



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.721021/2018-57
ACÓRDÃO	1301-007.932 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de novembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	ITAU UNIBANCO HOLDING S.A. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2013

RECURSO DE OFÍCIO. ALÇADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece do recurso de ofício quando o valor do crédito tributário exonerado pela decisão de primeira instância é inferior ao limite de alçada fixado pela legislação vigente na data do julgamento (Portaria MF nº 02/2023).

CSLL. BASE DE CÁLCULO. GLOSA DE ÁGIO. CABIMENTO.

É cabível, em relação à CSLL, a glosa das despesas de amortização de ágio, tendo em vista a aplicabilidade à CSLL das mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor.

CSLL. COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO EFETUADA EM TERCEIRO PROCESSO. INSUFICIÊNCIA DE SALDO PASSÍVEL DE COMPENSAÇÃO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA.

Correto o lançamento que decorre da verificação de inexistência de saldo de base de cálculo negativa da CSLL em razão de compensação de ofício efetuada em terceiro processo, cujo recurso voluntário teve provimento negado pelo CARF.

MULTA ISOLADA PELO NÃO RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

O art. 44, I e II, da Lei nº 9.430, de 1996, com nova redação atribuída pela Lei nº 11.488, de 2007, da prevê duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador ordinário previu sanções igualmente distintas. Incorrendo o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista.

ACÓRDÃO

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 José Eduardo Dornelas Souza (Relator), Eduardo Monteiro Cardoso e Eduarda Lacerda Kanieski, que lhe deram provimento. Quanto ao Recurso de Ofício, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não lhe conhecer. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Iágaro Jung Martins.

Assinado Digitalmente

JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA – Relator

Assinado Digitalmente

IÁGARO JUNG MARTINS – Redator designado

Assinado Digitalmente

RAFAEL TARANTO MALHEIROS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista, Eduarda Lacerda Kanieski, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário e Recurso de ofício interpostos em face do Acórdão nº 108-024.620, proferido pela 1ª Turma da DRJ/08, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada, retificando unicamente o valor da glosa da compensação de base de cálculo negativa da CSLL, conforme exposto no corpo da aludida decisão.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito:

Trata o presente processo de auto de infração para constituição de crédito tributário relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL do ano-calendário de 2013).

Os valores do imposto, dos juros e das multas constituídos pela autoridade fazendária encontram-se discriminados no presente processo e se resumem na tabela abaixo:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Cod. Receita Darf 2973	Valor 19.455.179,26
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2018)		Valor 10.033.035,94
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 14.591.384,44
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	Cod. Receita Darf 1649	Valor 4.330.841,99
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 48.410.441,63
Valor por Extensão QUARENTA E OITO MILHÕES, QUATROCENTOS E DEZ MIL, QUATROCENTOS E QUARENTA E UM REAIS E SESSENTA E TRÊS CENTAVOS		

Os motivos que embasaram a autuação fiscal encontram-se descritos no Relatório Fiscal (fls. 2457 a 2478), com trechos resumidos ou transcritos abaixo, com grifos deste julgador.

1. Introdução

Nos termos do TPDF nº 08166.00-2017-00019-3, procedi à fiscalização no contribuinte em epígrafe, tendo sido verificado os procedimentos do contribuinte com relação a CSLL, especificamente quanto à **dedução da despesa de ágio na aquisição de investimentos**, nos anos-calendário 2012 e 2013.

Este Relatório Fiscal refere-se ao encerramento da fiscalização, referente ao ano-calendário 2013.

2. Do Contribuinte

A sociedade empresária ITAÚ HOLDING S.A., doravante designada como ITAÚ HOLDING, é uma sociedade por ações, tem sua sede e foro na cidade de São Paulo e como objeto social, conforme o artigo 2º de seu Estatuto Social, a atividade bancária em todas as modalidades autorizadas, inclusive câmbio.

Cabe observar que apesar de possuir em sua razão social a expressão “Holding”, caracteriza-se o fiscalizado como “banco múltiplo, com carteira comercial”, conforme CNAE: 64-22-1/00.

Como instituição financeira, é obrigada à apuração do imposto de renda pelo lucro real e assim procedeu no ano-calendário de 2013, com a apresentação das DIPJ de nº ND - 01413003 (2012) e de nº ND - 1166678 (2013), em regime anual com apuração de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, com base em receita bruta/balancetes de suspensão.

3. Dos Fatos

Em 03 de fevereiro de 2017 foi dado início a esta fiscalização, com a lavratura do Termo de Início de Fiscalização e ciência pelo contribuinte em seu DTE (Domicílio Tributário Eletrônico – DTE) em 04 de fevereiro de 2017, conforme atesta o Termo de Ciência por Abertura de Mensagem.

Durante o Procedimento Fiscal, apurei que nos **anos-calendário de 2012 e 2013, o contribuinte deduziu na linha 59 – “Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos avaliados pelo PL”** da ficha 06 B – Demonstração do Resultado da DIPJ/13 e DIPJ/14, o montante de R\$ 57.744.559,92 quando da apuração do resultado do exercício. **Tal valor foi adicionado na linha 14 da ficha 09 B, quando da apuração do lucro real, mas não o foi na linha 15 da ficha 17, quando da apuração da CSLL.**

De forma que, para o ano-calendário de 2013, a base de cálculo apurada na ficha 17 da DIPJ/13 foi a seguinte:

Para o ano-calendário de 2013, os valores declarados como base de cálculo da CSLL na ficha 17 foram:

- Linha 72: BC antes da Comp. de BCNEG Per. Ant.= R\$ 275.680.659,92 -
Linha 69: (-) BCNEG Per. Ant. ativ. em geral = (R\$ 82.704.197,98)- Linha
71: Base de cálculo da CSLL = R\$ 192.976.461,94 OBS: Valores
declarados, conforme LALUR e LACS (Resp. Termo de Intimação nº 01).

Regularmente intimado por meio do Termo de Intimação nº 03, item 01, a apresentar a documentação societária, comercial e escrituração contábil fiscal, relativos aos valores lançados a título de “Amortização de Ágio na aquisição de Investimento avaliado pelo PL”, no valor de R\$ 57.744.559,92, deduzidos na ficha 06B – linha 59 das DIPJ/13 e DIPJ/14, o contribuinte informou o que segue:

“Em relação ao item, esclarecemos que os valores informados na DIPJ A/C 2012 e 2013, correspondem aos seguintes valores:

Conta Contábil	Descrição da Conta	A/C 2012 R\$	A/C 2013 R\$
9992.794.000.000-7	Amortização de Ágio Itaúbanco	6.339.689,12	6.339.689,12
9992.867.000.000-1	Amortização de Ágio BankBoston	4.711.932,48	4.711.932,48
9992.869.000.000-9	Amortização de Ágio Caixa Financeira	181.890,16	181.890,16
9992.869.000.000-7	Amortização de Ágio CCA S/A	1.292.216,68	1.292.216,68
9992.871.000.000-9	Amortização de Ágio ACO LTDA	21.212,92	21.212,92
9992.872.000.000-1	Amortização de Ágio Chile Holding	49.241.629,96	49.241.629,96
	TOTAL	57.744.559,92	57.744.559,92

Ainda cabe esclarecer que as despesas com amortizações de ágio foram adicionadas à base de cálculo do IRPJ. Quanto à CSLL informamos que não houve adição da despesa de amortização de ágio por falta de previsão legal”. Grifei.

4. Do Direito

Entendo que o contribuinte não agiu conforme determina a legislação tributária vigente à época dos fatos apurados, pelas seguintes razões de direito.

A matéria aqui tratada está descrita no artigo 57 da Lei nº 8.981/95 e art. 28 da Lei nº 9.430/96, combinado com o art. 13, inciso III da Lei nº 9.249/95 e art. 391 do RIR/99, abaixo transcritos.

Art. 57 da Lei nº 8.981/95: Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

Art. 28 da Lei nº 9.430/96. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012).

Art. 13 da Lei nº 9.249/95. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; (Vide Lei 9.430, de 1996)

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

RIR/99 Art. 391. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426

(Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso III).

Parágrafo único. Concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, do ágio ou deságio a que se refere este artigo, será mantido controle, no LALUR, para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento (art. 426).

Aplica-se ao caso, também:

Art.44 da IN RFB nº 309/04: Aplicam-se à CSLL, as normas relativas à depreciação, amortização e exaustão previstas na legislação do IRPJ, exceto as referentes a depreciação acelerada incentivada, observado o disposto nos art. 104 a 106.

Em relação à compensação de prejuízos fiscais, assim estabeleceram o art. 509 e 510 do RIR/99:

Compensação de Prejuízos Fiscais.

Art. 509. O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no LALUR (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 1º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º, e parágrafo único).

§ 1º A compensação poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos de apuração, à opção do contribuinte, observado o limite previsto no art. 510 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 2º).

§ 2º A absorção, mediante débito à conta de lucros acumulados, de reservas de lucros ou capital, ao capital social, ou à conta de sócios, matriz ou titular de empresa individual, de prejuízos apurados na escrituração comercial do contribuinte não prejudica seu direito à compensação nos termos deste artigo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 3º).

Art. 510. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, observado o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15).

§ 1º O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado

para compensação (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15, parágrafo único).

§ 2º Os saldos de prejuízos fiscais existentes em 31 de dezembro de 1994 são passíveis de compensação na forma deste artigo, independente do prazo previsto na legislação vigente à época de sua apuração.

§ 3º O limite previsto no caput não se aplica à hipótese de que trata o inciso I do art. 470.

As despesas de amortização de ágio são indedutíveis para efeito da apuração da base de cálculo da CSLL, conforme art. 391 do RIR/99 e art. 44 da IN SRF nº 390/04.

Não cabe, no caso, a alegação de que a amortização a que se refere o art. 44 da IN SRF nº 390/04 não é aquela decorrente do ágio na aquisição de investimentos.

Referido artigo se encontra na Subseção I – Da Depreciação, Amortização e Exaustão da Seção VI – Das Despesas Operacionais, do Capítulo VI – Do resultado ajustado. Do mesmo modo, o artigo 391, do RIR/99, que ampara, como já vimos, para o IR, a indedutibilidade da amortização do ágio, se encontra na Seção IV – Outros Resultados Operacionais, do Capítulo V do RIR/99, destinado à apuração do lucro operacional.

E, de fato, a interpretação contida no artigo 44 da IN SRF nº 390/04 é a que melhor se coaduna com os demais comandos relativos à amortização de ágio. Se assim não o fosse, não faria sentido o tratamento tributário especial dado pelo artigo 7º da Lei nº 9.532/97 (art. 386 do RIR/99). É que referido dispositivo legal permite que se deduza, em cinco anos, a amortização de ágio nos casos de incorporação, fusão ou cisão e se encontra regulamentado no art. 75 da IN SRF nº 390/04. Na hipótese de possível alegação de a amortização de ágio já houver sido descontada na apuração da CSLL, a norma restaria totalmente inútil, já que referido ágio já teria, no mais das vezes, sido completamente amortizado, não havendo espaço para a dedução, como possibilita a lei, nos casos de reorganização societária (fusão, cisão, incorporação).

Do exposto, procede-se ao lançamento de ofício da CSLL, como consequência das infrações apuradas abaixo.

5. Das Infrações Apuradas

INFRAÇÃO Nº 01: ANO-CALENDÁRIO 2013 - CSLL. Falta de adição de despesas de amortização de ágio à base de cálculo da CSLL.

INFRAÇÃO Nº 02: ANO-CALENDÁRIO 2013 – Compensação indevida de base de cálculo negativa da CSLL de anos anteriores.

INFRAÇÃO Nº 03: ANO-CALENDÁRIO 2013 – Multa isolada por apuração a menor da estimativa mensal da CSLL referente ao mês de dezembro de 2013.

O enquadramento legal das infrações está descrito no texto do Auto de Infração da CSLL, item de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal.

6. Da base de cálculo

A base de cálculo do lançamento, na INFRAÇÃO Nº 01, é a despesa de amortização de ágio, que não foi adicionada na apuração da base de cálculo da CSLL no ano-calendário, conforme tabela a seguir:

<i>ANO-CALENDÁRIO</i>	<i>Valor adicionado apenas no IRPJ</i>
<i>2013</i>	<i>57.744.559,92</i>

Já na INFRAÇÃO Nº 02 a base de cálculo é o valor da compensação indevida da CSLL na apuração da CSLL do ano calendário de 2013.

Em relação a este fato, as alterações de ofício efetuadas nos autos do processo nº 16327.721.298/2013-75, relativas aos anos-calendário de 2008 a 2011, assim como as efetuadas no processo nº 16327.721.132/2017-82, resultaram em utilização de todo o saldo disponível de base negativa da CSLL de períodos anteriores. Como consequência houve compensação indevida de base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário de 2013, conforme demonstrado nas tabelas abaixo, que mostram a evolução do estoque de bases negativas da CSLL ao longo dos anos-calendário de 2008 a 2013.

Ano-calendário 2008

Saldo de Base de Cálculo Negativa da CSLL em 31/12/2008: R\$ 0,00

Saldo de BC Negativa de Períodos Anteriores: R\$ 0,00

Ano-calendário 2009

Base cálc. antes compensação da BC NEGAT DE CSLL em 31/12/2009

DIPJ ano-base 2009 Ficha 17 – Linha 62: - R\$ 81.557.091,70

Ajuste do Auto de Infração anterior Proc. 16327-721.298/2013-75:
57.744.559,92 = Base cálc. antes compe BC negat. do próprio per.Ap. -
AJUSTADA POR AUTOS DE INFRAÇÃO: - R\$ 23.812.531,78

Saldo de BC Negativas após Ajuste em 31/12/2009: R\$ 23.812.531,78

Ano-calendário 2010

DIPJ ano-base 2010 Ficha 17 – Linha 66: R\$ 55.646.746,98

Ajuste do Auto de Infração anterior Proc. 16327-721.298/2013-75: R\$ 57.744.559,92

Compensação de BC NEG PER. ANTERIOR (ORIGINAL): - R\$ 16.694.024,09

Compensação de BC NEG PERÍODO ANTERIOR, DE OFÍCIO: - R\$ 7.118.507,69 = Base cálc. antes compe BC negat. do próprio per.Ap. - AJUSTADA POR AUTOS DE INFRAÇÃO ANTERIORES = R\$ 113.391.306,90

Saldo de BC Negativas após Ajuste em 31/12/2010: 0,00

Ano-calendário 2011

Saldo de BC Negat de Períodos Anteriores em 31/12/2010: 0,00

DIPJ ano-base 2011 Ficha 17- Linha 66: - R\$ 97.139.520,73

Ajuste do Auto de Infração anterior Proc. 16327-721.298/2013-75: R\$ 57.744.559,92 = Base cálc. antes compe BC negat. do próprio per.Ap. - AJUSTADA POR AUTOS DE INFRAÇÃO ANTERIORES: - R\$ 39.394.960,81

Saldo de BC Negativa de Períodos Anteriores em 31/12/2011: R\$ 39.394.960,81

Ano-calendário 2012

Saldo de BC Negat de Períodos anteriores em 31/12/2011: R\$ 39.394.960,81

Base de cálc. Antes comp. BC negat. do próprio per. Ap DIPJ ano-base 2012 Ficha 17 – Linha 67: R\$ 37.746.766,75

Ajuste do Auto de Infração anterior Proc. 16327-721.298/2013-75: R\$ 57.744.559,92

Compensação de BC NEG PER. ANTERIOR (ORIGINAL): - R\$ 11.324.030,03

Compensação de BC NEG PERÍODO ANTERIOR, DE OFÍCIO: - R\$ 17.323.367,97 = Base cálc. antes compe BC negat. do próprio per.Ap. - AJUSTADA POR AUTOS DE INFRAÇÃO ANTERIORES: R\$ 95.491.326,67

Saldo de BC Negativas após Ajuste em 31/12/2012: R\$ 10.747.562,81

Recomposição da Base de Cálculo Negativa da CSLL no ano-base 2012
Saldo de BC Negat. de Períodos Anteriores em 31/12/2012 R\$ 10.747.562,81

Ano-calendário 2013

DIPJ ano-base 2013 Ficha 17- Linha 65: R\$ 275.680.659,92

Ajuste da BC do Auto de Infração anterior Proc. 16327-721.298/2013-75: R\$ 57.744.559,92

Compensação de BC NEG PER. ANTERIOR (ORIGINAL): - R\$ 82.704.197,98 = Base cálc. antes compe BC negat. do próprio per.Ap. - AJUSTADA PELO AUTO DE INFRAÇÃO ATUAL: R\$ 333.425.219,84

Saldo Insuficiente de Base de Cálculo Negativa em 31/12/2013: - R\$ 71.956.635,17

Diante do exposto, será efetuada a recomposição do saldo de base negativa de CSLL em 2013 e excluído o valor de R\$ 71.956.635,17 no ano-calendário de 2013, a título de compensação indevida de base de cálculo negativa de CSLL, devendo o contribuinte efetuar os ajustes necessários em sua escrituração fiscal.

OBS: O contribuinte efetuou alterações no estoque de bases de cálculo negativas da CSLL após encerramento das fiscalizações dos anos-calendário 2009 a 2011 e de 2012.

Para analisar as alterações pretendidas pelo contribuinte e seus efeitos no estoque de base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário 2013, intimei o contribuinte, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 09, de 26 de setembro de 2018, nos seguintes termos:

- 1) Apresentar demonstrativo de compensação de base de cálculo negativa de CSLL, a partir do ano-calendário de 2008 até o ano-calendário de 2013, inclusive, com as compensações de ofício e as alterações efetuadas pelo contribuinte;
- 2) Apresentar demonstrativo de compensação de base de cálculo negativa da CSLL, a partir do ano-calendário de 2008 até o ano-calendário de 2013, inclusive, com as compensações de ofício e as efetuadas pelo contribuinte, após as retificações efetuadas em 2014 e 2015, visto afetarem diretamente os valores tributáveis lançados no processo administrativo nº 16327.721298/2013-75.

Em resposta aos itens “10” e “11” o contribuinte apresentou o seguinte demonstrativo, apresentado com o acréscimo de duas colunas:

- 1) Com as constituições e compensações informadas nas DIPJ de cada ano calendário (retificadora quando apresentada ou original);
- 2) Com as constituições e compensações considerando as compensações de ofício efetuadas em consequência dos Autos de Infração referentes aos Processos Administrativos nº 16327.721298/2013-75 e 16327.72132/2017-82.

Período	Histórico	Constituição /Compensação DIPJ's	Constituição /Compensação + Comp. de Ofício	Observação
AC 2008	Saldo acumulado	-	-	
AC 2009	Base Negativa CSLL apurada DIPJ - Retificadora	62.855.686,46	62.855.686,46	
AC 2009	(-) Compensação de ofício PA 16327.721.298/2013-75	-	(57.744.559,92)	Aguardando julgamento do CARF
AC 2009	Saldo acumulado	62.855.686,46	5.111.126,54	
AC 2010	Base Negativa CSLL apurada	-	-	
AC 2010	Compensação efetuada em 2010 - DIPJ Retificadora	(7.726.332,08)	(7.726.332,08)	
AC 2010	(-) Compensação de ofício PA 16327.721.298/2013-75	-	(7.118.507,69)	Aguardando julgamento do CARF
AC 2010	Saldo acumulado	55.129.354,38	(9.733.713,23)	
AC 2011	Base Negativa CSLL apurada DIPJ Retificadora	118.545.582,19	118.545.582,19	
AC 2011	(-) Compensação de ofício PA 16327.721.298/2013-75	-	(57.744.559,92)	Aguardando julgamento do CARF
AC 2011	Saldo acumulado	173.674.936,57	51.067.269,04	
AC 2012	Base Negativa CSLL apurada	-	-	
AC 2012	Compensação efetuada em 2012 - DIPJ Original	(11.324.030,03)	(11.324.030,03)	
AC 2012	(-) Compensação de ofício PA 16327.721.132/2017-82	-	(17.323.367,87)	Em fase de impugnação
AC 2012	Saldo acumulado	162.350.906,54	22.419.871,14	
AC 2013	Base Negativa CSLL apurada	-	-	
AC 2013	Compensação em 2013 - DIPJ Original	(82.704.197,98)	(82.704.197,98)	
AC 2013	Saldo acumulado	79.646.708,56	(60.284.326,84)	

O contribuinte registrou em sua resposta que o crédito tributário discutido no PA 16327.721298/2013-75 encontra-se totalmente suspenso, nos termos do art. 151, III do CTN.

Quanto ao PA 16327.721-132/2017-82, a impugnação foi apresentada na DRJ, aguardando julgamento.

3) Apresentar lançamentos efetuados na sua escrituração fiscal em decorrência da intimação efetuada no Termo de Verificação Fiscal do processo administrativo nº 16327.721298/2013-75 para adequação do saldo de base negativa de CSLL às compensações de ofício efetuadas.

O contribuinte informou em sua resposta que o Processo Administrativo – PA 16327.721298/2013-75 se encontra com a exigibilidade suspensa, razão pela qual não fez a adequação dos efeitos do lançamento de ofício no Livro de Apuração da Contribuição Social – LACS.

Análise das alterações do contribuinte, unilateralmente, após a ciência dos lançamentos de ofício de 2009, 2010, 2011 e 2012 Conforme se observa, o contribuinte, após o término de fiscalizações, apresentou DIPJ's retificadoras, tanto para o ano-calendário 2010 quanto para o ano-calendário 2011. Nessas retificadoras desconsiderou a utilização de bases negativas da CSLL de ofício, pela autoridade tributária, apesar de intimado a fazer os ajustes nos livros contábeis.

Alega que, uma vez em fase de recurso, os lançamentos de ofício estariam “suspensos”.

Ocorre que o comando legal inscrito no art. 151, III do CTN estabelece a suspensão da “exigibilidade” do crédito tributário constituído pela autoridade tributária, e no caso do inciso III, enquanto não houver apreciação, em sede administrativa, pelas autoridades competentes (DRJ e CARF). **As obrigações acessórias não ficam “suspensas”. O**

contribuinte não pode simplesmente avocar a si a competência legal das esferas de julgamento administrativo e decidir, de per se, que os estoques de base negativa e de prejuízo fiscal porventura utilizados pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil para compensação teriam ficado “íntactos”.

Ora, o efeito, para os estoques de base negativa da CSLL e de prejuízo fiscal são imediatos e não ficam sujeitos à suspensão de exigibilidade (que, reitero, afeta tão somente o poder de exigir o pagamento do crédito tributário constituído de ofício).

Não pode o contribuinte reutilizar (em retificação de declaração posterior à ciência de lançamento de ofício, para o ano-calendário já examinado) os estoques de base negativas da CSLL e de prejuízo fiscal, ignorando os lançamentos de ofício.

Após ciência dos lançamentos de ofício, deve o contribuinte adequar sua contabilidade à nova situação, até que, nos termos da legislação tributária, o lançamento seja ou confirmado ou revisto pelas instâncias de julgamento administrativo.

Ignorar os efeitos da constituição do crédito tributário, de ofício, pela autoridade tributária, em Autos de Infração devidamente cientificados, implica em “bis in idem” na utilização, posterior, de estoques de prejuízo fiscal ou de base negativa da CSLL.

Acrescente-se que o art. 150, IV do CTN, estabelece que, nos casos de lançamento por homologação (e o IRPJ inscreve-se dentre eles), ocorrerá a homologação ou por reconhecimento expresso (quando a autoridade tributária, tomando conhecimento das informações prestadas pelo contribuinte, sobre elas se manifesta) ou pelo decurso do prazo decadencial (que no caso geral é de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador do tributo, hoje expressamente tratado no art. 946 do RIR 2018).

Obviamente, ao concluir a fiscalização, com utilização de estoques de base de cálculo negativas da CSLL (ou prejuízo fiscal), a autoridade tributária manifestou-se sobre eles, homologando assim, expressamente, as atividades do contribuinte nos anoscalendário fiscalizados relativas à utilização dos estoques de prejuízo fiscal e de base negativa da CSLL.

Uma vez homologado o lançamento, não pode o contribuinte, por iniciativa própria, modificar as informações já analisadas pelo Fisco. Mesmo sem a fluência do prazo total de cinco anos, que é mera previsão de limite para o prazo de homologação.

Apenas nos casos passíveis de revisão de ofício, com manifestação expressa da autoridade tributária, poderia o contribuinte modificar

informações já submetidas ao crivo do Fisco. Ele não pode avocar-se o direito de modificar períodos já fiscalizados, no que tange a informações que foram objeto de análise expressa pela autoridade tributária.

Desta forma, as DIPJ's retificadoras apresentadas posteriormente aos lançamentos de ofício (anos-calendário 2010 e 2011) não podem ser consideradas.

Ao fazer o lançamento de ofício da CSLL na infração "compensação indevida de base de cálculo negativa da CSLL" apontada no Auto de Infração, considere os estoques de bases de cálculo negativas da CSLL resultantes dos lançamentos de ofício cientificados ao contribuinte, conforme já demonstrado acima.

Base de Cálculo (infração Nº 02), excesso de compensação da Base de Cálculo Negativa da CSLL em 31 de dezembro de 2013 = R\$ - 71.956.635,17.

No caso da Infração Nº 03, a multa isolada é de R\$ 4.330.841,99. Sobre a multa isolada ver item seguinte deste Termo de Verificação Fiscal/Relatório.

7. Da Multa Isolada (Infração Nº 03) e da Multa de Ofício

O contribuinte submetido ao regime de apuração do Lucro Real anual, como é o caso da empresa em tela, tem o dever de fazer antecipações mensais com base na receita bruta ou balanços de suspensão, conforme artigos 222 a 230 do RIR/99.

No caso em análise, as antecipações mensais foram realizadas com base na Receita Bruta, art. 223 do RIR/99; e, em Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução (DIPJ/2013 e DIPJ/14), metodologia disciplinada no artigo 230 do RIR/99.

Da análise das estimativas mensais da CSLL para o ano-calendário 2013 e apresentadas na DIPJ/14, verifica-se que o contribuinte utilizou o LACS como base para o cálculo das estimativas mensais da CSLL.

Nas citadas bases de cálculo das estimativas mensais da CSLL, apuradas com base em balancetes mensais de suspensão/redução não consta a adição da despesa de amortização de ágio, indedutível, como já exaustivamente tratado nos itens precedentes.

Neste sentido, faz-se necessário recalcular as estimativas da CSLL para os meses do ano-calendário de 2013 em que as estimativas foram apuradas com base em balancetes de suspensão/redução, adicionando-se 1/12 da despesa anual de amortização de ágio, nos mesmos moldes do IRPJ. As planilhas de apuração da base de cálculo da multa isolada

estão anexadas a este Relatório Fiscal/Termo de Verificação Fiscal, no ANEXO I.

Desta forma, o valor da Multa Isolada referente ao mês de dezembro de 2013 é de R\$ 4.330.841,99.

A multa de ofício considerada na presente autuação foi a de 75%, haja vista a conduta do contribuinte. No caso aqui tratado, a declaração inexata da CSLL sujeita a empresa ao previsto no inciso I do artigo 44 da Lei nº. 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007, que assim assevera:

Art. 44 da Lei nº 9.430/96: Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 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;

8. Do Enquadramento Legal

Além da fundamentação legal mencionada no presente Relatório Fiscal/Termo de Verificação Fiscal, toda a base legal da presente autuação consta também do item Descrição dos Fatos e enquadramento legal, no Auto de Infração da CSLL, do qual este TVF/Relatório Fiscal é anexo.

9. Do Encerramento

Encerramos, nesta data, a ação fiscal junto ao sujeito passivo acima identificado para os ano-calendário de 2012 e 2013.

A Auditoria fiscal ateve-se aos fatos e documentos descritos, ressalvado o direito de a Fazenda Nacional proceder a novos exames, caso surjam elementos novos que os justifiquem.

Este Termo de Verificação Fiscal é parte integrante e inseparável do Auto de Infração.

O presente Relatório Fiscal/Termo de Verificação Fiscal, bem como demonstrativos, anexos e documentos aqui mencionados, são partes integrantes e indissociáveis do Auto de Infração, lavrado em relação ao sujeito passivo aqui identificado.

E, para constar e surtir os efeitos legais, lavro o presente Termo de Verificação Fiscal/Relatório Fiscal, em 2 (duas) vias de iguais teor e forma, assinadas pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e pelo sujeito passivo ou seu representante legal, que neste ato recebe uma das vias.

10. Da Conclusão

Em decorrência da lavratura dos presentes Autos de Infração da CSLL, o sujeito passivo fica intimado a alterar, no que couber, seus registros contábeis, Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), LACS e Demonstrativos de Apuração da Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário 2013.

No texto do Auto de Infração da CSLL do ano-calendário 2013, do qual este Relatório Fiscal é anexo, estão também descritos fatos e os enquadramentos legais das infrações e multa de ofício prevista e os acréscimos legais cabíveis, além da multa isolada da CSLL.

IMPUGNAÇÃO

Cientificada pessoalmente do auto de infração em 17/12/18 (fls. 2480-2481), a empresa apresentou impugnação em 11/01/2019 (fl. 2484), com trechos resumidos ou transcritos abaixo, com grifos deste julgador.

- A adição das despesas com amortização de ágio na apuração da base de cálculo da CSLL não encontraria amparo na legislação que regia a matéria à época dos fatos (2013): A REGRA DE ADIÇÃO DA DESPESA DE ÁGIO ERA LEGALMENTE PREVISTA APENAS PARA O IRPJ, nos termos do art. 25 do Decreto-lei nº 1.598/774 (na redação anterior à Lei nº 12.973/2014, aplicável no caso, cujo fato gerador remonta ao ano de 2013). Somente a partir da referida Lei nº 12.973/14 é que o artigo 25 do Decreto-Lei nº 1.598/77 (correspondente ao artigo 391 do RIR/99) teria passado a ser aplicável à CSLL;
- A Fiscalização ajustou de ofício a base negativa de CSLL ao longo dos anos de 2008 a 2013 em razão dos processos administrativos nº 16327.721298/2013-75 e 16327.721132/2017-82. Em razão disso, em 2013 houve insuficiência de base negativa de CSLL e foi glosada a compensação de base negativa de CSLL realizada pela Impugnante no ano-calendário 2013 no valor de R\$ 71.956.635,17. Tais PROCESSOS ADMINISTRATIVOS AGUARDAM DESFECHO FINAL NA ESFERA ADMINISTRATIVA. Haveria prejudicialidade e conexão entre aqueles processos e este. A impugnante pleiteia o sobrestamento deste julgamento;
- A autoridade autuante teria desconsiderado as DIPJ retificadoras da Impugnante de 2009, 2010 e 2011 pois, na sua visão, a Impugnante não poderia ter retificado tais declarações após o encerramento do TDPF nº 08.1.66.00-2013-00467-4, que redundou na autuação discutida no processo nº 16327.721298/2013-75. NÃO HAVERIA NENHUMA FISCALIZAÇÃO QUE IMPEDISSE A RETIFICAÇÃO DAS DIPJ, na medida em que na época dos fatos não havia nenhum outro TDPF que impedisse tal atitude por parte da Impugnante.

As retificações seriam necessárias, teriam ocorrido de boa-fé após o encerramento da fiscalização e versariam sobre matéria (adição de lucros no exterior) totalmente distinta daquela contida na autuação que redundou o processo nº 16327.721298/2013-75 (adição da despesa de ágio na BC da CSLL e desmutualização de bolsa de valores);

- A MULTA ISOLADA NÃO PODERIA OCORRER CONCOMITANTEMENTE COM A MULTA DE OFÍCIO.

DILIGÊNCIA FISCAL

Em sessão realizada na data de 11 de junho de 2019, os Auditores-Fiscais integrantes da 1ª Turma de Julgamento da então Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo entenderam, por maioria, necessária a realização de diligência fiscal destinada à adoção das seguintes providências e competentes esclarecimentos:

- Verificar a existência de procedimento fiscal encerrado ou em curso em que se analisou os lucros disponibilizados no exterior nos anos-calendário 2009 a 2011;
- Caso não haja procedimento fiscal em que se analisou os lucros disponibilizados no exterior nos anos-calendário 2009 a 2011, que se analise de forma conclusiva a correção das DIPJ retificadoras apresentadas pelo sujeito passivo, em especial no que se refere aos lucros disponibilizados no exterior, com base na documentação apresentada no curso do procedimento fiscal, anexando-as aos presentes autos.

A autoridade fiscal lançadora apreciou os questionamentos acima arrolados. Em relação ao primeiro questionamento, esclarece-se que “não houve procedimento fiscal em que se analisou a operação fiscal – LUCROS DISPONIBILIZADOS NO EXTERIOR nos anos-calendário de 2009 a 2011, conforme consulta efetuada ao Sistema Ação Fiscal”.

No tocante ao segundo questionamento, a autoridade fiscal lançadora tece considerações em relação às DIPJ Retificadoras dos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011.

Em relação à DIPJ do ano-calendário de 2009, a fiscalização aponta ter encontrado a seguinte divergência:

O contribuinte apurou o montante de R\$ 131.545.556,76 pela soma do lucro líquido após o imposto de renda de R\$ 111.209.000,00 (holding) somado ao total do imposto de renda recolhido no exterior de R\$ 20.336.656,76. No DRE, o valor do imposto de renda recolhido pelas coligadas seria de R\$ 26.512.000,00, que somado ao lucro líquido após o imposto de renda de R\$ 111.209.000,00, somaria R\$ 137.735.000,00. (...)Pelo Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 01, de 16 de junho

de 2020, item 04, o contribuinte foi intimado a apresentar as demonstrações financeiras, assim como, manifestar-se sobre a correção dos valores declarados nas retificadoras, e os informados pela fiscalização. Para as empresas que foram solicitadas as “Demonstrações Financeiras”, e que tenham “Lucro antes do IR” positivo, justificar porque não foram incluídas na adição.

O contribuinte especificamente não comentou sobre a divergência na Itaú Chile Holding apontada pela fiscalização no ano-calendário de 2009.

Em decorrência da divergência acima apontada, a fiscalização concluiu que os lucros auferidos no exterior que deveriam ser oferecidos à tributação no Brasil, no ano-calendário de 2009, remontariam a R\$ 163.785.038,84 (e não o importe de R\$ 155.906.472,90, conforme indicado na DIPJ 2010). Relembre-se o quadro elaborado pela fiscalização:

Empresa	Lucro no Exterior (DIPJ Retificadora)	DRE apresentado à fiscalização TI nº 09 (LL antes do IRPJ)	Valor em moeda local (Pesos Uruguaios)
Itaú Chile Holdings Consolidado	131.545.556,76	137.735.000,00	
OCA S.A	24.360.916,14	26.050.038,84 *	295.613.341
TOTAL	155.906.472,90	163.785.038,84	

No tocante à DIPJ do ano-calendário de 2010, a fiscalização aponta ter encontrado a seguinte divergência:

O contribuinte apurou o montante de R\$ 202.583.222,73, pela soma do lucro líquido após o imposto de renda de R\$ 168.479.052,92 (na holding), somado ao total do imposto de renda recolhido no exterior, de R\$ 34.104.169,81 nas demais empresas do grupo.

No DRE, o valor do imposto de renda recolhido pelas coligadas teria sido de R\$ 34.894.000,00, que somado ao lucro líquido após o imposto de renda de R\$ 168.479.000,00, somaria R\$ 203.393.000,00.

Pelo Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 01, de 16 de junho de 2020, item 04, o contribuinte foi intimado a apresentar as demonstrações financeiras, assim como, manifestar-se sobre a correção dos valores declarados nas retificadoras, e os informados pela fiscalização.

Para as empresas em que foram solicitadas as “Demonstrações Financeiras”, e que tinham “Lucro antes do IR” positivo, foi pedido que fosse apresentada a justificativa do porquê não foram incluídas na adição.

Tabela: Empresas do grupo Uruguai excluídas pela retificação

EMPRESA	Lucro no Exterior (DIPJ retificadora)	Termo de Constatação R\$	Demonstração Fin/balancete R\$
Banco Itaú Uruguai	0,00	21.103.305,30	prejuízo
Itaú Unibanco Holding Cayman	0,00	113.057,68	113.057,68
Union Capital	0,00	18.770.561,02	0,00
OCA Casa Financeira	0,00	1.421.882,55	prejuízo
TOTAL	0,00	41.408.806,55	113.057,68

Observação: Quanto à empresa Union Capital, o contribuinte destacou que o Banco Itaú Uruguai consolida o seu resultado por equivalência, por se tratar de uma participação direta no próprio Banco Itaú Uruguai. (Nota explicativa 8.3). Resumindo, o valor apurado de “Lucros no Exterior” a ser adicionado para o ano-calendário de 2010 está descrito na tabela a seguir:

EMPRESA	Lucro no Exterior (DIPJ retificadora) R\$	DRE apresentado à fiscalização TI nº 09 (LL antes do IRPJ) R\$
Itaú Chile Holdings Consolidado	202.583.222,74	203.393.000,00
OCA S.A	28.692.267,46	28.644.546,17
Sub-total:	231.275.490,19	232.085.267,46
Itaú H. Cayman	113.057,68	113.057,68
TOTAL	231.338.547,87	232.150.603,85

Conforme documentação comprobatória apresentada a esta fiscalização, considerando-se os dados consolidados apresentados, o valor correto a ser adicionado na FICHA 17-LINHA 07 – LUCROS DISPONIBILIZADOS NO EXTERIOR da DIPJ/11 seria de R\$ 232.150.603,85, ao invés de R\$ 231.198.325,14.

Já em relação à DIPJ do ano-calendário de 2011, a fiscalização aponta ter encontrado a seguinte divergência:

O contribuinte apurou o montante de R\$ 196.376.821,17 pela soma do lucro líquido após o imposto de renda de R\$ 164.207.783,07 (na holding) somado ao total do imposto de renda recolhido no exterior de R\$ 32.169.038,10. No DRE, o valor do imposto de renda recolhido pelas coligadas seria de R\$ 23.946.000,00, que somado ao lucro líquido após o imposto de renda de R\$ 146.464.000,00, somaria R\$ 170.450.000,00. (...)

O contribuinte especificamente não comentou sobre a divergência na Itaú Chile Holding apontada pela fiscalização no ano-calendário de 2009. (...)

EMPRESA	Lucro Disponibilizado no Ext. (Retificadora - contribuinte) R\$	Demonstração financeira (LL antes do IRPJ)/Balancete R\$	Valores divergentes em Pesos uruguaios
Itaú Chile Holdings Consolidado	196.376.821,17	170.450.000,00	
OCA S.A	51.436.990,54	51.436.990,54	
OCA Casa Financeira	1.805.744,40	1.805.744,40	
Itaú Unibanco Holding – Cayman	257.343,87	896.047,84	
Union Capital	4.886.622,41	23.068.206,44 *	246.034.625
Banco Itaú Uruguai	33.768.150,25	38.254.923,84*	408.009.000
TOTAL	288.531.672,64	285.911.913,06	

Conforme documentação comprobatória apresentada a esta fiscalização, considerando-se os dados constantes nas Demonstrações Financeiras, o valor correto a ser adicionado na FICHA 17-LINHA 07 – LUCROS DISPONIBILIZADOS NO EXTERIOR da DIPJ/11 seria de R\$ 285.911.913,06, ao invés de R\$ 288.531.672,64. O valor informado na DIPJ original foi de R\$ 309.937.734,10.

RESPOSTA À DILIGÊNCIA FISCAL

Devidamente cientificado da diligência fiscal, o Impugnante apresentou manifestação, apontando inconformismo em relação aos seguintes pontos:

- Não haveria dúvidas acerca da inexistência de procedimento fiscalizatório quando da retificação das DIPJ (a própria autoridade fiscal teria atestado tal situação). Destaca-se que as retificações teriam sido empreendidas após o lançamento de ofício que deu origem ao PA nº. 16327.721298/2013-75, conforme a seguinte linha do tempo:



- Teriam sido constatadas apenas pequenas divergências, conforme expressamente asseverado pela autoridade fiscal;
- Caso a autoridade fiscal tivesse considerado todas as DIPJ Retificadoras, a glosa afeta ao saldo negativo de CSLL seria de R\$ 60.284.326,84 (e não de R\$ 71.956.635,17, conforme constou da autuação). Segue quadro indicado o valor da glosa pretensamente cabível com base nas DIPJ Retificadoras:

Período	Histórico	Constituição /Compensação DIPI's	Constituição /Compensação + Comp. de Ofício	Ref.	Observação
AC 2008	Saldo acumulado	-	-		
AC 2009	Base Negativa CSLL apurada DIPI - Retificadora	62.855.686,46	62.855.686,46	1	Diferença pois o fiscal está considerando DIPI original
AC 2009	(-) Compensação de ofício PA 16327.721.298/2013-75	-	(57.744.559,92)	2	- Aguardando intimação formal do julgamento do CARF para interpor o recurso cabível (doc. 04)
AC 2009	Saldo acumulado	62.855.686,46	5.111.126,54		
AC 2010	Base Negativa CSLL apurada	-	-		
AC 2010	Compensação efetuada em 2010 - DIPI Retificadora	(7.726.332,08)	(7.726.332,08)	3	Diferença pois o fiscal está considerando DIPI original
AC 2010	(-) Compensação de ofício PA 16327.721.298/2013-75	-	(7.118.507,69)	4	- Aguardando intimação formal do julgamento do CARF para interpor o recurso cabível (doc. 04)
AC 2010	Saldo acumulado	55.129.354,38	(9.733.713,23)	5	Excesso de compensação decorrente da retificação da DIPI
AC 2011	Base Negativa CSLL apurada DIPI Retificadora	118.545.582,19	118.545.582,19	6	Diferença pois o fiscal está considerando DIPI original
AC 2011	(-) Compensação de ofício PA 16327.721.298/2013-75	-	(57.744.559,92)	7	- Aguardando intimação formal do julgamento do CARF para interpor o recurso cabível (doc. 04)
AC 2011	Saldo acumulado	173.674.936,57	60.800.982,27		
AC 2012	Base Negativa CSLL apurada	-	-		
AC 2012	Compensação efetuada em 2012 - DIPI Original	(11.324.030,03)	(11.324.030,03)		
AC 2012	(-) Compensação de ofício PA 16327.721.132/2017-82	-	(17.323.367,87)	8	- Processo aguardando julgamento na DRI (doc. 05)
AC 2012	Saldo acumulado	162.350.906,54	32.153.584,37		
AC 2013	Base Negativa CSLL apurada	-	-		
AC 2013	Compensação em 2013 - DIPI Original	(82.704.197,98)	(82.704.197,98)		
AC 2013	Saldo acumulado	79.646.708,56	(50.550.613,61)	9	Suposto de excesso de compensação (desconsiderando o valor da linha 15 da planilha, decorrente da necessária retificação da DIPI AC 2010)
Total	Saldo acumulado 2010 e 2013		(60.284.326,84)	10	Suposto de excesso de compensação discutido no presente processo (o valor da linha 15 da planilha, decorrente da necessária retificação da DIPI AC 2010)

- Em relação ao ano-calendário de 2009, há três tópicos de discordâncias, quais sejam:

o A fiscalização teria utilizado procedimento inadequado para apurar o lucro tributável auferido por meio da participação societária detida na empresa Itaú Chile Holding. De fato, a fiscalização teria adotado os valores constantes em demonstração financeira, ou seja, o lucro líquido e o imposto declarado, consoante determina a Lei nº. 12.973, de 2014, que é um ato legal posterior ao momento da ocorrência do fato gerador em comento. Aponta-se que, nos termos da Instrução Normativa SRF nº. 213, de 2002, “o valor do tributo a ser considerado é o constante na Declaração e guias de recolhimento, sendo que este foi adicionado ao lucro líquido da unidade para compor a base de cálculo do ora Manifestante”.

o “A D. Autoridade Fiscal considerou o montante de R\$ 137.735.000,00, quando o correto seria R\$ 137.721.000,00, resultando numa diferença de R\$ 14.000,00”.

o Em relação à tributação do lucro auferido no exterior por meio da Empresas Uruguai – OCA, destaca-se que o Impugnante teria demonstrado que o ano-base local corresponderia ao período de outubro a setembro. Assim, a taxa de conversão a ser utilizada seria aquela aferida em 30 de setembro de 2009 e não aquela relativa ao encerramento do exercício fiscal vigente na legislação brasileira (31 de dezembro de 2009). Ademais, a fiscalização ainda utilizou a “taxa de compra”, quando o correto seria adotar a “taxa de venda”.

- No tocante ao ano-calendário de 2010, o Impugnante apresenta seu inconformismo em relação a três tópicos, quais sejam:

o Assim como ocorrido para o ano-calendário de 2009, a fiscalização teria utilizado procedimento inadequado para apurar o lucro tributável auferido por meio da participação societária detida na empresa Itaú Chile Holding. De fato, a fiscalização teria adotado os valores constantes em demonstração financeira, ou seja, o lucro líquido e o imposto declarado, consoante determina a Lei nº. 12.973, de 2014, que é um ato legal posterior ao momento da ocorrência do fato gerador em comento;

o “No somatório foi possível verificar que a D. Autoridade Fiscal incorreu em erro, pois está considerando o montante de R\$ 203.393.000,00 a título de lucros disponibilizados no exterior quando o correto seria R\$ 203.373.000,00, resultando numa diferença de R\$ 20.000,00”;

o Em relação à tributação do lucro auferido no exterior por meio da Empresas Uruguai – OCA, destaca-se que a taxa de conversão a ser utilizada seria aquela aferida em 30 de setembro de 2010 e não aquela relativa ao encerramento do exercício fiscal vigente na legislação brasileira (31 de dezembro de 2010). Ademais, mais uma vez, a fiscalização teria utilizado a “taxa de compra”, quando o correto seria adotar a “taxa de venda”.

- Em relação ao ano-calendário de 2011, há três tópicos de discordâncias, quais sejam:

o A fiscalização teria utilizado procedimento inadequado para apurar o lucro tributável auferido por meio da participação societária detida na empresa Itaú Chile Holding. De fato, a fiscalização teria adotado os valores constantes em demonstração financeira, ou seja, o lucro líquido e o imposto declarado, consoante determina a Lei nº. 12.973, de 2014, que é um ato legal posterior ao momento da ocorrência do fato gerador em comento;

o “A D. Autoridade Fiscal incorreu em erro, pois está considerando o montante de R\$ 170.450.000,00 a título de lucros disponibilizados no exterior quando o correto seria R\$ 170.410.000,00, resultando numa diferença de R\$ 40.000,00”.

o No que tange à Union Capital, destaca-se que o Banco Itaú Uruguai consolida seu resultado por equivalência patrimonial, por se trata de uma participação direta do próprio Banco Itaú Uruguai. Contudo, a fiscalização teria desconsiderado tal informação (ou seja, que o lucro tributado no Brasil afeto ao resultado auferido pelo Banco Itaú Uruguai já incluiria o resultado positivo apurado pela Union Capital),

vez que somou individualmente o lucro auferido pela empresa Union Capital para fins de definição do valor dos lucros auferidos no exterior tributáveis no Brasil. Ademais, novamente teria havido erro ao se utilizar a “taxa de compra” para a conversão do resultado auferido no exterior (o correto seria utilizar a “taxa de venda”).

Naquela oportunidade, a r. turma julgadora entendeu pela parcial procedência da Impugnação apresentada, conforme sintetizado pela seguinte ementa:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2013

REGRAS GERAIS DE DEDUTIBILIDADE. ÁGIO. DESPESA.

A neutralidade tributária da equivalência patrimonial se estende à CSLL, de forma que a amortização de ágio não pode ser deduzida na apuração dessa Contribuição. Ademais, ágio é despesa submetida à amortização e ao regramento geral das despesas disposto no art. 47, da Lei nº 4.506, de 1964, e com repercussão tanto na apuração do IRPJ quando da CSLL, conforme art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995 e art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995.

COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. GLOSA. AÇÃO FISCAL ANTERIOR.

A reversão ou glosa de compensação de base de cálculo negativa da CSLL levada a efeito em ação fiscal de período precedente encadeia o mesmo procedimento na compensação em período de apuração subsequente, ainda que os autos de infração nos quais foram originalmente deduzidos tais créditos estejam pendentes de julgamento.

COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. GLOSA. RETIFICAÇÃO DE DIPJ APÓS ENCERRAMENTO DE PROCEDIMENTO FISCAL. MATÉRIA DIVERSA.

QUANTIFICAÇÃO DA GLOSA CONSIDERANDO A RETIFICAÇÃO DEVIDAMENTE ANALISADA EM DILIGÊNCIA FISCAL.

Havendo a retificação de DIPJ após o encerramento de ação fiscal pretérita e desde que trate de matéria não submetida a procedimento fiscal, a fiscalização deve analisar tal retificação para verificar eventuais impactos no período objeto da autuação, inclusive na quantificação de eventual glosa da compensação de bases de cálculo negativas.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

Diante das modificações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007, resta evidenciado o cabimento da multa isolada exigida em função da insuficiência de recolhimento das estimativas mensais de CSLL, ainda que lançada concomitantemente com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, ao final do período-base de incidência.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

A interessada teve ciência da decisão na data de 04/01/2022 (e-fls. 5864) e apresentou recurso voluntário em 03/02/2022 (e-fls. 5867), portanto, tempestivamente (e-fls. 6054). Foi interposto também o Recurso de Ofício

Na sequência, o processo foi distribuído a este Conselheiro, e incluído na pauta para ser julgado na data de 16/10/2025.

Em 10/10/2025, ou seja, antes do julgamento, o contribuinte protocola petição de desistência parcial do seu recurso, no que diz respeito ao item B.2, requerendo, por conseguinte, o regular processamento do feito.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

Da Admissibilidade

Conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, por ser tempestivo e preencher os demais requisitos regimentais de admissibilidade.

Por outro lado, não conheço do Recurso de Ofício conforme razões a seguir:

A análise de tal recurso rege-se pelo valor de alçada vigente na data do julgamento, entendimento consolidado na Súmula CARF nº 103. A norma aplicável, Portaria MF nº 02/2023, fixa o referido limite em R\$ 15.000.000,00.

No caso concreto, o crédito tributário exonerado pela decisão de primeira instância foi de R\$ 6.149.025,31 (oriundo da reversão de R\$ 23.424.858,29 em base de cálculo), valor manifestamente inferior à alçada recursal.

Portanto, não conheço do Recurso de Ofício.

SÍNTESE DOS FATOS

Trata-se de Recurso Voluntário e de Ofício interpostos em face de acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ), que, ao apreciar a impugnação da contribuinte, deliberou pela procedência parcial do lançamento, retificando unicamente a glosa da compensação de base negativa de CSLL do importe de R\$ 71.956.635,17 para R\$ 48.531.776,88.

O lançamento fiscal original, consubstanciado no Termo de Verificação Fiscal, fundamentou-se em três infrações distintas:

Infração 1: Falta de adição à base de cálculo da CSLL de despesas com amortização de ágio na aquisição de investimentos, no valor de R\$ 57.744.559,92;

Infração 2: Compensação indevida de base de cálculo negativa (BCN) de CSLL no montante de R\$ 71.956.635,17, em virtude do suposto consumo de saldo por autuações pretéritas;

Infração 3: Cobrança de multa isolada por recolhimento a menor de estimativa mensal.

Após a apresentação da impugnação, o julgamento em primeira instância foi convertido em diligência, determinando-se à autoridade fiscal a análise de Declarações de Informações Econômico-Fiscais (DIPJs) retificadoras, apresentadas pela contribuinte, notadamente no que diz respeito à apuração de lucros auferidos no exterior.

Concluída a diligência, o acórdão da DRJ decidiu por:

Manter a exigência relativa à indedutibilidade da amortização do ágio (Infração 1) e à cobrança da multa isolada (Infração 3);

Acolher parcialmente os argumentos da contribuinte quanto à Infração 2 e, com base no resultado da diligência, reduzir a glosa da base de cálculo negativa de R\$ 71.956.635,17 para R\$ 48.531.776,88.

Irresignada com a manutenção parcial do lançamento, a Recorrente interpõe o presente Recurso Voluntário, sustentando, em síntese:

Quanto à Infração 1, reitera os argumentos de que, para o ano-calendário de 2013, inexistia vedação legal expressa que obrigasse a adição da despesa de amortização de ágio à base de cálculo da CSLL. Argumenta que o art. 57 da Lei nº 8.981/95 preservou a autonomia da base de cálculo da contribuição, e que a unificação das regras somente ocorreu com o advento da Lei nº 12.973/14, a qual não poderia retroagir. Cita jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais em seu favor.

Quanto à Infração 2, pugna pelo cancelamento total da glosa remanescente de R\$ 48.531.776,88. Alega, primeiramente, a prejudicialidade da autuação, sustentando que o feito deveria ser suspenso até a decisão definitiva dos processos que supostamente consumiram seu saldo de BCN. Adicionalmente, ataca o mérito do cálculo da DRJ, afirmando que a autoridade errou ao considerar o imposto de renda devido no exterior, quando a norma vigente à época (IN SRF nº 213/2002) determinava a utilização do imposto efetivamente pago.

Ainda quanto à Infração 2, aduz que a DRJ manteve parte da autuação baseando-se na premissa fática de que a Recorrente não teria logrado comprovar que os lucros da empresa "Union Capital" já estariam incluídos e tributados no resultado consolidado do "Banco Itaú Uruguai". Visando suprir essa lacuna, anexa aos autos novos elementos probatórios.

Quanto à Infração 3, a defesa alega a impossibilidade de cobrança concomitante da multa isolada sobre estimativas e da multa de ofício sobre o saldo anual do tributo, por configurar *bis in idem* e violar o princípio da consunção.

Distribuído o feito a este Relator, foi o processo incluído em pauta para julgamento na sessão de 16/10/2025.

Em 10/10/2025, precedentemente à sessão de julgamento, a Recorrente protocolou petição de desistência parcial de seu Recurso Voluntário, especificamente quanto à

matéria contida no item "B.2" de suas razões recursais (atinente ao suposto equívoco na base autuada), requerendo, por conseguinte, o regular processamento do feito quanto às matérias remanescentes.

MÉRITO

Infração 01: Glosa da Despesa de Amortização de Ágio na Base de Cálculo da CSLL.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal (TVF), a autoridade fiscal constatou que a Recorrente, ao apurar o resultado do exercício, deduziu o referido valor a título de amortização de ágio, mas, ao proceder aos ajustes fiscais, adicionou tal despesa apenas na apuração do Lucro Real (base do IRPJ), deixando de fazê-lo na apuração da base de cálculo da CSLL. O TVF transcreve a justificativa apresentada pela Recorrente à época:

Item 3: "Em relação ao item, esclarecemos que os valores informados na DIPJ A/C 2012 e 2013, correspondem aos seguintes valores:

Conta Contábil	Descrição da Conta	A/C 2012 R\$	A/C 2013 R\$
8392.794.000.000-7	Amortização de Ágio Itaúbank	6.335.688,12	6.335.688,12
8392.867.000.000-1	Amortização de Ágio BankBoston	4.711.932,48	4.711.932,48
8392.868.000.000-9	Amortização de Ágio Casa Financeira	181.880,16	181.880,16
8392.869.000.000-7	Amortização de Ágio OCA S/A	1.252.216,68	1.252.216,68
8392.871.000.000-3	Amortização de Ágio ACO LTDA	21.212,52	21.212,52
8392.872.000.000-1	Amortização de Ágio Chile Holding	45.241.629,96	45.241.629,96
	TOTAL	57.744.559,92	57.744.559,92

Ainda cabe esclarecer que as despesas com amortizações de ágio foram adicionadas à base de cálculo do IRPJ. **Quanto à CSLL informamos que não houve adição da despesa de amortização de ágio por falta de previsão legal**". (grifo da fiscalização)

A autoridade fiscal rechaçou a justificativa, entendendo que as mesmas normas de apuração do IRPJ deveriam ser aplicadas à CSLL, resultando no lançamento de ofício da contribuição sobre o valor não adicionado.

A DRJ manteve a autuação neste ponto. Para tanto, fundamentou sua decisão na convergência das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Transcrevo sua argumentação:

"... a despesa decorrente da amortização de ágio deve respeitar a disciplina ventilada no artigo 299 do então vigente Regulamento do Imposto de Renda, que condicionava a dedutibilidade de qualquer despesa a sua necessidade, usualidade e normalidade. Tal diploma normativo é evidentemente aplicável à CSLL, pois o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, (...) ressalva expressamente a aplicação do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964

(...)

Importante destacar, ainda, que a controvérsia jurídica em foco já foi levada à apreciação da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF pelo próprio

Impugnante por meio de recurso especial interposto nos autos do processo administrativo nº. 16327.721375/2013-97. Ao julgar tal recurso especial (Acórdão CSRF nº. 9101-003.398), restou prestigiado o entendimento de que 'a neutralidade tributária da equivalência patrimonial se estende à CSLL, de forma que a amortização de ágio não pode ser deduzida na apuração dessa Contribuição'."

Inconformada, a Recorrente reitera em seu recurso suas alegações de que não havia dispositivo legal que obrigasse a adição da despesa de amortização de ágio à base de cálculo da CSLL, sendo a autuação ilegal por ofensa ao princípio da estrita legalidade.

Pois bem.

A questão é exclusivamente de direito e cinge-se a definir se, para fatos geradores ocorridos em 2013, a legislação tributária determinava a indedutibilidade da despesa de amortização de ágio na apuração da base de cálculo da CSLL.

Penso que assiste razão à Recorrente.

A autoridade fiscal e a decisão recorrida baseiam-se em uma interpretação sistemática e extensiva da legislação, buscando uma simetria entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL que, para a matéria em questão e à época dos fatos, não encontrava amparo em norma expressa.

O princípio da estrita legalidade tributária (art. 150, I, da CF) veda a exigência de tributo sem lei que o estabeleça. Tal princípio se estende a todos os elementos da regra-matriz de incidência, incluindo a definição da base de cálculo. Se uma adição ao lucro líquido resulta em majoração do tributo devido, ela deve estar inequivocamente prevista em lei.

A regra geral é a dedutibilidade das despesas necessárias à atividade da empresa. A indedutibilidade é a exceção e, como tal, deve ser interpretada restritivamente. Para o IRPJ, a legislação era clara: o art. 391 do RIR/99 (espelhando o art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/77) determinava que as contrapartidas da amortização do ágio não seriam computadas na determinação do lucro real, obrigando, assim, a sua adição.

A controvérsia reside na aplicabilidade desta regra à CSLL. A DRJ, para justificar a extensão, invocou o art. 57 da Lei nº 8.981/95. Contudo, a interpretação dada pela instância *a quo* ignorou a parte final e crucial do dispositivo:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (...) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, **mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor**, com as alterações introduzidas por esta lei. (grifo nosso)

A ressalva final, a meu ver, é a chave hermenêutica da questão. Ela expressamente preserva a autonomia da base de cálculo da CSLL, que continuou regida por sua legislação própria (Lei nº 7.689/88). O comando para aplicar as "mesmas normas de apuração" refere-se à sistemática (lucro real, presumido, trimestral, anual), mas não tem o condão de unificar todos os

ajustes (adições e exclusões) que compõem as respectivas bases de cálculo. Se a intenção do legislador fosse a unificação completa, a ressalva seria inócua.

Acrescente-se o seguinte. O fato de o legislador ter promulgado a Lei nº 12.973, em 2014, e, em seu artigo 50, ter determinado expressamente que as regras de apuração do lucro do IRPJ (incluindo a do art. 25 do DL 1.598/77) passariam a se aplicar à CSLL, é a prova cabal de que, antes desta lei, tal aplicação não era obrigatória. A lei nova não veio para esclarecer, mas para modificar o ordenamento jurídico. Pretender sua aplicação retroativa ao ano-calendário de 2013, como faz a fiscalização, é violar o princípio da irretroatividade da lei tributária mais gravosa.

Há precedente da Câmara Superior neste sentido, conforme ementa do Acórdão CSRF nº 9101-002.310, a seguir parcialmente transcrito:

"CSLL. BASE DE CÁLCULO E LIMITES À DEDUTIBILIDADE.

A amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício. Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR (...). Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que, a nosso sentir, torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI N 8.981/1995.

Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei n 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ "

Este precedente reflete a interpretação, em minha ótica, mais adequada com o princípio da legalidade estrita. Na ausência de lei específica que, para o ano-calendário de 2013, obrigasse a adição da despesa de amortização de ágio à base de cálculo da CSLL, a conduta da Recorrente não pode ser considerada ilícita.

Portanto, a exigência fiscal relativa à Infração nº 01 padece de vício de legalidade, devendo ser integralmente cancelada.

Infração nº 02. Da Glosa da Compensação de Base Negativa da CSLL

A segunda infração objeto do auto de infração refere-se à glosa de compensações de Base de Cálculo Negativa (BCN) de CSLL, utilizada pela Recorrente no ano-calendário de 2013 e considerada indevida pela autoridade fiscal.

Conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal, a causa desta infração é a alegação de que o saldo de BCN disponível da contribuinte já havia sido integralmente consumido

por lançamentos de ofício em processos administrativos pretéritos, especificamente os de nº 16327.721298/2013-75 e 16327.721132/2017-82. A glosa original totalizou R\$ 71.956.635,17.

Em sede de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ), após instrução processual que incluiu a realização de diligência para análise de DIPJs retificadoras, proferiu decisão de procedência parcial. O acórdão recorrido, embora mantendo a tese fiscal, reconheceu excessos na apuração original e, recalculando os valores, reduziu a glosa para o montante de R\$ 48.531.776,88.

Esta decisão da DRJ deu origem a dois recursos que subiram para análise deste Colegiado:

i) o Recurso Voluntário da Recorrente, contra a manutenção da glosa de R\$ 48.531.776,88;

ii) o Recurso de Ofício interposto pela própria DRJ, contra sua própria decisão de reduzir a glosa (exonerando a diferença de R\$ 23.424.858,29).

Já nesta instância, em 10/10/2025, a Recorrente protocolou uma Petição de Desistência Parcial. É fundamental, para a correta delimitação da lide, esclarecer: a Recorrente não desistiu de discutir a Infração nº 02 em sua totalidade. A desistência foi específica: a Recorrente desistiu apenas de seu "Argumento B.2", o qual contestava a metodologia de cálculo e as premissas fáticas utilizadas pela DRJ para se chegar ao valor de R\$ 48,5 milhões (o que incluía discussões sobre lucros no exterior, taxas de câmbio e a consolidação de resultados de controladas)

A Recorrente manteve expressamente seu "Argumento B.1", que é a alegação de prejudicialidade: a de que a glosa, em sua totalidade, padece de vício de legalidade, pois sua existência depende da validade de processos administrativos anteriores que ainda não transitaram em julgado.

Passo ao exame do mérito da controvérsia remanescente.

Ao analisar a decisão da DRJ, especificamente a tabela de recálculo (fls. 5849/5850), verifico que a glosa de R\$ 48.531.776,88 mantida pela decisão recorrida é formada por duas parcelas distintas:

Parcela 1: R\$ 31.208.408,91, oriunda de ajustes relativos aos anos-calendário 2008-2011 (Processo nº 16327.721298/2013-75).

Parcela 2: R\$ 17.323.367,97, oriunda da "compensação de ofício" realizada pela fiscalização no âmbito do processo do ano-calendário 2012 (Processo nº 16327.721132/2017-82).

A controvérsia cinge-se à "Parcela 2".

O Processo nº 16327.721132/2017-82 (que deu causa à Parcela 2) tratou de infração idêntica à Infração 01 destes autos (exigência de adição de despesa de ágio à base da CSLL do ano-base 2012). É fato notório a este Colegiado que o referido processo foi julgado por

esta Egrégia Turma em 14/10/2025, ocasião em que a autuação foi mantida por voto de qualidade.

Em que pese esta Turma ter mantido a autuação relativa ao ano-calendário de 2012 no julgamento ocorrido em 14/10/2025 (pelo Voto de Qualidade), mantenho, nestes autos, minha convicção pessoal externada naquela assentada.

Para este Relator, a exigência fiscal de origem (ágio de 2012) padece de vício de legalidade. Por imperativo de coerência lógica, não posso validar a compensação de ofício — e a consequente glosa de BCN nestes autos — que se fundamenta em um débito que considero indevido. Se, na minha ótica, a dívida de 2012 não deveria existir, o saldo de BCN não deveria ter sido consumido.

Assim, ressaltando que este entendimento quanto ao mérito de 2012 restou vencido no processo prejudicial, voto, neste feito, pelo cancelamento do reflexo daquela autuação, qual seja, a glosa de R\$ 17.323.367,97.

Infração 03: Da Aplicação Cumulada de Multas Isoladas e de ofício

Neste ponto, acolho o argumento da Recorrente de que é indevida a aplicação concomitante da multa isolada de 50% sobre as estimativas e da multa de ofício de 75% sobre o tributo apurado anualmente. A cumulação das penalidades não se sustenta.

Com efeito, a **multa de ofício**, prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, é a sanção principal. Ela incide sobre a "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição" e tem por objetivo punir o descumprimento da obrigação tributária principal, ou seja, a falta de pagamento do tributo que, ao final do período de apuração, se revelou efetivamente devido. Ela sanciona o resultado final da conduta do contribuinte.

Por outro lado, a **multa isolada**, prevista no inciso II, alínea "b", do mesmo artigo, possui uma finalidade distinta e mais restrita. Ela foi instituída para garantir a eficácia da obrigação acessória de recolher as antecipações mensais (estimativas) no regime do lucro real anual. A natureza das estimativas é de mero adiantamento do imposto que será apurado no futuro. Uma vez encerrado o ano-calendário, a obrigação de pagar as estimativas se exaure e é substituída pela obrigação de pagar o tributo apurado no balanço. Assim, para que a norma que exige as antecipações não se tornasse uma mera recomendação, o legislador criou a multa isolada, com o propósito específico de punir o descumprimento do dever de antecipar o fluxo de caixa do governo.

A aplicação da multa isolada, portanto, deve se limitar à hipótese para a qual foi concebida: a simples ausência de recolhimento de uma estimativa declarada. No presente caso, a autuação não decorre de uma simples omissão de pagamento de uma guia de estimativa, mas de um recálculo dessas estimativas feito pela própria fiscalização, como consequência de glosas de despesas e outras infrações que alteraram a base de cálculo do tributo. A origem da autuação é a

apuração de uma base tributável a maior, o que é matéria da obrigação principal, sancionada pela multa de ofício. Aplicar a multa isolada neste contexto é desvirtuar sua finalidade e exacerbar a penalidade sem previsão legal.

Ademais, mesmo que se considerasse cabível, em tese, a multa isolada, sua cumulação com a multa de ofício é vedada pelo **princípio da consunção**. Este princípio, amplamente aceito no direito sancionatório, estabelece que a infração mais grave (o crime-fim) absorve a infração menos grave (o crime-meio) quando esta for uma etapa necessária ou uma fase preparatória para a primeira.

No sistema de apuração anual, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como uma etapa preparatória para o ato final de reduzir ou não pagar o imposto apurado em 31 de dezembro. A primeira conduta (não antecipar) é, portanto, um meio para a execução da segunda (não pagar o tributo devido). O bem jurídico mais importante tutelado pela norma é a efetivação da arrecadação tributária, garantida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano. A antecipação do fluxo de caixa do governo é um bem jurídico de relevância secundária.

Sendo assim, a cobrança da multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago já pune a conduta do contribuinte em sua totalidade, abrangendo a insuficiência de recolhimento ao longo do ano. Exigir, adicionalmente, a multa isolada de 50% sobre as estimativas não recolhidas seria penalizar a parte (a antecipação) depois de já ter penalizado o todo (o tributo final).

Sobre o tema, são precisas as colocações do Conselheiro Marcos Takata, em voto proferido no Acórdão nº 1103.001-097, que adoto como razões de decidir:

"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. (...) Apenando o continente, desnecessário e incabível apenar 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 Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao interpretar o art. 44 da Lei nº 9.430/96, consolidou este mesmo entendimento. No julgamento do **REsp nº 1.496.354/PR**, a Segunda Turma decidiu de forma inequívoca pela impossibilidade da cumulação, conforme se extrai da ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. (...) 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. (...) 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)

Portanto, ao abrigo do princípio da consunção e da jurisprudência consolidada, a multa aplicada em razão da infração principal e mais grave (multa de ofício de 75%) absorve a penalidade relativa à infração preparatória e menos grave (multa isolada de 50%).

Pelo exposto, acolho as razões da Recorrente para afastar a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida, sobre o eventual débito remanescente, apenas a multa de ofício.

CONCLUSÃO

Do exposto, voto pelo provimento ao Recurso Voluntário, para: i) com referência à Infração nº 1, cancelar a exigência fiscal; com referência à infração nº 02, cancelar a parcela da glosa no valor de R\$ 17.323.367,97; e, com relação à infração nº 03, afastar a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida, sobre o eventual débito remanescente, apenas a multa de ofício.

E, com relação ao Recurso de Ofício, voto por não o conhecer.

Assinado Digitalmente

JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Iágaro Jung Martins, redator designado

Em que pese o entendimento do i. Conselheiro Relator, que manteve seu entendimento consubstanciado no PAF nº 16327.721132/2017-82, que tratou de infração idêntica à Infração 01 destes autos (exigência de adição de despesa de ágio à base da CSLL do ano-base 2012), que, por conseguinte, consumiu o saldo de BCN que resultou na Infração 02, assim como em relação à multa isolada por estimativas não recolhidas (Infração 03), a Turma, assim como naquele julgado ocorrido na sessão de 14.10.2025, decidiu, pelo voto de qualidade, pela manutenção das três infrações.

i. Da necessidade de adição da glosa de ágio à base de cálculo da CSLL

Sobre esse ponto, entendeu o Relator que o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, não autorizaria a aplicação indiscriminada ou automática, das disposições regentes do Imposto de Renda na verificação dos contornos de incidência da CSLL. Além disso, entendeu que o legislador, ao determinar a base de cálculo da CSLL, o fez de forma exaustiva (*numerus clausus*), fixando, taxativa e individualmente, cada um dos ajustes aplicáveis (art. 2º, da Lei nº 7.689, de 1988, não abordando, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

Há disposição expressa em lei para adoção das mesmas regras de apuração do IRPJ para fins de apuração da CSLL.

O caput do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, tem a seguinte redação:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) **as mesmas normas de apuração** e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) (g.n.)

Veja-se, o dispositivo não fala em regras análogas, mas de aplicação das mesmas regras, logo, não se está aqui a aplicar a regra no art. 108, I, do CTN, que seria vedado para exigência de tributo.

A IN SRF nº 390, de 2004, aplicável a época dos fatos (posteriormente revogada pela IN RFB nº 1.700, de 2017, que consolidou normas de apuração da CSLL, PIS e da Cofins após a Lei nº 12.973, de 2014), orientava sobre as regras a serem seguidas pelas pessoas jurídicas que adquirem investimentos avaliados pelo patrimônio líquido para fins de apuração da CSLL. Na prática, a referida instrução repetia os mesmos termos da legislação do IRPJ quanto ao registro e ao tratamento a ser dispensado ao ágio e ao deságio, e respectiva amortização.

Posição semelhante foi adotada nos seguintes julgados:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2008 CSLL.

[...]

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. CABIMENTO.

As disposições legais sobre a amortização do ágio remetem à apuração do lucro real, seja para determinar a neutralidade dos seus efeitos, seja para autorizar a sua consideração na base de cálculo do IRPJ nos casos que especifica, de sorte que, ou bem se aplicam todas as disposições (sobre o ágio) para a apuração para a base de cálculo do IRPJ e da CSLL (seja para adicionar a amortização do ágio à base da CSLL, seja para sua consideração no resultado nas hipóteses legais cabíveis) ou se considera que, à míngua de qualquer menção à CSLL nos textos legais, a amortização do ágio não pode repercutir em nenhum momento em sua base de cálculo. Se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, conclui-se que a amortização que reduz o ágio/deságio deve compor o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, e quer este seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSLL.

(Acórdão nº 1302-006.221, sessão 19.10.2022, relator Paulo Henrique Silva Figueiredo)

De fato, não faz qualquer sentido defender que as disposições do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nomeadamente sobre os efeitos tributários da avaliação de investimentos pelo Método da Equivalência Patrimonial (MEP), em especial no que se refere à amortização do ágio, não encontrem eco na apuração da CSLL, apenas por serem feitas algumas referências ao lucro real.

Não se pode perder de vista a perspectiva sobre a qual foi editado o DL nº 1.598, de 1977, que teve como finalidade adaptar os novos dispositivos da então recente Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404, de 1976), à legislação do imposto sobre a renda, antes do advento da CSLL, ocorrido a partir da edição da Lei nº 7.689, de 1988.

O DL nº 1.598, de 1977, tem, portanto, função estruturante para determinação dos resultados das pessoas jurídicas para fins de apuração dos tributos que incidam sobre os seus resultados, estabelecendo regras gerais de contabilização e especiais para a avaliação de investimentos avaliados pelo MEP, inclusive em relação à neutralidade de seus efeitos para fins de determinação do lucro tributável.

Registre-se que a neutralidade da avaliação dos investimentos pelo MEP em relação a CSLL está plasmada nas disposições do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º, que determinam a adição do resultado negativo e a exclusão do resultado positivo decorrentes da avaliação de investimentos pelo MEP.

Transcreve-se o art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988:

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

- a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;
- b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;
- c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
 - 1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
 - 2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
 - 3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
 - 4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;
 - 5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)
 - 6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base.

[...]

Além disso, ressalte-se posicionamento em alguns julgados deste CARF sobre a indedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL. Destaca-se esse entendimento:

Entendo que a despesa de amortização do ágio é despesa indedutível na apuração da base de cálculo da CSLL, por força dos itens 1 e 4 do dispositivo acima transcrito, os quais deixam claro a finalidade da norma de tornar o MEP neutro na apuração da CSLL. A avaliação do investimento pelo MEP influencia o cálculo da CSLL em caso de alienação ou liquidação

do investimento, já que esse seria o valor contábil do investimento a ser considerado. Além disso, se assim não fosse, contrario sensu, a receita decorrente da amortização do deságio seria tributada, o que não me parece razoável, mas seria inevitável chegar a tal conclusão caso se entenda dedutível a despesa de amortização do ágio.

Note-se que, se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, logo, é lógico que a amortização que reduz o ágio/deságio compõe “lato sensu” o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, o qual seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSLL, como dispõe expressamente o dispositivo legal acima (itens 1 e 4 da alínea “c” do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/88).

(Acórdão nº 1302-001.170, sessão 11.09.2013, relator Alberto Pinto Souza Junior)

Não se cogita, no caso sob análise, que se houvessem sido cumpridas as regras de dedutibilidade para amortização do ágio, que tais valores não pudessem reduzir a base de cálculo da CSLL.

Em sentido contrário e, por força dos dispositivos legais e normativo mencionados, os valores relativos ao ágio que não observarem as regras de dedutibilidade para fins do IRPJ, devem também compor a base de cálculo da CSLL.

ii. Compensação de ofício da BCN

Como relatado, parte da Infração 02, no valor de R\$ 17.323.367,97, tem origem na compensação de ofício realizada pela fiscalização no âmbito do processo do ano-calendário 2012 (Processo nº 16327.721132/2017-82), que foi mantida pelo voto de qualidade.

Para o Relator, que entendeu pela possibilidade de dedução do ágio na base de cálculo da CSLL naquele e neste processo, a consequência lógica foi pelo cancelamento da infração 02, pois indevida, a seu juízo, a compensação de ofício naquele feito, que resultou na glosa de R\$ 17.323.367,97 nestes autos.

Como a posição da Turma, pelo voto de qualidade, foi pela manutenção da glosa de amortização do ágio naquele processo, inexistente o saldo de R\$ 17.323.367,97 passível de compensação, portanto, correta a glosa efetuada nestes autos.

iii. Multa isolada por estimativa

Entendeu o i. Relator, com base em precedente deste CARF e do STJ, não ser cabível a multa pelo não recolhimento da estimativa mensal, por ser essa uma etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, que foi sancionado com multa de ofício vinculada e pelo princípio da consunção.

Ainda que se compreenda o argumento de natureza econômica sobre a impossibilidade de incidência cumulativa das duas multas exigidas em decorrência de omissão de tributo, uma vinculada ao tributo lançado e outra isolada, incidente sobre as estimativas que deixaram de ser recolhidas em razão da omissão identificada pela Fiscalização (denominado princípio da concomitância), a solução do tema deve ser jurídica.

Assim, dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996:

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: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (g.n.)

Note-se que embora a antiga e a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pareçam similares, elas têm conteúdo distintos. A redação anterior previa multas calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo, fato que permitia concluir que as estimativas estariam contidas no tributo apurado ao final do período. A nova redação, contudo, tem redação mais clara e objetiva, distinguindo as duas condutas típicas, que têm consequências jurídicas distintas.

O lançamento foi efetuado com a imputação da multa isolada de 50%, com base na Lei nº 11.488, de 2007, portanto a Súmula CARF nº 105 não se aplica ao presente caso, pois

editada em precedentes que analisaram lançamentos efetuados com base em legislação revogada à época do presente lançamento.

Há, portanto, duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador ordinário previu sanções igualmente distintas. Incorrendo, portanto, o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista para cada uma delas.

Nessa linha, destaca-se o seguinte precedente deste CARF:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

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.

O legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro 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 que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário.

(Acórdão nº 1302-001.080, sessão de 07.05.0213, relator Conselheiro Alberto Pinto)

Pela profunda análise do tema, destacam-se os seguintes excertos do voto:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com

o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

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 calculados 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 vênha 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 mezinhos 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.

Assim, além das condutas infracionais distintas, que a lei atribui consequências sancionatórias distintas, afastar a exigência da multa isolada é negar vigência a texto legal expresso (art. 2º e 44, II, “b”, da Lei no 9.430, de 1996), fato defeso ao CARF, nos termos da Súmula nº 2.

Dispositivo

Nesse sentido, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins