



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| PROCESSO | 16561.720047/2020-20 |
| ACÓRDÃO | 1401-007.295 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 9 de outubro de 2024 |
| RECURSO | DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTES | SEARA ALIMENTOS LTDA FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

NULIDADE DO ACÓRDÃO. CONTROLE ADMINISTRATIVO. AUTOTUTELA. A Administração Pública tem o poder-dever de autotutela e poder rever e anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade. Lei 9.784/1999, arts. 53 e 54. Preliminar rejeitada.

ÁGIO. REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA SEM MUDANÇA DE CONTROLE ACIONÁRIO. FUNDAMENTO ECONÔMICO. INEXISTÊNCIA.

O ágio na aquisição de participação da sociedade realizada por empresa do mesmo grupo empresarial e posteriormente incorporada pela atuada, sem alteração da composição do controle acionário da mesma, e sem o trânsito de recursos financeiros entre as empresas envolvidas não tem fundamento econômico, e através de operações comprovadamente simuladas é indedutível.

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

MULTA QUALIFICADA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA SUPERVENIENTE. REDUÇÃO DA PENALIDADE. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. Tendo em vista a redução da penalidade decorrente da alteração do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9430, de 1996, pela Lei nº 14.689, de 2023, deve ser aplicado o princípio da retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, "c" do CTN, passando a multa qualificada para o patamar de 100%.

RECURSO VOLUNTÁRIO IMPROVIDO. RECURSO DE OFÍCIO IMPROVIDO.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2015

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. Na apuração da base de cálculo da CSLL, aplicam-se as normas da legislação regente e vigente para o IRPJ. A decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração reflexo, uma vez que os lançamentos estão apoiados nos mesmos elementos de convicção, salvo em relação à matéria específica de cada tributo.

RECURSO VOLUNTÁRIO IMPROVIDO. RECURSO DE OFÍCIO IMPROVIDO.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e quanto ao recurso voluntário, preliminarmente afastar as arguições de nulidade do acórdão recorrido para, no mérito, negar-lhe provimento quanto à glosa das despesas com amortização de ágio; por maioria de votos, negar provimento ao recurso quanto à cobrança da multa isolada sobre as estimativas de IRPJ e CSLL pagas a menor; vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva e Andressa Paula Senna Lísias. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

Sala de Sessões, em 9 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Andressa Paula Senna Lísias – Relatora

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Goncalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Conselheiros Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Gustavo de Oliveira Machado (substituto integral), Andressa Paula Senna Lísias, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Autos de Infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (R\$ 164.424.368,92) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (R\$ 58.797.955,61), relativos ao ano-calendário de 2015, sob o entendimento de que o contribuinte, ora Recorrente, teria realizado deduções indevidas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL referentes à amortização de ágio por rentabilidade futura pago na aquisição de investimentos. Além da cobrança dos tributos, acrescidos de juros calculado pela taxa Selic, a Fiscalização impôs multa de ofício qualificada do percentual 150% dada a suposta presença de dolo, bem como multa isolada de 50%, por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

Para introduzir o cenário das operações societárias que deram origem à glosa, relembro a sequência de fatos segundo excerto do TVF:

1 Esta fiscalização tem por objeto a verificação da adequação das despesas de amortização do ágio advindo da aquisição de **SEARA ALIMENTOS LTDA**, deduzidas na apuração das bases de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido no ano de 2015.

2 No dia 07/06/2013, foi firmado contrato de compra e venda de participação societária entre **JBS S.A.** e **MAFRIG ALIMENTOS S.A.**, pretendendo, a primeira, a aquisição de 100% das unidades de negócios denominados **SEARA BRASIL**, atinentes à produção e comercialização de alimentos no Brasil, e **ZENDA**, responsável pela produção e comercialização de couro e seus derivados (às fls. 207 a 289). O Fechamento do negócio jurídico encontra-se em instrumento datado de 30/09/2013 (às fls. 290 a 347).

3 Após ajustes, o valor da aquisição restou fixado em R\$ 3.608.536.433,08 (à fl. 626), cujo pagamento deu-se pela assunção, pela **JBS S.A.**, de um conjunto de dívidas de responsabilidade da **MARFRIG** e das suas afiliadas.

4 As participações societárias adquiridas, especialmente as que compunham o denominado negócio **SEARA**, que deram origem ao ágio que está sendo amortizado, constam no anexo "A" do contrato de compra e venda (às fls. 231 e 280) e são a seguir discriminadas:

- 490.285.420 ações detidas pela **MARFRIG** representativas de 100% do capital social da Seara, que, por sua vez, controla,

direta ou indiretamente, as Subsidiárias SEARA; (controlada pela BABICORA HOLDING)

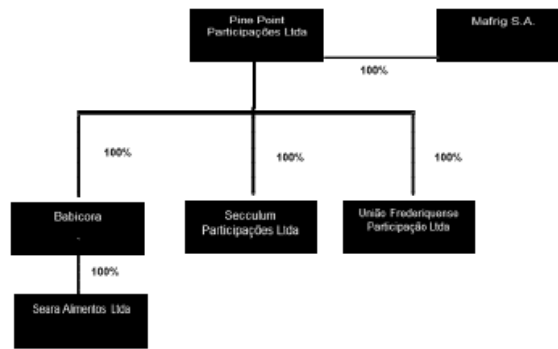
- 26.145.000 ações detidas pela MARFRIG representativas de 99,99% do capital social da ATHENA ALIMENTOS S.A; (controlada pela SEARA ALIMENTOS)
- 9.199.998 e 552.031.079 quotas detidas pela MARFRIG representativas de 99,99% do capital da SECCULUM e da UNIÃO FREDERIQUENSE, respectivamente, as quais detêm conjuntamente 100% das quotas de emissão da MABELLA, que, por sua vez, controla, direta| ou indiretamente, as Subsidiárias MABELLA;

5 A transferência da propriedade das participações societárias identificadas no item anterior não foi feita diretamente da vendedora MARFRIG ALIMENTOS S.A. para a JBS S.A.

6 Poucos dias antes da data de fechamento do contrato de compra e venda das participações societárias, em 09/09/2013, a MAFRIG adquiriu a empresa de prateleira "PINE POINT PARTICIPAÇÕES LTDA", criada por LUCIANO APARECIDO DA COSTA e MÔNICA DOS SANTOS LIMA, em 01/07/2013. (às fls. 871 a 882)

7 No dia 24/09/2013, a MAFRIG aumentou o capital social da PINE POINT, de R\$ 1.000,00, para R\$ 2.569.702.665,00, mediante a conferência das participações societárias detidas nas seguintes companhias: UNIÃO FREDERIQUENSE PARTICIPAÇÕES LTDA, SECCULUM PARTICIPAÇÕES LTDA e BABICORA HOLDING PARTICIPAÇÕES LTDA (às fls. 896 a 907).

8 Esquemáticamente, a transferência das participações adquiridas, referentes às unidades de negócio SEARA, para a entidade interposta pode ser assim representada:



9] Na data do fechamento do contrato, 30/09/2013, a **MARFRIG** retira-se da **PINE POINT** e transfere sua participação para a **JBS S.A.**, que altera o nome da companhia para **JBS FOODS PARTICIPAÇÕES LTDA**. (às fls. 908 a 921) e contabiliza ágio no valor de R\$ 1.309.382.000,00 (fls. 835).

10 Dando continuidade ao rearranjo societário, a **JBS S.A.** adquiriu, em 31/03/2014, a pessoa jurídica sem atividade **A.Y.L.S.P.E. EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A.**, constituída por **SUELI DE FÁTIMA FERRETI** e **CLEBER FARIA FERNANDES**, registrada na Junta Comercial de São Paulo em 21/02/2014, com capital social de R\$ 500,00. Após, alterou sua denominação para **JBS FOODS S.A.** e aumentou seu capital social em R\$ 841.034.174,18, por meio da contribuição de 100% das cotas de sua titularidade nas sociedades **JBS AVES LTDA** e **SEARA HOLDING BV**. (às fls. 1.057 a 1.077)

11 No mesmo dia de sua aquisição, a **JBS FOODS S.A** firma contrato com sua controladora, a **JBS S.A.**, objetivando a venda, pela segunda, da totalidade das cotas que detinha no capital social da **JBS FOODS PARTICIPAÇÕES LTDA**. O preço acordado pelas partes foi de R\$ 2.798.417.698,95 (às fls. 56 a 74).

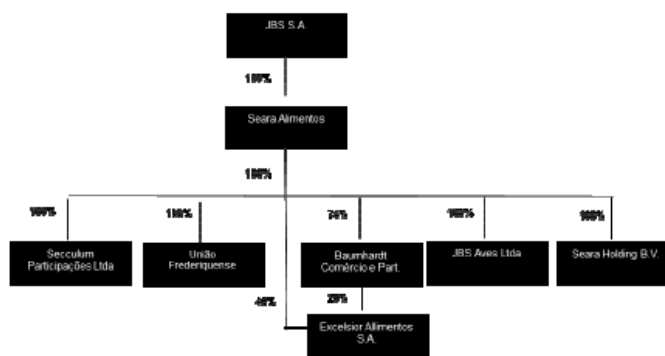
12 Em respostas aos Termos de Intimação 03 e 04/2020, que levantaram questão acerca da forma como se concretizara o pagamento do valor

acertado pelas partes, a **SEARA** informou que parte da quitação (R\$ 995.425.127,00) deu-se pela assunção de dívidas da **JBS S.A.**, e o restante (R\$ 1.802.992.552,00), pelo aumento da participação da **JBS S.A.** no capital da **JBS FOODS**. (às fls. 689 a 691)

13 O incremento da participação societária referido no item anterior está registrado na ata da AGE da **JBS FOODS**, ocorrida no dia 31/03/2015 (às fls. 1.307 a 1.309). O aumento do capital social da pessoa jurídica alcançou o montante de R\$ 1.837.888.823,82, totalmente subscrito e integralizado por **JBS S.A.**, e é composto pelos créditos detidos contra a **JBS FOODS**, devidos em razão das aquisições das participações societárias nas empresas: **JBS FOODS PARTICIPAÇÕES** (R\$1.802.992.552,00), **BAUMHARDT COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA** e **EXCELSIOR ALIMENTOS S.A.** (R\$ 34.583.849,00) e de empresa estrangeira, residente nos Emirados Árabes Unidos (R\$ 312.422,00) (às fls. 689 a 691).

14 Nesse meio-tempo, a **SEARA ALIMENTOS** passou por importantes alterações societárias: no dia 31/01/2014, às 10:00, incorpora sua controladora direta, a **BABICORA HOLDING PARTICIPAÇÕES** (às fls.1.391 a 1.426), e, às 18:00, incorpora **JBS FOODS PARTICIPAÇÕES** (às fls. 1010 a 1012), que passara a ser sua controladora direta após a absorção da **BABICORA**. No dia 01/04/2015, a **SEARA ALIMENTOS** incorporou a **JBS FOODS** (fls. 490 a 522).

15 Considerando apenas as participações societárias diretas, que foram objeto da reestruturação societária, passamos a ter o seguinte organograma:



16 O ágio gerado na aquisição das unidades de negócio SEARA, no valor de R\$ 1.309.382.000,00, pago pela JBS S.A. e fundamentado na previsão dos resultados futuros, calculado da forma demonstrada na memória de cálculo de fls. 702 e 703, transferido ao final para a SEARA ALIMENTOS, mediante a produção de várias alterações societárias, não pode ser amortizado, pelas razões a seguir expostas.

Após tomar ciência dos lançamentos, o contribuinte, ora Recorrente apresentou Impugnação (fls. 1568-1635 do e-processo), alegando, fundamentalmente, que:

- (i) O ágio foi pago (uma parte por meio de assunção de dívida da **JBS S.A.**, a outra parte por meio de aumento da participação da **JBS S.A.** no capital da **JBS FOODS**) e decorre de um negócio jurídico válido celebrado entre partes independentes;
- (ii) As operações societárias que geraram o ágio glosado não foram efetuadas com finalidades exclusivamente tributárias, mas, diferentemente, estavam inseridas em um plano de reestruturação que objetivava consolidar na JBS FOODS as atividades de aves e suínos para possibilitar a abertura de capital;
- (iii) A pretensão de abertura de capital em 2014 era fato público e notório, tendo sido veiculado na grande mídia.
- (iv) A JBS FOODS PARTICIPAÇÕES LTDA. é uma pessoa jurídica criada para facilitar, operacionalmente, a compra e venda de participações societárias da MARFRIG ALIMENTOS S.A. à JBS S.A., evitando a consecução de múltiplos atos societários quando do fechamento da transação. Tal pessoa jurídica não agregou qualquer vantagem tributária que pudesse justificar a glosa de ágio ou a imputação de multa qualificada.
- (v) A dedução do ágio teria se dado em estrita observância ao limite de 1/60 por mês do período de apuração.

- (vi) O valor exigido a título de IRPJ e CSLL não considerou o prejuízo fiscal e base negativa que poderiam ter sido aproveitados, para fins de compensação com o lucro real e lucro líquido ajustado.
- (vii) É ilegal a concomitância entre multa isolada e multa de ofício, tendo a multa isolada sido apurada de modo indevido e exigida indevidamente após o término do período de apuração.
- (viii) É ilegal a aplicação de juros Selic sobre penalidades.

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/07, proferiu o Acórdão n.º 107-024.527 (fls. 2794-2867 do e-processo) abaixo ementado, julgando parcialmente procedente a Impugnação:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

NULIDADE. VÍCIO.

Deve-se anular o acórdão quando foi constatada a existência de vício.

ÁGIO. REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA SEM MUDANÇA DE CONTROLE ACIONÁRIO. FUNDAMENTO ECONÔMICO. INEXISTÊNCIA.

O ágio na aquisição de participação da sociedade realizada por empresa do mesmo grupo empresarial e posteriormente incorporada pela autuada, sem alteração da composição do controle acionário da mesma não tem fundamento econômico, logo é indedutível.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE PAGAMENTO DAS ESTIMATIVAS DE IRPJ E CSLL.

Verificado a falta de pagamento das estimativas de IRPJ e da CSLL, é cabível o lançamento de multa isolada com base nas parcelas não recolhidas.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. JUROS. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA. INOCORRÊNCIA.

O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta. Art. 161, CTN.

MULTA QUALIFICADA.

A conduta que tenha a finalidade de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, obtendo-se como resultado, a redução ou a supressão de tributo, está sujeita à multa qualificada aplicada sobre a totalidade ou diferença do tributo omitido.

RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA DE OFÍCIO. FATO PRETÉRITO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. PENALIDADE MENOS SEVERA.

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando aquela lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo do lançamento tributário. Reduzida a multa qualificada aplicável aos lançamentos de ofício pela Lei nº 14.689/2023, impõe-se a retroatividade benigna a ajustar o percentual originalmente lançado de 150%, reduzindo-o ao percentual de 100% nos casos pendentes de julgamento, caso presentes os demais critérios exigidos pelo legislador positivo.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2015

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em síntese, a DRJ apenas afastou a multa de 150%, reduzindo-a para 100%, em função da retroatividade benigna da Lei nº 14.689 de 20 de setembro de 2023. No mais, os lançamentos foram integralmente mantidos.

Em relação ao mérito, a autoridade fiscal adicionou à base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) do ano-calendário de 2015 os valores relativos à amortização do ágio. Essa adição, segundo a visão da Fiscalização validada pela DRJ, ocorreu devido à consideração de que houve planejamento tributário abusivo, com uso de empresas-veículo que não tinham outras funções senão viabilizar e transportar o ágio em questão.

Diante disso, a DRJ considerou que as operações seriam artificiais, intragrupo, sem fundamento econômico ou propósito negocial, bem como que os objetivos perseguidos não seriam legítimos segundo o princípio da prevalência da substância sobre a forma jurídica. Em suma, o objetivo das operações era meramente tributário (economia fiscal indevida).

Ademais, relativamente ao saldo de PF e BCN que o contribuinte alegava possuir, a DRJ analisou os documentos apresentados (ECF e SAPLI), concluindo não haver saldos a serem compensados.

Por fim, a DRJ considerou que não há duplicidade de cobrança da multa isolada de 50%, devido à falta de recolhimento de estimativas, com a multa qualificada, uma vez que se trata de penalidades distintas.

Logo, por essas razões, não foi permitida a amortização do ágio na aquisição da participação societária, mantendo as penalidades com exceção à redução da multa qualificada, segundo entendimento adotado pela DRJ no acórdão recorrido.

Ciente da decisão do Acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 2882-2955 do e-processo), cujos argumentos serão analisados no voto a seguir. Em síntese, foram reiterados os argumentos de defesa, acrescentando aos fundamentos a suposta nulidade do acórdão recorrido. Isso porque, antes do acórdão que é combatido e que será ora examinado (fls. 2794-2867 do e-processo), a DRJ havia prolatado um primeiro acórdão (fls. 2716-2789) reconhecendo a possibilidade de compensar saldos de PF e BCN informados pelo contribuinte. Em ato posterior, por recomendação da Autoridade Supervisora do âmbito da DRJ (conforme despacho de fls. 2792-2793), esse acórdão, que não havia se tornado público, foi anulado porque continha erro grave que o viciava, proferindo-se por fim novo acórdão em substituição (fls. 2794-2867).

Observo, por fim, que há recurso de ofício em face da redução da multa qualificada.

Afinal, vieram os autos para a apreciação desta Conselheira.

É o relatório do essencial.

VOTO VENCIDO

Conselheira Andressa Paula Senna Lísias, Relatora.

Verifico que o presente Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade do Processo Administrativo Fiscal, previstos no Decreto nº 70.235/72. Assim, conheço-o e passo a analisar suas razões.

Preliminar

a) Nulidade do acórdão recorrido – Controle interno e Poder de Autotutela da Administração Pública

A Recorrente alega que o acórdão recorrido (acórdão 107-024.527 – 5ª TURMA/DRJ07, de 10 de novembro de 2023) seria nulo, pois, antes de sua prolação, havia sido prolatado um primeiro acórdão pela DRJ (acórdão 107-023.463 – 5ª TURMA/DRJ07, de 29 de junho de 2023) acatando a compensação de saldos de PF e BCN que foi revisto e anulado.

Eis o dispositivo do primeiro acórdão que acabou revisto e anulado pela própria DRJ:

“Diante do exposto, voto por dar provimento parcial à impugnação para manter em parte a autuação, conforme demonstrado a seguir:

VALORES CONCEDIDOS:

. Acréscimo de R\$ 58.922.184,60 nas compensações de prejuízo fiscal de anos anteriores compensado e base de cálculo negativa de CSLL de anos-anteriores compensada”.

O que observo nesse caso é que depois do primeiro acórdão proferido, o Supervisor da Equipe Regional do Contencioso Administrativo – 8ªRF identificou no SAPLI que o contribuinte já havia utilizado os montantes de PF e BCN para efetuar compensações em outros processos. E por essa razão, proferiu despacho recomendando o reexame do presente caso:

“considerando que as atualizações propostas impactam no saldo de prejuízo fiscal/base negativa disponível ao contribuinte para compensação nos períodos de apuração posteriores ou, ainda, utilizados em parcelamentos especiais, e que o não cômputo dos valores já compensados por iniciativa do contribuinte e de ofício em fiscalizações anteriores podem resultar na compensação de saldos em duplicidade, propomos, respeitosamente, o retorno dos autos à primeira instância julgadora, para apreciação do acima relatado.”

Em função disso e para evitar a citada duplicidade, houve um controle hierárquico feito pela Supervisão de Equipe, respeitando-se o escalonamento vertical dos órgãos dentro da estrutura da Administração Pública. E foi assim que a DRJ corrigiu sua atividade julgadora, suprimindo um importante erro de premissa de julgamento quanto às circunstâncias fáticas analisadas, o que considero totalmente legítimo segundo o princípio da autotutela. No acórdão ora questionado, a DRJ mudou seu entendimento e passou a entender que “se não há saldo disponível, há que se negar a solicitação de compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL”.

Aliás, se houve atualização dos valores de PF e BCN, o próprio contribuinte deveria ter trazido essa informação ao processo, o que reforçaria até mesmo sua boa-fé processual. Por isso, parece-me claro que aqui não se está diante de reforma para pior (‘reformatio in pejus’), mas de um correto e regular controle da legalidade que decorre do **poder-dever** de autotutela da Administração Pública de rever e anular seus próprios atos quando eivados de vícios de legalidade.

Note-se também que o contribuinte sequer chegou a ser intimado daquela primeira decisão anterior. Se ainda faltava a publicidade oficial, não poderia nem mesmo ser considerado um ato perfeito, acabado. Portanto, o acórdão anulado não chegou sequer a surtir efeitos jurídicos perante o contribuinte.

Sobretudo, há que se lembrar que o artigo 53 da Lei nº 9.784/99 (aplicável ao processo administrativo fiscal federal, suplementando o Decreto 70.235/72), dando efetividade ao princípio da autotutela que rege a Administração Pública, impõe que a Autoridade Administrativa deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, observado o prazo decadencial do art. 54 do mesmo normativo. E a ilegalidade, no presente processo, consistiria em permitir indevidamente a lesão ao interesse público, em face do dano ao erário que decorreria da duplicidade em compensar saldos de PF e BCN já compensados pelo contribuinte.

Ou seja, as autoridades julgadoras administrativas estão jungidas à estrita legalidade, devendo conduzir todos os seus atos em direção ao fiel cumprimento da lei, exatamente como aconteceu nesse caso. Foi adotando então essa linha interpretativa que o segundo acórdão inclusive fez constar em sua ementa, confira-se:

‘Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

NULIDADE. VÍCIO.

Deve-se anular o acórdão quando foi constatada a existência de vício.”

Neste E. CARF, apesar do exercício do poder-dever de autotutela ser um tema que evoca dissonâncias, tem prevalecido o entendimento adotado por esta Relatora:

“AUSÊNCIA DE NULIDADE. REVISÃO DE DESPACHO DECISÓRIO. PODER DEVER DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. A Administração Pública possui o poder dever de anular de ofício os próprios atos eivados de ilegalidade, decorrente do princípio da autotutela, nos termos das Súmulas nº 346 e 473 do STF.” (Acórdão nº 3201-007.164 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 27 de agosto de 2020)

“A Súmula 473 do STF nos informa que a anulação de atos ilegais praticados pela administração pública não gera direitos por parte do particular. Isso porque não os direitos são adquiridos em face da lei, não contra ela.

O dever de revisão de ato administrativo ilegal decorre do princípio da legalidade e da igualdade, pois não se pode conceder direitos ilegais a determinados contribuintes em detrimento de toda a sociedade.

A revisão é o meio usado pela Administração para verificar da conformação do ato às prescrições legais, na forma de controle interno, para atestar a sua adequação ao ordenamento jurídico.

Sempre que a autoridade fiscal verificar irregularidade no deferimento do direito creditório, ela não só pode, como deve rever seu ato. Defender a impossibilidade de tal revisão, sob o argumento de proteção da segurança jurídica, ao invés de proteger o ordenamento e os direitos individuais, leva a uma desordem sistêmica, reproduzida na afronta à isonomia para aqueles contribuintes que estavam na mesma situação de fato e de direito e não tiveram o mesmo tratamento do lançamento ilegal.

Também não há que se falar de alteração de critério jurídico no caso concreto (art.146, do CTN). O que ocorreu foi que no primeiro despacho decisório a fiscalização não dispunha de toda documentação a que teve acesso posteriormente, em virtude de procedimento de fiscalização. Assim, o pedido de ressarcimento foi concedido.

No entanto, de posse de todos os documentação carreada aos autos e verificando a ilegalidade do seu ato, corretamente refez os cálculos dos créditos e emitiu novo despacho decisório. Assim, não se trata de erro de direito, nem houve mudança de critério jurídico. **Houve uma decisão sem ciência de todos os fatos, que foi corrigida.**

Pelo disposto, a preliminar suscitada deve ser rejeitada.”

(ACÓRDÃO 3001-002.672 – 3ª SEÇÃO/1ª TE, Sessão de 18 de julho de 2024, destacamos)

Aliás, as Súmulas 473 e 346 do STF também reforçam esse entendimento:

Sum. 473: "A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial."

Sum. 346: "A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos."

Sendo a DRJ um órgão julgador integrante da Administração, tais pressupostos lhes são aplicáveis e regem o exercício de sua atividade judicativa.

Portanto, não vislumbro qualquer vício de nulidade no acórdão recorrido, que é plenamente válido, razão pela qual rejeito a preliminar sustentada pelo contribuinte.

Mérito – dedutibilidade da amortização do ágio

No que diz respeito ao mérito propriamente, o Recurso Voluntário reproduz os fundamentos da Impugnação.

Nestes termos, cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do novo Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023):

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

§ 1º O relator deverá formalizar o acórdão no prazo de quinze dias, contado da movimentação dos autos para essa atividade.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.

Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Assim, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida, na parte que se aplica:

“o objetivo real da transação é a compra de empresas pertencentes a Marfrig pela JBS S.A.

A princípio não há possibilidade de se utilizar a dedução por amortização de ágio. Tal negócio somente geraria um ágio a ser usufruído como benefício fiscal pela compradora, se alguma destas empresas

transferidas controlassem outra pessoa jurídica adquirida com ágio, porém tal situação não se verificou.

Contudo, no caso em comento, as transferências não ocorreram de modo simples e lógico, ou seja, diretamente da vendedora MARFRIG ALIMENTOS S.A para a JBS S.A. Foram feitas reorganizações societárias, com a criação e compra de outras empresas, de modo a surgir um ágio na Seara, beneficiando indiretamente a JBS S.A, que passou a controlar a Seara.

Conforme consta no contrato social de fls. 884 a 893, a MARFRIG adquiriu, em 09/09/2013, uma empresa chamada de “PINE POINT PARTICIPAÇÕES LTDA”, criada em 01/07/2013 (fls. 871 a 882), com um capital social de apenas R\$ 1.000,00.

No dia 24/09/2013, a MARFRIG aumentou o capital social da PINE POINT para R\$ 2.569.702.665,00, mediante a conferência das participações societárias detidas nas seguintes companhias: UNIÃO FREDERIQUENSE PARTICIPAÇÕES LTDA, SECCULUM PARTICIPAÇÕES LTDA e BABICORA HOLDING PARTICIPAÇÕES LTDA, conforme consta da Alteração do Contrato Social da PINE, datada de 24/09/2013 (fls. 896 a 907).

Define-se conferência das participações societárias a integralização de capital subscrito mediante dação, para empresa receptora de participação societária (ações ou quotas) detida por investidor em outra empresa. Tal situação ocorre frequentemente na constituição de uma holding de participações, onde o seu capital é formado pela aquisição de quotas ou ações de outras empresas através da conferência para a integralização de capital social.

Observe-se que tais ações ocorreram poucos dias antes do fechamento do contrato da Mafring (sic) com a JBS S.A, ocorrido em 30/09/2013. Neste mesmo dia a MARFRIG retira-se da PINE POINT e transfere sua participação para a JBS S.A., que altera o nome da companhia para JBS FOODS PARTICIPAÇÕES LTDA (fls. 908 a 921) e contabiliza ágio no valor de R\$ 1.309.382.000,00, conforme consta nas notas explicativas que detalha o ágio de rentabilidade futura (fl. 834). Neste documento consta que o ágio contabilizado na Seara Alimentos decorreu de aquisição da empresa JBS FOODS PARTICIPAÇÕES LTDA.

Observe-se que no dia 07/06/2013 foi firmado contrato com a intenção da JBS S. A comprar da Marfrig a Seara e o fechamento do contrato ocorreram no dia 30/09/2013. Neste intervalo de tempo a Marfrig compra a PINE, que é uma empresa que nunca funcionou, fato não

contestado na impugnação, e faz reorganizações societárias aumentando o capital desta com quotas de outras empresas do grupo Marfrig, incluindo a Seara. Perceba-se que a PINE, que era uma empresa minúscula, com capital social de apenas R\$ 1.000,00 passa a ser dona de diversas empresas e o seu capital social aumenta para R\$ 2.569.702.665,00. Trata-se de um enorme crescimento para uma empresa em menos de 1 mês.

(...)

A princípio, não teria sentido a compra da PINE pela Marfrig, pois a PINE era uma empresa de participações que não participava de nenhuma outra empresa. Não há sentido econômico nesta compra, a forma pode ser legal, mas, ao contrário que alega a interessada não há substância na mesma, a aquisição da PINE não agregou qualquer preço à Seara. Não há sentido para a Marfrig na aquisição de uma empresa para que esta incorpore a empresa que a Marfrig estava compromissada em vender para a JBS S. A, trata-se de uma perda com gasto de tempo e dinheiro, bastava simplesmente vender a Seara.

Como já foi dito anteriormente, para que alguma empresa possa se beneficiar da amortização de ágio, as operações realizadas devam estar fundadas em fatos existentes também no plano econômico, devendo restar evidenciado o propósito negocial extratributário das operações realizadas, requisito da fruição do benefício fiscal. Prevalece a substância sobre a forma, reforçado em nosso ordenamento jurídico, devendo ser lembrado que o Código Civil, no seu art.187, conceitua como ato ilícito aquele exercido manifestamente com excesso dos limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé, ou pelos bons costumes.

A interessada alega que a utilização da PINE facilitou o fechamento da operação, permitindo que a transferência das quotas fosse efetivada a partir da alteração contratual de tal sociedade. Argumenta que a referida pessoa jurídica foi utilizada pela MARFRIG ALIMENTOS S.A. como sociedade holding pura, a fim de concentrar a participação detida pela MARFRIG ALIMENTOS S.A. em cada uma das pessoas jurídicas objeto da compra e venda do negócio SEARA BRASIL acima referida.

Não tem sentido tais alegações, o que a JBS S.A queria eram as atividades da Seara propiciando a JBS a participação no mercado de aves, suínos e processados. A compra de uma empresa de participações não agrega em nada a JBS, devendo ser ressaltado que a Seara já estava ligada a uma outra empresa de participações a BABICORA. Se a compra de uma empresa de participações facilita a aquisição de empresas, bastava a

JBS comprar a BARBICORA. A interessada não explica por que a utilização da PINE traria alguma facilitação para a compra da Seara. A princípio não haveria nenhuma vantagem para a Marfrig em adquirir a PINE, como já explicado anteriormente, nem vantagem para a JBS S. A que estava interessada nas atividades da Seara. A única justificativa para todas estas manobras era criar condições para o surgimento de um ágio que não existiria se fosse feita a simples compra da BARBICORA que controlava a Seara.

Compulsando-se os documentos do processo, verifica-se que, no dia 31/03/2014, JBS S.A. adquiriu a pessoa jurídica A.Y.L.S.P.E. EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A, que não tinha atividade econômica. Tal empresa foi registrada na Junta Comercial de São Paulo em 21/02/2014, com capital social de R\$ 500,00. Após tal aquisição, foi alterada a sua denominação para JBS FOODS S.A. e teve seu capital social aumentado para R\$ 841.034.174,18 (fl.1073), por meio da contribuição de 100% das cotas de sua titularidade nas sociedades JBS AVES LTDA e SEARA HOLDING (EUROPE) BV (fls. 1.074 a 1.075).

Também em 31/03/2014 a JBS FOODS S.A, firma contrato com a controladora JBS S.A, objetivando a venda, pela segunda, da totalidade das 2.569.702.665 cotas que detinha no capital social da JBS FOODS PARTICIPAÇÕES LTDA, por R\$ 2.798.417.698,95, sendo que R\$ 1.421.757.819,00 a título de investimento e 1.376.659.879,95 a título de ágio (fls. 56 a 74).

(...)

Como se vê é neste momento que surge o ágio e não na venda entre a Marfrig e a JBS S. A., tratando-se de negócio jurídico entre empresas do mesmo grupo econômico, o grupo JBS, para beneficiar o grupo.

(...)

Em respostas aos Termos de Intimação 03 e 04/2020, que levantaram questão acerca da forma como se concretizara o pagamento do valor acertado pelas partes, a SEARA informou que parte da quitação (R\$ 995.425.127,00) e deu pela assunção de dívidas da JBS S.A. e o restante (R\$ 1.802.992.552,00) foi quitado através de uma contribuição de capital da JBS S. A para a JBS Foods com esta parcela que a JBS S.A ainda possuía a receber pela venda da JBS Foods Participações Ltda. (fls. 689 a 691).

Segundo consta na ata da AGE da JBS FOODS S. A, ocorrida no dia 31/03/2015 (fls. 1.306 a 1.308), houve um aumento do capital social

da pessoa jurídica que alcançou a R\$ 1.837.888.823,82, passando de R\$ 841.034.674,18 para R\$ 2.678.923.498,00, totalmente subscrito e integralizado por JBS S.A.

A composição do aumento na participação societária era composta pelos créditos detidos contra a JBS FOODS S.A, devidos em razão das aquisições das participações societárias nas empresas: JBS FOODS PARTICIPAÇÕES Ltda (R\$ 1.802.992.552,00), BAUMHARDT COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA e EXCELSIOR ALIMENTOS S.A. (R\$ 34.583.849,00) e de empresa estrangeira, residente nos Emirados Árabes Unidos (R\$ 312.422,00) (fls.689 a 691) acertado pelas partes. A SEARA informou que parte da quitação (R\$ 995.425.127,00) se deu pela assunção de dívidas da JBS S.A., e o restante (R\$ 1.802.992.552,00), pelo aumento da participação da JBS S.A. no capital da JBS FOODS. (fls. 689 a 691).

A SEARA ALIMENTOS, no dia 31/01/2014, às 10:00, incorpora sua controladora direta, a BABICORA HOLDING PARTICIPAÇÕES (fls. 1.391 a 1.426), e, às 18:00, incorpora JBS FOODS PARTICIPAÇÕES (fls. 1010 a 1012), que passara a ser sua controladora direta após a absorção da BABICORA. No dia 01/04/2015, a SEARA ALIMENTOS incorporou a JBS FOODS S.A (fls. 490 a 522).

Neste momento, o ágio passa a ser deduzido através das amortizações.

Como se vê, duas empresas do mesmo grupo econômico, fazem um negócio de compra e venda gerando um ágio de forma artificial entre a controladora (JBS S.A) e suas controladas a JBS FOODS PARTICIPAÇÕES LTDA e a JBS FOODS S.A, de modo a criar um ágio para a Seara se beneficiar, ou seja, beneficiando o grupo em geral.

(...)

Nas fls. 467 a 497, está inserto o PROTOCOLO E JUSTIFICAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DA JBS FOODS S.A. pela SEARA ALIMENTOS LTDA, datado de 01/04/2015. Neste documento (fl. 467), consta que a JBS Foods é titular de 99,99% das quotas representativas do capital social da Seara, porém, esta é que incorpora a JBS FOODS S. A, o que caracteriza uma incorporação reversa. Antes a Seara já tinha incorporado sua controladora a JBS FOODS PARTICIPAÇÕES.

Incorporação reversa é um tipo de transação que reorganiza empresas de um mesmo grupo econômico, no qual uma empresa controlada adquire e incorpora sua controladora, invertendo a relação de

controle. No caso em comento, as incorporações tiveram como único intuito gerar ágio e a possibilidade de amortização do mesmo.

No item 4.1, consta que o patrimônio líquido da JBS Foods a ser vertido para a Seara foi avaliado no Balanço Base, em 28 de fevereiro de 2015 ("Data-Base"), no qual os bens e direitos foram avaliados pelo valor contábil, pela APSIS (fl.469).

No item 6.1 (fl.470), consta que o capital social da Seara, antes da incorporação era de R\$ 2.650.473.037,00:

(...)

No item 6.1 (fl.470), consta que o capital social da JBS Foods era de R\$ 2.678.923.498,00.

Na fl. 471, consta que, em decorrência da Incorporação, as 2.650.473.036 quotas da Seara de titularidade da JBS Foods, incorporada pela Seara, no valor de R\$ 2.650.473.036,00 foram entregues à JBS. O capital social da Seara foi aumentado para R\$ 4.259.089.942,00. Um aumento, portanto, de R\$ 1.608.616.905,00, conforme o Laudo de Avaliação, com a criação de 1.608.616.905,00 novas quotas, todas de titularidade de JBS, única sócia da JBS Foods, que é integralizado mediante versão do patrimônio líquido da JBS Foods à Seara. Em razão da Incorporação, a cláusula 6º do Contrato Social da Seara foi ajustado para contemplar o novo capital social de R\$ 4.259.089.942,00, passando a ter a seguinte composição: (...)

No item 7.4 está expresso que com a incorporação, todo o patrimônio da JBS Foods será incorporado pela Seara, que sucederá a JBS Foods S.A em todos os seus direitos e obrigações (fl.472).

Nas fls. 501 a 522, consta um Laudo de Avaliação feito pela empresa Apsis Consultoria Empresarial Ltda, no qual a SEARA ALIMENTOS LTDA avalia o Patrimônio Líquido contábil de JBS FOODS S. A, para fins de incorporação reversa pela SEARA, nos termos e para os fins dos artigos 226 e 227 e parágrafos da Lei nº 6.404/76 (Lei das S.A.).

Na fl. 509 encontra-se a conclusão da empresa Apsis de que seus peritos concluíram que o valor do Patrimônio Líquido contábil de JBS FOODS, para fins de incorporação reversa pela SEARA, R\$ 3.725.657.523,60 em 28 de fevereiro de 2015, antes da eliminação da participação de JBS FOODS em SEARA e após evento de integralização de capital ocorrido no dia 31 de março de 2015.

Como se vê, foram usadas duas empresas veículo, a JBS FOODS S.A (novo nome da A.Y.L.S.P.E EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A.) e JBS Participações Ltda, de modo a permitir que ágio pago pela JBS S.A em razão da aquisição das pessoas jurídicas que compõem o negócio SEARA BRASIL, fosse transferido à Impugnante. Estas empresas não teriam razão de existir, elas não possuem a finalidade de realizar negócios, de exercer alguma atividade econômica (art. 966 do Código Civil). Ressalte-se que na impugnação a interessada não apresenta a finalidade negocial das mesmas.

A interessada alega que a aquisição da A.Y.L.S.P.E serviria como meio para consolidar as sociedades atuantes no segmento de aves, suínos, produtos processados e massas e possibilitar a abertura de capital. Argumenta que se revelou fundamental a aquisição de uma pessoa jurídica já constituída sob a forma de sociedade por ações do que levar adiante uma transformação de tipo societário das pessoas jurídicas adquiridas, pois teria que ter rapidez. Apresenta “Estratégia de Marketing” produzido pelo Banco Itaú S.A. (doc. 2) e cronograma. Afirma que transformar em sociedade por ações a JBS FOODS PARTICIPAÇÕES LTDA tornaria impossível a realização da abertura de capital nesse cronograma e que a JBS FOODS S.A não tinha como único intuito servir de veículo de transferência de ágio, e sim guardava o propósito de consolidar todo o segmento de aves do grupo JBS era viabilizar a abertura de capital.

Tais alegações não se sustentam a transformação de uma sociedade limitada numa sociedade anônima ocorre por meio de uma assembleia geral extraordinária, de que todos os sócios da sociedade por cotas de responsabilidade limitada deverão participar, uma vez que a lei exige que a decisão de transformação seja unânime. Neste momento o capital social da empresa é dividido em ações. Fazer uma assembleia geral, que é um procedimento interno, é bem simples e rápido, não necessitando comprar uma empresa para isto. Aliás para comprar a A.Y.L.S.P.E foi feita uma Assembleia Geral Extraordinária. Destaque-se que nem todas as sociedades anônimas são de capital aberto com ações na Bolsa de Valores. Há também as S. A de capital fechado, como é o caso da JBS FOODS S. A (fl. 1313). No caso a A.Y.L.S.P.E não possuía ações transacionadas em bolsa, não consigo ver como aquisição de tal empresa contribuiria para aumentar a velocidade no ingresso da JBS FOODS S. A na Bolsa de Valores, não há nada demonstrando tal alegação. No final nem ocorreu tal abertura de capital.

A interessada alega que a JBS FOODS S.A não foi constituída para a suposta transferência do ágio para a SEARA ALIMENTOS LTDA e que trata-se de pessoa jurídica com existência efetiva e concreta, conforme dados do “Formulário de Referência – 2014 – JBS Foods S.A”, (fl. 05 do referido documento) e que a referida pessoa jurídica consolidou ativos totais mensurados em R\$ 11.364.109.000,00, passando a congregar, por meio de suas investidas, de marcas relevantes no setor alimentício, conforme se depreende do item 7.9, fl. 111, do “Formulário de Referência – 2014 – JBS Foods S.A”.

Na fl. 1925, consta a parte do Formulário de Referência – 2014 relativa às informações financeiras consolidadas da JBS FOODS S.A , como exposto a seguir: (...)

Tais informações não revelam as operações da empresa, não se sabe com quem ela transacionou, quais as empresas envolvidas, se foram empresas do mesmo grupo ou de fora, como foi obtida a receita, não se sabe quais foram as despesas, nem quantos empregados a empresa tinha. Os dados apresentados são incompletos para que possa comprovar o funcionamento de uma empresa. Além disso, ela pode até ter funcionado um certo tempo, mas, o importante é o fim para qual ela serviu e a finalidade era servir como uma empresa veículo, ela foi criada para incorporar a Seara e depois ser incorporada por esta para criar um ágio dedutível.

De qualquer maneira, os argumentos da interessada não respondem qual seria o motivo do grupo JBS em se criar uma empresa (JBS FOODS) para controlar outra empresa (Seara), no fim a controlada incorporar a controladora, tudo se passando dentro do mesmo grupo. Ressalte-se que o motivo da compra da Seara era que o grupo JBS passasse a ter participação no segmento de aves, suínos e etc., atividades exercidas pela Seara.

O fato de a JBS FOODS S.A. ter executivos e possuir Comitê de Finanças, Comitê de Gente, Comitê de Marketing e Inovação e Comitê de Auditoria Estatutária, não comprova o funcionamento de uma empresa, há que se ter dados operacionais da empresa devidamente detalhados e isto não foi apresentado.

Tais operações podem ser legais individualmente, como alega a interessada em sua impugnação, mas, no seu conjunto revelam os objetivos que não são legítimos, devendo ser ressaltado o princípio da prevalência da substância sobre a forma inserto do Código Civil, ao qual

determina que todos os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé (art. 113), além de considerar como ato ilícito aquele exercido manifestamente com excesso dos limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé, ou pelos bons costumes (art. 187). Isoladamente os atos podem estar de acordo com as exigências formais de alguma norma específica, como alega a interessada, mas, quando se analisa o conjunto os efeitos resultantes podem não surtir os efeitos esperados pelo ordenamento jurídico.

O ágio teria decorrido de operações realizadas com a utilização dessas empresas que serviram de veículo (JBS FOODS S.A. e a JBS Participações Ltda) sem qualquer fundamento econômico ou propósito negocial, caracterizando um planejamento tributário abusivo, cujo único intuito seria a obtenção de economia fiscal indevida.

Quantos as decisões do CARF, há que se esclarecer que as decisões do citado Conselho não vinculam as DRJ, exceto, no caso de súmulas vinculantes e que tal tipo de entendimento não é unânime naquele conselho devendo ser verificado caso a caso. A legislação permite a dedução do ágio nos casos de incorporação, mas tais atos têm que ser legítimos e não podem ser simulados.

Aliás, há vários julgamentos no CARF que ressaltam a necessidade de propósito negocial:

A empresa veículo se caracteriza pelo fim único de transferir, da controladora original para a controlada, o ágio pago na sua aquisição, em operação desprovida de substância econômica, o que configura uma distorção.

No caso em comento, pode-se constatar que a JBS S.A adquire o controle da Seara, mas através de reorganizações societárias aparece um ágio na Seara.

Observe-se não há dinheiro envolvido nestas operações. Após as negociações entre a JBS S. A e a Marfrig, há uma série de operações concatenadas, pensadas previamente, com o objetivo de viabilizar um aparecimento de um ágio na Seara. Todas estas operações foram feitas dentro do âmbito das empresas pertencentes da JBS S. A. São transações artificiais sem substrato econômico, foram transferidas dívidas e participações entre empresas do mesmo grupo, ou seja, nada mudou para o grupo empresarial.

Não se trata de ilações do autuante, nem de emprego de analogia nem de qualquer recurso hermenêutico, mas de fatos, a cobrança

de tributos está amparada pelo fato de que foram utilizadas operações artificiais, com a compra e criação de empresas, incorporações e consequentemente gastos desnecessários para a simples compra pela JBS S. A da Seara que deveria ocorrer diretamente, o que não geraria possibilidade de utilização do benefício da amortização de ágio.

Há que se destacar que o ágio em questão não foi gerado na compra da Seara quando esta pertencia a Marfrig. O ágio surgiu dentro do grupo JBS, com transações entre empresas do mesmo grupo, que serviram de veículo para transporte de ágio.

(...)

Não tem sentido a alegação de que bastaria a JBS S.A. ter incorporado a JBS FOODS PARTICIPAÇÕES LTDA que o mesmo valor de ágio poderia ter sido aproveitado. O ágio só é dedutível se uma empresa incorpora outra empresa que tinha investimentos com ágio. No caso, a JBS FOODS PARTICIPAÇÕES LTDA não teria nenhum investimento adquirido com ágio. Mesmo que houvesse ágio na incorporação da JBS FOODS PARTICIPAÇÕES LTDA pela JBS S.A, este não seria dedutível, conforme dispõe a legislação sobre o assunto, amplamente comentada. De qualquer maneira também caracterizaria um negócio jurídico artificial, organizado dentro do mesmo grupo econômico para beneficiar o grupo JBS.

Atente-se que o fato de a interessada informar ao mercado a realização dos negócios jurídicos não legitima o aproveitamento do ágio, trata-se de uma mera informação para um público que não será afetado pela dedutibilidade ou não do ágio.

Na impugnação a interessada alega que não houve “simulação de compra e venda”, mas sim compra e venda com quitação, parte mediante a assunção de dívidas da vendedora, parte mediante dação em pagamento com entrega de quotas, justificável pelo aspecto de que a abertura de capital da JBS FOODS S.A. não ocorreu e o levantamento de fundos para pagamentos da referida dívida não foi possível. Afirma que houve sacrifício econômico por parte da JBS FOODS S.A, tanto pela assunção de dívidas (R\$ 995.442.127,00), como pela capitalização de créditos detidos contra a Companhia, com a subscrição de ações do capital social da JBS FOODS S.A. (fls. 688), no valor de R\$ 1.837.888.823,32. Argumenta que a integralização no capital social de parte do valor devido não deixa de ser uma maneira de se adimplir, patrimonialmente, a dívida e que o fato do pagamento dessa parte do preço não ter sido em moeda,

mas em participação societária, não desnatura a natureza jurídica do ágio pago pela JBS FOODS S.A.

Tais alegações não se sustentam, a assunção de dívidas da vendedora, parte mediante dação em pagamento com entrega de quotas poderia até ser considerada válida nos negócios entre empresas de grupos diferentes, o que não aconteceu no presente caso. O ágio tem de decorrer de aquisição efetiva de participação negociada entre partes independentes e representar ônus concreto pela pessoa jurídica adquirente. No caso, as partes não são independentes, não há como haver negociação para a estipulação de um preço e conseqüentemente o ágio, nas relações entre controladora e controlada, a negociação é simplesmente imposta por uma das partes de acordo com um planejamento para obter benefícios para o grupo empresarial. Para o grupo não há diferença se a dívida está em uma empresa ou em outra do mesmo grupo. O mesmo raciocínio vale para a entrega de cotas, posto que, tudo fica dentro do grupo JBS.

Para que ocorra a efetiva aquisição de um investimento, com o correspondente surgimento do ágio ou deságio, é imprescindível a existência de substrato econômico à sua realização, ou seja, de transação econômica que materialize o valor de aquisição ao mesmo tempo pago pelo adquirente e recebido pelo alienante. A aquisição de um investimento, assim como de qualquer bem ou direito, deve sempre importar o dispêndio de um gasto (econômico ou patrimonial) pelo adquirente e o ganho (também econômico ou patrimonial) pelo alienante. Sem essa troca de riquezas e da titularidade do investimento, não há que se falar em aquisição, e, como consequência, no surgimento de ágio ou deságio. Nas transações entre empresas do mesmo grupo não há essa troca de riquezas. (...)

Sobre a confusão patrimonial, prevista no art. 386 do RIR/1999, há que se ter em mente a realidade dos fatos, a real investidora não é a JBS FOODS S.A, nem a JBS PARTICIPAÇÕES LTDA, mas a JBS S.A e a verdadeira investida é a Seara. Desde o início das transações com a Marfrig, a intenção da JBS S.A era possuir os negócios da Seara. A absorção patrimonial deveria abranger a JBS S.A e a Seara. Os patrimônios destas empresas deveriam se fundir e confundir, formando um patrimônio único entre a investidora e a investida, transformando em uma só universalidade, há que se ter o encontro de contas entre o investimento efetuado pela JBS S.A. (investidora) o lucro auferido pela SEARA (investida), de modo que sejam reunidos o ágio pago e o lucro apurado em uma mesma pessoa jurídica. Contudo, não foi isto o que aconteceu, conforme descrito

anteriormente. Isto não aconteceu porque a Seara não possuía nenhum investimento adquirido com ágio para que a JBS S.A pudesse aproveitar. Foram feitas reorganizações societárias através das empresas veículo JBS FOODS S.A e JBS PARTICIPAÇÕES LTDA, para fabricar um ágio dentro do grupo JBS, tudo de forma artificial, sem substrato econômico.

Note-se que o artigo 7º da Lei 9.532/1997, concede às empresas o direito de recuperar parte do sobrepreço pago através da amortização do ágio na apuração do lucro real, no prazo mínimo de cinco anos, à proporção de 1/60 ao mês e o artigo 8º da mesma lei admite a amortização do ágio ainda que o investimento não seja avaliado pelo MEP, ou no caso da incorporação da investidora pela investida (incorporação reversa), porém, impõe que uma pessoa jurídica incorpore outra na qual detenha participação adquirida com ágio; e que o ágio adquirido tenha por fundamento a expectativa de geração de lucros futuros nos termos do artigo 20, parágrafo 2º, inciso b, do Decreto-Lei 1.598/1977.

Como se vê, não foi obedecido o requisito legal de que aquela empresa que realmente adquiriu a outra empresa, no caso a JBS S.A, fizesse a incorporação da investida que é a Seara, fato que não ocorreu.

Quando se analisa o início e o fim da operação, a substância dos negócios jurídica deve prevalecer. No caso em comento, verificou-se que o resultado final a transferência do controle societário da autuada (Seara), antes pertencentes a Marfrig para o grupo Cosan, poderia ser realizado sem a interposição da JBS FOODS S.A e da JBS PARTICIPAÇÕES LTDA. Seria a operação mais simples e coerente, contudo não haveria o aproveitamento fiscal do ágio, o que nos leva a crer que estas empresas foram criadas somente para viabilizar da dedução do ágio.”

Conclusão:

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial à impugnação para manter parcialmente a autuação, reduzindo a multa qualificada para 100%, conforme especificado a seguir:

- Anular o Acórdão nº 107-023.463-5ª TURMA /DRJ/07.

- Manter os lançamentos relativos ao IRPJ, CSLL**, multa isolada-IRPJ e multa isolada CSLL.

- Reduzir a multa qualificada de 150% para 100%.”
(destacamos)

Acrescento que de fato houve utilização de empresas-veículo (JBS FOODS S.A e JBS Participações Ltda). Nada obstante, essa questão, vista isoladamente, não é determinante, pois neste C. Colegiado temos analisado casos envolvendo empresas-veículos, procurando entender e considerar a particularidade das circunstâncias fáticas em torno das operações que geraram o ágio.

Neste caso, de outro lado, parece-me nítida a realização de operações entre empresas que eram inexistentes de fato (como a PINE POINT, empresa de prateleira que foi interposta) e empresas intragrupo.

O que chama atenção é que, na sequência de operações, vão surgindo empresas muito pequeninas, às vezes compostas apenas de um ou dois sócios pessoas físicas, recém-constituídas, com um capital social praticamente simbólico, que acabam compradas por um grande grupo e, em intervalo de dias, mudam de nome social e veem seu capital inflar para a casa de bilhões de Reais. Não faz qualquer sentido, dentro da lógica de mercado e de negócios, estando evidente que se trata de uma forma jurídica imperando e tentando deturpar a verdadeira substância, o que é inaceitável.

No caso da PINE, pessoa interposta, lembre-se nesse sentido que “é uma empresa que nunca funcionou, fato não contestado na impugnação, e faz reorganizações societárias aumentando o capital desta com quotas de outras empresas do grupo Marfrig, incluindo a Seara. Perceba-se que a PINE, que era uma empresa minúscula, com capital social de apenas R\$ 1.000,00 passa a ser dona de diversas empresas e o seu capital social aumenta para R\$ 2.569.702.665,00. Trata-se de um enorme crescimento para uma empresa em menos de 1 mês” (fls. 45 do acórdão ora chancelado). Da mesma forma se passou com a A.Y.L.S.P.E. EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A, faltando as devidas justificativas econômicas e intuitos comerciais, institucionais que supostamente teriam impulsionado e motivado essas movimentações.

Além disso, apesar de ter tido oportunidade na defesa e no recurso, noto que o contribuinte não logrou demonstrar nos autos o propósito negocial e a razão de existir das pessoas jurídicas acima, e especialmente da JBS FOODS S.A e JBS Participações Ltda, o que só reforça a conclusão fiscal. Como não passou despercebido em primeira instância, o fato de as empresas possuírem executivos e comitês internos diversos em nada prova que são pessoas jurídicas desempenhando uma vocação empresarial, e, assim, operacionais e plenamente ativas, com empregados, planos de negócios, obrigações e tudo o que na prática compõe e expressa a efetiva existência de uma empresa em atividade.

Ao que tudo demonstra, essas empresas foram introduzidas no contexto de reorganização ora discutido apenas com o intuito específico de gerar um ágio que na verdade não existia, e possibilitar a redução tributária visada pela Recorrente.

Além disso, sequer houve o pagamento do ágio. Não há pagamento em dinheiro nas operações, não há instrumentos de dívida ou endividamento como financiamentos ou empréstimos bancários, inexistindo, assim, o necessário sacrifício patrimonial para a validação do

ágio amortizado. Em condições normais, o investidor busca se capitalizar para efetivar o investimento e pagar o ágio, o que nesse caso não houve.

Portanto, nestes autos o contexto como um todo evidencia o artificialismo das reestruturações sequenciais, relevando a atuação fraudulenta e dolosa da contribuinte em amortizar um ágio simulado com o objetivo único e exclusivo de economia fiscal.

Com efeito, vejo como legítima e correta a glosa levada a efeito pela Fiscalização e validada pela DRJ.

Diante disso, compreendo que a r. decisão deverá ser mantida pelos seus próprios fundamentos em relação ao mérito (dedutibilidade do ágio), inclusive no que se refere aos fundamentos relativos à qualificação da multa diante da simulação.

a) Concomitância de multas isolada e de ofício

Por outro lado, a Recorrente alega em seu recurso a impossibilidade de concomitância das multas de ofício e isolada por ausência de pagamento mensal dos tributos sobre base de cálculo estimada, haja vista que a infração mais grave absorve a menos grave.

No âmbito do CARF, o tema, apesar de antigo, causa ainda dissonâncias e debates, inclusive neste C. Turma.

Posiciono-me no sentido de rechaçar o duplo apenamento que advém da aplicação simultânea da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário.

A falta de pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória, do ponto de vista da execução da infração tributária. Uma vez que as estimativas são meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significa dupla imposição de penalidade sobre idêntico e mesmíssimo fato.

Assim, a concomitância deve ser afastada, já que o ilícito tributário não pode acarretar duas punições sob pena de bis in idem.

A falta dessa antecipação mensal é apenas um elemento concorrente para a efetiva infração de não o recolher, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75% (cito, nesse sentido, o Acórdão 9101-005.846 – CSRF/ 1ª Turma, da relatoria do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella).

Ademais, é preciso consignar minha posição sobre aplicabilidade da Súmula 105/CARF, a seguir transcrita:

Súmula CARF nº 105

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014

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

Neste caso concreto, as multas foram aplicadas com base no art. 44, incisos I e II Lei nº 9.430/1996:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica”.

A Súmula, como visto, tem por objeto o art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, que é a redação já atribuída pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007 (e posterior à revogação do inciso IV do §1º do referido art. 44).

A esse respeito, filio-me aos que entendem que os fundamentos da Súmula se aplicam à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, para isso remetendo ao voto da Rel. Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, no Acórdão 9101-006.900 – CSRF / 1ª Turma, na sessão de 3 de abril de 2024.

A bem da verdade, o que a Lei 11.488/2007 fez, no fundo, foi mera reformulação do dispositivo, no aspecto formal, e isso não alterou a real motivação para a não-imposição das multas concomitantemente. Vejamos o do art. 14 da Lei 11.488/2007:

“Art. 14. O art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:”

Ou seja, a Lei 11.488/2007 apenas realocou a norma jurídica, transformando o que eram alíneas em incisos (nessa linha, cito o Acórdão 9101-007.042 – CSRF/1ª TURMA, da relatoria do Conselheiro Helder Jorge dos Santos Pereira Junior).

Assim, em razão da plena aplicação do racional da Súmula CARF 105 e das demais razões expostas, entendo que o recurso voluntário deve ser provido em relação a esse fundamento, afastando-se a multa isolada de 50%.

f) Juros sobre a multa

A Recorrente também arguiu que deve ser afastada a incidência dos juros de mora sobre os valores da multa de ofício, pois o art. 61 da Lei n. 9430, somente autorizando a incidência de juros sobre débitos "decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal".

Cabe, porém, referir que a Súmula CARF nº 108 sedimentou o entendimento sobre a matéria, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 108:

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

Pela inteligência do art. 85, VI do RICARF, as Súmulas são de observação obrigatória aos Conselheiros e, portanto, não há como prover-se o recurso nesse ponto quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício objeto de lançamento.

Auto De Infração CSLL

Como regra, o decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento, salvo quando houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

Assim, a decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração reflexo de CSLL, uma vez que os lançamentos estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Recurso de Ofício:

Retroatividade Benigna – Multa qualificada

Conheço o Recurso de Ofício relativamente à multa qualificada reduzida pelo acórdão da DRJ, já que atendido o valor de alçada estabelecido pela Portaria nº 2, publicada em 18/01/2023, do Ministério da Economia.

No mérito, a decisão deve ser mantida.

Com a superveniência do art. 8º da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que deu nova redação ao art. 44, da Lei nº 9.430/96, a multa qualificada passou a ter seu percentual limitado ao teto de 100% (salvo casos de reincidência na infração tributária, o que não houve no presente processo):

“Art. 8º O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 44.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

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

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

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

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

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)”

Assim, nego provimento ao recurso de ofício para manter a redução das multas qualificadas 150% para 100%, com suporte no artigo 106, II, “c”, do CTN, tendo em vista nova redação dada pelo artigo 8º da Lei nº 14.689, de 2023, ao artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

É como voto.

Conclusão e dispositivo

Considerando o exposto, voto no sentido de conhecer o Recurso Voluntário, rejeitando a preliminar de nulidade e, no mérito, DANDO-LHE PARCIAL PROVIMENTO para manter a r. decisão proferida pela DRJ e as exigências de IRPJ e CSLL relativas à amortização do ágio, apenas afastando a multa isolada de 50% de ambos os lançamentos. Ademais, conheço do Recurso de Ofício, NEGANDO-LHE PROVIMENTO para manter a redução da multa qualificada de 150% para 100%.

Assinado Digitalmente

Andressa Paula Senna Lísias

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Redator Designado.

Em que pese as sempre judiciosas palavras da Conselheira Andressa Paula Senna Lísias, ousou discordar de seu entendimento acerca da exigência da multa isolada cobrada sobre as estimativas pagas a menor em função do lançamento tributário efetuado.

Neste tema, perfilo com os que pensam estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, vez que, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada,

exigência que transcende a situação fática de ter sido apurado lucro ou prejuízo no final do período anual.

Historicamente, a matéria foi tratada, de prefácio, no art. 44, I, §1º, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

Posteriormente, foi editada a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007 (DOU 22/01/2007), convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, com a redação abaixo:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

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

(...)

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

Compulsando as alterações legislativas acima elucidadas, não se verifica, exceto em relação ao percentual a ser aplicado nos casos de multa isolada, qualquer alteração substancial nos dispositivos no que tange à hipótese de incidência e à base de cálculo da penalidade em apreço.

O objetivo do preceito contido no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (com as alterações legislativas supervenientes, inclusive) foi o de assegurar o recolhimento antecipado e evitar o não pagamento da estimativa mensal de IRPJ e CSLL no curso do ano-calendário e

reconhecer que a base de cálculo da multa isolada sempre foi, mesmo antes das alterações legislativas, o próprio valor da estimativa que deixou de ser paga.

Nesse contexto, a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, elaborada a partir da vigência MP 351, de 2007 e da Lei nº 11.488, de 2007, ao instituir um percentual distinto e menos gravoso em relação ao aplicável ao descumprimento da obrigação tributária principal (IRPJ e CSLL devidos na apuração anual) apenas veio aperfeiçoar o preceito normativo acerca da incidência da multa isolada, por falta de recolhimento das estimativas mensais, explicitando o seu caráter de obrigação acessória.

Sob a vigência da redação original da Lei nº 9.430, de 1996, e ainda atualmente, com a redação da Lei nº 11.488 de 2007, a multa isolada deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, **e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas**, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos; e deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida.

Tem-se assim que a **multa isolada em questão, que decorre da falta ou insuficiência de pagamento mensal das estimativas devidas no curso do ano-calendário**, é aplicada em função do descumprimento de uma obrigação tributária acessória (falta de recolhimento de antecipações obrigatórias), e é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período.

Não é demais lembrar que a obrigação tributária principal, na definição da doutrina, é a “obrigação de dar” (pagar) o tributo devido, ou seja, é o “*dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei*”¹, enquanto as obrigações acessórias revestem-se de clara natureza de “obrigação de fazer” e “obrigação de não fazer”, vale exprimir, são, como o próprio nome diz, “*acessórias ao principal*”, que é o compromisso do contribuinte pagar o encargo tributário devido, constituindo-se, no fundo, em “*obrigações meramente instrumentais, simples deveres burocráticos que facilitam o cumprimento das obrigações principais*”².

Neste raciocínio, a estimativa mensal não pode ser considerada propriamente um “tributo” devido, a ser extinto, por pagamento (modalidade de extinção da obrigação e do crédito tributário, prevista no art. 156, I do CTN), mas apenas uma “antecipação estimada” do tributo, **a ser apurado como devido, ou não**, ao final do período de apuração, que é devida e **deve ser recolhida apenas para validar uma determinada sistemática de tributação de livre opção do contribuinte, qual seja: o Lucro Real Anual**.

¹ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 306-307.

² ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*, 4ª. ed. São Paulo: Método, 2010.

Pois bem, justamente porque a estimativa não é exigível como obrigação principal (tributo) é que foi instituída uma multa isolada (ou seja, exigida sem que o principal fosse exigido), para penalizar as pessoas jurídicas que, apesar de optantes pela sistemática de apuração do Lucro Real Anual, descumprem, no curso do ano-calendário, a obrigação de apuração e recolhimento das antecipações mensais obrigatórias, requisito imperativo, nos termos da legislação em vigor.

O único instrumento de que dispõe o Fisco para sancionar o descumprimento do dever de antecipar o IRPJ/CSLL devidos mensalmente pelas pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real Anual, é a aplicação da multa isolada.

Conclui-se daí que, além de distintas naturezas jurídicas, são completamente autônomas as obrigações tributárias, relativas às antecipações mensais devidas a título de estimativas, e as relativas ao IRPJ e a CSLL devidos ao final do período de apuração anual, e tal autonomia encontra eco nas próprias disposições legislativas, quando se referem à incidência da multa isolada, ainda que apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no período, de modo que a multa isolada é sempre exigível, desde que apurada falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, sendo irrelevante a apuração de tributo devido no ajuste anual.

Nesta linha, cumpre observar que não se aplica ao presente caso o contido na Súmula CARF nº 105, por se referir, esta, expressamente, à redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, anterior ao advento da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Assim, é forçoso negar provimento ao recurso voluntário relativamente à aplicação da multa isolada sobre as estimativas não pagas no período-base de 2015.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves