



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.721132/2017-82
ACÓRDÃO	1301-007.881 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ITAU UNIBANCO HOLDING S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2012

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.

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, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza (Relator), Eduardo Monteiro Cardoso e Eduarda Lacerda Kanieski, que lhe davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Iágaro Jung Martins.

Assinado Digitalmente

JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA – Relator

Assinado Digitalmente

IAGARO 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 (substituto[a] integral), Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 16-87.667, proferido pela 1ª Turma da DRJ/SPO, que julgou improcedente a impugnação apresentada, para manter o crédito tributário exigido.

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 2012.

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\$

	Cód. Receita Darf	Valor
CONTRIBUIÇÃO	2973	6.063.178,79
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2017)		3.240.769,06
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		4.547.384,09
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	1649	2.710.510,62
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		16.561.842,56
Valor por Extensão		
DEZESSEIS MILHÕES, QUINHENTOS E SESSENTA E UM MIL, OITOCENTOS E QUARENTA E DOIS REAIS E CINQUENTA E SEIS CENTAVOS		

RELATÓRIO FISCAL

Os motivos que embasaram a autuação fiscal encontram-se descritos no Relatório Fiscal (fls. 2187 a 2196), com trechos resumidos ou transcritos abaixo, com grifos deste julgador.

1. Introdução

Nos termos do TPPF nº 08166.00-2017-00019-3, procedi à fiscalização no contribuinte em epígrafe, tendo sido verificado os procedimentos do contribuinte com relação a CSLL.

Este Relatório Fiscal refere-se ao encerramento parcial da fiscalização, referente ao ano-calendário 2012.

A fiscalização prossegue em relação 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 2012, 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 no ano-calendário de 2012 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 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 2012, a base de cálculo apurada na ficha 17 da DIPJ/13 foi a seguinte:

Linha 68 : BC antes da Comp. de BCNEG Per. Ant.= R\$ 37.746.766,75

Linha 69: (-) BCNEG Per. Ant. ativ. em geral = (R\$ 11.324.030,03)

Linha 71: Base de cálculo da CSLL = R\$ 26.422.736,32

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, correspondem aos seguintes valores:

Conta Contábil	Descrição da Conta	A/C 2012 R\$
8392.794.000.000-7	Amortização de Ágio Itaúbank	6.335.688,12
8392.867.000.000-1	Amortização de Ágio BankBoston	4.711.932,48
8392.868.000.000-9	Amortização de Ágio Casa Financeira	181.880,16
8392.869.000.000-7	Amortização de Ágio OCA S/A	1.552.216,68
8392.871.000.000-3	Amortização de Ágio ACO LTDA	21.213,52
8392.872.000.000-1	Amortização de Ágio Chile Holding	45.241.629,96
	TOTAL	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.

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 da infração apurada abaixo.

INFRAÇÃO Nº 01: ANO-CALENDÁRIO 2012 - CSLL. Falta de adição de despesas de amortização de ágio à base de cálculo da CSLL.

5. Da base de cálculo

A base de cálculo do lançamento 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>2012</i>	<i>57.744.559,92</i>

6. Das Penalidades Aplicáveis - Multa Isolada e Multa de Ofício - AC 2012

O contribuinte submetido ao regime de apuração do Lucro Real anual 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), metodologia disciplinada no artigo 230 do RIR/99.

Da análise das estimativas mensais da CSLL para o ano-calendário 2012 apresentada na DIPJ/13, 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 tratado nos itens precedentes.

Neste sentido, faz-se necessário recalcular as estimativas da CSLL para os meses do ano-calendário de 2012 (isto é, março, abril, maio, junho, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro) em que as estimativas foram apuradas com base em balancetes de suspensão/redução. Nesses meses, adiciona-se 1/12 da despesa anual de amortização de ágio, nos mesmos moldes do que o contribuinte já efetuou para o IRPJ. A planilha de apuração da base de cálculo da multa isolada está na Tabela a seguir.

Amortização mensal = R\$ 57.744.559,92/12 = R\$ 4.812.046,66. Jan, fev e março = Estimativa apurada com base na Receita Bruta. Demais meses = Estimativa apurada com base em balanço ou balancete de Suspensão ou Redução.

Amortização em março = 3 x R\$ 4.812.046,66 = R\$ 14.436.139,98, de maio a dezembro acrescenta-se R\$ 4.812.046,66 a cada mês na linha “ajuste fiscalização”. Dados do LACS e da DIPJ/2013.

	03/12	04/12	05/12	06/12	07/12
BC DA CSLL	-666.946.506,87	-870.618.548,15	-1.005.011.507,54	-821.039.236,20	-644.872.047,84
+ AJUSTE FISCALIZAÇÃO	14.436.139,98	19.248.186,44	24.060.233,30	28.872.279,96	33.684.326,62
BC DA CSLL AJUSTADA FISCALIZAÇÃO	-652.510.366,89	-851.370.361,71	-980.951.274,24	-792.166.956,24	-611.187.721,22
ESTIMATIVA CSLL FISCALIZAÇÃO	-97.876.555,03	-76.623.332,55	-147.142.691,14	-118.825.043,44	-91.678.158,18
- ESTIMATIVA MESES ANTERIORES	7.204.073,26	7.204.073,26	7.204.073,26	7.204.073,26	7.204.073,26
- DEDUÇÕES DIPJ/2013	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
= ESTIMATIVA MÊS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ESTIMATIVA CSLL DIPJ/2013	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
DIFERENÇA APURADA	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
MULTA ISOLADA	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

MÊS	08/12	09/12	10/12	11/12	12/12
BC DA CSLL	-1.658.578.062,40	-1.574.019.777,30	-1.414.254.786,04	-1.275.396.232,06	-26.422.736,72
+ AJUSTE FISCALIZAÇÃO	38.496.373,28	43.308.419,94	48.120.466,60	52.932.513,26	57.744.559,92
BC DA CSLL AJUSTADA FISCALIZAÇÃO	-1.620.081.689,12	-1.530.711.357,36	-1.366.134.319,44	-1.222.463.718,80	-84.167.296,64
ESTIMATIVA CSLL FISCALIZAÇÃO	-243.012.253,37	-229.606.703,60	-204.920.147,92	-183.369.557,82	-12.625.094,50
- ESTIMATIVA MESES ANTERIORES	7.204.073,26	7.204.073,26	7.204.073,26	7.204.073,26	7.204.073,26
- DEDUÇÕES DIPJ/2013	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
= ESTIMATIVA MÊS	0,00	0,00	0,00	0,00	5.421.021,24
ESTIMATIVA CSLL DIPJ/2013	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
DIFERENÇA APURADA	0,00	0,00	0,00	0,00	5.421.021,24
MULTA ISOLADA	0,00	0,00	0,00	0,00	2.710.510,62

Desta forma, conforme tabela acima, será lançada a multa isolada para o mês de dezembro de 2012, no valor de R\$ 2.710.510,62, nos termos do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, abaixo transcrito.

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;

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

7. Do Enquadramento Legal

Além da fundamentação legal mencionada no presente relatório, também consta do quadro ENQUADRAMENTO LEGAL do auto de infração toda a base legal da presente autuação

8. Do Encerramento Parcial - 2012

Encerramos parcialmente, nesta data, a ação fiscal junto ao sujeito passivo acima identificado para o ano calendário de 2012.

A Auditoria fiscal ateu-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, 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.

9. Da Conclusão

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, 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.

IMPUGNAÇÃO

Cientificada pessoalmente do auto de infração em 27/12/17 (fls. 2200), a empresa apresentou impugnação em 22/01/2018 (fl. 2207), 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 (2012): 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 2012). 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 MULTA ISOLADA NÃO PODERIA OCORRER CONCOMITANTEMENTE COM A MULTA DE OFÍCIO.

- A COBRANÇA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA OFÍCIO SERIA IMPOSSÍVEL.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2012

CSLL. DESPESAS. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. BASE DE CÁLCULO. DEDUTIBILIDADE.

As despesas de amortização de ágio, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, estão sujeitas às mesmas regras de dedutibilidade aplicáveis à apuração do lucro real tributado pelo IRPJ.

CSLL. NORMAS APLICÁVEIS. LEI Nº 12.973/2014. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INOVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

A Lei nº 12.973/2018, não inova quando estabelece expressamente a aplicação das normas (por ela alteradas), relativas ao DL. 1598/1977 (que tratam do reconhecimento e amortização do ágio à apuração da CSLL), deixando explícito, tão somente, que as alterações por ela introduzidas aplicam-se igualmente à dita contribuição.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE.

Por se tratarem de penalidades aplicáveis no cometimento de infrações distintas, justifica-se a exigência concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA. CABIMENTO.

Os juros moratórios incidem sobre a totalidade da obrigação tributária principal, nela compreendida, além do próprio tributo, a multa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, o contribuinte apresenta, tempestivamente, recurso voluntário, reiterando as razões de defesa apresentadas.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

Da Admissibilidade dos Recursos Voluntário

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

SÍNTESE DOS FATOS

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) que julgou improcedente a impugnação, mantendo a exigência tributária consubstanciada nestes autos.

O lançamento fiscal original, detalhado no Termo de Verificação Fiscal, fundamentou-se em duas infrações principais:

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 1);
2. Cobrança de multa isolada por recolhimento a menor de estimativa mensal (Infração 2).

Sobreveio o Acórdão da DRJ, que decidiu manter a exigência relativa à indedutibilidade da amortização do ágio e à cobrança da multa isolada;

Irresignada, a Recorrente interpõe o presente Recurso Voluntário, sustentando, em síntese, os seguintes pontos:

Quanto à Amortização de Ágio, reitera a tese de que, para o ano-calendário de 2012, não havia 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 CSLL e que a unificação das regras só ocorreu com a Lei nº 12.973/14, não podendo esta retroagir.

Quanto à Multa Isolada, insiste na 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.

Assim, controverte-se duas matérias:

(i) a legalidade da adição da despesa de amortização de ágio na base de cálculo da CSLL para o ano-calendário de 2012;

(ii) a possibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada e da multa de ofício.

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:

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

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

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 aplicação das normas do IRPJ à CSLL, com base nos artigos 57 da Lei nº 8.981/95 e 44 da IN SRF nº 390/04, além de citar jurisprudência do CARF. Transcrevo sua argumentação:

“... Como se vê, a adição das despesas com amortização de ágio na apuração da base de cálculo da CSLL encontrava amparo na legislação que regia a matéria à época dos fatos (2012).

A alegação de que 'somente a partir da Lei nº 12.973/14 é que o artigo 25 do Decreto-Lei nº 1.598/77 teria passado a ser aplicável à CSLL' não merece prosperar, como tem decidido o CARF. A jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF é no sentido de aplicar à CSLL as mesmas normas de amortização do ágio aplicáveis ao IRPJ, (inclusive aos fatos geradores ocorridos antes da edição da Lei nº 12.973/2014) (...)

Em síntese, o Acórdão nº 1302-002.936 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 25 de julho de 2018, resume o entendimento de forma plenamente aplicável ao caso presente:

CSLL. NORMAS APLICÁVEIS. LEI Nº 12.973/2014. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INOVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

A Lei nº 12.973/2018, não inova quando estabelece expressamente a aplicação das normas (por ela alteradas), relativas ao DL. 1598/1977 (que tratam do reconhecimento e amortização do ágio à apuração da CSLL), deixando explícito, tão somente, que as alterações por ela introduzidas aplicam-se igualmente à dita 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 2012, 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 2012, 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 2012, 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 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 por dar provimento ao Recurso Voluntário para: i) reverter a glosa da despesa de amortização de ágio na base de cálculo da CSLL; ii) afastar a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida apenas a multa de ofício.

Assinado Digitalmente

JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Iágaro Jung Martins**, redator designado

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.

Multa isolada por estimativa

Sobre esse ponto, 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 expreso (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

ACÓRDÃO 1301-007.881 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 16327.721132/2017-82

DOCUMENTO VALIDADO