi analisado quando da apreciação do primeiro paradigma.

*Portanto, constata-se que no segundo paradigma **nº.1301-001.783**, bem como no recorrido, houve uma operação de aquisição de uma empresa por uma investidora original, seguida da transferência do ágio através de uma empresa dita veículo, e por fim, a amortização do ágio pela empresa investida, que não arcou com o ônus do ágio original.*

*Todavia, no paradigma **nº.1301-001.783**, o colegiado concluiu pela impossibilidade de amortização do ágio, nos termos do art.7º da lei nº 9532/1997, uma vez transferido para empresa veículo por meio de aumento de capital. Contrariamente, o colegiado recorrido entendeu ser possível a dedução do ágio quando a pessoa jurídica absorve o patrimônio de outra em casos de fusão, cisão ou incorporação.*

(...)

A contribuinte apresentou contrarrazões (e-fls. 4149/4167).

Na sessão de **07/03/2018**, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, por voto de qualidade, deu provimento a Recurso Especial da PFN, ao restabelecer as infrações Adições não computadas na Apuração do Lucro Real e as Exclusões/Compensações Indevidas - Acórdão (e-fls. 4191/4221),, cuja ementa e parte dispositiva transcrevo:

(...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. APROVEITAMENTO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da "confusão patrimonial" a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na "mais valia" do investimento, fez os

estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

Ainda que o ágio tenha sido criado em operação envolvendo terceiros independentes, se houver a transferência do ágio registrado na investidora originária para outra empresa, pertencente ao mesmo grupo econômico, por meio de operações meramente contábeis e sem circulação de riqueza, não mais se torna possível o pretendido aproveitamento tributário do ágio.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Sendo a tributação decorrente dos mesmos fatos e inexistindo razão que demande tratamento diferenciado, aplicase à CSLL o quanto decidido em relação ao IRPJ.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

MATÉRIAS NÃO EXAMINADAS NA FASE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. DEVOLUÇÃO À TURMA A QUO.

Uma vez restabelecidas as autuações fiscais relativas às glosas das despesas de amortização de ágio e às adições de valores indevidamente excluídos do lucro tributável, faz-se necessário o retorno dos autos à Turma a quo para análise dos pontos específicos suscitados no recurso voluntário que deixaram de ser apreciados no acórdão recorrido.

(...)

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, **por voto de qualidade**, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra (relator), Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe negaram provimento. **Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.** Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, substituída pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.*

(...)

Voto Vencedor

(...)

O art. 389 do RIR/1999 é explícito ao determinar que os resultados auferidos pelas empresas coligadas ou controladas não devem ser computados na determinação do resultado da

investidora. Assim, lucros apurados em uma investida devem ser objeto de tributação somente no âmbito daquela empresa. Embora tenham o reflexo de majorar o valor do investimento registrado na investidora, os lucros da investida não devem integrar a base tributável da pessoa jurídica que nela detém participação societária, sob pena de configurarse hipótese de dupla tributação.

Caso a investidora tenha registrado, em sua contabilidade, ágio decorrente da expectativa de rentabilidade futura da investida, conclui-se que a causa do pagamento a maior efetivamente se concretizou, mas foi tributada somente na coligada ou controlada. Sendo assim, não há que se cogitar de amortização do ágio na investidora, uma vez que não ocorre, nesta pessoa jurídica, tributação do resultado positivo da investida.

Somente seria lógico falar em amortização daquele ágio caso a concretização do motivo que lhe deu causa, qual seja, a lucratividade futura da investida, tivesse reflexos tributários na pessoa jurídica que pagou a "mais valia". Dessa forma, o dispêndio a maior poderia ser gradativamente recuperado sob a forma de despesas dedutíveis, se os lucros que o motivaram provocassem um maior recolhimento de tributos nos períodos posteriores à aquisição do investimento.

Como, por determinação legal, não é esta a hipótese que se verifica no método de equivalência patrimonial, pode-se concluir que a regra geral é a da impossibilidade de utilização fiscal do ágio registrado na investidora. É o que reza expressamente o art. 391 do RIR/1999:

(...)

Existem, contudo, duas exceções a tal regra. A primeira delas é indicada pelo próprio art. 391, quando ressalva o disposto no art. 426 do mesmo RIR/1999:

(...)

A primeira exceção à regra da impossibilidade de aproveitamento tributário do ágio tratado pelo art. 385 do RIR/1999 diz respeito, portanto, à apuração de ganho ou perda de capital. Se o investimento que deu causa à "mais valia" for alienado ou liquidado, o ágio ou deságio registrados na contabilidade da controladora devem compor o custo de aquisição considerado no cálculo do resultado tributável da operação, sobre o qual incidirão IRPJ e CSLL.

Já a segunda exceção, que interessa mais diretamente à discussão desenvolvida nos presentes autos, refere-se às transformações societárias envolvendo investidoras, investidas e o ágio associado aos investimentos.

(...)

Depreende-se da retrospectiva transcrita que os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 (produto da conversão da Medida Provisória nº 1.602/1997) foram erigidos pelo legislador com a específica finalidade de coibir a prática de planejamentos tributários abusivos em que empresas superavitárias adquiriam com ágio empresas deficitárias para serem em seguida incorporadas por elas. Tal incorporação reversa, também denominada de incorporação "às avessas", não tinha nenhum propósito negocial que não fosse a simples geração de ganhos de natureza tributária.

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 foram integralmente incorporados ao RIR/1999 por meio de seu art. 386. Como este artigo faz referência expressa a dispositivos do art. 385 (cópia do já reproduzido art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977), transcrevem-se ambos a seguir:

(...)

Verifica-se que os arts. 385 e 386 do RIR/1999 guardam uma relação indissociável entre si, uma vez que requisitos à aplicação do segundo artigo são extraídos diretamente da redação do primeiro.

O art. 385, conforme já mencionado, estabelece duas regras principais. A primeira determina que o ágio apurado em uma aquisição de participação societária em sociedade controlada ou coligada seja registrado em subconta separada daquela que registra o valor do patrimônio líquido da investida na época da aquisição. Já a segunda fixa os possíveis fundamentos econômicos do ágio pago na aquisição da participação societária (valor de mercado dos bens do ativo da investida superior ao registrado na contabilidade; expectativa de resultados positivos da investida nos exercícios futuros; fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas). Por fim, o artigo ainda prevê que o ágio fundamentado em valor de mercado dos bens do ativo da investida ou na expectativa de resultados futuros deve ser baseado em documentação comprobatória, devidamente arquivada.

Já o art. 386 trata, entre outras coisas, da possibilidade de aproveitamento tributário do ágio decorrente do fundamento econômico previsto no inciso II do §2º do artigo anterior (valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros).

O caput do art. 386 traz o primeiro requisito que deve ser cumprido para que seja possível o aproveitamento do ágio: uma pessoa jurídica deve absorver o patrimônio de uma segunda, em que detenha participação societária adquirida com ágio. A respeito deste primeiro requisito exigido pela norma, recorro novamente ao Acórdão nº 9101002.301, pela assertividade da análise ali desenvolvida:

(...)

Conclui-se, portanto, que o art. 386 do RIR/1999, sob o aspecto pessoal, se dirige à investidora que vier a incorporar sua investida (ou por ela ser incorporada), após ter efetivamente acreditado na mais valia do investimento, feito os estudos de rentabilidade futura e desembolsado os recursos para a aquisição da participação societária (tanto o valor do principal quanto o do ágio). Ou seja, quando ocorre a incorporação é que se dá a subsunção do fato à norma e surge a prerrogativa de amortização do sobrepreço, pago em momento anterior pela investidora em razão da confiança na rentabilidade futura da investida.

Destaque-se que a regra se aplica tanto à incorporação da investida pela investidora quanto, no sentido inverso, à hipótese em que a investidora é que é incorporada por sua investida. Em ambos os casos, a lei exige que a investidora envolvida na incorporação seja a "original" ou stricto sensu (no sentido de que a originalidade está indissociavelmente ligada à pessoa jurídica que paga o ágio e, por isso mesmo, tem confiança na rentabilidade futura, pois é quem assume o risco).

A situação em que a investida incorpora sua investidora é denominada de incorporação reversa ou ainda de incorporação "às avessas". A previsão da possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio nesta hipótese é trazida pelo § 6º, inciso II, do art. 386 do RIR/1999. O dispositivo faz uso de uma técnica legislativa transitiva, indicando assim que o que vale para o caput do art. 386 do RIR/1999 vale também para o seu § 6º. As premissas de exegese da norma não são afetadas, sendo necessárias apenas as devidas adaptações para contemplar a situação prevista.

*De forma correlata ao que se analisou quanto ao aspecto pessoal, a **confusão de patrimônios**, principal item do aspecto material para fins de enquadramento no art. 386 do*

RIR/1999, consuma-se quando, na sociedade incorporadora, o lucro futuro e o investimento original com expectativa desse lucro (aquele que foi sobreavaliado) passam a se comunicar diretamente (os riscos se fundem: o risco do investimento assim entendidos os recursos aportados e o risco do empreendimento).

Compartilhando o mesmo patrimônio a investidora e a investida, consolida-se cenário no qual a pessoa jurídica detentora da "mais valia" (ágio) do investimento baseado na expectativa de rentabilidade futura passa a ser responsável também por honrar tal rentabilidade. Assim, a legislação permite que o contribuinte considere perdido o capital que foi investido com o ágio e deduza a despesa relativa à "mais valia".

Configuração semelhante ocorre na incorporação reversa, na medida em que a pessoa jurídica responsável por gerar a rentabilidade esperada para o futuro passa a ser a detentora do ágio baseado na expectativa de tal rentabilidade.

Sendo assim, pressupõe-se que a "mais valia" porventura contabilizada tenha sido efetivamente suportada por alguma das pessoas que participam da "confusão patrimonial".

Para fins de acesso à dedutibilidade estabelecida pelo art. 386 do RIR/1999, a pessoa jurídica que efetivamente suportou o ágio pago na aquisição de um investimento deve incorporar tal investimento (incorporação da investida pela investidora) ou ser incorporada pela empresa em que investiu (incorporação "às avessas").

Em síntese, a subsunção aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos artigos 385 e 386 do RIR/1999, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material das hipóteses ali previstas. Na atual redação destes dispositivos, exclusivamente no caso em que houver o efetivo desembolso de valores (ou sacrifício de outros ativos) a título de investimento da investidora (futura incorporadora ou, no caso da incorporação reversa, incorporada) na investida (futura incorporada ou, no caso da incorporação reversa, incorporadora), é que haverá o atendimento aos aspectos pessoal e material. Se o ágio não foi de fato arcado por nenhuma das pessoas participantes da "confusão patrimonial", não há sentido em clamar-se pela dedutibilidade das despesas decorrentes de amortização de ágio instituída pelo art. 386 do RIR/1999.

No caso analisado nos presentes autos, é incontroverso que houve, em 25/08/2006, a celebração de um negócio entre o BIHF, holding do grupo ITAÚ, e um terceiro não relacionado ao seu grupo, o BANK OF AMERICA. O primeiro adquiriu do segundo a totalidade das ações do BANKBOSTON, pelo seu valor de mercado então avaliado em R\$ 4.578.878.000,00. Como o valor patrimonial das ações alienadas era de R\$ 1.981.040.639,60, houve o registro, na contabilidade do BIHF, de ágio de R\$ 2.597.837.360,40.

A contrapartida pela aquisição das ações não foi um pagamento em dinheiro, mas a emissão de novas ações do BIHF em favor do BANK OF AMERICA. Foram emitidas 68.518.094 novas ações preferenciais da holding do grupo ITAÚ, equivalentes a R\$ 4.581.120.000,00, valor necessário para a compra do BANKBOSTON e da LIBERO TRADING INTERNATIONAL LTD. (outra empresa alienada ao BIHF pelo BANK OF AMERICA, por R\$ 2.242.000,00).

Desta forma, o BANK OF AMERICA passou a figurar entre os acionistas do BIHF, com uma participação acionária de 5,8%.

Embora a aquisição das ações do BANKBOSTON, por valor superior ao patrimonial, não tenha se dado por meio de desembolso de dinheiro por parte do BIHF, tal fato não representava óbice à contabilização de ágio pelo adquirente. Não se discute nos presentes autos que o valor da contrapartida oferecida pelo BIHF superou o valor patrimonial do investimento adquirido. A existência do ágio oriundo desta

operação não foi alvo de questionamento pela Fiscalização ou pela própria PGFN em seu recurso especial.

Quando se estabelece a necessidade de que o investidor tenha arcado com a aquisição do investimento com ágio, obviamente não se restringe tal operação a uma compra e venda com o desembolso de valores monetários. O caso sob análise ilustra à perfeição tal tese, já que o BIHF exerceu efetivamente o papel de real investidor ao oferecer as próprias ações em contrapartida à aquisição das ações do BANKBOSTON. Apesar de não se ter verificado um desembolso de dinheiro, houve efetivas variações patrimoniais para as duas partes envolvidas (BIHF e BANK OF AMERICA), em valores proporcionais ao negócio celebrado.

O óbice às pretensões do contribuinte reside não em eventual vício no surgimento do ágio, mas sim no fato de que a pessoa jurídica que efetivamente realizou o sacrifício patrimonial que amparou o surgimento e o registro do ágio foi, como descrito acima, o BIHF, e não o BANCO ITAÚ, o ITAUSAGA ou o contribuinte ITAÚ BBA, pessoas jurídicas por cuja contabilidade o registro do ágio circulou por força das operações societárias promovidas pelo grupo ITAÚ. Tais operações, aliás, tiveram o assumido propósito de fazer chegar ao ITAÚ BBA o ágio originalmente registrado pelo BIHF.

Interpretando-se o conteúdo do art. 386 do RIR/1999 sob a perspectiva da hipótese de incidência tributária, verifica-se que não restaram observados, no caso concreto, os aspectos pessoal e material necessários à subsunção da situação fática à previsão normativa.

Sendo assim, agiu corretamente a Fiscalização ao considerar que o contribuinte recorrido ITAÚ BBA não tinha direito a aproveitar tributariamente parte do ágio oriundo da operação de aquisição das ações do BANKBOSTON pelo BIHF.

Como não foi o ITAÚ BBA que fez o sacrifício patrimonial que deu origem ao ágio relacionado às operações corporate do BANKBOSTON, restou desatendido o aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999. A única empresa que se sacrificou para a aquisição das ações do banco adquirido foi o BIHF, que abriu mão de 5,8% de suas ações em contrapartida à compra do investimento no BANKBOSTON.

Posteriormente à aquisição do BANKBOSTON pelo BIHF, junto ao terceiro não relacionado BANK OF AMERICA, foram promovidas operações que envolveram várias empresas do grupo ITAÚ, com o objetivo final de fazer chegar à contabilidade do contribuinte ITAÚ BBA o ágio de R\$ 760.904.992,00 relacionado ao acervo patrimonial corporate oriundo do BANKBOSTON.

Inicialmente as ações do BANKBOSTON foram incorporadas pelo BANCO ITAÚ, controlado pelo BIHF, o que provocou a baixa do investimento na contabilidade da holding e o registro das ações incorporadas no BANCO ITAÚ, pelo seu valor

patrimonial (R\$ 2.027.498.132,86) mais ágio (R\$ 2.597.837.360,40).

Em seguida, o BANKBOSTON sofreu cisão parcial e os ativos e passivos relacionados às suas operações corporate foram vertidos ao ITAUSAGA, empresa controlada pelo BANCO ITAÚ. A parcela cindida foi registrada no ITAUSAGA juntamente com o ágio a ela relacionado, no valor de R\$ 760.904.992,00. Em contrapartida, o BANCO ITAÚ reduziu seu investimento no BANKBOSTON e aumentou seu investimento direto no ITAUSAGA.

Por fim, o BANCO ITAÚ promoveu a venda do ITAUSAGA ao contribuinte ITAÚ BBA por R\$ 920.900.000,00, valor que contemplou o ágio de R\$ 760.904.922,00 associado às operações corporate do BANKBOSTON. Os recursos necessários para que o contribuinte efetuasse o pagamento desta aquisição foram captados mediante a expedição de uma CDI, comprada pelo próprio vendedor BANCO ITAÚ. Obviamente o vendedor "recebeu" o valor da compra e venda e adquiriu, em desfavor do comprador, um direito de crédito no mesmo valor.

A engenharia societária se completou com a incorporação do ITAUSAGA pelo ITAÚ BBA, ocorrida no início de 2007. A partir deste momento, o contribuinte, julgando que estaria configurada a "confusão patrimonial" entre o ágio e o investimento que lhe deu causa, passou a aproveitar o ágio por meio de deduções relativas à sua amortização e de exclusões feitas diretamente na apuração do lucro real.

Ocorre que tal "confusão patrimonial", principal manifestação do aspecto material necessário à efetiva incidência da norma tributária prevista no art. 386 do RIR/1999, deve obrigatoriamente se dar entre a investida e a investidora originária, real. Por investidora originária, entende-se aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição da participação societária. Ou seja, no caso sob análise, o real investidor é o BIHF (e apenas ele).

Nenhuma das operações realizadas após a aquisição do BANKBOSTON junto ao BANK OF AMERICA envolveu a participação de terceiros independentes ou a efetiva circulação de riquezas. O registro do ágio (e, posteriormente, de suas frações, associadas às operações corporate, de varejo e de operações com cartões de crédito) foi "transferido" entre as empresas do grupo ITAÚ por meio de operações societárias com efeitos meramente contábeis.

Não se caracterizou qualquer sacrifício patrimonial por parte de qualquer empresa envolvida, uma vez que todas elas estavam submetidas a controle comum.

Observa-se, pela conjugação dos indícios e das características das operações societárias que se sucederam, que a participação do ITAUSAGA foi antecipada e artificialmente concebida como

forma de o grupo econômico ITAÚ poder posteriormente clamar pelo direito ao aproveitamento tributário do ágio previsto no art. 386 do RIR/1999. Às vésperas de receber parte das ações do BANKBOSTON, em 02/10/2006, o ITAUSAGA teve seu patrimônio praticamente esvaziado, ficando apenas com R\$ 20.000.000,00 de patrimônio líquido por conta de exigência específica do Banco Central do Brasil. Assim, atuou como verdadeira "empresa-veículo", pois participou de forma efêmera das operações societárias relacionadas à integração do BANKBOSTON ao grupo ITAÚ e deixou como único legado a possibilidade de utilização indevida de algum benefício fiscal.

O grupo ITAÚ optou por adotar procedimentos de engenharia societária que permitissem, ao final, a reunião do ágio e do investimento que lhe deu causa em uma mesma pessoa jurídica (o contribuinte ITAÚ BBA), situação semelhante à requerida pela legislação para permitir o uso tributário do ágio, mas não o suficiente para emular-lhe os efeitos.

*Sendo assim, a amortização operada pelo contribuinte recorrido não teve amparo dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 ou dos arts. 385 e 386 do RIR/1999. Conforme se viu, a possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, só tem sentido em situações em que a investidora de fato, responsável por arcar com o dispêndio que faz nascer o ágio, incorpora a pessoa jurídica em que possua participação societária (investimento) ou é por ela incorporada. **No caso dos autos, o investidor real não participou de "confusão patrimonial" alguma.***

(...)

Conclui-se, assim, que as despesas de amortização de ágio criado em operações como as encontradas nos presentes autos, atípicas e integrantes de um processo de planejamento tributário que tem a finalidade específica de criar artificialmente hipótese próxima à requerida pelo art. 386 do RIR/1999, não se revestem das características de necessidade, usualidade e normalidade requeridas para sua dedutibilidade.

Diante de todo o exposto, relativamente ao pedido de restabelecimento da glosa das despesas decorrentes da amortização do ágio, indevidamente deduzidas pelo contribuinte ITAÚ BBA entre os anos de 2007 e 2010, bem como da adição dos valores indevidamente excluídos da apuração do lucro tributável no mesmo período, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

*Por fim, registre-se que, como bem apontado tanto pela recorrente quanto pelo contribuinte em suas contrarrazões, há **duas matérias** que constaram no recurso voluntário e que não foram apreciadas pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF no bojo do Acórdão nº 1301002.182, em virtude da desoneração das verbas principais, atinentes ao IRPJ e a CSLL. Tais matérias referem-se à*

aplicação concomitante das multas isolada e de ofício e à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

(...)

Os autos do processo retornaram, então, a esta 1ª Turma/3ª Câmara para apreciação das duas matérias citadas: **multas isolada e de ofício (cumulatividade) e a incidência de juros de mora sobre as multas.**

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Nelso Kichel, Relator.

Conforme relatado, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CARF), em face do Recurso Especial manejado pela PFN, reformou o **Acórdão nº 1301-002.182 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**, ao restabelecer a glosa das despesas decorrentes da amortização do ágio, indevidamente deduzidas pelo contribuinte ITAÚ BBA entre os anos de 2007 e 2010, bem como da adição dos valores indevidamente excluídos da apuração do lucro tributável no mesmo período (TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO - APROVEITAMENTO TRIBUTÁRIO - IMPOSSIBILIDADE), e devolveu os presentes autos para esta instância recursal ordinária, no caso para esta E.Turma para julgamento das matérias não enfrentadas no primeiro julgamento (matérias prejudicadas na época), ou seja:

- multas isoladas do IRPJ e da CSLL por falta de pagamento das estimativas mensais (cumulação das multas isoladas com a multa de ofício);

- incidência/exigência/cobrança dos juros de mora sobre as multas.

Pois bem.

Identificadas as matérias a serem enfrentadas, passo a analisar o mérito.

MULTA DE OFÍCIO CUMULADA COM AS MULTAS ISOLADAS

Compulsando os autos:

- consta que às infrações imputadas pelo Fisco, - glosa das despesas decorrentes da amortização do ágio, indevidamente deduzidas pelo contribuinte BANCO ITAÚ BBA entre os anos de 2007 e 2010, bem como da adição dos valores indevidamente excluídos da apuração do lucro tributável no mesmo período (TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO - APROVEITAMENTO TRIBUTÁRIO - IMPOSSIBILIDADE) -, e restabelecidas pela 1ª Turma da CSRF, foram sancionadas com multa de ofício de 75%.

- constata-se, ainda, que foram aplicadas pelo Fisco as seguintes multas isoladas, como reflexo da transferência do ágio - aproveitamento tributário - impossibilidade:

Auto de Infração do IRPJ:

(...)

0003 - MULTA OU JUROS ISOLADOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica sobre base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Multa
30/06/2010	1.688.290,24

Enquadramento legal: arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

(...)

Auto de Infração da CSLL:

(...)

0004 - MULTA OU JUROS ISOLADOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA

Falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Multa (R\$)
28/02/2007	1.070.022,65
31/03/2010	2.549.663,34
31/05/2010	1.699.755,55
30/06/2010	849.887,78
31/07/2010	553.752,58
31/08/2010	1.146.022,98

Enquadramento legal: arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351/07, convertida na Lei 11.488/2007.

(...)

Nas razões do recurso voluntário, o sujeito passivo pediu que seja afastada a cumulação de multas (multa de ofício e multas isoladas), mediante exoneração das multas isoladas, invocando precedentes de jurisprudência do próprio CARF a seu favor.

A questão da cumulação de multas (isoladas e de ofício) é, deverás, controvertida neste Conselho, seja na instância recursal ordinária, seja na instância especial.

O posicionamento da maioria dos integrantes desta Egrégia 1ª Turma/3ª Câmara é pela impossibilidade de exigência, concomitantemente, das multas de ofício (falta de pagamento de saldo de imposto - ajuste anual) e da isolada (falta de antecipação de pagamento de estimativa mensal), em decorrência, como no caso, de glosa de exclusões indevidas e de adições não computadas na apuração do lucro real.

Não comungo desse entendimento da maioria dos integrantes desta 1ª Turma/3ª Câmara, pois reputo cabível a imputação e exigência cumulativa das multas (ofício e isoladas).

Veja.

A partir do advento da MP nº 351, **de 22/01/2007**, e sua posterior conversão na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, julgo terem sido extirpadas as fontes de dúbia interpretação do art. 44 no que diz respeito à cominação legal das multas isolada e de ofício. A nova redação é clara em relação às hipóteses de incidência de cada uma das multas, suas bases de cálculo e percentuais aplicáveis.

Observe-se a mudança operada no art. 44 da Lei 9.430/96:

(i) a multa isolada não é mais calculada sobre "a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição"; passando a incidir sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser pago na forma prevista no art. 2º da mesma lei; e,

(ii) o percentual aplicável no cálculo da multa passa de 75% para 50%.

A multa pela falta de antecipação de pagamento de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro (ajuste anual). Elas configuram penalidades distintas, tutelam bens jurídicos distintos. Não há que se falar em *bis in idem*.

A multa de ofício (proporcional) de 75% pune o não pagamento do tributo, fato gerador ocorrido em 31 de dezembro (violação da obrigação de dar dinheiro ao Estado *ex lege*, cujo fato gerador já ocorrera), enquanto que a multa isolada de 50% pune a violação do dever legal de antecipar o pagamento a título de tributo (débito provisório) - obrigação *sui generis*, antes da ocorrência do fato gerador do tributo.

Friso que a Súmula CARF nº 105 é explícita ao mencionar a impossibilidade de cobrança concomitante da "multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996" com a "multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual".

Ou seja, o Verbete aplica-se apenas para períodos anteriores ao advento da MP nº 351, de 22/01/2007, pois a partir de janeiro de 2007, quando entrou em vigência a MP nº 351/2007 (*lex mitior*, lei mais branda em termos de penalidade), não subsistem os motivos que outrora impediam a cobrança concomitante das duas multas.

No caso, à falta de antecipação de pagamento das estimativas de fevereiro/2007 e do ano-calendário 2010, portanto, não se aplica a Súmula CARF nº 105. Só se aplica a períodos anteriores a 2007.

Não é razoável pensar que a multa isolada somente pode ser exigida quando não existe valor do principal a ser exigido, na hipótese de prejuízo fiscal/base negativa de CSLL, ou de já se ter recolhido o tributo.

Ora, se a multa isolada deve ser aplicada "ainda" que não haja tributo devido no ajuste (em razão de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, conforme o texto da lei), com mais razão ela deve ser exigida se há tributo devido ao final do ano, e ainda não quitado.

A noção de justiça força essa conclusão, e o fato de a lei utilizar a expressão "ainda", apenas a confirma.

Não seria razoável punir por falta de "antecipações" aquele que nada devia no ajuste anual, e exonerar dessa penalidade isolada aquele que era realmente devedor de tributo no ajuste anual

O texto legal diz “ainda que tenha sido apurado prejuízo” e não “ainda que venha a ser apurado prejuízo...”. Com isso, está realmente nítida, clara, a indicação legal de que a multa deve ser aplicada mesmo em período já encerrado, e não apenas no ano em curso.

Na lide objeto destes autos, as multas de ofício e isoladas referem-se a infrações ocorridas a partir de fev/2007 e ano-calendário 2010.

Repito, entendo que não há óbice legal à exigência cumulativa (multa de ofício e multa isolada), no caso de omissão de receitas, adições não computadas no lucro real e/ou exclusões indevidas (glosas), pois:

- a multa de ofício incide sobre a diferença de saldo a pagar do tributo apurado na revisão da declaração de ajuste anual com base no lucro real (fato imponível do tributo ocorrido em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário); e,

- a multa isolada:

a) tem por fato gerador a inobservância da obrigação legal de efetuar antecipação de pagamento a título de tributo, mensalmente, com base na receita bruta ou com base em balancete de suspensão/redução;

b) a violação desse dever legal de antecipar pagamento mensal (transcorrido o PA mensal sem fazer o pagamento da exação fiscal a título de antecipação do respectivo mês), dá nascimento ao fato gerador da multa isolada (fato imponível da multa isolada), que independe se houver saldo de tributo a pagar ou prejuízo fiscal na declaração de ajuste anual ou base de cálculo negativa, basta a ocorrência de faturamento no respectivo mês (receita bruta). A exigência da multa será elidida, entretanto, se houver balanço de suspensão.

A exigência do valor da multa isolada dá-no no curso do próprio ano-calendário ou após expirado o ano-calendário, enquanto não transcorrido o prazo decadencial.

O valor da multa isolada mensal será 50% do valor da exação fiscal que deixara de ser antecipada, mensalmente, com base na receita bruta ou com base em balancete de suspensão/redução.

O objeto tutelado pelas respectivas normas punitivas é diverso, portanto. Ou seja:

Diferença de saldo de tributo a pagar, revisão da declaração anual - ajuste anual. Obrigação de dar tributo. A violação da obrigação legal de dar tributo ao Estado, implica aplicação da multa de ofício (multa proporcional por falta de pagamento do tributo) cominada na legislação de regência.

Obrigação de antecipar pagamento a título de tributo (débito provisório, sem fato gerador do tributo). É uma obrigação *sui generis*, não depende para sua concreção da ocorrência do fato gerador (fato imponível) do tributo, e subsiste a obrigação legal ainda que ocorra prejuízo fiscal no ajuste anual; depende apenas da existência de faturamento mensal (auferir receita bruta no respectivo mês).

Como dito, a obrigação legal de antecipar tributo é uma obrigação legal atrelada à existência de receita bruta mensal (faturamento mensal). O dever legal de antecipar mensalmente tributo adere à receita bruta mensal = faturamento mensal. O dever legal poderá ser elidido se houver balanço mensal de suspensão de pagamento.

Mutatis mutandis, no direito civil, a título de exemplo, tem-se obrigação *sui generis*, denominada *propter rem* (o débito do IPTU adere ao imóvel).

Aqui, o dever legal de antecipar pagamento a título de tributo adere à receita bruta auferida, no respectivo mês.

Assim, a violação desse dever legal de antecipar pagamento mensal a título de tributo (débito provisório a título de IRPJ e CSLL), seja com base na receita bruta mensal ou mediante levantamento de balancete mensal de suspensão ou redução, implica a exigência, em concreto, de multa isolada de 50% do valor apurado a título de tributo que deixou de pago antecipadamente, cuja multa está cominada, prevista em lei.

Assim, não vislumbro óbice à cobrança cumulativa das multas isolada (art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/1996) e de ofício (art. 44, inciso I, da mesma Lei) para as infrações praticadas a partir de janeiro/2007 em diante, como no caso.

Por tudo que foi exposto, mantenho a exigência cumulativa da multa de ofício e das multas isoladas.

JUROS DE MORA SOBRE MULTAS ISOLADAS E DE OFÍCIO

Matéria pacificada, objeto da Súmula CARF nº 108, cujo verbete transcrevo, in verbis:

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.

Por tudo que foi exposto, voto negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Nelso Kichel

Voto Vencedor

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza - Redator Designado.

Em que pese o entendimento do ilustre Relator quanto à possibilidade de exigência de multa isolada no caso em apreço, durante as discussões em sessão surgiu divergência que levou a conclusão diversa. Assim, passo a expor os fundamentos da divergência e as conclusões do colegiado acerca dessa matéria.

Multa Isolada pelo Não Recolhimento das Estimativas Mensais

A recorrente contesta a exigência da multa isolada (art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/1996), em face das estimativas que deixaram de ser recolhidas em função das infrações apuradas, sob o argumento da inaplicabilidade de multa isolada após o encerramento do exercício, bem como impossibilidade de concomitância, pois representaria dupla penalização sobre o mesmo fato.

Entendo que lhe assiste razão.

A multa isolada aplicada tem como origem as diferenças entre as base de cálculo mensais apuradas pela recorrente e pela fiscalização, e decorre das glosas efetuadas em procedimento de fiscalização, que constatou entre outras infrações, deduções indevidas de despesas/custos na apuração do lucro real do período. Logo, não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo contribuinte optante do lucro real anual.

As discussões relacionadas à multa isolada devem levar em conta o motivo que leva a autoridade fiscal aplicar a referida multa isolada, pois ela não se destina a punir casos de infrações apuradas e relacionadas à omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido. Nessas infrações, devem ser aplicada apenas a multa de ofício.

Esta **multa isolada** foi instituída para punir contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as estimativas mensais. É que encerrado o ano base, já não é juridicamente possível exigir as estimativas, vez

que elas possuem natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Assim, encerrado o período, o Fisco só pode exigir o valor devido e não as antecipações.

Para que a norma que determina o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa seja imperativa, e não reduzida a mera recomendação, instituiu-se a multa isolada, com o propósito específico de punir o descumprimento da norma que impõe a estes contribuintes o recolhimento mensal por estimativa.

Por isso, a aplicação da referida multa isolada deve limitar-se apenas ao caso em que foi concebida. Aplicá-la a casos de cometimento de infração relativas às glosas de despesas efetuadas em procedimento de fiscalização, ou qualquer outra hipótese acima referida, é uma forma de exacerbar a penalidade, a meu ver, **sem previsão legal**.

De outra banda, ainda que se entenda haver previsão legal para esses casos, tanto o CARF como o STJ possuem entendimento, no sentido de afastar a exigência da multa isolada, pelo princípio da consunção.

No âmbito do CARF, 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.”*

Na prática, a Súmula é aplicada aos fatos geradores ocorridos até 31/12/2006, que não é o caso dos autos.

Para os fatos posteriores, ou seja, que ocorreram a partir de janeiro de 2007, como é o caso dos autos, há quem sustente que em face das alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria interpretação diversa daquela favorável à exigência da multa isolada, mesmo nos casos em que houver sido imposta multa de ofício pela falta de pagamento anual de IRPJ e da CSLL, sob o entendimento de que, após essas alterações, estimativas mensais e a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual, em 31 de dezembro, seriam obrigações autônomas, e por isso, não poderiam ser confundidas, já que possuem naturezas diferentes (acórdão nº 1802-001.408). Com este entendimento, estaria autorizada a aplicação das multas, cumulativamente. Este foi o entendimento do I. Relator.

Penso diferente. Primeiro, como acima consignado, entendo inexistir previsão legal para aplicação de multa isolada que não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo próprio contribuinte optante do lucro real anual. Na hipótese de considerar existente tal previsão, deve ser afastada a exigência da multa isolada pelo princípio da consunção, pois não se deve admitir como razoável a cumulação de multas, devendo a infração prevista no inciso II ser absorvida pelo hipótese prevista no inciso I (de acordo com a redação dada pela Lei 11.488/2007 ao art. 44 da Lei 9.430/96).

Vale dizer, a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa não recolhida, apurada em procedimento de fiscalização. Admitir o contrário, estaria-se a permitir que duas penalidades incidissem sobre uma mesma base de cálculo, o que é vedado pelo sistema jurídico.

Sobre o tema, precisas as colocações do Conselheiro Marcos Takata em voto proferido no Acórdão nº 1103.001-097:

É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobráveis juntamente como esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário.

Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do art. 44, I e II da Lei nº 9.430/96.

Apenando o continente, desnecessário e incabível apenas o conteúdo. Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar também a parte do todo. Noutros termos, é aplicação do princípio da consunção em matéria penal.

Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos."

O STJ possui o entendimento semelhante a este, ou seja, entende que a aplicação da multa de ofício afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada. Confira-se decisão proferida no REsp nº 1.496.354/PR:

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.

(STJ, REsp 1496354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

Do voto condutor da decisão, da lavra do eminente Ministro Humberto Martins, se pode extrair o trecho abaixo:

“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 de 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 as multas 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 se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência

entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.”

Assim, ao abrigo do princípio da consunção, 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. 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.

Logo, a interpretação (aparente) 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 do que o ilícito principal.

Noutras palavras, as expressões "isolada" ou "conjuntamente" (com o tributo não pago) são apenas formas pelas quais podem ser exigidas as penalidades, e indicam de fato hipóteses autônomas da aplicação das multas, mas, não podem incidir concomitantemente.

Conclusão

Com esses fundamentos, afasta-se a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida apenas a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza

Processo nº 16327.720728/2012-51
Acórdão n.º **1301-003.763**

S1-C3T1
Fl. 4.304
