



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720098/2017-56
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.845 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 5 de março de 2024
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

ÁGIO INTERNO. IMPOSSIBILIDADE DE REGISTRO CONTÁBIL ANTES DA VIGÊNCIA DA LEI 12.973/2014.

O ágio rentabilidade futura interno já não era passível de registro contábil no Brasil antes mesmo da adoção dos padrões IFRS, após 31/12/2007. Por conseguinte, não se admite a sua dedução para fins fiscais no curso dos anos objetos desta autuação fiscal.

ÁGIO. FUNDAMENTO ECONÔMICO. CARÁTER RESIDUAL DO FUNDAMENTO EM RENTABILIDADE FUTURA. INAPLICABILIDADE ANTES DA LEI Nº 12.973/2014.

O §2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77, em sua redação original, não determina uma ordem a ser seguida para justificativa do ágio em um dos fundamentos expressos em suas alíneas “a” a “c”.

MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

O não reconhecimento pelo Fisco do ágio gerado em operações realizadas dentro do mesmo grupo econômico, com a consequente glosa de sua amortização, não enseja, por si só, a aplicação da multa qualificada, quando os atos praticados revelam interpretação equivocada por parte do contribuinte quanto à legislação de regência.

MULTA ISOLADA CONCOMITANTE COM MULTA DE OFÍCIO - PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO OU ABSORÇÃO

Pelo princípio da absorção ou consunção, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, quando houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DECADÊNCIA. MATÉRIA REFLEXA.

Se a qualificação da penalidade e a regra decadencial são definidas com base em um mesmo fundamento jurídico, a caracterização da divergência jurisprudencial acerca do cabimento da qualificação da penalidade permite o conhecimento das duas matérias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) relativamente ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, por unanimidade de votos, conhecer do recurso quanto à matéria “multa qualificada”, e, por voto de qualidade, conhecer do recurso quanto à matéria “decadência”, vencidos os conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes (relator), Luis Henrique Marotti Toselli, José Eduardo Dornelas Souza (substituto), e Jeferson Teodorovicz (substituto), que votaram pelo não conhecimento da matéria; e (ii) quanto ao Recurso Especial do Contribuinte, por unanimidade de votos, conhecer do recurso. No mérito, acordam em: (i) no que diz respeito ao recurso da Fazenda Nacional, por maioria de votos, negar provimento, vencida a conselheira Edeli Pereira Bessa que votou por dar provimento; e (ii) quanto ao recurso do Contribuinte: a) por voto de qualidade, negar provimento em relação à matéria “*ágio interno ainda na vigência das regras contábeis antigas*”, mantendo-se a exigência de glosa de ágio interno com base no neste fundamento, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, José Eduardo Dornelas Souza (substituto), Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior e Jeferson Teodorovicz ((substituto), que votaram por dar provimento; b) por maioria de votos, dar provimento ao recurso, sem cancelamento de exigência, quanto ao segundo fundamento da exigência de ágio interno (“*caráter residual do ágio rentabilidade futura antes da Lei 12.973/2014*”), vencido o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes (relator) que votou por negar provimento; e c) por maioria de votos, dar provimento ao recurso para cancelar a exigência das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por negar provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa, que também declarou a intenção de apresentar declaração de voto. Julgamento realizado após a vigência da Lei n.º 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, José Eduardo Dornelas Souza (substituto), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jeferson Teodorovicz (substituto) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício). Ausentes o Conselheiro Luciano Bernart, substituído pelo Conselheiro Jeferson Teodorovicz, e a

Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, substituída pelo Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

Relatório

Trata-se de dois recursos especiais em face de decisão proferida pela Primeira Turma Ordinária, Segunda Câmara, da Primeira Seção de Julgamento, por meio do Acórdão n.º 1201-003.582 (fls. 5.127-5.183), cuja ementa assim se transcreve:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO RENTABILIDADE FUTURA APÓS EVENTO DE INCORPORAÇÃO. EFEITOS FISCAIS. DEPENDÊNCIA DAS REGRAS CONTÁBEIS.

O Lucro Real tem no Lucro Líquido do Exercício, apurado conforme escrituração comercial regida pela Lei 6.404/1976 e princípios contábeis geralmente aceitos, o seu ponto de partida, do qual são feitas no LALUR as devidas adições, exclusões ou compensações - se, e somente se - expressamente prescritas ou autorizadas pela legislação tributária. Nesta linha, no caso de determinados registros serem condenados pelos princípios contábeis geralmente aceitos então vigentes - como ágio interno ou goodwill pelo valor global do ágio em vez de pelo residual -, tais restrições contábeis não podem ser interpretadas de modo a dar azo a exclusões adicionais da base de cálculo do IRPJ sob o argumento de que faltou à lei fiscal dispor sobre estes tipos de registro expressamente.

NATUREZA JURÍDICA DO ÁGIO RENTABILIDADE FUTURA AMORTIZADO APÓS EVENTO DE INCORPORAÇÃO.

O ágio rentabilidade futura amortizado após incorporação tem natureza jurídica de perda de capital, posto a Lei 9.532/97 ter promovido a sua identificação com o resíduo devedor apurado pelos lançamentos contábeis próprios desta espécie de evento, regulados antes pelo art. 34 do DL 1.598/77. **ÁGIO INTERNO. IMPOSSIBILIDADE DE REGISTRO CONTÁBIL ANTES DA VIGÊNCIA DA LEI 12.973/2014.** O ágio rentabilidade futura interno já não era passível de registro contábil no Brasil antes mesmo da adoção dos padrões IFRS, após 31/12/2007. Por conseguinte, não se admite a sua dedução para fins fiscais no curso dos anos objetos desta autuação fiscal.

ASPECTO RESIDUAL DO ÁGIO RENTABILIDADE FUTURA.

O ágio rentabilidade futura tem seu valor apurado de forma residual no momento do registro da participação societária adquirida, sendo tal diretriz já observada pelas normas e práticas contábeis no País antes da adoção dos padrões IFRS após 31/12/2007.

MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

O não reconhecimento pelo Fisco do ágio gerado em operações realizadas dentro do mesmo grupo econômico, com a conseqüente glosa de sua amortização, não enseja, por si só, a aplicação da multa qualificada, quando os atos praticados revelam interpretação equivocada por parte do contribuinte quanto à legislação de regência.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA POR INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO CONSTITUTIVA DO FATO GERADOR. EMPRESA INTEGRANTE DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Afastadas as hipóteses de fraude e simulação, ser a empresa nomeada responsável integrante do mesmo grupo econômico da atuada, à míngua de outros elementos, é insuficiente para justificar a manutenção da responsabilidade solidária prevista no art. 124, inc. I, na medida em que tal fato, por si só, não caracteriza o interesse comum na situação constitutiva do fato gerador.

REGRA ANTISSUBCAPITALIZAÇÃO. JUROS PAGOS OU CREDITADOS A PESSOA VINCULADA SITUADA EM REGIME FISCAL PRIVILEGIADO

Os juros pagos ou creditados por fonte situada no Brasil à Pessoa Vinculada em Regime Fiscal Privilegiado condicionam-se ao limite estabelecido na regra antissubcapitalização prevista no art. 25 da Lei 12.249/2010.

PESSOA VINCULADA CONSTITUÍDA SOB A FORMA DE HOLDING COMPANY NOS PAÍSES BAIXOS. COMPROVAÇÃO DE EXERCÍCIO DE ATIVIDADE ECONÔMICA SUBSTANTIVA.

Reputam-se como beneficiárias de Regime Fiscal Privilegiado as empresas do tipo holding company com registro nos Países Baixos quando não comprovado, no ano objeto da fiscalização, que exerceram atividade econômica substantiva naquele país.

JUROS PASSIVOS. DESPESA DESNECESSÁRIA. MERA LIBERALIDADE NA ALTERAÇÃO DA MOEDA DO CONTRATO. AUMENTO NO REPASSE ESPERADO A TÍTULO DE JUROS A priori, juros são dedutíveis na apuração do Lucro Real no valor e nas condições em que originalmente foi contratada a dívida. Para fins fiscais, contudo, devem ser glosados os juros contabilizados sobre a majoração da dívida provocada por alterações injustificadas da moeda do contrato sem qualquer contrapartida para o patrimônio da devedora, por caracterizar mera liberalidade de seu controlador e não despesa necessária à sua atividade.

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período-base de incidência.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

O crédito tributário não pago integralmente no vencimento é acrescido de juros de mora, qualquer que seja o motivo determinante. Por ser parte integrante do crédito tributário, a multa de ofício também se submete à incidência dos juros, em caso de inadimplência. Súmula CARF nº 108.

APLICAÇÃO DA TAXA SELIC. CABIMENTO. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. Súmula CARF nº4.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2012 LANÇAMENTO. NORMA TRIBUTÁRIA VIGENTE COM EFICÁCIA SUSPensa. APLICAÇÃO.

O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela legislação tributária então vigente, ainda que a sua eficácia se tivesse encontrado provisoriamente suspensa por decisão administrativa.

Recurso da Fazenda Nacional

O primeiro recurso especial é da Fazenda Nacional (fls. 5.185-5.183), interposto tempestivamente, em que a D. Procuradoria aponta divergência interpretativa com outros julgados em face dos temas: (i) **qualificação da multa em face de ágio interno** e (ii) **decadência em decorrência da qualificação da multa**.

Foram oferecidos os acórdãos paradigmas n.º 9101-002.300 e o de n.º 9101-004.750. Abaixo, seguem suas respectivas ementas na parte relativa à controvérsia:

AC n.º 9101-002.300

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE. TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.

O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos econômicos efetivamente existentes. A geração de ágio de forma interna, ou seja, dentro do mesmo grupo econômico, sem qualquer lógica negocial, sem alteração do controle das sociedades envolvidas e sem qualquer desembolso constitui prova da artificialidade do ágio e torna inválida sua amortização.

A subsunção aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos artigos 385 e 386 do RIR/99, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material. Exclusivamente no caso em que a investida adquire a investidora original (ou adquire diretamente a investidora de fato) é que haverá o atendimento a esses aspectos, tendo em vista a ausência de normatização própria que amplie os aspectos pessoal e material a outras pessoas jurídicas ou que preveja a possibilidade de intermediação ou de interposição por meio de outras pessoas jurídicas. Não há previsão legal, no contexto dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos artigos 385 e 386 do RIR/99, para transferência de ágio por meio de interposta pessoa jurídica da pessoa jurídica que pagou o ágio para a pessoa jurídica que o amortizar, que foi o caso dos autos, sendo indevida a amortização do ágio pela recorrida.

(...)

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

A constatação de evidente intuito de fraudar o Fisco, pela intencional prática de atos simulados, enseja a qualificação da multa de ofício.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL - A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se ao lançamento decorrente, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

AC n.º 9101-004.750

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2010

PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO.

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

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

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

DESPESAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.

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

DESPESAS. FATOS ESPONTÂNEOS.

Não há norma de despesa que recepcione um situação criada artificialmente. As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica. Não há como estender os atributos de normalidade, ou usualidade, para despesas derivadas de operações atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.

CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO.

A cognição para verificar se a amortização do ágio passa por verificar, primeiro, se os fatos se amoldam à hipótese de incidência dos arts. 385 e 386 do RIR/99, segundo, se requisitos de ordem formal estabelecidos encontram-se atendidos, como arquivamento da demonstração de rentabilidade futura do investimento e efetivo pagamento na aquisição, e, terceiro, se as condições do negócio atenderam os padrões normais de mercado, com atuação de agentes independentes e reorganizações societárias com substância econômica.

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

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

AQUISIÇÃO. ALIENANTE E ADQUIRENTE. EMPRESAS SEM VÍNCULO.

A aquisição do investimento predicada pelo art. 7º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, pressupõe operação entre adquirente e alienante sem vínculo empresarial. Não há sentido exigir positivação para explicitar que adquirente e alienante não podem ser do mesmo grupo empresarial, vez que o conceito de aquisição envolve uma transação entre partes independentes. Alienação de investimento de uma controladora para sua controlada não é aquisição, é transferência interna de fluxo de caixa entre empresas de mesmo grupo, e por isso não se mostra apta a lastrear existência de despesa amortizável.

LEGALIDADE. APRECIÇÃO INTEGRADA. PLUS NA CONDUTA. DOLO. SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA

1 - Não há que se tolerar o desvirtuamento dos institutos jurídicos. Legalidade não é dizer que se o negócio jurídico é legal para um ramo do direito (civil, empresarial, dentre outros) encontra-se intocável para todo o ordenamento. Legalidade é verificar se o negócio jurídico é legal sob o âmbito de todo o direito, inclusive o tributário.

2 - Presente o dolo em operações de reestruturação societárias criadas com o objetivo exclusivo de possibilitar a amortização de ágio fictício, mediante a utilização artificial de empresa cuja utilização visa especificamente a construção falaciosa de despesa tributária.

3 - Demonstrado o intuito doloso, elemento comum nas hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, e a incidência nos art. 149, inciso VII do CTN e art. 44, § 1º da Lei nº 9.430, de 1996, cabe a qualificação da multa de ofício para 150%.

Por meio do despacho de fls. 5.242-5.254, o Presidente da Segunda Câmara da Primeira Seção do CARF deu seguimento ao recurso em relação a ambas as matérias. Destaque-se apenas que o tema “decadência” foi tratado pelo recurso e pelo despacho como matéria reflexa à qualificação da multa.

O contribuinte apresentou contrarrazões tempestivas por meio da peça de fls. 5.430-5.449, por meio dos quais questionou o conhecimento do recurso e o seu mérito.

Quanto ao conhecimento, abaixo transcrevemos as razões oferecidas:

(B.1) Acórdão CSRF nº 9101-004.750: Caso Unilever

12. Em primeiro lugar, é importante destacar que, para fins da análise da divergência jurisprudencial na interpretação da legislação tributária, deve-se levar em consideração **apenas os trechos do acórdão recorrido e dos acórdãos paradigmas** que tratam da matéria controvertida, ainda que os acórdãos confrontados sejam relacionados à mesma operação societária.

13. Com efeito, deve-se ter em mente que o processo administrativo fiscal tem por objeto promover uma revisão do lançamento tributário, que será realizada em pelo menos duas instâncias na esfera administrativa. Dessa forma, as decisões proferidas nos processos administrativos prevalecerão sobre os lançamentos tributários, seja para a sua manutenção integral, redução/restrição ou cancelamento.

14. Por isso, apesar de o Acórdão Recorrido e a decisão paradigma terem analisado a mesma estrutura societária (amortização do ágio registrado pela UBI), o Recurso Especial da PGFN somente poderá ser admitido caso reste demonstrado, de forma inequívoca, que as decisões confrontadas (i) partiram de premissas semelhantes e (ii) adotaram entendimentos divergentes na aplicação da legislação tributária.

15. Todavia, isso não aconteceu no presente caso: quando comparadas as duas decisões, percebe-se que as conclusões a que chegaram as Turmas Julgadoras decorrem de premissas completamente distintas, o que impede a configuração do dissídio jurisprudencial.

16. Isso porque, no acórdão paradigma, a aplicação da multa qualificada de 150% resultou do entendimento da Turma Julgadora de que a operação realizada teria sido artificial e simulada, sem qualquer propósito negocial ou econômico, e com único objetivo de permitir a geração de despesas com amortização fiscal de ágio. Nesse aspecto, a decisão alegou ter havido a prática de condutas dolosas pelo contribuinte com o objetivo de não pagar tributos.

17. Ou seja: o fundamento do acórdão paradigma para manter a qualificação da multa foi a alegada artificialidade das operações societárias e a ausência de propósitos negociais ou econômicos que pudessem justificar a estrutura adotada.

18. Ocorre que, no Acórdão Recorrido, esses aspectos sequer foram mencionados pela decisão, já que o voto vencedor partiu de premissas completamente distintas para fundamentar o afastamento da penalidade qualificada.

19. No presente caso, conforme visto, a Turma Julgadora entendeu que – independentemente de qualquer discussão sobre dolo, simulação ou propósito negocial nas estruturas societárias – as autuações que discutem amortização de ágio não podem ensejar a aplicação de penalidades qualificadas, já que, nesses casos, não há a ocultação do fato gerador ou a prática de atos com falsidade material ou ideológica.

20. Como se percebe, a análise feita pelo Acórdão Recorrido não levou em consideração os aspectos econômicos e societários da presente estrutura, e tampouco o fato de o ágio ter sido gerado em operação conduzida entre partes relacionadas. O fundamento da decisão para afastar a multa qualificada foi a impossibilidade de aplicação dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei 4.502/64 para as autuações de ágio, dada a incompatibilidade do conteúdo desses dispositivos (que pressupõem a existência de documentos falsos ou inidôneos, fraudes, etc.) com as infrações tributárias geradas pela amortização fiscal de ágio.

21. Dessa forma, percebe-se que as decisões recorrida e paradigma, apesar de terem analisado uma mesma operação, partiram de premissas distintas para fundamentar a aplicação da multa qualificada, sendo impossível confrontar o conteúdo das decisões para fins de indicação do dissídio jurisprudencial.

22. É dizer: enquanto o caso paradigma levou em consideração os aspectos fáticos específicos da estrutura e a suposta artificialidade das operações geradas dentro de um mesmo grupo (ágio interno) para sustentar a qualificação da multa, o Acórdão Recorrido desconsiderou todos esses aspectos (inclusive a questão do ágio interno), restringindo a sua análise aos aspectos jurídicos do ágio e dos dispositivos que tratam da prática de atos fraudulentos.

23. A incompatibilidade das premissas adotadas nas duas decisões pode ser melhor visualizada no quadro abaixo:

[seguiu quadro comparativo]

24. Tendo em vista que as conclusões divergentes no Acórdão Recorrido e no Acórdão paradigma decorrem de premissas completamente distintas, o Recurso Especial não pode ser conhecido. Por isso, a Recorrida requer, desde já, seja reconhecido que o Acórdão n.º 9101-004.750 não demonstrou a necessária divergência jurisprudencial sobre a matéria, o que impede o conhecimento do Recurso Especial, nos termos do artigo 67, §§ 6º e 8º do RICARF.

(B.2) Acórdão CSRF n.º 9101-002.300: Caso Barigui

25. O segundo paradigma colacionado pela PGFN, apesar de enfrentar a discussão sobre aplicação de multa qualificada sobre as despesas de ágio, envolveu um cenário fático completamente distinto daquele analisado pelo Acórdão recorrido.

26. Deve-se ter em mente que, no presente caso, em nenhum momento o Auto de Infração fundamentou a impossibilidade de aproveitamento fiscal do ágio com base na alegação de “transferência de ágio”, seja para fins de avaliação da legitimidade do ágio, seja para fins de aplicação da multa qualificada.

27. No entanto, o Recurso Especial da PGFN utiliza como paradigma para demonstrar a divergência jurisprudencial do Acórdão Recorrido precedente em que foi analisado, exclusivamente, a possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio e a aplicação da multa qualificada em reorganizações societárias que resultaram na “transferência do ágio” da investidora original para parte relacionada, como se observa pelos trechos do TVF destacados na decisão:

“Fica sujeito a aplicação de multa qualificada de 150%, (...) acrescida aos valores de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Reflexo apurados em decorrência dos valores apropriados indevidamente a título de despesas com amortização de ágio, discriminados no quadro constante do subitem 4.1 do presente Termo, considerando: a) Que a Marumbi Investimentos e Participações Ltda serviu de “veículo” para permitir a geração artificial de uma mais-valia e sua transferência para empresas do grupo econômico Barigui, dentre elas a fiscalizada, conclusão corroborada pela efêmera duração da (sic) daquela. Conclui-se que a contribuinte tinha ciência de que Marumbi somente cumpriu o papel de receber e devolver o ágio da própria;

28. Daí já se percebe uma nítida diferença com os fatos analisados no presente processo que, além de não envolver qualquer discussão sobre “transferência de ágio”, discute operação realizada entre empresas operacionais do Grupo Unilever (UBR e UBI), e não entre empresas meramente formais ou com existência efêmera.

29. Ademais, também vale destacar que há diversos outros aspectos da estrutura analisada na decisão paradigma que não guardam qualquer similitude fática com o caso concreto. Pelo que consta do acórdão paradigma, é possível extrair o seguinte:

- Em setembro de 2004, as empresas relacionadas Bordin, Pine e Gralha Azul, únicas sócias da Barigui (contribuinte), aumentaram o capital de uma sociedade veículo recém constituída (denominada Marumbi) com as quotas da própria Barigui. Com isso, passaram a deter participação direta na Marumbi e indireta na Barigui;

- Como o valor de mercado das quotas da Barigui era superior ao seu valor contábil integralizado, a Marumbi reconheceu um ágio na subscrição das ações da Barigui, que passou a ser registrado na sua contabilidade. Note-se que o ágio surgiu em função da reavaliação das ações da Barigui, sem pagamento em dinheiro;

- Ato contínuo, a sociedade Marumbi foi parcialmente cindida, com a incorporação do acervo cindido na Barigui (referente ao seu próprio investimento);

- Assim, a Barigui passou a registrar contabilmente o ágio e a amortizar as correspondentes despesas para fins fiscais.

30. Pela descrição dos fatos acima, já se pode extrair que o caso paradigma envolveu estrutura com as seguintes características: (i) o ágio foi gerado na subscrição das ações da Barigui, sem um efetivo pagamento de preço pela sociedade adquirente, (ii) a empresa adquirente (Marumbi) era uma holding sem qualquer atividade operacional, e que foi extinta logo após a aquisição, (iii) as partes vendedoras não apuraram qualquer

ganho de capital na operação, e (iv) as estruturas inicial e final são as mesmas após a operação, e a única mudança foi a geração do ágio.

31. No caso destes autos, de forma totalmente diferente, (i) o ágio foi gerado em uma efetiva compra de participação societária, formalizada em instrumento de compra e venda, com pagamento de preço pela sociedade UBR em dinheiro, (ii) a empresa adquirente (UBR) era operacional e existe até os dias atuais, com atividades, receitas e empregados, (iii) houve o recolhimento do IRF sobre o ganho de capital pelos vendedores, no valor total de R\$ 51.111.335,73, e (iv) as estruturas inicial e final são diferentes, já que a UBR efetivamente adquiriu o controle da Recorrida (que antes era controlada pela BestFoods).

32. Assim, percebe-se que os elementos fáticos presentes no acórdão paradigma – e que motivaram a exigência da multa qualificada – não estão presentes no caso destes autos, tornando impossível a comparação entre as decisões por uma evidente **ausência de similitude fática** nas estruturas analisadas pelo E. CARF.

33. Ademais, também vale destacar que, tal como demonstrado pela Recorrida em relação ao primeiro paradigma, as conclusões a que chegaram as decisões paradigma e recorrida decorrem de premissas completamente distintas, o que impede a configuração do dissídio jurisprudencial.

34. Isso porque, no acórdão paradigma, a aplicação da multa qualificada de 150% resultou do entendimento da Turma Julgadora de que a operação realizada teria sido artificial e simulada, sem qualquer propósito comercial ou econômico, e com único objetivo de permitir a geração de despesas com amortização fiscal de ágio. Nesse aspecto, a decisão alegou ter havido a prática de condutas dolosas pelo contribuinte com o objetivo de não pagar tributos.

35. Ocorre que, no Acórdão Recorrido, conforme visto, a Turma Julgadora entendeu que – independentemente de qualquer discussão sobre dolo, simulação ou propósito comercial nas estruturas societárias – as autuações que discutem amortização de ágio não podem ensejar a aplicação de penalidades qualificadas, já que, nesses casos, não há a ocultação do fato gerador ou a prática de atos com falsidade material ou ideológica.

36. Dessa forma, percebe-se que as decisões recorrida e paradigma, além de não possuírem qualquer similitude fática, também partiram de premissas distintas para fundamentar a aplicação da multa qualificada, sendo impossível confrontar o conteúdo das decisões para fins de indicação do dissídio jurisprudencial.

37. Tendo em vista, portanto, que as conclusões divergentes no Acórdão Recorrido e no Acórdão paradigma decorrem de premissas completamente distintas, e que não há similitude fática entre as decisões, o Recurso Especial não pode ser conhecido. Por isso, a Recorrida requer, desde já, seja reconhecido que o Acórdão nº 9101-002.300 não demonstrou a necessária divergência jurisprudencial sobre a matéria, o que impede o conhecimento do Recurso Especial, nos termos do artigo 67, §§ 6º e 8º do RICARF.

Nesse passo, vale fazer uma interromper a transcrição para destacar que a contribuinte questiona especificamente o conhecimento do tema decadência em face de a Procuradoria não ter apresentado paradigma específico. Seguem as razões transcritas quanto a essa parte:

38. Por fim, vale destacar que, muito embora a PGFN tenha requerido o reestabelecimento da glosa sobre as despesas de ágio no ano de 2011, as quais foram afastadas em função da decadência, não foi apresentado qualquer acórdão paradigma sobre essa questão específica, motivo pelo qual a Recorrida entende que tal matéria não poderá ser conhecida por esta E. CSRF.

No mérito, aduz que a acusação fiscal estaria embasada apenas no fundamento de ter havido simulação nas operações e que os demais fundamentos apresentados pela Procuradoria são acusações novas, as quais não deveriam ser conhecidas pelo Colegiado.

Aduz ainda; (i) a aplicação dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei 4.502/64 exige prova inequívoca, o que não houve; (ii) inexistente qualquer falsidade material ou ideológica nos documentos relativos às operações; (iii) todas as operações foram transparentes e de conhecimento das autoridades competentes; a simulação é um instituto previsto no art. 167 do Código Civil, mas nenhum dos elementos caracterizadores previstos no artigo estão presentes nas operações; (iv) a participação de mais de uma empresa do grupo econômico não caracteriza, por si só, conluio; (v) houve razões econômicas, societárias e negociais justificadoras das operações.

Recurso do Contribuinte

O segundo recurso especial é do contribuinte (fls. 5.546-5.645), interposto tempestivamente, em que aponta cinco divergências, das quais foram conhecidas as seguintes: (i) Amortização Fiscal de Ágio: (i.1) – ágio interno antes da Lei n 12.973/2014 e (i.2) caráter residual do ágio por rentabilidade futura; e (ii) Concomitância da multa isolada com a multa de ofício”.

Em relação à primeira divergência com seus dois desdobramentos, ofereceu os acórdãos paradigmas nº 1301-001.297 e nº 1402-002.144. Abaixo, seguem suas respectivas ementas na parte relativa à controvérsia:

AC nº 1301-001.297

ÁGIO - INCORPORAÇÃO DE AÇÕES - EMPRESAS DO MESMO GRUPO - O registro foi expressamente admitido pelo art. 36 da Lei nº 10.637/2002, não podendo a administração tributária recusar-lhe os efeitos previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.542/97. A incorporação, da pessoa jurídica para a qual foi transferido o investimento, pela pessoa jurídica investida, implica realização prevista no § 1º do art. 36 (baixa a qualquer título), fazendo cessar o diferimento do valor controlado no LALUR. A hipótese não se encontra abrangida pela exceção prevista no § 2º do artigo, por não ocorrer transferência da participação ao patrimônio de outra pessoa jurídica, mas sua extinção por confusão patrimonial entre investidora e investida.

AC nº 1402-002.144

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO PREMISSAS. Uma das premissas básicas para amortização de ágio, com fulcro nos art. 7º, III, e 8º da Lei 9.532, de 1997, é o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio, que deve ser comprovado com documentação hábil.

Já em relação ao segundo tema (concomitância da multa isolada com a de ofício), ofereceu os acórdãos paradigmas nº 9101-005.080 e nº 1102-001.084, assim ementados:

AC 9101-005.080

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2006, 2007 CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO. Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício. É certo que o cerne decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária. O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

AC 1102-001.084

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

(..)

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. É ilegítima a aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre bases estimadas e da multa de ofício lançada conjuntamente com o montante principal do imposto, quando ambas tiverem por base o mesmo fato apurado em procedimento fiscal.

Por meio do despacho de fls. 5.986-6.019, o Presidente da Segunda Câmara da Primeira Seção do CARF deu seguimento em relação apenas às matérias acima relatadas.

O contribuinte apresentou ainda agravo (fls. 6.027-6.047) dessa decisão, que não foi acolhido pelo despacho de fls. 6.130-6.150.

Por seu turno, a Fazenda Nacional ofereceu contrarrazões tempestivas por meio da peça de fls. 6.358-6.412, por meio dos quais questionou o conhecimento do recurso e o seu mérito.

Quanto ao conhecimento da primeira divergência, abaixo transcrevemos trechos das razões oferecidas:

Assim, muito embora o r. despacho tenha entendido que a divergência jurisprudencial foi demonstrada, verifica-se que na realidade os **recorrentes não demonstraram a similitude dos casos concretos cotejados** de forma a provar que, embora pudessem ter entendido no mesmo sentido, os Colegiados divergiram quanto às teses jurídicas adotadas.

(...)

As decisões proferidas nos paradigmas indicados pela Recorrente se deram com base em contexto fático peculiar, distinto do apresentado nestes autos.

(...)

Quanto ao ágio, fica claro que os fatos e provas discutidos no paradigma apontado são distintos dos analisados neste feito.

Como visto, o fato de se tratar de ágio interno, gerado dentro de grupo econômico foi apenas um dos fundamentos em que a decisão recorrida foi amparada.

Assim, mais uma vez, repita-se: a divergência jurisprudencial não restou demonstrada, pois as decisões proferidas nos paradigmas indicados pela Recorrente se deram com base em contexto fático peculiar, distinto do apresentado nestes autos.

Com relação ao conhecimento da segunda matéria (concomitância das multas isolada e de ofício), reproduz jurisprudência da CSRF a afirma que não haveria divergência atual a ser dirimida.

No que diz respeito ao mérito da primeira divergência, transcrevemos os trechos representativos das contrarrazões:

Partindo para o caso dos autos, verifica-se que a “reorganização societária” levada a efeito representa a realização de uma operação societária com o único objetivo de reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por meio da criação de um **ágio fictício**, que não apresenta qualquer propósito negocial e substrato econômico a justificar a sua existência real, **não se permitindo, portanto, a dedução da despesa com sua amortização.**

(...)

Resta evidente, nos autos, no entanto, o desvirtuamento das operações que normalmente conduzem a um custo amortizável, tendo em vista terem sido elas realizadas por pessoas interligadas, em desacordo com a necessária autonomia entre as partes envolvidas.

Sobre a análise do caso concreto, em relação a todos os pontos que foram objeto de recurso em relação à dedutibilidade do ágio, convém ratificar as conclusões estampadas no acórdão de primeira instância:

Segue então acalentada reprodução da decisão de primeiro grau e, como base nela, conclui que “o ágio em questão não se encaixa no benefício fiscal previsto no artigo 386 do RIR/99”.

No tocante à segunda divergência (concomitância das multas), a D. Procuradoria oferece razões de mérito, como a autonomia das bases de cálculo das infrações.

É o relatório do essencial.

Voto Vencido

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Relator.

CONHECIMENTO

A acusação fiscal relativamente à glosa de amortização de ágio que dá ensejo às divergências apontadas tanto no recurso especial da Fazenda, quanto do contribuinte, foi assim relatada no recorrido:

As infrações registradas foram as seguintes:

(i) Amortização indevida de ágio interno (IRPJ/CSLL), nos AC 2011 a 2014, por artificialidade da estrutura societária de geração do ágio, pelo emprego de empresa-veículo e pela impossibilidade de aproveitamento fiscal de ágio interno e impropriedade do laudo de avaliação que fundamentou o ágio, com aplicação de multa qualificada;

(...)

1. Das Infrações Registradas

1.1 – Glosa de amortização de ágio interno

Informa o Termo de Verificação Fiscal que a operação consistira na incorporação da então Unilever Brasil Alimentos (UBA) pela Unilever Brasil (**UBR**), entre 01/11/2007 e 18/02/2008, gerando-se um ágio interno, o qual foi inteiramente registrado como rentabilidade futura.

A amortização do ágio interno foi efetuada pela empresa UBR até 01/11/2009, quando esta sofreu cisão parcial, resultando na reversão do ativo cindido à empresa Unilever Brasil Industrial (**UBI**), ora Recorrente.

O ágio interno então passou a ser amortizado na UBI a partir de 02/11/2009, sendo deduzido tributariamente a partir dessa data. Todas as empresas envolvidas na incorporação e cisão parcial pertenciam ao mesmo grupo econômico Unilever.

A empresa adquirente (UBR), geradora do ágio, tinha seu capital social detido pelas empresas Brazinvestee BV, Brasinvest BV, BrazH1 BV, BrazH2 BV, todas com sede no mesmo endereço na cidade de Bruxelas.

Já a Unilever Brasil Alimentos (UBA), empresa adquirida, era detida, à época da operação, por BrazH3 BV, BrazH4 BV e BrazH5 BV, estas três com sede no mesmo endereço na cidade de Roterdã.

Informa ainda o TVF que as empresas BrazH3, BrazH4 e BrazH5 foram constituídas e dissolvidas em um período de aproximadamente 03 anos e em aproximadamente um ano e meio adquiriram e revenderam a Unilever Brasil Alimentos. Questionadas quanto à brevidade destas operações, tanto a UBR, quanto a UBI, informaram que tais reestruturações decorriam da implantação de um novo modelo global de negócios, em que dividiria a Unilever em um ramo fabricante e o outro distribuidor.

Quanto à avaliação da Unilever Brasil Alimentos (UBA), a empresa de consultoria Deloitte emitiu laudo estimando o valor de aquisição em R\$ 1,379 bilhão, contra um Patrimônio Líquido de R\$ 180 milhões. Todo o ágio referente a esta diferença foi registrado como Rentabilidade Futura.

A fiscalização glosou o ágio amortizado pela Recorrente por reputá-lo artificial, seja por ter sido gerado internamente, seja pelo emprego de empresa veículo. Ainda, questionou o dimensionamento da rentabilidade futura, atribuída a todo o ágio em vez de apenas a seu valor residual. Por fim, aplicou a fiscalização a multa qualificada de 150% registrando a ocorrência de fraude e de simulação no ágio gerado

Por seu turno, o voto condutor do julgado assim se posicionou, *in verbis*:

6. Da análise dos fatos

6.1. Da indedutibilidade do ágio amortizado

No caso dos autos, o ágio amortizado pela Recorrente UBI teve origem em aquisição feita pela UBR na UBA. Posteriormente, a UBR sofreu cisão, tendo vertido parte de seu patrimônio para a Recorrente UBI, a qual passou a amortizar o ágio.

É dado ainda que o ágio foi gerado internamente no âmbito do grupo Unilever, posto tanto a adquirente UBR, quanto as alienantes BrazH3, BrazH4 e BrazH5, integrem este mesmo grupo econômico.

Como ao norte já abordado, o ágio rentabilidade futura internamente gerado não era passível de registro contábil já na vigência ainda das regras contábeis antigas, aplicáveis até 31/12/2007 e mesmo depois, no curso do chamado Regime Tributário de Transição (RTT) – ao qual se encontrava submetida a Recorrente UBI.

E se o ponto de partida de apuração do IRPJ e da CSLL é o Lucro Líquido contábil, e este não admite registros de amortização de ágio interno, não é possível, por conseguinte, admiti-lo igualmente para fins fiscais. Do contrário, necessário seria permitir exclusões adicionais no LALUR e no LACS sem previsão expressa na legislação tributária.

Indo além, constata-se que a UBR, no momento do registro indevido do ágio rentabilidade futura, não observou seu caráter residual, registrando-o por valor maior, baseando-se em laudo solicitado a consultoria especializada (Delloite).

Além de não haver previsão legal acerca deste laudo, tal expediente serviu para tentar respaldar exclusões do Lucro Líquido – e conseqüentemente, das bases do IRPJ e da CSLL – em desconformidade com as regras contábeis e fiscais vigentes. Assim, a glosa se justifica também pela inobservância do aspecto residual do ágio rentabilidade futura – como bem registrado no Relatório Fiscal.

Quanto à aplicação de regras de Preço de Transferência para legitimar o registro de ágio rentabilidade futura interno, no caso de aquisição de participações societárias de parte vinculada, tem-se que esta não se presta a este propósito. Isto porque, da regra de Preço de Transferência, apenas se deduz um preço máximo (preço parâmetro) a ser pago o qual, se excedido pelo preço praticado, implica uma adição a título de ajuste ao Lucro Real e à base da CSLL. Não quer dizer que o contribuinte esteja autorizado, nem tampouco obrigado, a adotar o preço parâmetro máximo estimado pela regra de Preço de Transferência para a transação com parte vinculada. Neste caso, deve-se registrar para a operação, portanto, o valor mais conservador, o qual não reconhece o ágio rentabilidade futura interno e nenhuma consequência traz em termos de pagamento de ajuste de Preço de Transferência.

6.2. Do não cabimento da multa qualificada

O Termo de Verificação Fiscal qualificou a multa de ofício enquadrando a conduta da Recorrente e da cindida UBR em fraude e simulação.

Não vejo que reestruturações societárias para amortizar ágio, em regra, sejam aptas a produzirem os efeitos previstos nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei 4.502/643, isto é, impedir ou retardar o conhecimento da real ocorrência do fato gerador. Isto porque amortizações de ágio possuem linhas próprias na DIPJ, as quais, se devidamente preenchidas pelo contribuinte, permitem, por si só, a detecção do indício de irregularidade pela autoridade fiscal. Mesmo porque também, são comuns os equívocos cometidos pelos contribuintes nas amortizações de ágio, sendo assim, a simples informação em DIPJ já é fator indiciante da irregularidade.

Diferente de planejamentos tributários artificiais e de difícil detecção – que demandam cruzamento de informações diluídas em fontes de dados diversas, sendo necessária uma denúncia ou a inteligência humana na atividade fiscal para serem indiciados –, amortizações de ágio, quando sem elementos adicionais na conduta, não possuem o efeito de “esconder” a ocorrência do fato gerador – o que se consegue em regra por meio de falsidade material, ideológica ou por meio de comportamento malicioso.

Ou seja, ainda que tivesse havido o dolo ou a má-fé na conduta dos Recorrentes, tal não seria apto a produzir o resultado “atraso ou dificuldade”, o qual é elementar do tipo infracional.

Também não identifico a dita artificialidade no registro do ágio interno. A questão é, na verdade, de incerteza quanto à sua substância econômica, e não de certeza quanto a uma má-fé. Tal dúvida levava a Ciência Contábil a rejeitar o seu registro em conformação aos então vigentes princípios da Prudência e do Registro pelo Valor Original.

No mérito, também não vejo ter havido má-fé ou dolo das Recorrentes na reestruturação que resultou na geração e na amortização do ágio. Isto porque o tema da dedutibilidade do ágio tem a sua controvérsia jurídica mais do que reconhecida na jurisprudência administrativa e na doutrina. Mesmo sendo o ágio interno, é de se observar ser este ainda objeto de dúvidas, com alguns julgados isolados no Poder Judiciário inclusive admitindo a sua possibilidade para fatos geradores anteriores à Lei 12.973/2014.

Diante deste quadro, forçoso é reconhecer tratar o caso de erro nas apreciações jurídicas por parte das Recorrentes nos procedimentos que levaram à amortização do ágio, devendo-se, por conseguinte, afastar as acusações de fraude e simulação.

A este respeito, a 2ª Turma da 3ª Câmara, no Acórdão de Recurso Voluntário nos autos do processo n.º 16561.720169/2014-78 – no qual se analisou autuação fiscal referente ao AC 2010 envolvendo a mesma reestruturação societária e amortização de ágio pelas Recorrentes –, concluiu em sentido semelhante, afastando a multa qualificada:

[seguiu transcrição do acórdão]

Por todo o exposto, afasto a multa qualificada na infração de glosa de amortização de ágio.

Do recurso especial da Fazenda

No que se refere ao recurso especial da Fazenda Nacional, o recorrido afastou a qualificadora pelas seguintes razões:

(i) as amortizações indevidas de ágio, mesmo interno, não são aptas a impedir ou a retardar o conhecimento da real ocorrência do fato gerador pela autoridade fiscal, ainda que houvesse má-fé, pois é inapta a impedir ou retardar;

(ii) não prova de artificialidade do registro capaz de comprovar má-fé, mas sim uma incerteza acerca da substância econômica do ágio;

(iii) o tema da dedutibilidade do ágio, mesmo o interno, é controvertido nas instâncias administrativas e judiciais, o que afasta a má-fé.

Por seu turno, as razões para a manutenção da multa qualificada no **acórdão paradigma n.º 9101-002.300**, estão assim resumidas:

Com a devida vênia, não vislumbro, no presente caso, dúvida acerca da atuação dolosa da contribuinte. Conforme já foi tratado no tópico que cuidou especificamente da questão da amortização do ágio gerado em operações intragrupo, o art. 36 da Lei n.º 10.637/2002 fixa determinado efeito fiscal para operações societárias permitidas não por ele, mas pela legislação civil e comercial e pelas normas contábeis. O efeito fiscal que o dispositivo estabelecia era o diferimento da tributação de IRPJ e de CSSL sobre o ganho de capital proveniente da reavaliação do valor de sociedade investida.

O fato de o art.36 da Lei nº10.637/2002 mencionar determinada operação de reorganização societária não autoriza os contribuintes a atribuírem a ela efeitos outros que não aqueles especificamente descritos no dispositivo. Além disso, conforme análise desenvolvida no tópico que tratou da amortização do ágio, a própria análise do dispositivo levaria à conclusão de que seu intuito era o de estabelecer a neutralidade tributária da operação. Tal neutralidade não permitia que se chegasse à conclusão de que, embora a tributação do ganho de capital restasse diferida, o ágio contabilizado pudesse ser desde logo amortizável.

Prova cabal de que a contribuinte e o grupo econômico a que pertence teriam praticado ação dolosa tendente a impedir a ocorrência de fato gerador de obrigação tributária principal ou a modificar suas características de modo a reduzir o montante devido, o que atraía aplicação do art.72 da Lei nº 4.502/1964, é o fato de nenhuma alteração de fato ter ocorrido no controle societário da empresa fiscalizada, após encerrada a reorganização. Ao final de dezembro de 2004, a contribuinte se encontrava submetida ao controle dos mesmos acionistas identificados ao final de setembro daquele ano, com percentuais de participação exatamente iguais aos anteriores. Em virtude principalmente deste fato, concluo que realmente não houve outro propósito a guiar a atuação da contribuinte senão o de simular uma reorganização societária com a finalidade de reduzir o montante de IRPJ e CSLL a ser recolhido nos cinco anos seguintes.

Note-se assim que, para a posição adotada no referido paradigma reverter a decisão do acórdão recorrido, seria necessário que houvesse neste recorrido circunstância fática similar àquela que levou o acórdão recorrido a manter a qualificação da multa, isto é, a absoluta igualdade do controle societário ao final das operações, que ensejaram o ágio amortizado.

Por outros termos, o paradigma não manteve a qualificadora da multa apenas pela circunstância em comum entre os dois casos (ágio interno), mas pela particular característica de que as operações realizadas no recorrido resultaram em posições sociais idênticas às anteriores, resultando apenas na produção do chamado ágio interno.

Por essas razões, considero que o primeiro acórdão paradigma não dá azo a divergência apta a suscitar o recurso especial.

Quanto ao **segundo paradigma, AC 9101-004.750**, as razões para a manutenção da multa qualificada estão estampadas nos dois parágrafos que se seguem:

Apreciando-se o caso concreto, impossível não se deparar com o plus na conduta. Não se trata de mero descumprimento da norma. Verifica-se a presença dos elementos cognitivo e volitivo, consumando-se o dolo.

A artificialidade na formação do ágio é evidente. Partes interessadas do mesmo grupo econômico, com interposição de empresas intermediárias (empresas de “papel” de caráter instrumental) dissolvidas em breve lapso temporal, partes deliberando sobre avaliação de ativo a ser transferido de uma empresa para outra, todas submetidas ao mesmo controle acionário. O investimento foi reavaliado gerando um sobrepreço criado internamente, desprovido de imparcialidade, vez que mensurado entre partes não independentes.

Para além do fato de ambos os acórdãos (recorrido e paradigma) tratarem das mesmas operações, podemos aferir com clareza que as questões suscitadas guardam similaridade. Ambos os acórdãos consideraram características da conduta do contribuinte, mas sob pressupostos diferentes. O não-esconder as operações do fisco e a jurisprudência cambiante acerca do tema levou o recorrido a afastar a qualificação, independentemente de eventual má-fé

do contribuinte. Já o recorrido considerou que as circunstâncias fáticas caracterizaram o dolo apto a qualificar a multa.

Conheço, pois, do recurso especial da Procuradoria quanto à qualificação da multa em face do segundo paradigma, AC 9101-004.750.

No tocante à segunda divergência, o despacho que deu seguimento à matéria assim se posicionou:

2) Da decadência

A Recorrente aponta a necessidade de seguimento em relação à matéria reflexa da decidida no item anterior (qualificação da multa em face do ágio interno), nos seguintes termos:

Em relação ao tema, a decisão recorrida reconheceu a decadência parcial apenas diante do afastamento da qualificação da multa. Não foram inseridas razões adicionais e autônomas.

Logo, restabelecida a qualificação da multa, deve-se, como consequência, reformar a decisão recorrida também quanto à matéria relativa à decadência, uma vez demonstrada a divergência em relação ao disposto no art. 44, inciso I e § 1º da Lei nº 9.430/1996; arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, como também no art. 173 do CTN.

Fica claro, portanto, que diante da mesma situação fática discutida no acórdão recorrido e no(s) paradigma(s) foi dada solução jurídica diversa pelos órgãos julgadores.

De fato há uma relação umbilical entre as matérias, antes referidas, pois, qualquer que seja a decisão da CSRF acerca da existência ou não do dolo/fraude ou simulação para a qualificação da penalidade, ela produzirá efeitos em relação a outra matéria (Decadência do art. 173, I do CTN), uma vez que o elemento dolo é comum ao fundamento de ambas as matérias.

Confira-se o único fundamento conferido a essa matéria:

7. Decadência

Afastados os enquadramentos em fraude e simulação feitos no Relatório Fiscal, deve-se reconhecer a decadência para o AC 2011 nos lançamentos de IRPJ e de CSLL.

A partir da constatação acima, resta claro que o seguimento dado ao recurso no tópico anterior em relação à qualificação da penalidade atrai, necessariamente, a matéria reflexa “Decadência”, eis que, como já se disse, estamos diante de questões lastreadas em um mesmo fundamento jurídico.

Pelo exposto, OPINO por também ADMITIR o seguimento desta segunda matéria, em face de sua decorrência lógica em relação à primeira matéria.

Pois bem, por mais que possamos entender que as matérias possam estar vinculadas uma a outra, essa posição é, em si mesma, uma interpretação acerca da legislação tributária. Ademais, a multa qualificada está calcada numa legislação (o art. 44 da Lei nº 9.430/1996) e a questão da decadência se assenta noutra legislação (o art. 150, §4º, do CTN), as quais possuem redações distintas. Por exemplo, a Lei nº 9.430/1996 não traz, nem por remissão à Lei nº 4.502/1964, referência expressa à “simulação”, já art. 150, §4º, do CTN traz.

Ademais, o acórdão paradigma AC 9101-004.750, que serviu para conhecimento da primeira matéria, nem sequer tratou da questão atinente à decadência. O referido acórdão em recurso especial reverte a decisão da turma ordinária (AC 1302-002.307) para manter a qualificadora da multa, mas não reverte uma eventual decadência, pois desse tema não tratou o acórdão recorrido.

Por esses motivos, deixo de conhecer, por ausência de paradigma, a matéria atinente à decadência.

Em resumo, conheço parcialmente o recurso especial da Procuradoria apenas em relação à matéria “multa qualificada” em face do acórdão paradigma AC 9101-004.750.

Do recurso especial do contribuinte

No que se refere ao recurso especial da contribuinte, o despacho assim se posicionou para dar seguimento ao recurso quanto à primeira matéria:

1) Amortização Fiscal de Ágio:

1.1 – ágio interno antes da Lei nº 12.973/2012

1.2 - caráter residual do ágio por rentabilidade futura

Em relação a esta **primeira matéria** que foi dividida em **dois subtemas**, indicou-se o paradigma nº **1301-001.297** (1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção, “subtema 1.1”) e o Paradigma nº **1402-002.144** (2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, “subtema 1.2”), que constam do sítio do CARF da internet e até a data da interposição do recurso não foram reformados.

Em relação ao “**subtema 1.1**” argumenta a Recorrente, em síntese, que a legislação tributária não prevê qualquer vedação ao registro de ágio em operações realizadas entre empresas do mesmo grupo, devendo ser reconhecida a dedutibilidade das despesas com a amortização de ágio, sob o argumento de que a lei tributária em nenhum momento determinou que o ágio não possa surgir entre empresas um mesmo grupo econômico.

Após cotejar trechos do ac. recorrido com trechos dos acórdãos paradigmas, acrescenta que tal vedação vai de encontro ao que restou consignado nos paradigmas apontados, que encamparam a tese de que “**a legislação tributária, que não possui qualquer vedação ao aproveitamento fiscal de ágio interno, é a responsável por dispor sobre a amortização fiscal de ágio, de modo que as normas contábeis que vedam o ágio interno para fins contábeis, ainda que possam ser utilizadas em outros aspectos, não podem ser transpostas para fins fiscais**”.

Aduziu ainda a título de tentar demonstrar a divergência para o 1ª paradigma que “se o Acórdão Recorrido tivesse adotado o mesmo posicionamento que foi manifestado pelo CARF no Caso Zanotti, certamente teria verificado que, à época dos fatos, não existia nenhuma norma tributária impedindo o aproveitamento de ágio gerado por partes sob controle comum. A bem da verdade, esse impedimento apenas passou a existir na legislação tributária após a edição da Lei nº 12.973/14.”

Em relação ao “subtema 1.2”, vinculado ao segundo fundamento adotado pelo Acórdão Recorrido que defendeu que no momento do registro do ágio gerado na aquisição da Recorrente não teria sido observado por ela o caráter residual do ágio por expectativa de rentabilidade futura, deixando-se de se fazer a alocação prévia do ágio ao

valor de mercado dos ativos e passivos adquiridos e aos intangíveis da empresa investida.

Segundo a Recorrente, tal entendimento seria contrário à interpretação que foi dada a esses mesmos dispositivos pelo CARF no Acórdão Paradigma n.º 1402-002.144.

Passo a análise de cada uma das divergências suscitadas.

Para fins melhor avaliar a similitude fática, bem assim a existência de utilidade recursal na presente matéria, dado que o ac. recorrido possui 2(dois) fundamentos autônomos que precisariam ser atacados para que o recurso especial possa ser admitido, faz-se mister tecer algumas considerações preliminares sobre seus fundamentos.

A glosa de amortização do ágio no ac. recorrido se deu em face de 2(dois) fundamentos autônomos (“**1- ágio interno antes da Lei nº 12.973/2012**”; e **2- caráter residual do ágio por rentabilidade futura**).

O parágrafo adiante, extraído do voto condutor do ac. recorrido dá conta dessa dupla fundamentação que foi fartamente desenvolvida por meio de tópicos específicos para cada um desses fundamentos:

[...]

Além de prever **a característica residual do ágio rentabilidade futura**, as normas contábeis nacionais, antes de 2008, **também condenavam o reconhecimento do ágio rentabilidade futura interno**.

[...]

[É também no tópico 6.1, esclareço]

6.1. Da indedutibilidade do ágio amortizado

No caso dos autos, o ágio amortizado pela Recorrente UBI teve origem em aquisição feita pela UBR na UBA. Posteriormente, a UBR sofreu cisão, tendo vertido parte de seu patrimônio para a Recorrente UBI, a qual passou a amortizar o ágio.

É dado ainda que o ágio foi gerado internamente no âmbito do grupo Unilever, posto tanto a adquirente UBR, quanto as alienantes BrazH3, BrazH4 e BrazH5, integrem este mesmo grupo econômico.

Como ao norte já abordado, **o ágio rentabilidade futura internamente gerado não era passível de registro contábil** já na vigência ainda das regras contábeis antigas, aplicáveis até 31/12/2007 e mesmo depois, no curso do chamado Regime Tributário de Transição (RTT) – ao qual se encontrava submetida a Recorrente UBI.

[...]

Indo além, constata-se que a UBR, no momento do registro indevido do ágio rentabilidade futura, **não observou seu caráter residual, registrando-o por valor maior, baseando-se em laudo solicitado a consultoria especializada (Delloite)**. (Destacou-se).

Por outro lado, apesar de a princípio a matéria em debate ter sido delimitada de forma muito genérica pela Recorrente (“amortização fiscal do ágio”), ao apresentar os respectivos paradigmas, a recorrente delimita melhor a temática proposta como divergente e direciona um subtema específico para cada um dos paradigmas, conforme abaixo:

1.1 ágio interno antes da Lei n 12.973/2014 – Paradigma n.º 1301-001.297

1.2 caráter residual do ágio por rentabilidade futura – Paradigma n.º 1402-002.144

Trata-se, pois, de paradigmas específicos para cada um dos 2(dois) fundamentos autônomos e, assim, a Recorrente enfrenta corretamente a questão de como a divergência estaria caracterizada frente essa dupla fundamentação. Nesse caso, para que a matéria principal (“amortização do ágio”) possa subir completamente à CSRF é necessário que ambos os subtemas sejam admitidos simultaneamente, uma vez que basta um único fundamento do ac. recorrido não ser atacado com sucesso para que reste configurada a falta de utilidade recursal. Porém, como se passa a descrever, a Recorrente logrará êxito na demonstração da divergência dos subtemas relacionados a cada um dos fundamentos autônomos do ac. recorrido.

1.1 ágio interno antes da Lei n 12.973/2014 (Paradigma n.º 1301-001.297)

O paradigma – não reformado e constante do sítio da internet do CARF, utilizado neste subtema recebeu a seguinte ementa, no que tange a parte específica da matéria em debate:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

Ementa: **ÁGIO INCORPORAÇÃO DE AÇÕES EMPRESAS DO MESMO GRUPO** O registro foi expressamente admitido pelo art. 36 da Lei n.º 10.637/2002, não podendo a administração tributária recusar-lhe os efeitos previstos nos arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.542/97. A incorporação, da pessoa jurídica para a qual foi transferido o investimento, pela pessoa jurídica investida, implica realização prevista no § 1º do art. 36 (baixa a qualquer título), fazendo cessar o diferimento do valor controlado no LALUR. A hipótese não se encontra abrangida pela exceção prevista no § 2º do artigo, por não ocorrer transferência da participação ao patrimônio de outra pessoa jurídica, mas sua extinção por confusão patrimonial entre investidora e investida.

[...]

Em relação a este primeiro subtema vinculado ao primeiro fundamento autônomo do ac. recorrido, a Recorrente **logrou êxito em demonstrar a divergência**, nos seguintes termos:

[...] enquanto (i) o Acórdão Recorrido manteve a glosa da amortização fiscal de ágio sob o argumento de que, em razão de o reconhecimento contábil do denominado “ágio interno” ser vedado pelas normas contábeis, o seu aproveitamento fiscal não seria possível, (ii) o Acórdão Paradigma esclarece que a legislação tributária, que não possui qualquer vedação ao aproveitamento fiscal de ágio interno, é a responsável por dispor sobre a amortização fiscal de ágio, de modo que as normas contábeis que vedam o ágio interno para fins contábeis, ainda que possam ser utilizadas em outros aspectos, não podem ser transpostas para fins fiscais.

A Recorrente também fez o teste de aderência com o qual concordamos, nos seguintes termos:

25. Diante disso, não há dúvidas de que, caso o entendimento manifestado no Acórdão Paradigma fosse aplicado ao caso concreto, o resultado do processo seria completamente divergente – tendo em vista que o CARF reconheceu a legitimidade da amortização do ágio gerado entre partes independentes e

reforçou a imprestabilidade das normas comerciais utilizadas como fundamento pelas Autoridades Fiscais.

26. Em outras palavras, se o Acórdão Recorrido tivesse adotado o mesmo posicionamento que foi manifestado pelo CARF no Caso Zanotti, certamente teria verificado que, à época dos fatos, não existia nenhuma norma tributária impedindo o aproveitamento de ágio gerado por partes sob controle comum. A bem da verdade, esse impedimento apenas passou a existir na legislação tributária após a edição da Lei n.º 12.973/14.

Vejamos agora o próximo subtema.

1.2 - caráter residual do ágio por rentabilidade futura

Em relação ao segundo subtema, que foi enfrentado por meio do Paradigma n.º1402-002.144 - também não reformado e constante do sítio da internet do CARF – a Recorrente também logra êxito na demonstração da divergência.

O paradigma para este outro subtema foi assim ementado, no que tange a matéria específica em debate:

[...]

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO PREMISSAS.

Uma das premissas básicas para amortização de ágio, com fulcro nos art. 7º, III, e 8º da Lei 9.532, de 1997, é o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio, que deve ser comprovado com documentação hábil.

[...]

Conforme já referido, o segundo fundamento adotado pelo Acórdão Recorrido para manter a glosa sobre a amortização fiscal de ágio foi de que, no momento do registro do ágio gerado na aquisição da Recorrente, não se teria observado o caráter residual do ágio por expectativa de rentabilidade futura, deixando-se de se fazer a alocação prévia do ágio ao valor de mercado dos ativos e passivos adquiridos e aos intangíveis da empresa investida.

A Recorrente logra êxito em demonstrar a divergência através da seguinte passagem do seu recurso especial, que por sua vez está em conformidade com os votos condutores dos respectivos julgados:

[...]

39. Como se nota, enquanto o (i) o Acórdão Recorrido manteve a glosa da dedução relativa à amortização fiscal de ágio sob o argumento de que, mesmo antes da edição da Lei 12.973/14, o contribuinte deveria fazer uma alocação prévia do ágio ao valor de mercado dos ativos e passivos adquiridos, (ii) o Acórdão Paradigma esclareceu que a legislação tributária vigente antes da Lei n.º 12.973/14 não exigia essa alocação prévia do ágio, sendo permitido ao contribuinte fundamentar e registrar todo o valor do ágio na expectativa de rentabilidade futura da empresa adquirida.

Dessa forma, é possível afirmar que o Colegiado que julgou este paradigma teria decidido a lide da mesma forma que a decidiu se estivesse apreciando o caso concreto tratado no acórdão recorrido.

Seguem trechos dos respectivos julgados que amparam as conclusões acima:

Trechos do ac. recorrido:

[1º fundamento autônomo (“ágio interno ainda na vigência das regras contábeis antigas”), esclareço]

5. A vedação ao reconhecimento do ágio interno ainda na vigência das regras contábeis antigas

Além de prever a característica residual do ágio rentabilidade futura, as normas contábeis nacionais, antes de 2008, também condenavam o reconhecimento do ágio rentabilidade futura interno.

[...]

Portanto, é de se concluir que, **ainda na vigência das normas contábeis antigas, não era admissível registrar ágio rentabilidade futura internamente**, em razão de tal registro ferir o então Princípio do Registro pelo Valor Original.

Sendo o regramento contábil antigo, ressalvadas as exceções legais expressas, a base da apuração do IRPJ e da CSLL até final de 2007, conclui-se que, até esta data – ou mesmo depois dela, para os contribuintes sujeitos ao Regime Tributário de Transição (RTT) –, não era admissível para fins fiscais o registro de ágio rentabilidade futura gerado internamente.

[2º fundamento autônomo (“O caráter residual do ágio rentabilidade futura antes da Lei 12.973/20”, esclareço)]

4. O caráter residual do ágio rentabilidade futura antes da Lei 12.973/2014 e da própria adoção do IFRS no Brasil

Discute-se se o ágio rentabilidade futura, antes da Lei 12.973/2014, tinha ou não valor residual, isto é, era atribuído a ele apenas a parte do investimento para o qual não se encontravam bens capazes de responder pelo valor pago na operação.

Como é de se deduzir pelos tópicos ao norte já expostos, a residualidade do ágio rentabilidade futura é requisito essencial para se reconhecer a natureza jurídica da dedutibilidade prevista no art. 7º da Lei 9.532/97 de perda de capital. Sem tal característica, sobra readmitir a tese de que foi permitida a dedução de uma despesa antes indedutível a título de um benefício fiscal.

A residualidade do ágio rentabilidade futura já era regra na contabilidade no Brasil antes da Lei 12.973/2014, sendo, inclusive, ínsita ao art. 14, §2º, da Instrução CVM nº 247/1996, com redação da 285/19982.

[...]

Por fim, admitir a tese de que o ágio rentabilidade futura a que se referem os art. 7º e 8º da Lei 9.532/97 seria de natureza fiscal e não contábil, passível ainda de ser determinado com base num simples laudo encomendado junto a consultorias especializadas acerca da expectativa de rentabilidade da empresa a ser adquirida, importaria numa radical contradição: autorizaria exclusões adicionais no LALUR e no LACS sem previsão normativa expressa baseadas numa interpretação, de um lado, extensiva dos art. 7º e 8º da Lei 9.532/97 e, de outro, literal do art. 20 do Decreto-lei 1.598/77 – diploma normativo este que apenas regula exceções reafirmando a sua dependência às normas contábeis –, respaldados ainda num laudo sequer previsto em normas de qualquer espécie. (Destacou-se).

Trechos do voto condutor do 1º paradigma:

Com a devida vênia do entendimento esposado pelo Nobre Relator do presente recurso para manter a exigência, **ousou dele divergir quanto ao mérito da matéria posta a julgamento, qual seja, a glosa do ágio procedido pela fiscalização, ao argumento de que, por ter o referido ágio sido gerado internamente, de representar mais valia de si próprio, de ter sido gerado artificialmente, visto que decorrente de atos que, inobstante a obediência aos aspectos formais, não refletem substância econômica, e por isso, não encontra guarida nas disposições dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.**

De plano, **afasto peremptoriamente os argumentos acima despendidos no sentido de que, para ter guarida nas disposições dos arts. 7º. e 8º. Da Lei n. 9.532/97, o ágio não poderia ter sido gerado entre empresas de um mesmo grupo econômico e deveria ter havido pagamento (desembolso de caixa) para a sua constituição, bem como, a necessidade de substancia econômica,** ou seja, segundo interpretação da fiscalização corroborada pelo voto vencedor, o ágio só seria dedutível se houvesse conteúdo econômico na operação e se tivesse havido pagamento em dinheiro mediante livre negociação entre partes independentes. Com a devida vênia, entendo equivocada tal afirmativa.

Isto porque, a formação do ágio foi feita nos estritos limites legais previstos pelo Decreto-lei n. 1.598/77, o qual, em nenhum momento determinou que **o ágio não possa surgir entre empresas de um mesmo grupo econômico,** nem exige que para a sua formação o investimento seja feita com desembolso de dinheiro e a necessidade de substância econômica.

[...]

Dessa forma, o ágio só poderia ser considerado indevido pela fiscalização se os negócios jurídicos não tivessem ocorrido, retratado algo diverso do que efetivamente ocorreu, afastado requisitos legais e/ou preceitos de observância obrigatória ou negado a finalidade legal que justificou a sua celebração. Como nada disso ocorreu, não há como o fisco vedar sua dedução. (Destacou-se)

Em relação aos trechos do 2º paradigma, no quadro comparativo trazido pela Recorrente é possível divisar a divergência:

Divergência com relação à forma de alocação do “ágio rentabilidade futura”	
Acórdão Recorrido	Acórdão Paradigma nº 1402-002.144
“ASPECTO RESIDUAL DO ÁGIO RENTABILIDADE FUTURA. <u>O ágio rentabilidade futura tem seu valor apurado de forma residual no momento do registro da participação societária adquirida, sendo tal diretriz já observada pelas normas e</u>	AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO PREMISAS. Uma das premissas básicas para amortização de ágio, com fulcro nos art. 7º, III, e 8º da Lei 9.532, de 1997, é o efetivo pagamento do custo total de aquisição,

<p><u>práticas contábeis no País antes da adoção dos padrões IFRS após 31/12/2007.</u></p> <p style="text-align: center;">Trecho do Voto</p> <p>Como é de se deduzir pelos tópicos ao norte já expostos, <u>a residualidade do ágio rentabilidade futura é requisito essencial para se reconhecer a natureza jurídica da dedutibilidade prevista no art. 7º da Lei 9.532/97</u> de perda de capital. Sem tal característica, sobra readmitir a tese de que foi permitida a dedução de uma despesa antes indedutível a título de um benefício fiscal.</p> <p><u>A RESIDUALIDADE DO ÁGIO RENTABILIDADE FUTURA JÁ ERA REGRA NA CONTABILIDADE NO BRASIL ANTES DA LEI 12.973/2014, sendo, inclusive, insita ao art. 14, §2º, da Instrução CVM nº 247/1996, com redação da 285/1992 .</u></p> <p>De fato, do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77 não se extrai textualmente a ordem de preferência no registro do ágio. Mas esta ordem já era informada pela contabilidade e, após a Lei 9.532/97, passou a poder ser extraída também do próprio texto desta, quando, em vez de seguir a ordem alfabética "(a), (b) e (c)" para os fundamentos do ágio, disse: "(a), (c) e (b)".</p> <p>(...)</p> <p>"É dado ainda que o ágio foi gerado internamente no âmbito do grupo Unilever, posto tanto a adquirente UBR, quanto as alienantes BrazH3, BrazH4 e BrazH5, integrarem este mesmo grupo econômico.</p> <p>Como ao norte já abordado, o ágio rentabilidade futura internamente gerado não era passível de registro contábil já na vigência ainda das regras contábeis antigas, aplicáveis até 31/12/2007 e mesmo depois, no curso do chamado Regime Tributário de Transição (RTT) – ao qual se encontrava submetida a Recorrente UBI.</p> <p>(...)</p> <p>Indo além, <u>constata-se que a UBR, no momento do registro indevido do ágio rentabilidade futura, não observou seu caráter residual, registrando-o por valor maior, baseando-se em laudo solicitado a consultoria especializada (Deloitte).</u></p> <p><u>Além de não haver previsão legal acerca deste laudo,</u> tal expediente serviu para tentar respaldar exclusões do Lucro Líquido – e conseqüentemente, das bases do IRPJ e da CSLL – em desconformidade</p>	<p>inclusive o ágio, que deve ser comprovado com documentação hábil.</p> <p style="text-align: center;">Trecho do Voto</p> <p>(...)</p> <p>Em ambas as operações, a amortização do ágio foi questionada pela autoridade lançadora quer <u>por suposto vício nos laudos apresentados (não haveria avaliação dos bens a valor de mercado, mas tão somente a avaliação quanto à rentabilidade futura),</u> quer por ausência da comprovação do pagamento efetivo do ágio.</p> <p>(...)</p> <p>Em relação a tal ponto, também crucial em relação ao recurso voluntário, <u>corroboro do entendimento da decisão recorrida, e também aduzido pela Recorrente, de QUE A NECESSIDADE DE AVALIAÇÃO A VALOR DE MERCADO DOS BENS DO ATIVO SOMENTE PASSOU A SER EXIGIDO APÓS A EDIÇÃO DA LEI Nº 12.973/2014.</u> Tratando-se de fatos geradores ocorridos em 2007, sequer vigiam as alterações trazidas pela Lei nº 11.638/2007 que passaram a prever novas regras contábeis a partir de 2008.</p> <p>Ressalta-se ainda que a Lei nº 11.941/2009, em seus artigos 15 a 24, instituiu o denominado Regime Tributário de Transição – RTT, tratando dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638/2007, e pelos arts. 37 e 38 da própria Lei nº 11.941/2009, sendo que o RTT teria início já no ano calendário de 2008 e vigeria até a entrada em vigor de lei que viesse a disciplinar os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.</p> <p>Com o intuito de manter a neutralidade tributária, buscava-se, justamente, que fossem aplicadas as regras tributárias e contábeis vigentes até 31/12/2007 para cálculo dos tributos federais. E, nesse cenário, não há dúvida: <u>a questão atinente à formação e amortização de ágio deveria se dar de acordo com as normas então vigentes. E, nesse particular, vigia o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, base legal do art. 385 do RIR/99.</u></p> <p>(...)</p>
---	--

com as regras contábeis e fiscais vigentes. Assim, a glosa se justifica também pela inobservância do aspecto residual do ágio rentabilidade futura – como bem registrado no Relatório Fiscal.”

Em suma, não havia a obrigatoriedade de, em primeiro lugar, fazer a avaliação dos ativos a valor justo para então se quantificar a rentabilidade futura do investimento. A necessidade de avaliação dos ativos a valor justo somente foi criada, para fins contábeis, com a edição da Lei nº 11.638/2007 (efeitos a partir de 01/01/2008), e, para fins tributários, com o advento da lei nº 12.973/2014.

Tratando-se de fato gerador ocorrido no ano-calendário de 2007, vigiam as normas que, como visto, desdobravam o custo de aquisição com base no patrimônio líquido e ágio/deságio, sendo que tal mais valia, ou menos valia, deveria estar fundamentada em: I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade, ou; II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, ou; III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

Não é demais lembrar que absolutamente todos os casos analisados por esta turma na vigência do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77 classificaram o ágio em um dos fundamentados permitidos pela lei, jamais em dois ou mais deles, não sendo tal matéria jamais questionada nos procedimentos fiscais em questão. Por fim, cumpre ressaltar que toda fundamentação teórica contida no Termo de Verificação Fiscal refere-se aos novos contornos contábeis e fiscais advindos a partir da edição da Lei nº 11.638/2007, a qual, como já esclarecido, não se aplicava ao período de ocorrência do fato gerador no caso concreto. (...)

Por todo o exposto, proponho que esta primeira matéria (Amortização Fiscal de Ágio) através dos seus 2(dois) subtemas mencionados seja ADMITIDA em face da demonstração do dissídio jurisprudencial.

Em síntese, concordo com as razões aduzidas no despacho e acima reproduzidas, as quais adoto como fundamento de decidir pelo conhecimento do recurso especial do contribuinte quanto à primeira divergência, desdobrada nos seus dois subtemas.

Quanto à concomitância da multa isolada com a multa de ofício, o conhecimento do recurso se impõe, uma vez que o recorrido aplica entendimento diametralmente oposto ao estampado nos dois paradigmas, relativamente à mesma legislação (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996) com a redação vigente desde o ano-calendário de 2007, o que abarca os três acórdãos: recorrido do ano-calendário de 2011 a 2014, acórdão paradigma nº 1102-001.084 do ano-calendário de 2007 a 2010 e acórdão paradigma 9101-005.080 do ano-calendário de 2007.

Em síntese, conheço do recurso especial do contribuinte tal qual foi dado seguimento.

MÉRITO

Recurso da Fazenda Nacional

Multa qualificada em razão do ágio interno

O voto condutor do recurso recorrido assim fundamentou a exoneração da exasperação punitiva:

O Termo de Verificação Fiscal qualificou a multa de ofício enquadrando a conduta da Recorrente e da cindida UBR em fraude e simulação.

Não vejo que reestruturações societárias para amortizar ágio, em regra, sejam aptas a produzirem os efeitos previstos nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei 4.502/643, isto é, impedir ou a retardar o conhecimento da real ocorrência do fato gerador. Isto porque amortizações de ágio possuem linhas próprias na DIPJ, as quais, se devidamente preenchidas pelo contribuinte, permitem, por si só, a detecção do indício de irregularidade pela autoridade fiscal. Mesmo porque também, são comuns os equívocos cometidos pelos contribuintes nas amortizações de ágio, sendo assim, a simples informação em DIPJ já é fator indiciante da irregularidade.

Diferente de planejamentos tributários artificiais e de difícil detecção – que demandam cruzamento de informações diluídas em fontes de dados diversas, sendo necessária uma denúncia ou a inteligência humana na atividade fiscal para serem indiciados –, amortizações de ágio, quando sem elementos adicionais na conduta, não possuem o efeito de “esconder” a ocorrência do fato gerador – o que se consegue em regra por meio de falsidade material, ideológica ou por meio de comportamento malicioso.

Ou seja, ainda que tivesse havido o dolo ou a má-fé na conduta dos Recorrentes, tal não seria apto a produzir o resultado “atraso ou dificuldade”, o qual é elementar do tipo infracional.

Também não identifico a dita artificialidade no registro do ágio interno. A questão é, na verdade, de incerteza quanto à sua substância econômica, e não de certeza quanto a uma má-fé. Tal dúvida levava a Ciência Contábil a rejeitar o seu registro em conformação aos então vigentes princípios da Prudência e do Registro pelo Valor Original.

No mérito, também não vejo ter havido má-fé ou dolo das Recorrentes na reestruturação que resultou na geração e na amortização do ágio. Isto porque **o tema da dedutibilidade do ágio tem a sua controvérsia jurídica** mais do que reconhecida na jurisprudência administrativa e na doutrina. Mesmo sendo o ágio interno, é de se observar ser este ainda objeto de dúvidas, com alguns julgados isolados no Poder Judiciário inclusive admitindo a sua possibilidade para fatos geradores anteriores à Lei 12.973/2014.

Diante deste quadro, forçoso é reconhecer tratar o caso de erro nas apreciações jurídicas por parte das Recorrentes nos procedimentos que levaram à amortização do ágio, devendo-se, por conseguinte, afastar as acusações de fraude e simulação.

(meu destaque)

Concordo com a posição do recorrido, sobretudo em função do trecho destacado. Não são poucos os julgados administrativos, inclusive deste Colegiado, que decidiram pela legitimidade da amortização de ágio formado por meio de operações entre empresas sob controle comum. Hoje, na verdade, o próprio Poder Judiciário aponta nessa direção, como na recente decisão no REsp 2.026.473-SC, em 05/09/2023. Abaixo, transcrevo trecho representativo da ementa:

10. Embora seja justificável a preocupação quanto às organizações societárias exclusivamente artificiais, não é dado à Fazenda, alegando buscar extrair o “propósito negocial” das operações, impedir a dedutibilidade, por si só, do ágio nas hipóteses em que o instituto é decorrente da relação entre “partes dependentes” (ágio interno), ou quando o negócio jurídico é materializado via “empresa-veículo”; ou seja, não é cabível presumir, de maneira absoluta, que esses tipos de organizações são desprovidos de fundamento material/econômico.

Para a imposição da qualificação da multa deve ser aferido o elemento subjetivo da conduta, mas esse elemento não se resume ao simples “querer praticar”. É necessário também a plena consciência, aferida pelas condições circunstanciais, de que a conduta é ilícita.

Não vejo, diante desse cenário jurídico, que tal intenção possa ser atribuída ao sujeito passivo, razão pela qual, assim como na decisão recorrida, entendo que não se pode exasperar a sanção e, assim, não deve ser provido o recurso da Fazenda nesse ponto.

Decadência

Como fui vencido quanto ao conhecimento da decadência, passo a enfrentar seu mérito.

No caso, aplico os menos fundamentos para afastar a multa qualificada. Afinal, tanto lá, quanto aqui, o dolo específico é essencial para a incidência, tanto da qualificadora, quanto da exceção à aplicação da regra decadencial reservada aos lançamentos por homologação pelo art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional.

Desse modo, voto por negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional também em relação ao tema da decadência.

Recurso do contribuinte

Dedutibilidade da amortização do ágio interno

O acórdão recorrido fundamentou a manutenção da exigência pela glosa de amortização de ágio com base nas seguintes razões:

No caso dos autos, o ágio amortizado pela Recorrente UBI teve origem em aquisição feita pela UBR na UBA. Posteriormente, a UBR sofreu cisão, tendo vertido parte de seu patrimônio para a Recorrente UBI, a qual passou a amortizar o ágio.

É dado ainda que o ágio foi gerado internamente no âmbito do grupo Unilever, posto tanto a adquirente UBR, quanto as alienantes BrazH3, BrazH4 e BrazH5, integrem este mesmo grupo econômico.

Como ao norte já abordado, o ágio rentabilidade futura internamente gerado não era passível de registro contábil já na vigência ainda das regras contábeis antigas, aplicáveis até 31/12/2007 e mesmo depois, no curso do chamado Regime Tributário de Transição (RTT) – ao qual se encontrava submetida a Recorrente UBI.

E se o ponto de partida de apuração do IRPJ e da CSLL é o Lucro Líquido contábil, e este não admite registros de amortização de ágio interno, não é possível, por conseguinte, admiti-lo igualmente para fins fiscais. Do contrário, necessário seria permitir exclusões adicionais no LALUR e no LACS sem previsão expressa na legislação tributária.

Indo além, constata-se que a UBR, no momento do registro indevido do ágio rentabilidade futura, não observou seu caráter residual, registrando-o por valor maior, baseando-se em laudo solicitado a consultoria especializada (Delloite).

Além de não haver previsão legal acerca deste laudo, tal expediente serviu para tentar respaldar exclusões do Lucro Líquido – e conseqüentemente, das bases do IRPJ e da CSLL – em desconformidade com as regras contábeis e fiscais vigentes. Assim, a glosa se justifica também pela inobservância do aspecto residual do ágio rentabilidade futura – como bem registrado no Relatório Fiscal.

Antes dessa passagem, o relator discorreu acerca do direito aplicável para concluir que as regras contábeis à época não permitiam o registro do ágio interno e, portanto, menos ainda sua amortização com efeitos sobre o resultado da empresa.

O contribuinte contesta esses fundamentos sob a alegação de violação do princípio da legalidade. No entanto, é a própria lei tributária (art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977) que define o conceito do lucro real como “*o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária*”. Ou seja, a lei tributária não fixa regras exaustivas de aferição da base de cálculo da tributação da renda da pessoa jurídica. No seu lugar, parte das regras contábeis, que são também regras de direito – no caso, direito comercial –, mas as encampar com modificações.

Há, desse modo, um caminho ou percurso hermenêutico para aferição do lucro real. Primeiro, analisa-se a qualificação contábil (ou de direito comercial) de um dado evento econômico; depois, verifica-se se a lei tributária altera o tratamento desse evento. E foi dessa forma que o voto condutor do acórdão recorrido procedeu.

Na antiga contabilidade, ou seja, antes da adaptação das regras brasileiras de contabilidade aos padrões internacionais vigoravam alguns princípios, como o “registro pelo valor original” e o da prudência, que se assentavam na premissa de que os fatos econômicos passíveis de registro eram sempre aqueles realizados e quantificados a partir de operações com terceiros, ou seja, formados pelo cotejo de duas vontades independentes.

Por isso que as manifestações das autoridades contábeis acerca do ágio interno, isto é, formado mediante transações entre entidades submetidas a controle comum, vale dizer, à mesma vontade, não deveriam ser registrados e, aqueles que tivessem sido, deveriam ser baixados.

Esse critério dificultava a comparação entre as entidades, a sua valoração como um todo e, portanto, a realização de investimentos, sobretudo num cenário globalizado de capitais.

A nova contabilidade brasileira, desse modo, buscou se alinhar aos padrões internacionais, os quais buscam refletir uma realidade econômica atual ou atualizada, que afasta os padrões de valoração originários das transações para, no seu lugar, adotar os valores dos itens patrimoniais em face do quanto valem num dado suposto mercado, o que nem sempre é simples e seguro de se aferir. De todo modo, nesse novo cenário, o registro de um ágio, mesmo interno, faria sentido, se embasado em avaliação econômica independente.

Pois bem, a Lei 12.973/2014, fruto da conversão da Medida Provisória 627/2013, teve por finalidade estabelecer de forma definitiva o regime de tributação em face do novo

regramento contábil. É por isso que esta mesma lei extingue o Regime Tributário de Transição (RTT) e expressamente impede o aproveitamento do ágio interno.

Ademais, essa lei adotou uma postura conservadora, isto é, buscou manter estáveis as regras de tributação, mesmo diante da profunda alteração das regras contábeis que passaram inclusive a ter maior dinâmica de alteração.

Agora, num novo cenário contábil em que o ágio interno passou a ser passível de registro contábil, em face de um novo critério de avaliação de ativos, a lei estabeleceu, de forma expressa, a indedutibilidade da sua amortização, quando antes tal prescrição era absolutamente desnecessária.

Enfim, o ágio interno não produz efeitos tributários nem antes, nem depois da edição da Lei 12.973/2014.

Quanto à questão subsidiária, melhor sorte não deve ter o recurso especial.

O acórdão recorrido aduz que

(...) do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77 não se extrai textualmente a ordem de preferência no registro do ágio. Mas esta ordem já era informada pela contabilidade e, após a Lei 9.532/97, passou a poder ser extraída também do próprio texto desta, quando, em vez de seguir a ordem alfabética “(a), (b) e (c)” para os fundamentos do ágio, disse: “(a), (c) e (b)”. Confira-se:

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

I - **deverá registrar** o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea “a” do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - **deverá registrar** o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea “c” do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - **poderá amortizar** o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea “b” do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998).

Ou seja, o que sobrasse após a alocação dos ágios (a) e (c) nos lançamentos de incorporação, poderia ser amortizado, como ágio (b), em parcelas máximas de 1/60.

De fato, as sequências dos incisos, bem como o modal deôntico “obrigatório” advindo do “deverá” nos dois primeiros incisos, impõe claramente o caráter residual da “rentabilidade futura”, como fundamento para o ágio.

Concomitância da multa de isolada com a de ofício.

A primeira vez que enfrentei o tema da concomitância de multa isolada com a multa de ofício foi no AC 103-23.370, em 24 de janeiro de 2008, da Terceira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes; oportunidade em que adotei a tese da não concomitância da multa isolada com a multa de ofício com base no princípio da consunção ou da absorção.

Minha decisão, contudo, não foi inédita quanto ao afastamento de multas isoladas concomitantes com multas de ofício e, nem sequer, no tocante à aplicação do citado princípio.

Cerca de um ano e meio antes, o ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder proferiu elaborado voto sobre o tema no Acórdão CSRF 01-05.501, de 18/09/2006, com a seguinte ementa:

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Esse acórdão, apesar da inédita e densa fundamentação calcada em instituto de direito sancionatório, apenas ratificou a mesma interpretação da ordem vigente acerca da aplicação das multas isoladas pelo descumprimento do dever de recolher estimativas. O entendimento de então, de um lado, concebia a concomitância de uma forma rudimentar; e, de outro, considerava haver dois regimes de aplicação das multas isoladas: (i) um relativo ao lançamento efetuado antes do encerramento do ano-calendário e, portanto, da apuração do valor do ajuste; (ii) outro atinente aos lançamentos realizados após o encerramento do ano-calendário. Neste último caso, que praticamente abarca quase todas as situações concretas, a base de cálculo da multa isolada lançada deveria se limitar ao valor do IRPJ/CSLL devido no ajuste, ou melhor, à diferença entre a estimativa efetivamente recolhida e o valor do ajuste; e se sobre essa diferença já houvesse o lançamento de multa de ofício proporcional, nenhuma multa isolada poderia ser constituída.

Essa era a jurisprudência predominante na época. A título ilustrativo, transcrevo a ementa do AC CSRF 01-04.930, de 12/04/2004:

IRPJ — MULTA ISOLADA — FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ COM BASE NO LUCRO ESTIMADO — A regra é o pagamento com base no lucro real apurado no trimestre, a exceção é a opção feita pelo contribuinte de recolhimento do imposto e adicional determinados sobre base de cálculo estimada. A Pessoa Jurídica somente poderá suspender ou reduzir o imposto devido a partir do segundo mês do ano calendário, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculados com base no lucro real do período em curso. (Lei n.º 8.981/95, art. 35 c/c art. 2.º Lei n.º 9.430/96).

A falta de recolhimento está sujeita às multas de 75% ou 150%, quando o contribuinte não demonstra ser indevido o valor do IRPJ do mês em virtude de recolhimento excedentes em períodos anteriores. (Lei n.º 9.430/96 § 1.º inciso IV c/c art. 2.º).

A base de cálculo da multa é o valor do imposto calculado sobre lucro estimado não recolhido ou diferença entre a devido e o recolhido até a apuração do lucro real anual. A partir da apuração do lucro real anual, o limite para a base de cálculo da sanção é a diferença entre o imposto anual devido e a estimativa obrigatória, se menor. (Lei n.º 9.430/96 art. 44 caput c/c § 1º inciso IV e Lei 8.981/95 art. 35 § 1º letra "b").

A multa pode ser aplicada tanto dentro do ano calendário a que se referem os fatos geradores, como nos anos subsequentes dentro do período decadencial contado dos fatos geradores. **Se aplicada depois do levantamento do balanço a base de cálculo da multa isolada é a diferença entre o lucro real anual apurado e a estimativa obrigatória recolhida.**

(nosso negrito)

Dessa forma, no caso de apuração de prejuízo fiscal, multas isoladas não poderiam ser constituídas por meio de lançamento realizado após o encerramento do ano-calendário.

Essa orientação está presente no já referido AC CSRF 01-05.501, de 18/09/2006, que usa, pela primeira vez, o princípio da consunção ou absorção, conforme podemos constatar de alguns trechos do voto, como o que se segue:

Além disso, a recorrente recolheu, nos anos de 2001 e 2002, à (sic) título de estimativa no curso dos anos que foram objeto da autuação valor superior ao devido ao final do período-base de apuração, não havendo como prosperar a exigência da penalidade pelo não recolhimento de estimativas que superam o tributo devido.

Desse modo, o que orientava a exoneração das multas isoladas não era apenas a concomitância com a multa de ofício, mas sim uma pretensa limitação a um bem jurídico mais relevante (o tributo devido em definitivo).

Discordamos dessa interpretação, seja em relação à redação original da Lei n.º 9.430/96 sobre essa punição, seja em relação à atualmente em vigor.

De todo modo, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, foi dirigida justamente para afastar, não a concomitância com a multa de ofício, mas sim a interpretação de que a multa isolada, uma vez lançada após o encerramento do ano-calendário, deveria ter por limite um valor calculado a partir do IRPJ/CSLL devido no ajuste.

A redação original do dispositivo legal era:

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:

(...)

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;

Pode parecer estranha a interpretação de que a multa isolada deveria se limitar ao valor do ajuste em face do seguinte trecho da lei “**ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa**”, uma vez que, justamente no caso de prejuízo, nenhuma multa isolada poderia ser lançada em face desse entendimento, mas era esse sentido adotado pela maioria das decisões do Conselho. Argumentava-se que as multas isoladas só poderiam ser lançadas, no caso de prejuízos, se o ano-calendário não estivesse encerrado ou que haveria a infração, em abstrato, mas sem base de cálculo para ser quantificada em concreto.

Foi para aplacar essa interpretação e, especificamente, o argumento da ausência da base de cálculo, que a redação do dispositivo foi alterada para a seguinte:

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

(...)

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

(nosso negrito)

Assim, a nova redação, de um lado, não afastou a tese da concomitância, como veremos com mais vagar adiante; e, de outro, não inovou apenas para reduzir o percentual da multa, como muitos supõem.

A referência expressa ao valor do pagamento mensal visou a deixar claro que a base sobre a qual deveria incidir a multa é o valor do pagamento mensal e não o valor do ajuste.

A inovação legal, porém, não infirma a aplicação do primado da consunção, o qual, corretamente aplicado, conduz a conclusões diametralmente opostas àquelas decorrentes do limite com base no ajuste anual. Por exemplo, no caso mais extremo de prejuízo fiscal, a tese reinante afastaria totalmente as multas isoladas, enquanto a que propomos mantém estas sanções pecuniárias na sua integralidade.

Pois bem, o AC 103-23.370, de 24 de janeiro de 2008, teve a seguinte ementada de nossa redação:

MULTA ISOLADA – a multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção

sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem, o que não ocorreu no presente lançamento.

Esse texto, apesar de resumido, já deixa claro que nosso entendimento é diferente daquele que orientava as decisões do Conselho na época, bem como daqueles que entendem que as multas isoladas e de ofício devem ser aplicadas de forma absoluta e independentemente da relação entre as duas. Nada obstante, é necessário apresentar as razões que orientaram nosso posicionamento. Abaixo, reproduzo as partes relevantes do nosso voto:

Segundo esse posicionamento, a multa isolada em razão do não recolhimento de antecipações deve se ater ao imposto apurado no ajuste anual. Se nenhum imposto ao final for apurado, nenhuma multa será devida, dentre outros motivos, por ausência de base de cálculo. Não se poderia punir o particular tomando-se por base um tributo que não seria mais devido.

Essa jurisprudência, no entanto, é fruto da enorme carência no cenário nacional de estudos acerca do regime jurídico das sanções administrativas e, mais especificamente, das sanções tributárias.

Diante disso, é comum que se apliquem princípios atinentes ao regime jurídico tributário.

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se toma mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º- A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo.

De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre no presente caso. Apesar de não ter havido infração quanto ao tributo devido em definitivo (análoga ao estelionato), caracterizou-se a infração pelo não pagamento da antecipação (análoga ao falso), que deve ser sancionada.

Deve-se, assim, ser mantida na integralidade a base de incidência do percentual sancionador.

Pois bem, em 2014, o CARF sumulou o seguinte entendimento:

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

Seus precedentes foram os acórdãos 9101-001.261, 9101-001.203, 9101-001.238, 9101-001.307, 1402-001.217, 1102-00.748 e 1803-001.263; todos emanados nos anos de 2011 e 2012. Abaixo, transcrevo a ementa do primeiro deles:

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (AC 9101-001.261)

Da sua leitura, constata-se que a orientação do precedente e da súmula não foi aquela que estampeei em meus votos sobre o tema, inaugurados pela decisão de 2008; mas sim o voto de Marcos Vinícius Neder de 2006. Aliás, o voto condutor do acórdão acima adota e transcreve a posição de Neder.

Pois bem, com a devida vênia, essas decisões e a súmula estão equivocadas quanto a suas conclusões, quanto aos seus fundamentos e contaminaram, em muito, a discussão acerca do regime jurídico que deve ser aplicado na aplicação das multas na seara tributária.

Adotar o primado da consunção da forma como foi feita é ouvir o trovão, mas errar quanto ao local onde caiu o raio.

Por essa equivocada interpretação, no caso de falso para a prática de estelionato, uma vez não praticado este último crime, não se apenaria sequer o primeiro delito. Um flagrante equívoco! Pune-se sempre o falso, exceto se for punido o estelionato praticado por meio do falso.

De modo similar, disferir uma facada contra outrem enquadra-se como homicídio no caso de morte da vítima, mas também como crime de lesão corporal, enquanto não se dá o desenlace. Nem por isso, o criminoso irá responder pelas duas tipificações.

De igual modo, uma omissão de receita (ou a dedução indevida de despesas para o recolhimento de estimativas com base em balanços de suspensão ou redução) é uma única conduta que irá, ocasionalmente, resultar no não recolhimento de estimativas, nem do ajuste. Se essa omissão não repercutir no valor do ajuste, pune-se a falta das estimativas. Todavia, se repercutir integralmente no ajuste com aplicação da multa de ofício sobre a quantia, essa punição absorve, por ser mais elevada, a que seria aplicada sobre o valor do não recolhimento das estimativas. Ademais, entre as duas situações extremas, ocorrem inúmeras intermediárias, com repercussão parcial da omissão de receita sobre o cálculo do ajuste e, nesse caso, também será parcial a consunção.

Enfim, a consunção não se dá em abstrato, mas sim em concreto. É um preceito calcado na evolução do direito ocidental de limitação das punições (e não de sua eliminação). Dentro desse contexto, como critério de interpretação e aplicação do direito, entende-se que, para cada conduta, uma só punição em concreto, **prevalecendo a maior**, ainda que essa conduta possa ser enquadrada em mais de um tipo legal de infração.

A Súmula CARF n.º 105 não traz o correto entendimento sobre a concomitância e a consunção, bem como a alteração legal teve clara finalidade de alterar essa jurisprudência administrativa.

No entanto, as redações original e atualmente em vigor do dispositivo legal não afastaram a aplicação do princípio da consunção, na sua correta compreensão, nem da necessidade de aplicar apenas a multa mais gravosa no caso de concomitância **concreta** entre as duas punições.

A despeito do meu entendimento pessoal estampado acima, passei a adotar a posição do afastamento integral da multa isolada, no caso de imposição de multa de ofício.

Minha posição encontrou uma certa ressonância na Turma Ordinária, da qual participei, mas não reverberou na Câmara Superior.

A concomitância tem sido aplicada também pelo Poder Judiciário, como podemos aferir pelo REsp 1496354, de 17/03/2015.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.
2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.
3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".
4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".
5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido. 6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção.

Todavia, igualmente, não se faz qualquer distinção de quantificação.

Assim, como há lançamento de ambas as multas no presente feito, dou provimento ao recurso nesse ponto, independentemente da quantificação concreta das sanções.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente o recurso especial da Procuradoria quanto à qualificação da multa em face de ágio interno; no mérito, voto para negar provimento, inclusive em relação ao tema da decadência em que fiquei vencido quanto ao conhecimento. Quanto ao recurso do contribuinte, voto por conhecer integralmente para, no mérito, negar provimento em relação às glosas de amortização do ágio e para dar provimento para afastar as multas isoladas.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em seu entendimento contrário ao conhecimento do recurso especial fazendário acerca da decadência.

A PGFN logrou demonstrar o dissídio jurisprudencial acerca da qualificação da penalidade com base em paradigma que analisou a mesma operação aqui questionada – n.º 9101-004.750 – e, na sequência desta demonstração, consignou que:

DA DECADÊNCIA

Em relação ao tema, a decisão recorrida reconheceu a decadência parcial apenas diante do afastamento da qualificação da multa. Não foram inseridas razões adicionais e autônomas.

Logo, **restabelecida a qualificação da multa, deve-se, como consequência, reformar a decisão recorrida também quanto à matéria relativa à decadência, uma vez demonstrada a divergência em relação ao disposto no art. 44, inciso I e § 1º da Lei n.º 9.430/1996; arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964, como também no art. 173 do CTN.**

(...) *(destaque do original)*

O exame de admissibilidade, por sua vez, observou que:

De fato há uma relação umbilical entre as matérias, antes referidas, pois, qualquer que seja a decisão da CSRF acerca da existência ou não do dolo/fraude ou simulação para a qualificação da penalidade, ela produzirá efeitos em relação a outra matéria (Decadência do art. 173, I do CTN), uma vez que o elemento dolo é comum ao fundamento de ambas as matérias.

Confira-se o único fundamento conferido a essa matéria:

7. Decadência

Afastados os enquadramentos em fraude e simulação feitos no Relatório Fiscal, deve-se reconhecer a decadência para o AC 2011 nos lançamentos de IRPJ e de CSLL.

A partir da constatação acima, resta claro que o seguimento dado ao recurso no tópico anterior em relação à qualificação da penalidade atrai, necessariamente, a matéria reflexa “Decadência”, eis que, como já se disse, estamos diante de questões lastreadas em um mesmo fundamento jurídico.

Pelo exposto, OPINO por também ADMITIR o seguimento desta segunda matéria, em face de sua decorrência lógica em relação à primeira matéria.

Como se vê, havia um único fundamento a ser contrastado em sede de divergência jurisprudencial – caracterização de fraude e simulação na operação em comento - para que esta instância especial se manifestasse acerca das duas consequências que lhe foram atribuídas: a redução da penalidade aplicada e a aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º do CTN.

Em tais circunstâncias, a demonstração a divergência acerca do referido fundamento é suficiente para conhecimento de ambas matérias.

Veja-se que a PGFN não pretende afastar a aplicação do art. 150, §4º do CTN por outras razões, como eventual falta de pagamento no período de apuração, hipótese em que, necessariamente, deveria prequestionar a matéria e apresentar paradigmas que endossassem sua interpretação da legislação tributária.

A PGFN apenas busca que, acolhida sua interpretação da legislação tributária acerca da caracterização de fraude e simulação na operação em comento, seja restabelecida a qualificação da penalidade e a parcela da exigência considerada decadência em razão desta desqualificação.

É certo, como bem aponta o I. Relator, que outros motivos poderiam existir para reduzir o prazo decadencial aplicável na circunstância em comento. Contudo, não foram eles invocados no acórdão recorrido. O voto condutor, como demonstrado, limitou-se a *reconhecer a decadência para o AC 2011 nos lançamentos de IRPJ e de CSLL* porque *afastados os enquadramentos em fraude e simulação feitos no Relatório Fiscal*, sem qualquer acréscimo de interpretação da legislação tributária de regência. Trata-se, à evidência, de consequência reflexa da interpretação da legislação tributária antecedente, com respeito ao cabimento da qualificação da penalidade.

Caberia à Contribuinte, portanto, eventualmente embargar o acórdão recorrido, caso tivesse apresentado estes outros argumentos em favor do prazo decadencial mais estreito, independentemente da qualificação da penalidade, para constituir diferencial que impedisse a caracterização da decisão, acerca da decadência, como reflexo. Sem isso, merece prevalecer o entendimento expresso no exame de admissibilidade, de que a decadência, juntamente com a qualificação da penalidade, são *questões lastreadas em um mesmo fundamento jurídico*.

Daí a conclusão de que a PGFN logrou demonstrar dissídio jurisprudencial suficiente para ver apreciado, também, a matéria apresentada sob o título “decadência”.

Por tais razões, o recurso especial da PGFN também deve ser CONHECIDO nesta matéria.

O I. Relator também restou vencido na matéria “caráter residual do ágio rentabilidade futura antes da Lei 12.973/2014”. A maioria do Colegiado compreendeu que deveria ser dado provimento ao recurso especial da Contribuinte neste ponto, muito embora sem cancelamento de exigência, vez que mantido o primeiro fundamento da exigência decorrente da classificação do ágio como interno.

Para tanto, concordou-se com os fundamentos assim expressos pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto no paradigma n.º 1402-002.144:

Sendo esses os questionamentos que embasam a exigência, a turma julgadora *a quo*, em primeiro lugar, afastou a questão apontada em relação aos laudos:

[...] contudo, o critério contábil de que o ágio deve se compor de ágio de avaliação dos ativos a preço de mercado e o restante como expectativa de rentabilidade futura, não era previsto na legislação tributária aplicável aos anos em que ocorreram as apurações dos ágios e nem mesmo ao ano 2007, não se podendo desconsiderar os laudos com base nessa premissa.

Em relação a tal ponto, também crucial em relação ao recurso voluntário, corroboro do entendimento da decisão recorrida, e também aduzido pela Recorrente, de que a necessidade de avaliação a valor de mercado dos bens do ativo somente passou a ser exigido após a edição da Lei nº 12.973/2014. Tratando-se de fatos geradores ocorridos em 2007, sequer vigiam as alterações trazidas pela Lei nº 11.638/2007 que passaram a prever novas regras contábeis a partir de 2008.

Ressalta-se ainda que a Lei nº 11.941/2009, em seus artigos 15 a 24, instituiu o denominado Regime Tributário de Transição – RTT, tratando dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638/2007, e pelos arts. 37 e 38 da própria Lei nº 11.941/2009, sendo que o RTT teria início já no ano-calendário de 2008 e vigeria até a entrada em vigor de lei que viesse a disciplinar os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.

Com o intuito de manter a neutralidade tributária, buscava-se, justamente, que fossem aplicadas as regras tributárias e contábeis vigentes até 31/12/2007 para cálculo dos tributos federais.

E, nesse cenário, não há dúvida: a questão atinente à formação e amortização de ágio deveria se dar de acordo com as normas então vigentes. E, nesse particular, vigia o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, base legal do art. 385 do RIR/99, a seguir reproduzido:

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

I – valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e

II – ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

I – valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

II – valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

III – fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

Em suma, não havia a obrigatoriedade de, em primeiro lugar, fazer a avaliação dos ativos a valor justo para então se quantificar a rentabilidade futura do investimento. A necessidade de avaliação dos ativos a valor justo somente foi criada, para fins contábeis, com a edição da Lei n.º 11.638/2007 (efeitos a partir de 01/01/2008), e, para fins tributários, com o advento da lei n.º 12.973/2014. Tratando-se de fato gerador ocorrido no ano-calendário de 2007, vigiam as normas que, como visto, desdobravam o custo de aquisição com base no patrimônio líquido e ágio/deságio, sendo que tal mais valia, ou menos valia, deveria estar fundamentada em: I – valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade, ou; II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, ou; III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

Não é demais relembrar que absolutamente todos os casos analisados por esta turma na vigência do art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598/77 classificaram o ágio em um dos fundamentados permitidos pela lei, jamais em dois ou mais deles, não sendo tal matéria jamais questionada nos procedimentos fiscais em questão.

Por fim, cumpre ressaltar que toda fundamentação teórica contida no Termo de Verificação Fiscal refere-se aos novos contornos contábeis e fiscais advindos a partir da edição da Lei n.º 11.638/2007, a qual, como já esclarecido, não se aplicava ao período de ocorrência do fato gerador no caso concreto.

A própria Receita Federal possui tal entendimento, conforme pode se observar na Solução de Consulta Cosit n.º 3, de 22 de janeiro de 2016:

28. Ainda com relação às novas regras contábeis, introduzidas no ordenamento jurídico pátrio pela Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 da Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, cabe lembrar que tais regras não influenciam a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL da Consulente, uma vez que essa estava, à época da aquisição da participação societária, obrigada ao Regime Tributário de Transição (RTT). Deste modo, serão consideradas, para fins de apuração do ágio amortizável no caso objeto desta consulta, as regras tributárias vigentes em 31 de dezembro de 2007, sendo os ajustes na escrituração contábil da Consulente efetuados através do Controle Fiscal de Transição – FCONT, instituído pela Instrução Normativa RFB n.º 949, de 16 de junho de 2009.

Na mesma Solução de Consulta Cosit n.º 3/2016, a RFB esclarece que, antes da edição da Medida Provisória n.º 627/2013 (convertida na Lei n.º 12.973/2014), os fundamentos para justificar o ágio não eram sobrepostos, mas sim excludentes entre si. Veja-se:

62. Relativamente aos fundamentos econômicos do ágio apurado na aquisição de participação societária, considerando a legislação fiscal anterior às alterações trazidas pela Medida Provisória n.º 627, de 2013, convertida na Lei n.º 12.973, de 2014, esses estão exaustivamente relacionados no § 2º do art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, já transcrito acima. Em síntese, o adquirente da participação societária, que paga um preço superior ao valor do patrimônio líquido à época da aquisição deve justificar e comprovar esse ágio com base em três fundamentos, a saber:

- a) diferença entre o valor de mercado de bens do ativo da investida e seu valor contábil;*
- b) expectativa de rentabilidade futura;*
- c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.*

63. A legislação não determina uma ordem a ser seguida, mas a interpretação literal do texto legal permite concluir que esses três fundamentos não são sobrepostos entre si, ao contrário, são excludentes entre si. Luis Eduardo Schoueri trata dessa questão, ao analisar os incisos do § 2º do art. 385 do RIR/1999:

Em síntese, enquanto nas hipóteses dos incisos I e III se procura avaliar, exclusivamente, o investimento por conta de seus ativos (contabilizados ou não), o inciso II busca antecipar os lucros a serem gerados pelo empreendimento, remunerando o vendedor. Nos primeiros, o comprador paga o preço por algo que ele recebe, no ato; no último caso, o preço contempla algo que se espera venha a ser concretizado. (Schoueri, Luís Eduardo. Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários). São Paulo, Dialética, 2012. p.27)

64. Desta forma, não cabe o entendimento da Consulente de que a fundamentação do ágio é de livre escolha do contribuinte. Ademais, a “alocação” dependerá do demonstrativo a que se refere o § 3º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, o qual deve apontar as verdadeiras razões que justificam o pagamento do ágio pelo Comprador.

65. Nesse mesmo sentido discorre Heleno Taveira Torres:

Esta eleição do fundamento econômico, como se pode deduzir, não é uma faculdade do investidor, uma liberalidade. Trata-se de uma evidente obrigação imputada ao titular do ágio, pelo § 2º, do art. 20, do Decreto-lei nº 1.598/77. Não basta, porém, indicar o fundamento econômico que motivou o surgimento do ágio. Imperioso será a sua demonstração por provas cabais da sua verificação. Necessário demonstrar, mediante provas coerentes e adequadas, a justificativa daquele que fora indicado. E a importância desta opção é inequívoca, pois, como bem observa Edmar Oliveira, "determinará o regime contábil e tributário a que aquela parcela (o ágio) será submetida, entre os diversos regimes existentes"(Torres, Heleno Taveira. O ágio fundamentado por rentabilidade futura e suas repercussões tributárias. Em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/5wy8/oagiofundamentadoporrentabilidadefuturaesuasrepercussoestributariashelenotaveiratorres>. Acesso em: 24/04/2015)

[...]

69. Aplica-se na determinação dos fundamentos econômicos do ágio o princípio da especialidade, o qual determina que a norma especial prefere à norma geral. Se dentre uma série de hipóteses legais existe uma cuja descrição se subsume melhor ao caso específico do contribuinte, é ela que deve ser aplicada.

Nestes termos, portanto, devem ser observadas as regras tributárias e contábeis vigentes até 31/12/2007. Por sua vez, a imposição presente no art. 7º da Lei nº 9.532/97, citada pelo I. Relator, diz respeito à forma de registro do ágio conforme seu fundamento, e não permite, antes das alterações trazidas a partir de 2007, incorporadas como obrigatórias no âmbito tributário com a Lei nº 12.973/2014, afirmar que havia ordem de alocação expressa segundo os itens “a”, “b” e “c” do §2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte neste ponto, mas sem cancelar a exigência, que subsistiu porque mantido o primeiro fundamento decorrente da classificação do ágio como interno.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Esta Conselheira divergiu do I. Relator quanto ao mérito do recurso especial da PGFN, reafirmando o voto proferido no paradigma n.º 9101-004.750 acerca da mesma operação aqui em debate, e no qual acompanhou o entendimento expresso pelo ex-Conselheiro André Mendes de Moura, assim ementado:

LEGALIDADE. APRECIÇÃO INTEGRADA. PLUS NA CONDUTA. DOLO. SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA

1 - Não há que se tolerar o desvirtuamento dos institutos jurídicos. Legalidade não é dizer que se o negócio jurídico é legal para um ramo do direito (civil, empresarial, dentre outros) encontra-se intocável para todo o ordenamento. Legalidade é verificar se o negócio jurídico é legal sob o âmbito de todo o direito, inclusive o tributário.

2 - Presente o dolo em operações de reestruturação societárias criadas com o objetivo exclusivo de possibilitar a amortização de ágio fictício, mediante a utilização artificial de empresa cuja utilização visa especificamente a construção falaciosa de despesa tributária.

3 - Demonstrado o intuito doloso, elemento comum nas hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, e a incidência nos art. 149, inciso VII do CTN e art. 44, § 1º da Lei n.º 9.430, de 1996, cabe a qualificação da multa de ofício para 150%.

Assim sendo, e olvidando dos efeitos da retroatividade benigna da Lei n.º 14.689/2023, que alterou a Lei n.º 9.430/96 e reduziu a 100% o gravame aqui discutido, esta Conselheira votou por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN, para restabelecer a qualificação da penalidade e a parcela da exigência afastada em razão do reconhecimento da decadência.

Com respeito às multas isoladas, esta Conselheira entende pela manutenção da exigência como claramente exposto no voto condutor do Acórdão n.º 9101-002.962, de lavra da ex-Conselheira Adriana Gomes Rêgo, cujas razões são aqui adotadas:

Dito isso, tem-se que a lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou, o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais, a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução. Observe-se:

Lei n.º 9.430, de 1996 (redação original):

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de

cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 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.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; II dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração; III do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real; IV do imposto de renda pago na forma deste artigo.[...]

Há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base impositiva ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora. E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importaria o afastamento da penalidade menos gravosa.

Ora, a vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Na redação original do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, esta penalidade foi prevista nos mesmos termos daquela aplicável ao tributo não recolhido no ajuste anual, ou seja, *calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*, inclusive no mesmo percentual de 75%, e passível de agravamento ou qualificação se presentes as circunstâncias indicadas naquele dispositivo legal. Veja-se:

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;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei n.º 10.892, de 2004)

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

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

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Medida Provisória n.º 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei n.º 9.716, de 1998)

[...]

A redação original do dispositivo legal resultou, assim, em punições equivalentes para a falta de recolhimento de estimativas e do ajuste anual. E, decidindo sobre este conflito, a jurisprudência administrativa posicionou-se majoritariamente contra a subsistência da multa isolada, porque calculada a partir da mesma base de cálculo punida com a multa proporcional, e ainda no mesmo percentual desta.

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição. Observe-se:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; II de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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

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

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

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

As conseqüências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

Logo, tendo sido alterada a base de cálculo eleita pelo legislador para a multa isolada de totalidade ou diferença de tributo ou contribuição para valor do pagamento mensal, não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido.

Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos nºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, nº 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, nº 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, nº 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, nº 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e nº 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.

Daí porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela Lei nº 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (e-fls. 236):

Portanto, cabe excluir a exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional.

Em despacho de admissibilidade de embargos de declaração por omissão, interpostos pela Fazenda Nacional contra aquela decisão, e rejeitados, foi dito o seguinte (e-fls. 247):

Por fim, reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas. Isso porque é sabido que um dos fatores que levou à mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que à época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte [das] disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

[...].

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual.

Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir, no parágrafo § 1º, excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei n.º] 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência.

Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei n.º] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei n.º 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, dada pela Lei n.º 11.488, de 2007 (sublinhei):

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:

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto:

o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário.

A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário.

A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente¹.

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

E foi, justamente, a alteração legislativa acima que motivou a edição da referida Súmula CARF nº 105.

Explico.

O enunciado de súmula em referência foi aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 08 de dezembro de 2014. Antes, enunciado semelhante foi, por sucessivas vezes, rejeitado pelo Pleno da CSRF, e mesmo pela 1ª Turma da CSRF. Veja-se, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009²

[...]

ANEXO I

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

¹ Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

² Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º :

Até a vigência da Medida Provisória n.º 351/2007, a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência de antecipações não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual.

[...]

PORTARIA N.º 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012³

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

II - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 1ª TURMA DA CSRF:

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 920-201.833, de 25/10/2011.

[...]

III - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 2ª TURMA DA CSRF:

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/10/2011.

[...]

PORTARIA N.º 18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013⁴

[...]

ANEXO I

³ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

⁴ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9ª. *PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA Até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

Acórdãos Precedentes: 9101-001261, de 22/11/11; 9101-001203, de 22/11/11; 9101-001238, de 21/11/11; 9101-001307, de 24/04/12; 1402-001.217, de 04/10/12; 1102-00748, de 09/05/12; 1803-001263, de 10/04/12.

[...]

PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2014⁵

[...]

ANEXO I

[...]

II - Enunciados a serem submetidos à 1ª Turma da CSRF:

[...]

13ª. *PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA 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.*

Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

[...]

É de se destacar que os enunciados assim propostos de 2009 a 2013 exsurgem da jurisprudência firme, contrária à aplicação concomitante das penalidades **antes** da alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. **Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.**

De outro lado, a discussão acerca dos lançamentos formalizados em razão de infrações cometidas a partir do novo contexto legislativo ainda não apresentava densidade suficiente para indicar qual entendimento deveria ser sumulado.

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal,

⁵ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória nº 351", de 2007, ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das penalidades a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares⁶ à parcela do litígio já pacificada.

Assim, a Súmula CARF nº 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência **infrações cometidas antes da alteração** promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007, e ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

⁶ Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e alterado pela Portaria MF nº 586, de 2010:

[...]

Anexo II

[...]

Art. 18. Aos presidentes de Câmara incumbe, ainda:

[...]

XXI - negar, de ofício ou por proposta do relator, seguimento ao recurso que contrarie enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, em vigor, quando não houver outra matéria objeto do recurso;

[...]

Art. 53. A sessão de julgamento será pública, salvo decisão justificada da turma para exame de matéria sigilosa, facultada a presença das partes ou de seus procuradores.

[...]

§ 4º Serão julgados em sessões não presenciais os recursos em processos de valor inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) ou, independentemente do valor, forem objeto de súmula ou resolução do CARF ou de decisões do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.

[...]

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

[...]

Neste sentido, vale observar que os precedentes indicados para aprovação da súmula reportam-se, todos, a **infrações cometidas antes de 2007**:

Acórdão n.º 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão n.º 9101-001.203:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA.

CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTOS. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.

Acórdão n.º 9101-001.238:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

[...]

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTOS. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Acórdão n.º 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão n.º 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO.

INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).

[...]

Acórdão n.º 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa:

[...]

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas.

[...]

Acórdão n.º 1803-001.263:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2002

[...]

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta

de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano.

Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Frente a tais circunstâncias, ainda que precedentes da súmula veiculem fundamentos autorizadores do cancelamento de exigências formalizadas a partir da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, não são eles, propriamente, que vinculam o julgador administrativo, mas sim o enunciado da súmula, no qual está sintetizada a questão pacificada.

Digo isso porque esses precedentes têm sido utilizados para se tentar aplicar outra tese no sentido de afastar a multa, qual seja a do princípio da consunção. Ora se o princípio da consunção fosse fundamento suficiente para inexigibilidade concomitante das multas em debate, o enunciado seria genérico, sem qualquer referência ao fundamento legal dos lançamentos alcançados. A citação expressa do texto legal presta-se a firmar esta circunstância como razão de decidir relevante extraída dos paradigmas, cuja presença é essencial para aplicação das conseqüências do entendimento sumulado.

Há quem argumente que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Sustentam os adeptos dessa tese que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do ano-calendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria *bis in idem*, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN.

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do acórdão nº 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.

Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale destacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo.

Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do

tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei n.º 9.430/96, verbis:

[...]

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei n.º 9.430/96, verbis:

[...]

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO.

ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. “É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96” (AgRg no REsp 694278RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.”

(Recurso Especial 529570 / SC Relator Ministro João Otávio de Noronha Segunda Turma Data do Julgamento 19/09/2006 DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o "pagamento" de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo.

Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado "sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição".

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de "pagamento de tributo", dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos⁷ e exigidas de forma isolada.

Sob esta ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º

⁷ Lei nº 10.426, de 2002: Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.

Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acima citadas expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma opção, e distinguem a antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

É certo que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já consolidou seu entendimento contrariamente à aplicação concomitante das penalidades em razão do princípio da consunção, conforme evidencia a ementa de julgado recente proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.

1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015).

2. Agravo Regimental não provido.

Todavia, referidos julgados não são de observância obrigatória na forma do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do ano-calendário.

Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral.

Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do acórdão nº 1302-001.823:

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.

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta⁸:

O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, Hermenêutica e aplicação do direito, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.

A 'forma de sancionar' é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material.

Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual "quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades". Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: "Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI –Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas". E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: "As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo".[16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio

⁸ http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644

pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito-fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do acórdão n.º 9101-002.251:

[...]

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei n.º] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei n.º 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, dada pela Lei n.º 11.488, de 2007 (sublinhei):

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:

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". Ademais, quando o legislador estipula na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal *ainda que* tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade **mesmo se** apurado lucro tributável e, por consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de *bis in idem* sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário.

A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de *bis in idem*.

Neste sentido, aliás, são as considerações do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

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.

[...]

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 de 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.

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor⁹. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

Imprópria, portanto, a ampliação do conteúdo expresso no enunciado da súmula a **partir do que consignado no voto condutor de alguns dos paradigmas.**

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das **alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44 da Lei n.º**

⁹ Lei n.º 9.430, de 1996, art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória n.º 1.725, de 1998) (Vide Lei n.º 9.716, de 1998)

9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF nº 105 e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.

Somente a essência extraída dos paradigmas, integrada ao enunciado no caso, mediante expressa referência ao fundamento legal aplicável antes da edição da Medida Provisória nº 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996), representa o entendimento acolhido pela 1ª Turma da CSRF a ser observado, obrigatoriamente, pelos integrantes da 1ª Seção de Julgamento. Nada além disso.

De outro lado, releva ainda destacar que a aprovação de um enunciado não impõe ao julgador a sua aplicação cega. As circunstâncias do caso concreto devem ser analisadas e, caso identificado algum aspecto antes desconsiderado, é possível afastar a aplicação da súmula.

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF nº 105 é omissivo acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1302-001.753:

A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R\$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R\$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a aplicação da Súmula CARF nº 105 de seguinte teor: 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.

Os períodos de apuração autuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF nº 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida em dezembro/2002. Importa, assim, avaliar se o entendimento sumulado determinaria a exoneração de toda a multa isolada aqui aplicada.

*A referência à exigência **ao mesmo tempo** das duas penalidades não possui uma única interpretação. É possível concluir, a partir do disposto, que não subsiste a multa isolada aplicada no mesmo lançamento em que formalizada a exigência do ajuste anual com acréscimo da multa de ofício proporcional, ou então que a multa isolada deve ser exonerada quando exigida em face de antecipação contida no ajuste anual que ensejou a exigência do principal e correspondente multa de ofício. Além disso, pode-se interpretar que deve subsistir apenas uma penalidade quando a causa de sua aplicação é a mesma.*

Os precedentes que orientaram a edição da Súmula CARF nº 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:

[...]

Observa-se nas ementas dos Acórdãos nº 9101-001.261, 9101-001.307 e 1803-001.263 a abordagem genérica da infração de falta de recolhimento de estimativas como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, e que por esta razão é absorvida pela segunda infração, devendo subsistir apenas a punição aplicada sobre esta. Sob esta vertente interpretativa, qualquer multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas sucumbiria frente à exigência do ajuste anual com acréscimo de multa de ofício.

Porém, os Acórdãos n.º 9101-001.203 e 9101-001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos n.º 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.

A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF n.º 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance.

Considerando que, no presente caso, as infrações foram apuradas de forma independente estimativa não recolhida em razão de seu parcelamento parcial e ajuste anual não recolhido em razão da compensação de bases negativas acima do limite legal e assim resultaram em distintas bases para aplicação das penalidades, é válido concluir que não há concomitância em relação à multa isolada aplicada sobre a parcela de R\$ 62.534,89 (= R\$ 94.130,67 - R\$ 31.595,78), correspondente à estimativa de CSLL em dezembro/2002 que excede a falta de recolhimento apurada no ajuste anual.

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão n.º 120100.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

[...]

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.

Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 - R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

Estimativa remanescente (R\$ 3.826.453,79 x 25%): R\$ 956.613,45

Multa isolada mantida (R\$ 956.613,45 x 50%): R\$ 478.306,72

Multa isolada excluída (R\$ 1.109.844,27 - R\$ 478.306,72): R\$ 631.537,55

[...]

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas não aplica-la a casos distintos. Assim, a referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento

sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões cujo significado não pode ser identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.

Como antes referido, no presente processo a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Sendo assim e diante do todo o exposto, não só não há falar na aplicação ao caso da Súmula CARF n.º 105, como não se pode cogitar da impossibilidade de lançamento da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas após o encerramento do ano-calendário.

Como se viu, a multa de 50% prevista no inciso II do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996 e calculada sobre o pagamento mensal de antecipação de IRPJ e CSLL que deixe de ser efetuado penaliza o descumprimento do dever de antecipar o recolhimento de tais tributos e independe do resultado apurado ao final do ano-calendário e da eventual aplicação de multa de ofício.

Nessa condição, a multa isolada é devida ainda que se apure prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, conforme estabelece a alínea "b" do referido inciso II do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, sendo que não haveria sentido em comando nesse sentido caso não se pudesse aplicar a multa após o encerramento do ano-calendário, eis que antes de encerrado o ano sequer pode se determinar se houve ou não prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

No mesmo sentido do entendimento aqui manifestado citam-se os seguintes acórdãos desta 1ª Turma da CSRF: 9101-002.414 (de 17/08/2016), 9101-002.438 (de 20/09/2016) e 9101-002.510 (de 12/12/2016).

É de se negar, portanto, provimento ao recurso da Contribuinte, mantendo-se o lançamento de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

Especificamente acerca do princípio da consunção, vale o acréscimo das razões de decidir adotadas pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto e expostas, dentre outros, no voto condutor do Acórdão n.º 9101-006.056¹⁰:

A alteração da redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 buscou adequar o dispositivo face à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, o qual atacava a redação do *caput* do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...*"), e divisava *bis in idem*, entendendo que a "mesma" multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520).

Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*"), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A multa isolada ora é tratada em dispositivo específico (inciso II), que estabelece percentual distinto do da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em

¹⁰ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

[...]

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitativa, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever

de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.”

Desse modo, após o advento da MP nº 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratarem de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Em complemento, e em especial em relação à suposta aplicação do princípio da consunção, transcrevo o entendimento firmado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em seus votos sobre o tema em debate:

“Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.¹¹

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.¹² (destaques acrescidos).

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

¹¹ RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

¹² Idem, Idem

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei n.º 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.”

Nestes termos, ainda que as infrações cometidas repercutam na apuração da estimativa mensal e do ajuste anual, diferentes são as condutas punidas: o dever de antecipar e o dever de recolher o tributo devido ao final do ano-calendário. As alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 2007, por sua vez, não excetuaram a aplicação simultânea das penalidades, justamente porque diferentes são as condutas reprimidas, o mesmo se verificando na Instrução Normativa SRF n.º 93, de 1997, replicado atualmente na Instrução Normativa RFB n.º 1700, de 2017, que em seu art. 52 prevê a imposição, apenas, da multa isolada durante o ano-calendário, enquanto não ocorrido o fato gerador que somente se completará ao seu final, restando a possibilidade de aplicação concomitante com a multa de ofício reconhecida expressamente em seu art. 53. Veja-se:

Art. 52. Verificada, durante o ano-calendário em curso, a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, o lançamento de ofício restringir-se-á à multa isolada sobre os valores não recolhidos.

§ 1º A multa de que trata o caput será de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado.

§ 2º As infrações relativas às regras de determinação do lucro real ou do resultado ajustado, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do IRPJ ou da CSLL a pagar em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de ofício sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

§ 3º Na falta de atendimento à intimação de que trata o § 1º do art. 51, no prazo nela consignado, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil procederá à aplicação da multa de que trata o caput sobre o valor apurado com base nas regras previstas nos arts. 32 a 41, ressalvado o disposto no § 2º do art. 51.

§ 4º A não escrituração do livro Diário ou do Lalur de que trata o caput do art. 310 até a data fixada para pagamento do IRPJ e da CSLL do respectivo mês, implicará desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução de que trata o art. 47 e a aplicação do disposto no § 2º deste artigo.

§ 5º Na verificação relativa ao ano-calendário em curso o livro Diário e o Lalur a que se refere o § 4º serão exigidos mediante intimação específica, emitida pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Art. 53. Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e

II - o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.

Observe-se, também, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema haviam sido editadas, apenas, no âmbito da 2ª Turma, sendo o acórdão mais recente o exarado nos autos do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial n.º 1.603.525/RJ, proferido em 23/11/2020¹³ e assim ementado:

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.

I - Na origem, trata-se de ação objetivando a anulação de três lançamentos tributários, em virtude da existência de excesso do montante cobrado.

II - Após sentença que julgou parcialmente procedente o pleito elaborado na exordial, foram interpostas apelações pelo contribuinte e pela Fazenda Nacional, recursos que tiveram, respectivamente, seu provimento parcialmente concedido e negado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ficando consignado o entendimento de que é ilegal a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, previstas no art. 44 da Lei n. 9.430/1996.

III - Conquanto a parte insista que a única hipótese em que se poderá cobrar a multa isolada é se não for possível cobrar a multa de ofício, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica ao afirmar que é ilegal a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/1996. Nesse sentido: REsp 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/3/2015, DJe 24/3/2015 e AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/9/2015, DJe 28/9/2015.

IV - Agravo interno improvido.

Recentemente, porém, noticiou-se que as duas turmas do Superior Tribunal de Justiça teriam se alinhado sob este entendimento, nos termos dos julgados proferidos à unanimidade no REsp n.º 2.104.963/RJ¹⁴, de 05/12/2023, e no REsp n.º 1.708.819/RS¹⁵, de 07/11/2023.

Primeiramente cabe observar que o REsp n.º 2.104.963/RJ não teve em conta exigência cumulada de multa proporcional com multa de ofício isolada por falta de recolhimento de estimativas. A cumulação da multa proporcional, no caso, se deu com multa de ofício

¹³ Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator Francisco Falcão.

¹⁴ A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Afrânio Vilela, Francisco Falcão e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator Mauro Campbell Marques.

¹⁵ Os Srs. Ministros Regina Helena Costa, Gurgel de Faria e Paulo Sérgio Domingues (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator Sérgio Kukina. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Benedito Gonçalves.

aplicada por inobservância do dever de manter arquivos magnéticos, como registrado no voto condutor do acórdão de 05/12/2023:

Em suma, ao se examinar a pretensão fazendária posta neste apelo especial, verificar-se-á que a discussão nestes autos em epígrafe, defende a exigência concomitante e cumulada das multas tributárias impostas à contribuinte, seja em face da exigibilidade da infração fiscal imposta de ofício, pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, seja pela multa fiscal impingida em razão da inobservância da obrigação tributária concernente ao dever da contribuinte de entregar corretamente a autoridade fiscal, os arquivos digitais com registros contábeis, nos termos do artigo 12, inciso III, da Lei 8.212/1991.

De toda a sorte, como antes registrado, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já vinha se manifestando contrariamente à cumulação da multa de ofício proporcional com a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas. Apenas que tal julgado, de 2020, contou com a participação de Ministros que não mais integram a Segunda Turma.

Com respeito ao julgado proferido no REsp nº 1.708.819/RS, releva notar que a unanimidade foi extraída sem a participação do Ministro Benedito Gonçalves, ausente justificadamente. Ainda, embora os fundamentos da decisão em questão tratem dos dispositivos legais que autorizam a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa proporcional, nas duas passagens do voto que referem o caso em discussão, vê-se que o questionamento era dirigido a penalidades no âmbito aduaneiro:

O magistrado a quo denegou a ordem, decidum este mantido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por fundamentos que podem ser resumidos nos seguintes termos: (I) constituem multas isoladas aquelas aplicadas pela Administração Aduaneira em decorrência de infração administrativa ao controle das importações; (II) a multa isolada pela incorreta classificação da mercadoria importada tem natureza diversa da multa de ofício. Esta última objetiva penalizar o contribuinte que deixa de recolher os tributos de forma voluntária e sua aplicação não implica ilegalidade, podendo, inclusive, incidir de forma cumulativa; e (III) a concessão de parcelamento é atividade discricionária da administração tributária, devendo o optante submeter-se às suas regras especiais e condições bem como aos seus requisitos.

[...]

Na espécie, entendeu o acórdão recorrido pela possibilidade de cumulação das multas, nos seguintes termos (fls. 620/621):

Como se vê, pretende a impetrante o reconhecimento de que as multas administrativas aplicadas constituem multa de ofício, para fins de gozo dos benefícios previstos na Lei 11.941 de 2009, que estabelece regime de parcelamento de débitos tributários. Com efeito, cabe observar que a multa de ofício objetiva penalizar o contribuinte que deixa de recolher os tributos de forma voluntária e, com isso, obriga o Fisco, mediante complexo procedimento de fiscalização, a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido. Todavia, a multa aqui analisada decorre da infração administrativa ao controle das importações, sendo irrelevante que tenha havido ou não o pagamento dos tributos incidentes na importação. É certo, pois, que se trata de multa isolada, e não de multa de ofício. No que se refere à alegação de impossibilidade de cumulação da multa isolada e de ofício, melhor sorte não assiste à impetrante. Conforme esclareceu o juiz da causa, 'a multa isolada pela incorreta classificação da mercadoria importada - caso dos autos - tem expressa permissão para ser aplicada cumulativamente com

outras penalidades administrativas, conforme disposto no § 2º do art. 84 da Medida Provisória 2.158-35/2001.

[...]

Estes descompassos, somados ao fato de que ainda não se verificou o trânsito em julgado das referidas decisões, assim como não há notícia se houve interposição de recurso extraordinário nos correspondentes autos, impedem qualquer cogitação de mudança do entendimento até então afirmado por esta Conselheira.

Cabe esclarecer, por fim, que a Súmula CARF nº 82 confirma a presente exigência. Isto porque o entendimento consolidado de que *após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas* decorre, justamente, da previsão legal de aplicação da multa de ofício isolada quando constatada tal infração. Ou seja, encerrado o ano-calendário, descabe exigir as estimativas não recolhidas, vez que já evidenciada a apuração final do tributo passível de lançamento se não recolhido e/ou declarado. Contudo, a lei não deixa impune o descumprimento da obrigação de antecipar os recolhimentos decorrentes da opção pela apuração do lucro real, estipulando desde a redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa por falta de recolhimento das estimativas, assim formalizada sem o acompanhamento do principal das estimativas não recolhidas que passarão, antes, pelo filtro da apuração ao final do ano-calendário.

Estas as razões, portanto, para divergir do I. Relator e **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso especial da Contribuinte neste ponto.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa