



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 16561.720241/2016-29 |
| ACÓRDÃO | 9101-007.480 – CSRF/1ª TURMA |
| SESSÃO DE | 4 de novembro de 2025 |
| RECURSO | ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE |
| RECORRENTES | FAZENDA NACIONAL INTERCEMENT BRASIL S/A |

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. CONHECIMENTO. DESISTÊNCIA. Não se conhece de recurso especial diante da desistência manifestada pelo sujeito passivo, devendo ser determinado o encaminhamento dos autos à unidade de origem para as *providências de sua alçada, sem retorno ao CARF.*

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSais. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece 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, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte em face do pedido de desistência, e conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional para restabelecer as exigências de multas isoladas concomitantes

vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior e Jandir José Dalle Lucca que votaram por negar provimento.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa - Relatora

Assinado Digitalmente

Carlos Higino Ribeiro de Alencar – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo dos Santos Pereira Júnior, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Jandir José Dalle Lucca, Semiramis de Oliveira Duro e Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") e por INTERCEMENT BRASIL S/A ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1401-003.183, na sessão de 19 de março de 2019, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, acordam, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de aplicação do art. 24 da LINDB e rejeitar as arguições de decadência e, no mérito, dar provimento parcial para (i) por unanimidade de votos, em negar provimento em relação à incidência de juros sobre a multa de ofício e vedação ao confisco (ii) por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso em relação à dedutibilidade das despesas com ágio e na inexistência de base legal para adição na base de cálculo da CSLL das referidas despesas, vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Letícia Domingues Costa Braga e Eduardo Morgado Rodrigues. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano. (iii) Por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para afastar a aplicação da multa isolada, vencidos os Conselheiros Cláudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira e Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2011, 2012

PRELIMINAR. ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. MATÉRIA RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR.

O artigo 146 da Constituição Federal estabelece que a edição de normas gerais em matéria tributária é matéria reservada à lei complementar. E tem uma razão de ser em função da repartição de competências tributárias entre diversos entes federativos.

É esse o status do Código Tributário Nacional e de qualquer norma que pretenda veicular norma geral em matéria tributária. Assim, já causa estranheza que o legislador tenha pretendido o alcance que defende a Recorrente por meio da edição de uma lei ordinária federal.

Ademais, o Código Tributário Nacional possui regramento específico sobre a matéria, estabelecendo o artigo 100 que a observância das chamadas normas complementares exclui tão somente a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, jamais o principal de tributo.

Assim é que, mesmo que o art. 24 da LINDB se apresentasse como norma geral válida e aplicável ao Direito Tributário, o CTN já trata de forma específica sobre o tema, dando o regramento que entende conveniente para assegurar a segurança jurídica.

O artigo 24 da LINDB dirige-se à revisão de ato, processo ou norma emanados da Administração, bem como de contrato ou ajuste entabulados entre a Administração e o particular, não se aplicando ao lançamento fiscal, já que este não se ocupa da revisão de atos administrativos e não declara a invalidade de ato ou de “situação plenamente constituída”.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DOLO. AUSÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA.

Não havendo provas de conduta dolosa, afasta-se a qualificação da multa de ofício. O dolo não pode ser presumido. O contribuinte não simulou ou dissimulou seus atos e operações, especialmente porque poderia obter o mesmo resultado econômico com a adoção de outras operações. Correta a decisão de piso que reduz a multa qualificada.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NÃO CABIMENTO.

Nos termos do art. 135, III do CTN, a sujeição passiva solidária exige indicação de ato de infração à lei ou ao contrato social, acompanhada de provas que demonstrem de forma inequívoca a atuação pessoal do sujeito responsabilizado ao referido ato. Correta a decisão de piso que exclui a responsabilização solidária.

ÁGIO. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. SÚMULA CARF 116.

O prazo decadencial para a lavratura de auto de infração para a glosa de despesas de amortização de ágio tem início com a efetiva dedução de tais despesas pelo contribuinte. Não ocorrência de decadência no caso concreto.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF N. 108.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, apresenta-se regular a incidência dos juros de mora sobre os valores de multa de ofício não pagos, a partir de seu vencimento.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE 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. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal.

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. ANÁLISE DE FATOS PASSADOS.

PRECLUSÃO. INEXISTÊNCIA.

A obrigação tributária e, consequentemente, o início do prazo para o Fisco constituir o crédito tributário através do lançamento surgem apenas com a ocorrência do fato gerador, ou seja, no caso em tela, a cada dedução indevida das despesas com amortização de ágio. Antes das amortizações, não poderia a fiscalização questionar a formação do ágio ou a sua transferência para a contribuinte, pois tais fatos não tinham, até então, reflexos fiscais (não representavam fatos geradores de obrigações tributárias). Alegação de preclusão rejeitada.

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL. AMORTIZAÇÃO INDEVIDA. GLOSA.

A investidora adquirente de participação societária de empresas sediadas no exterior, com pagamento de sobrepreço (ágio), ao promover integralização de capital com tais participações (valor "cheio") em controlada no Brasil, não dá direito a esta de amortizar o ágio transferido, seja porque não foi quem efetivamente suportou o pagamento de ágio, seja por absoluta ausência de previsão legal.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2011, 2012

CSLL. EXTENSÃO LEGAL. INDEDUTIBILIDADE. DECORRÊNCIA LÓGICA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido em relação ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Cabível, portanto, a extensão da glosa de despesas indeudáveis (amortizações de ágio) à base de cálculo da CSLL por conta do disposto no artigo 57 da Lei 8.981/95, que tem por intento evitar a repetição desnecessária de comandos legais para disciplinar a metodologia de determinação das bases imponíveis das duas exações, naquilo em que as sistemáticas têm de comum. Uma vez considerado inoponível ao Fisco a constatação de despesas desta natureza tendente a reduzir a base de cálculo do IRPJ, por decorrência lógica estas não podem ser validadas para fins de CSLL

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro apurados no ano-calendário 2011 a partir da constatação de amortização indevida de ágio pago por Camargo Corrêa S.A. na aquisição de Loma Negra C.I.A.S.A.. A exigência foi acrescida de multa qualificada e de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, e houve imputação de responsabilidade tributária a José Edison Barros Franco, André Pires Oliveira Dias, Albrecht Curt Reuter Domenech, Vitor Sarquis Hallack e Ricardo Fonseca de Mendonça Lima.

A autoridade julgadora de 1ª instância excluiu a qualificação da penalidade, bem como afastou a responsabilidade tributária imputada às pessoas físicas, e submeteu esta exoneração a reexame necessário (e-fls. 3801/3827). O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento parcial ao recurso voluntário para excluir as multas isoladas (e-fls. 5626/5677).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 10/05/2019 (e-fl. 5678) e em 07/06/2019 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 5679/5704 no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 5707/5710, do qual se extrai:

No tocante a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu ser *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*, os **acórdãos paradigmáticos apontados** (Acórdãos nºs 9101-003.002, de 2017, e 9101-

002.745, de 2017) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável (**primeiro acórdão paradigma**) e que tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, de suportes fáticos distintos e autônomos, com diferenças claras na temporalidade da apuração, que têm por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes (**segundo acórdão paradigma**).

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**.

A PGFN afirma a existência de divergência jurisprudencial nos seguintes termos:

Com a devida vênia, nota-se que o r. acórdão recorrido não empreendeu a melhor análise da **legislação pertinente (art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96)**, tendo, no ponto, contrariado também a jurisprudência desse Eg. Conselho Administrativo e dos extintos Conselhos de Contribuintes. Doravante se passará a demonstrar que a r. decisão merece ser reformada por esta Col. CSRF.

No que toca à exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, o Colegiado cancelou o lançamento por considerar ilegítima sua cobrança em concomitância com a multa de ofício, **mesmo após a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007) na redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, conforme excertos a seguir:**

[...]

Ocorre que a **1ª Turma da CSRF do CARF, nos acórdãos nº 9101-003.002 e 9101-002.745**, ao analisar caso similar, interpretaram o art. 44 da Lei 9.430/96, de modo diverso ao esposado pela e. Câmara *a quo*.

De início, salienta-se que tanto os acórdãos paradigmas como o recorrido referem-se a fatos geradores posteriores a 2007. Assim, não obstante a súmula nº 105 do CARF, de 08/12/2014, não se aplicar aos fatos geradores posteriores à edição da Lei nº 11.488/07, apenas para fortalecer a configuração da divergência, registra-se que ambos os acórdãos indicados como paradigmas também foram proferidos após a edição da mencionada Súmula nº 105 do CARF.

Com efeito, os acórdãos paradigmas acima citados, mantiveram a cobrança de multa isolada exigida de contribuinte, devido ao não recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada, e, também, manteve a cobrança da multa de ofício cobrada juntamente com o tributo devido, senão vejamos:

[...]

Nas hipóteses dos acórdãos paradigmas, tanto como na hipótese analisada pela Câmara *a quo*, os fatos são similares. Entretanto, as soluções dadas pelos colegiados são inteiramente diferentes.

Note-se que o acórdão recorrido considera incabível a aplicação concomitante da multa de ofício e da denominada multa isolada prevista no art. 44, inc. II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, mesmo após a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007) na redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Por outro lado, os acórdãos apontados como paradigmas consideram, em clara divergência com o acórdão recorrido, ser cabível a aplicação da multa de ofício em concomitância com a multa isolada prevista para penalizar o contribuinte que não cumpre a sistemática de recolhimento mensal do tributo com base no regime de estimativa. De fato, afirmam os paradigmas ser compatível com a multa isolada a exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano-calendário, por caracterizarem penalidades distintas, bem como que não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido). A multa normal de 75% no ajuste pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente.

Sendo assim, o acórdão ora recorrido, ao afirmar que a multa de ofício e a multa isolada são excludentes, diverge dos acórdãos paradigmas, que entendem ser plenamente possível a exigência de ambas as multas, por se referirem a infrações distintas, mormente em face da alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007) na redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Há, portanto, clara divergência interpretativa acerca da incidência e do alcance deste dispositivo legal.

Diante do exposto, devidamente demonstrada a divergência jurisprudencial, merece ser conhecido o recurso especial também no que toca à exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

Assim, estando também devidamente prequestionada essa matéria, e demonstrada a divergência jurisprudencial entre Câmaras do CARF, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do presente recurso. (*destaques do original*)

No mérito, defende a reforma do acórdão recorrido sob os seguintes argumentos:

Demonstraremos, no presente tópico, as razões pelas quais a autuada deve pagar a multa disposta no art. 44, inciso II, alínea “b”, pois não se configura, no presente caso, hipótese que dispense a exigência.

Com efeito, a teor do referido dispositivo legal, a “multa isolada” é devida em função do não pagamento do tributo devido pelo regime de estimativa, ainda que o contribuinte tenha apurado, ao final do período, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa.

No caso, não há dúvida de que a Contribuinte optou por recolher o IRPJ e a CSLL pelo regime de estimativa. Por outro lado, também não há dúvida de que ela descumpriu o regime ao não recolher integralmente o tributo e ao não justificar o não recolhimento mediante a apresentação dos balancetes de suspensão ou redução.

O acórdão recorrido entendeu que não poderia ser exigida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas juntamente com a multa de lançamento de ofício porque não pode incidir duas penalidades sobre a mesma infração.

Data venia, há equívoco na afirmação de que o Fisco estaria exigindo duas multas sobre uma única infração ou estaria ocorrendo no caso uma “dupla punição”.

Vale dizer, inicialmente, que de fato não é legítima a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária, sendo certo que o Contribuinte não pode ser apenado duas vezes pelo cometimento de um mesmo ilícito.

Por outro lado, vale destacar que não há óbice a que sejam aplicadas ao contribuinte faltante, diante de duas infrações tributárias, duas penalidades distintas.

O que a proibição do *bis in idem* pretende evitar é a dupla penalização por um mesmo ato ilícito.

Analizando-se os autos, vê-se que a aplicação da **multa de ofício**, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, resultou de infrações às regras de determinação do lucro real praticadas pelo sujeito passivo, relativo aos anos-calendário de 2011 e 2012 (falta de recolhimento do tributo e/ou declaração inexata). **Por outro lado**, a denominada **multa isolada**, fundada no art. 44, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, foi aplicada em razão do descumprimento, pelo contribuinte, do modo de pagamento do IRPJ sobre base de cálculo estimada (art. 2º da Lei 9.430/96), relativos aos anos de 2011 e 2012.

Com efeito, as infrações apenadas pela chamada “multa de ofício” e pela “multa isolada” são diferentes. **A multa de ofício decorre do não pagamento de tributo pelo contribuinte. Já a multa isolada decorre do descumprimento do regime de estimativa.**

Observe-se, nesse ponto, que essa sistemática de recolhimento se justifica diante da necessidade que possui a União de auferir receitas no decorrer do ano, precisamente a fim de fazer face às despesas em que incorre também nesse período. Caso não ocorresse essa antecipação mensal, a União apenas teria

acesso às receitas decorrentes da arrecadação do IRPJ e CSLL ao final do ano-calendário, ou no exercício seguinte, por ocasião do Ajuste Anual.

Logo, observa-se que com a sistemática de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada, o contribuinte desses tributos auxilia a União a fazer frente às despesas incorridas durante o ano-calendário, o que não ocorreria se a referida exação apenas fosse paga no exercício seguinte.

Sob essa ótica, percebe-se que o não pagamento de referidos tributos sobre bases estimadas é infração bastante diversa daquela consistente em desrespeito às regras de determinação do lucro real praticada pelo sujeito passivo. Sendo assim, nada impede que dessas infrações resultem penalidades distintas: da infração às normas de determinação do lucro real decorre a multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, enquanto que do descumprimento da sistemática de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada decorre a multa isolada prevista no art. 44, II, alínea “b” da mesma Lei.

Note-se, nesse ponto, que a multa de ofício somente será devida caso exista imposto a pagar por ocasião do Ajuste Anual. Por outro lado, a multa isolada será devida ainda que, ao final do período, não reste imposto a recolher, já que a infração da qual resulta essa multa consiste, simplesmente, no descumprimento da sistemática de pagamento por estimativa do IRPJ e CSLL, não possuindo qualquer relação com o pagamento em si do imposto. É o que se extrai do art. 44, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, segundo o qual a multa isolada será devida ainda que o contribuinte tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Sendo assim, com a multa isolada o contribuinte está sendo penalizado por não auxiliar a União a fazer frente às despesas incorridas no decorrer do ano, pelo regime de pagamento de estimativas, e não, propriamente, por não pagar o IRPJ e a CSLL, até por que, como se percebe da Lei nº 9.430/96, tal multa será devida ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para tais tributos.

Por fim, importa destacar que a multa de ofício e a multa isolada possuem bases de cálculos distintas. Com efeito, a multa de ofício deve incidir sobre o tributo efetivamente devido pelo sujeito passivo, que, no caso, é apurado no momento em que ocorre o Ajuste Anual.

Já a multa isolada deve incidir sobre as bases de cálculo estimadas. Essas antecipações, como o próprio nome diz, não equivalem ao tributo efetivamente devido, mas, consoante a jurisprudência pacificada neste Conselho Administrativo, são meros adiantamentos do tributo, que será calculado ao final do ano. Como se sabe, nem sempre o conjunto dessas antecipações pagas equivalerá ao tributo efetivamente devido, já que, no cálculo do tributo, feito por ocasião do Ajuste Anual, o contribuinte poderá deduzir determinadas despesas incorridas no decorrer do ano.

Em suma, as multas de ofício e isolada não decorrem da mesma infração, e não incidem sobre a mesma base de cálculo. São multas inteiramente diversas, previstas em lei, e não configuram nenhum *bis in idem*, como entendido pela e. Turma *a qua*. Por consequência é indevida a aplicação do princípio da consunção nesta hipótese.

Portanto, não se pode concluir que estaria havendo dupla penalidade pela mesma falta. *Data maxima venia*, a Contribuinte cometeu dois atos ilícitos, previstos em lei, e a lei dispõe uma pena para cada um deles.

Se não há nenhuma dúvida de que a contribuinte cometeu o ilícito acusado pela fiscalização, como deflui pelo próprio teor da decisão *a quo* e dos elementos colacionados aos autos, não há que se falar em dispensa da punição, apenas porque da Contribuinte autuada já havia sido exigida multa em decorrência de outro ilícito. Essa não pode ser a *ratio* da Lei nº 9.430/96.

Em abono à tese exposta, é importante transcrever o seguinte aresto do TRF 5ª Região que se pronunciou sobre o assunto:

"Origem: TRIBUNAL - QUINTA REGIAO

Classe: AC - Apelação Civil - 385949

Processo: 200484000067497 UF: RN Órgão Julgador: Quarta Turma

Data da decisão: 08/08/2006 Documento: TRF500122000

Fonte: DJ - Data::06/09/2006 - Página::1228 - Nº::172

Relator(a): Desembargador Federal Marcelo Navarro

Decisão: UNÂNIME

Ementa: TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. PROCESSO CIVIL. AUSÊNCIA DE DESPACHO SANEADOR. NÃO APRECIAÇÃO DO PEDIDO DE PERÍCIA CONTÁBIL. ALEGAÇÃO DE CERCEAMENTO DE DEFESA. PRELIMINAR DE NULIDADE DE SENTENÇA REJEITADA. PARCELAMENTO. ALEGAÇÃO DE DUPLICIDADE DE MULTA. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. MULTA MORATÓRIA DE 75%. EFEITO CONFISCATÓRIO. REDUÇÃO PARA 20% (ART. 59 DA LEI Nº 8.383/91). CONDENAÇÃO EM HONORÁRIOS NOS MOLDES DO ART. 20, PARÁGRAFO 3º, CPC.

1. Não há falar em cerceamento de defesa pela não apreciação do pedido de perícia contábil, levando-se em conta que os pontos controvertidos prescindem de dilação probatória.

2. A ausência de despacho saneador não acarreta nulidade de processo quando não causa dano às partes. Ademais, tal fase não precisa ser necessariamente única, podendo ser o feito saneado ao longo do regular andamento do processo.

3. Não há aplicação de multa em duplicidade, tendo em vista a natureza diversa da multa de ofício e da multa isolada.

4. Legalidade na aplicação da taxa SELIC, vez que o art. 161, parágrafo 1º do CTN determina que os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao

mês, se a lei não dispuser de modo diverso, tendo a Lei 9.065/95 instituído o permissivo legal para cobrança da referida taxa.

5. A 1ª Seção do STJ, em sede de embargos de divergência do recurso especial, por unanimidade, entendeu pela legalidade da aplicação da taxa SELIC.

6. A aplicação da multa prevista no art. 61, IV, da Lei nº 8.383/91, no patamar de 75%, é desproporcional e tem efeito confiscatório, infringindo o disposto no art. 150, IV, da CF. Redução para 20% do valor das contribuições não recolhidas, por analogia ao art. 59 da Lei nº 8.383/91. Precedentes desta Corte.

7. Levando-se em conta a cumulação da ação declaratória com pedido de repetição de indébito, tem-se que a presente ação assume o caráter condenatório, razão pela qual a condenação em honorários é fixada nos moldes do art. 20, parágrafo 3º, do CPC.

8. É de ser reintegrada a empresa no PAES se a sua exclusão se deu apenas em virtude do não recolhimento da multa no percentual de 75%.

9. Apelações e remessa oficial às quais é negado provimento.”

(destacou-se)

Pelo que se extrai da ementa transcrita, verifica-se que a aludida decisão judicial está em consonância com o que vem sendo exaustivamente defendido pela Fazenda Nacional: não há óbice à cumulação da multa de ofício com a isolada, por serem penalidades distintas.

Por outro lado, o Código Tributário Nacional prevê, em seu art. 97, o seguinte, *verbis*:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades”

O fato de estar sendo exigido da Contribuinte a multa de ofício decorrente do não pagamento de tributo não impede a incidência da multa prevista no art. 44, II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96, uma vez que a lei não dispensa a cobrança de penalidade nesses casos.

Sob essa ótica, vê-se que o acórdão recorrido criou nova hipótese de dispensa da multa isolada, não prevista na legislação, o que não pode ser admitido. *Data maxima venia*, este raciocínio não deve prevalecer à medida que cria nova hipótese de dispensa de multa isolada, inovando no ordenamento jurídico.

Tal procedimento, quando efetuado pelo aplicador da lei, decorre de um juízo de eqüidade, conforme a autorizada doutrina de ALIOMAR BALEIRO, *verbis*:

“Provavelmente, nenhum tema de interpretação e aplicação das leis tem gerado, ao longo dos séculos, tantas controvérsias e dissertações quanto o da eqüidade, admitida expressamente pelo art. 108, IV do nosso CTN. (...)

Essa extrema flexibilidade do ex aequo et bono vem sendo disciplinada, até certo ponto, pela doutrina, que define os casos e limites de sua aplicação. A. Silveira, depois de ponderar que a eqüidade pode ser considerada sob o ponto de vista sociológico, aponta-lhe as seguintes funções: a) no entendimento dos contratos e práticas costumeiras; b) na interpretação das fontes, com o predomínio da finalidade da lei sobre sua letra, preferindo-se a mais benigna e humana; c) na adaptação da norma às circunstâncias singulares do caso concreto: ‘muitas vezes sucede que a generalidade com que foi concebida a norma impede sua correta aplicação às circunstâncias do caso concreto’; e) (sic) na integração das lacunas da norma, como recurso à insuficiência desta; f) na decisão fora das normas, ex aequo et bono (CC, art. 1.037, p. ex.).

(...)

Pela eqüidade, o intérprete e o aplicador não só suprirão a lei silente, mas também interpretarão e adaptarão a lei que se apresentar absurda, em sua impersonalidade e generalidade abstrata, para as condições inusitadas do caso especial concreto.

A autoridade fiscal e o juiz, à falta de elementos no art. 108, I, II e III, encontram na eqüidade, se lhe é concedida expressamente, condição exigida pelo art. 127 do CPC/73, meios de suprir a falta de norma adequada no caso singular, ou mesmo para amortecer essa norma, se nas circunstâncias específicas ou inéditas ela conduzir ao iníquo ou ao absurdo, um e outro inadmissíveis dentro do sistema geral do Direito e da consciência jurídica contemporânea em nosso País ou em nosso tipo de estrutura econômica, política, social e institucional.” (BALEIRO, Aliomar, in Direito Tributário Brasileiro, 11ª Edição, Forense, pp. 682 e 683. Grifos não constantes do original).

Ocorre que, como lembra ALIOMAR BALEIRO, o emprego do juízo de equidade no ordenamento jurídico brasileiro tem que estar expressamente autorizado por lei. Tal dogma é um dos fundamentos do ordenamento pátrio, vez que a Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, inc. II, não admite a existência de outra fonte do direito senão a lei formal (ou atos equiparados a lei formal, como as medidas provisórias, leis delegadas, e outros previstos no art. 59 da CF/88). Portanto, o aplicador da lei é obrigado a decidir com base na norma disposta, mas pode-se utilizar da equidade apenas quando a lei permitir expressamente, conforme se infere do art. 127 do CPC.

Ora, o Código Tributário Nacional permite o uso da equidade pelo aplicador da lei. Com efeito, o CTN prevê que a lei poderá atribuir ao aplicador juízo de equidade para fundamentar a dispensa de créditos tributários. Confira-se:

“Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

(...)

IV – a considerações de eqüidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso” (Grifos não constantes do original).

Note-se que o próprio CTN, em seu art. 108, IV, § 2º, dispõe que o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido. Como o art. 108 está inserido no capítulo sobre a interpretação da lei tributária, e também face ao art. 172 acima, pode-se concluir que o Código está consentâneo com o art. 127 do CPC. A equidade somente pode ser utilizada pelo intérprete para a dispensa de crédito tributário quando existe previsão legal que o permita. Fora dessa hipótese, o intérprete não poderá se valer do juízo de equidade para dispensar a exigência de crédito tributário.

Aqui resta claro o óbice para a dispensa da multa exigida da Contribuinte. Não há, no presente caso, norma específica que permita ao aplicador da lei relevar a cobrança da multa prevista no art. 44, II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96, atendendo “a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso”.

De todo o exposto, resta claro que sempre foi cabível a cobrança concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício.

Com maior intensidade, após o advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há sequer espaço para discussão do assunto, em face da clareza do texto legal. Confira-se:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída 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. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

Assim, conforme bem pontuou o Conselheiro Antônio Bezerra Neto, relator do Acórdão nº 1401-000.761, o art. 44 da Lei nº 9.430/96 “foi alterado pela lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, dando-lhe nova redação, reduzindo a multa isolada para 50%; bem assim deixando bem claro, se dúvidas haviam, de que a referida multa isolada era cabível no caso de estimativa mensal não paga e não de tributo final não pago”.

Frise-se que até as bases de cálculo das citadas multas foram diferenciadas, afastando-se, dessa forma, qualquer alegação de *bis in idem*. Com efeito,

segundo texto dado pela Lei nº 11.488/2007, a base de cálculo da multa isolada pela falta de pagamento da estimativa consiste no *valor do pagamento mensal, no percentual de 50%*, enquanto a multa pelo lançamento de ofício incide 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, no percentual de 75%*.

Ressalte-se que a alteração legislativa promovida no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 foi objeto de análise pelo tributarista Marcos Vinícius Neder em artigo intitulado “O regime jurídico da multa isolada sobre estimativas”, publicado na Revista Diálogo Jurídico nº 16/2007, tendo assim exposto suas conclusões:

“Em razão da reiterada jurisprudência administrativa, a Administração Tributária decidiu propor a edição de Medida Provisória para o aperfeiçoamento da legislação sobre a penalidade isolada por falta de pagamento de estimativas. Nesse sentido, foi editada a MP 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488, de 15 de junho de 2007, que promove a alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 no tocante a multa isolada (...).

Vê, portanto, que nova lei alterou a base de cálculo da multa isolada (inciso II) que passa a incidir sobre o valor do pagamento mensal de estimativa. Com isso, a aplicação dessa multa não está mais vinculada ao valor do tributo devido ao final do período de apuração do imposto e passa a ser exigida sobre o valor de omissão de recolhimento de estimativa mensal.”

Diante do exposto e considerando que restou plenamente configurado o desrespeito do sujeito passivo ao disposto no art. 44, II, “b” da Lei nº 9.430/96 e, ainda, que o fato gerador do presente feito é posterior ao advento da MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007), não há qualquer dúvida sobre a possibilidade/necessidade de cobrança da multa isolada, exigida em face do não pagamento do tributo devido pelo regime de estimativa.

Por oportuno, como adiantamos acima e diferentemente do que restou decidido no acórdão recorrido, é legítima, a partir do ano-calendário 2007, a aplicação cumulativa de duas multas de ofício, que, no caso em tela, eram as multas previstas no art. 44, inc. I e no art. 44, II, “b”, ambas da Lei nº 9.430/96, uma vez que decorrem de infrações diversas, razão por que não há que se falar em *bis in idem*.

Eis a ementa do já mencionado Acórdão nº 1401-000.761:

[...]

Registre-se que no acórdão acima referido discutiu-se a possibilidade de cobrança concomitante da multa isolada com a multa de ofício em relação aos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007. O Colegiado, por maioria de votos, resolveu cancelar a cobrança da multa isolada nos anos de 2005 e 2006. Manteve, entretanto, a exigência da multa isolada em relação ao ano-calendário 2007, em

face da mudança legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007) na redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Tal conclusão, aliás, restou estampada no voto proferido pelo Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, vencedor no que toca aos anos de 2005 e 2006, mas vencido no que tange à possibilidade de cobrança da multa isolada concomitante com a multa de ofício a partir do ano-calendário 2007. Confira-se:

Em que pese as sempre bem postas razões proferidas pelo nobre Conselheiro Relator, a Turma Julgadora, por maioria, entendeu pelo cancelamento da multa isolada relativa aos anos calendário 2005 e 2006, mantendo-a, no entanto, com relação ao ano calendário 2007.

De fato, conforme a tese esposada no acórdão indicado como parâmetro jurisprudencial, a multa de ofício decorre da omissão de rendimentos tributáveis, enquanto a multa isolada decorre do não cumprimento, pelo contribuinte, do regime de antecipação mensal do pagamento do imposto.

Resta claro, pois, que diversas turmas deste Conselho, em análise de casos similares, interpretaram o art. 44 da Lei nº 9.430/96 de modo diverso ao esposado pela Turma *a qua*.

De fato, os órgãos prolatores dos acórdãos citados como reforço à tese ora defendida consideraram ser possível, a partir de 2007, a cobrança de multa isolada devido ao não recolhimento do imposto sobre a base de cálculo estimada, assim como a cobrança da multa de ofício juntamente com o tributo devido.

Tudo considerado, conclui-se que:

- i) é possível a cumulação entre multa de ofício e multa isolada, pois são penalidades distintas que incidem sobre bases de cálculo diversas, mormente em face da alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007) na redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96;
- ii) a autoridade autuante agiu de acordo com as normas aplicáveis ao caso, realizando o seu dever de efetuar o lançamento, nos termos do art. 142 do CTN.
(destaques do original)

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido, para *reformar o acórdão recorrido, restabelecendo-se a multa isolada*.

Os responsáveis tributários e a Contribuinte foram cientificados, sendo a Contribuinte em 09/09/2019 (e-fl. 5772/5727).

Em 19/09/2019 a Contribuinte apresentou contrarrazões (e-fls. 5803/5820), nas quais defende o não conhecimento do recurso especial fazendário em razão de a matéria aventada já ser objeto da Súmula CARF nº 105, vez que a modificação trazida pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007 *em nada afetou a natureza das penalidades cominadas sobre a infração em questão*. Discorre sobre as propostas que antecederam a aprovação deste enunciado e conclui pela aplicação ampla do enunciado.

No mérito, afirma sua concordância com a impossibilidade de cumulação das multas em face do princípio da consunção, ponderando que:

No entanto, é justamente por se tratar de punição de condutas diversas que se suscita o princípio da consunção (absorção), de modo que a penalização da conduta fim absorve a penalização da conduta meio.

Além do mais, **não procede a premissa adotada de que se trata de punição de condutas distintas**. As penalidades impostas são decorrentes apenas e tão somente da suposta **insuficiência de pagamento** de IRPJ e CSLL e falta de recolhimento por estimativa. É dizer, trata-se de uma infração única e inseparável relacionada ao pagamento de tributo, em relação a qual foram imputadas duas penalidades.

Com efeito, se está diante de um mesmo ato por parte da Recorrida, isto é, a suposta ausência de inclusão de valores na base de cálculo de IRPJ e CSLL, que ensejou a ausência de recolhimento de estimativas e, ainda, o não pagamento ou pagamento a menor de IRPJ e CSLL ao final dos períodos.

[...]

Portanto, como bem reconhecido no acórdão recorrido, não pode ser concomitantemente exigida a multa isolada sobre antecipações do imposto apuradas em decorrência das mesmas supostas infrações que originaram o lançamento principal e, consequentemente, o lançamento da multa de ofício. **Essa situação configura dupla (e inadmissível) imposição de pena ao mesmo fato.**

Quanto a este ponto, importante repisar: a dupla penalização se verifica no momento em que **a prática de um único ato pela Recorrida**, qual seja, a suposta ausência de inclusão de valores na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, **gera a imposição de duas penalidades**, quais sejam, a multa isolada e a multa de ofício.

(destaques do original)

Cita outros julgados administrativos em favor do seu entendimento, adiciona que o Superior Tribunal de Justiça já se posicionou mais de uma vez a respeito do tema, ratificando o entendimento por ela exposto, diz inexistir fundamento que justifique a aplicação conjunta de tal penalidade com a multa de ofício, mesmo após a entrada em vigor da Medida Provisória nº 351/2007, e finaliza se opondo exigência da multa isolada após o encerramento do exercício.

Por tais razões, requer que o recurso especial seja inadmitido e, se conhecido, que lhe seja negado provimento, mantendo-se o acórdão recorrido incólume no ponto questionado.

Em 13/09/2019, a Contribuinte opôs embargos de declaração acolhidos parcialmente apenas quanto ao primeiro dos seguintes vícios apontados (e-fls. 5941/5950):

- a) Lapso manifesto quanto ao exercício de referência;
- b) Contradição quanto à não aplicabilidade do art. 24 da LINDB;

- c) Obscuridade quanto à menção ao regime de competência na análise da dedutibilidade da despesa com a amortização do ágio e
- d) Omissão quanto à inexistência de vedação legal quanto à transferência da participação adquirida com ágio.

Os embargos de declaração foram apreciados no Acórdão nº 1401-006.258 e acolhidos, *sem efeitos infringentes, para o fim de excluir o ano de 2012 da ementa do Acórdão embargado*. Isto porque *o lançamento refere-se, tão somente, ao ano-calendário de 2011. No entanto, na ementa o relator acabou por indicar também o ano calendário de 2012, em patente erro material*.

Notificada, a PGFN apenas manifestou ciência (e-fl. 5977). A Contribuinte, ciente da decisão em 19/04/2023 (e-fl. 5983), interpôs recurso especial em 03/05/2023 (e-fls. 5985/6023), no qual arguiu divergências parcialmente admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 6456/6477, do qual se extrai:

A Contribuinte foi cientificada do acórdão integrativo, em 19/04/2023, como demonstra o Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fl. 5.984 e, em 03/05/2023 (Termo de Solicitação de Juntada de fl. 5.985), manejou recurso especial (e-fls. 5.987/6.023), alegando que o Acórdão nº 1401-003.183, integrado pelo Acórdão nº 1401-006.258, teriam dado interpretação divergente à legislação tributária, daquela dada por outras decisões proferidas pelo CARF e/ou Conselho de Contribuintes, no tocante às seguintes matérias:

1 – Nulidade Parcial do Acórdão Recorrido - Não Apreciação de Argumento Relevante ao Deslinde do Caso. Indica como paradigmas o Acórdão nº 2401-002.687 e o Acórdão nº 1301-001.123;

2 - Possibilidade de Amortização do Ágio pela Recorrente – Validade na Alegada Transferência do Ágio. Indica como paradigmas o Acórdão nº 1402-001.402 e o Acórdão nº 1101-00.354;

3 – “Confusão Patrimonial” e “Real Adquirente”. Indica como paradigmas o Acórdão nº 9101-006.289 e o Acórdão nº 9101-003.610;

4 – Possibilidade de Dedução da Despesa com Amortização de Ágio da Base de Cálculo da CSLL. Indica como paradigmas o Acórdão nº 1103-00.630 e o Acórdão nº 9101-005.936.

[...]

Exposta a situação fática, passa-se ao exame dos temas.

1 – Nulidade Parcial do Acórdão Recorrido - Não Apreciação de Argumento Relevante ao Deslinde do Caso

[...]

Em face da premissa não verdadeira, não há a caracterização da divergência jurisprudencial arguida, motivo pelo qual, nesta matéria, deve ser negado seguimento do recurso.

2 - Possibilidade de Amortização do Ágio pela Recorrente – Validade na Alegada Transferência do Ágio.

Nesta matéria a Recorrente aduz que, *a despeito de reconhecer a legitimidade do ágio gerado a partir da operação em comento, a Turma Julgadora a quo asseverou que a legislação brasileira não possuiria previsão que autorizasse que fossem dados efeitos fiscais ao ágio objeto de transferência para outra sociedade empresária, já que não seria possível a transferência do ágio em razão da ausência de “confusão patrimonial” entre a pessoa jurídica investidora “originária” e a pessoa jurídica investida.* Assevera que o entendimento adotado no acórdão recorrido vai de encontro ao posicionamento dos paradigmas.

Como visto, decidiu o colegiado *a quo* que, no presente caso, a amortização do ágio gerado em uma empresa e transferido para outra que não arcou com os custos do investimento, mas que propiciou sua amortização, não é passível de amortização porque não haveria previsão legal para fruição do benefício fiscal nos termos do art. 386, III, do RIR/99, que acolhe os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 nos casos em que ocorre transferência do ágio pago pela adquirente para outra empresa que será posteriormente extinta por incorporação.

O primeiro paradigma indicado para este tema, que não sofreu reforma, recebeu a seguinte ementa, na parte que interessa a análise:

Acórdão nº 1402-001.402

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

[...]

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE TRANSFERÊNCIA DO ÁGIO REGULARMENTE CONTABILIZADO. DEDUTIBILIDADE.

É dedutível a amortização do ágio quando ocorrido o evento societário de alienação e efetivo desembolso de capital entre partes independentes e lastreadas em expectativa real de rentabilidade futura.

[...]

Este caso se amolda ao caso de transferência de ágio tratado no recorrido. Operação bem assemelhada se deu no âmbito do processo que veiculou o paradigma. No caso, também houve transferência de ágio pago por uma empresa para sua coligada, juntamente com participação societária adquirida por meio de aumento de capital social e, ainda, com utilização de empresa veículo. Mas o colegiado entendeu que não haveria óbices à amortização do ágio pela empresa que recebeu o ágio transferido juntamente com a participação societária, desde que a formação do ágio tenha fundamento e não tenha sido impugnada pelo fiscal.

("efetivo desembolso do capital (...) partes independentes (...) Expectativa real de rentabilidade futura") Confira-se pelos seguintes trechos do voto condutor do paradigma transrito pela Recorrente em seu recurso:

(...) Em análises como estas, para efeito de verificação da legitimidade do ágio pago, o que interessa, especialmente, é a formação do ágio. Significa que (i) deve ter ocorrido o evento societário de alienação e efetivo desembolso de capital, (ii) em operação que envolva partes independentes, (iii) lastreadas em expectativa real de rentabilidade futura. Uma vez diante de tais requisitos, é claro que o ágio pago possuirá fundamento e poderá ser amortizado.

Agora, o segundo ponto não deve interferir na análise da legitimidade do ágio registrado. Ou seja; as operações subsequentes que permitirão ao contribuinte amortizar o ágio registrado, desde que se tratem de operações lícitas e legalmente previstas pelo nosso ordenamento jurídico, não tem o condão de desconstituir a natureza de um ágio legítimo.

Também convém sublinhar, que a utilização de empresa veículo, por si só, não é capaz de indicar qualquer irregularidade, já que, em inúmeras situações se verifica a necessidade da criação de uma empresa veículo que viabilize as operações e reestruturações societárias. No caso em análise, o que se verifica é que a empresa veículo não foi fundamental para a amortização do ágio, que já estava sendo amortizado pela Globopar.

Outrossim, o fato de a GB (então controladora) ter sido incorporada por sua controlada (Globosat), também não é capaz de impedir a amortização do ágio, já que nosso ordenamento jurídico possui previsão expressa prevendo a hipótese de incorporação às avessas (S6, II, e caput do art. 386 do RIR/99). A utilização da GB na estrutura da operação foi uma das várias formas possíveis de realizá-la. Lembrando que, se a Recorrente tivesse incorporado a Globopar ou tivesse sido por ela incorporada, os resultados fiscais seriam os mesmos.

Impedir operações estruturadas dessa forma seria impor aos contribuintes que adotem sempre as operações mais onerosas e burocráticas, o que não merece qualquer respaldo, por ausência de sustentação jurídica. O entendimento de que o contribuinte pode se reorganizar desde que não seja exclusivamente para reduzir carga tributária deve ser aplicado com as devidas ressalvas. Não seria lícito se a alienação do investimento fosse, de alguma forma, simulada, apenas para gerar o ágio e possibilitar a redução da carga fiscal. Contudo, não se pode dizer, diante de ágio não questionado na sua formação, que a Recorrente não possa valer-se da opção menos custosa para efetuar a dedução fiscal do ágio. Por fim, cabe lembrar, no intuito de frisar novamente que merece ressalvas a interpretação fiscal de que o direito de livre organização dos contribuintes está limitado a motivações extrafiscais, que o conceito de propósito negocial e empresa veículo não constam das nossas leis e não tem qualquer relação, ao menos em princípio, com a amortização fiscal do ágio.

Em suma, no caso do paradigma, o colegiado decidiu que o que importa verificar para checar se o ágio é legítimo são as etapas de formação do ágio, tendo relevância secundária o caminho escolhido para efetuar sua dedução. Nessas condições, observou que a legitimidade do ágio registrado inicialmente pela

Globopar, em face da expectativa de rentabilidade futura da Globosat, não foi questionada pela fiscalização na operação que lhe deu causa, quando a Globopar efetuou a aquisição de cotas da Globosat com desdobramento de preço pago em PL e ágio e que não caberia questionar as operações posteriores, de transferência do ágio.

Comprova-se que as decisões comparadas, a respeito do tema transferência de ágio, foram divergentes.

O paradigma seguinte foi parcialmente reformado pela CSRF, mas essa reforma não atingiu o quanto decidido a respeito da matéria divergente. A decisão encontra-se assim ementada:

Acórdão nº 1101-00.354

RECURSO EX OFFICIO

RECURSO "EX OFFICIO" — Devidamente fundamentada nas provas dos autos e na legislação pertinente a insubsistência das razões determinantes de parte da autuação, é de se negar provimento ao recurso necessário interposto pelo julgador "a quo" contra a decisão que dispensou parcela do crédito tributário da Fazenda Nacional.

RECURSO VOLUNTÁRIO

IRPJ — APURAÇÃO DO LUCRO REAL — AJUSTES AO LUCRO LÍQUIDO CONTÁBIL— O lucro contábil não se confunde com o lucro real, base de cálculo do IRPJ, portanto, a necessidade de atendimento às normas impostas pela Comissão de Valores Mobiliários — CVM, para atendimento das normas contábeis não tem o condão de modificar os ajustes necessários para apurar o lucro real.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO — DEDUTIBILIDADE — A pessoa jurídica que, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, absorver patrimônio de outra que dela detenha participação societária adquirida com ágio, poderá amortizar o valor do ágio, cujo fundamento seja o de expectativa de rentabilidade futura, 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. (arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97).

Neste caso, apreciou-se Recurso de Ofício da autoridade julgadora de 1ª instância que já havia exonerado parte da exigência. A autoridade fiscal considerou indevido o ágio registrado no ativo diferido da Celular CRT S/A, como sendo resultado da transferência de vários valores de ágio referentes as operações societárias que haviam ocorrido no grupo em fase anterior. O ágio em questão foi registrado no ativo diferido da Celular CRT S/A e teve origem por ocasião da criação da empresa TULA Participações Ltda., tendo sido posteriormente transferido para a Celular CRT S/A, em operações de incorporação e cisão.

O colegiado considerou correta a exoneração dessa infração pela autoridade julgadora de 1ª instância, por entender que a norma legal prevê a possibilidade de transferência de ágio entre empresas na ocorrência de fusão, cisão e incorporação. Assim, o patrimônio da empresa sucedida passaria para o

patrimônio da sucessora, representado pelos bens, direitos e obrigações. No caso da existência de ágio no patrimônio da empresa sucedida, seria o mesmo transferido para o patrimônio da sucessora.

A situação fática do caso julgado na decisão é significativamente diversa daquela julgada nos presentes autos. O paradigma não envolve transferência de ágio pago para empresa de passagem, mas ágio gerado internamente no grupo societário, cuja empresa adquirente do ágio teve como propósito segregar as operações de telefonia fixa e móvel, com posterior consolidação dessas operações mediante aquisição de outras companhias de telefonia. Registre-se, por relevante, que a operação de constituição com subscrição de ágio ocorreu em abril de 1997, a segregação de operações em junho de 1998 e aquisição de terceira companhia telefônica em fevereiro de 1999.

Os seguintes trechos do relatório do paradigma evidenciam a situação fática lá analisada (com destaques acrescidos):

[...]

Lembre-se que no presente processo as despesas com a amortização do ágio gerado com a aquisição das empresas Gaby 1, Gaby 2 e Gaby 3, foram glosadas porque, além de o fundamento econômico ser o valor de fundo de comércio e intangíveis (ao invés da expectativa de rentabilidade futura) e porque o laudo de avaliação que justificou o ágio foi apresentado em momento muito superior ao da transação, a aquisição das empresas Gaby's não foi feita pela Recorrente – Camargo Correa Cimentos S/A, atual Intercement Brasil S/A – porque houve transferência da participação adquirida com ágio à título de aumento de capital e pagamento de dívida, da Camargo Corrêa SA para a CCC (Camargo Correa Cimentos S/A, atual Intercement Brasil S/A). Assim, para o Colegiado, a apropriação das despesas com amortização de ágio seria indevida, face ao disposto nos artigos 385 e 386 do RIR, porque a Recorrente não sofreu o ônus financeiro, não incorreu na despesa por não ter arcado com o pagamento do ágio, tendo-o recebido mediante transferência de participação societária que fora adquirida com ágio pela Camargo Corrêa S/A.

Ressalte-se que, pelo Acórdão nº 9101-006.453, a 1ª Turma da CSRF rejeitou o paradigma nº 1101-00.354, entendendo que operação nele referenciada referir-se-ia a um ágio amortizado que teria surgido na própria incorporação de ações já detidas pela empresa do grupo em uma nova empresa. Não seria o caso dos autos em que a detentora da participação transfere a uma outra (veículo) a participação que já detinha com ágio e a incorporação ocorre entre a empresa-veículo e a empresa investida.

Por tratar de situação fática não similar, este paradigma não é apto a caracterizar a divergência jurisprudencial invocada nesta matéria.

Mas, em razão da caracterização da divergência, na comparação com o primeiro paradigma, nesta matéria deve ser dado seguimento ao recurso especial.

3 – “Confusão Patrimonial” e “Real Adquirente”.

[...]

Por fim, poder-se-ia afirmar que esta matéria é praticamente a mesma suscitada no item anterior, porém sob uma outra retórica. De qualquer forma, os paradigmas para esta suposta “outra” matéria foram analisados e evidenciaram a ausência de semelhança fática com a decisão recorrida, o que impede a caracterização da divergência

Por falta de similaridade fática, na comparação entre acórdão recorrido e paradigmas, a prejudicar a caracterização da divergência, deve ser negado seguimento ao recurso quanto a este tema.

4 – Possibilidade de Dedução da Despesa com Amortização de Ágio da Base de Cálculo da CSLL.

Neste último tema a Recorrente afirma que a decisão recorrida, ao encampar a tese de que a exigência de CSLL em razão da amortização do ágio não poderia ser afastada com base na ausência de previsão legal para adição desta despesa tida como indedutível à sua base de cálculo, *vai de encontro a entendimentos já exarados nos paradigmas indicados*.

O voto vencedor proferido no acórdão recorrido manteve a incidência da CSLL sobre as parcelas de amortização de ágio, por considerar que a legislação de regência não prevê a dedutibilidade do ágio da base de cálculo da CSLL, e também porque tal exação é reflexo daquela principal de IRPJ, sendo natural que, uma vez mantida a impossibilidade de amortizar o ágio para o fim de apuração do IRPJ, isto se dê, também, com a CSLL. Eis os principais fundamentos:

[...]

A despeito do entendimento do nobre Relator, segundo o qual não se poderia utilizar o artigo 57 da Lei 8.981/95 para justificar a adição de despesas tidas como indedutíveis perante a legislação do IRPJ, na base de cálculo da CSLL, é de se reconhecer exatamente o contrário. Ora, o citado dispositivo reflete a intenção do legislador de evitar a repetição desnecessária de comandos legais para disciplinar a metodologia de determinação das bases imponíveis das duas exações, naquilo em que as sistemáticas tinham de comum. Por exemplo: como as bases imponíveis do IRPJ e da CSLL partem do lucro líquido – ou o resultado contábil do período de apuração – torna-se dispensável repetir os conceitos de receita bruta, receita líquida, custos e despesas operacionais, etc, aplicáveis à CSLL, se os mesmos estão devidamente definidos na legislação do IRPJ.

No que tange à CSLL, a exigência fiscal apurada no IRPJ ocasiona insuficiência na determinação da base de cálculo desta contribuição, o que ensejou a lavratura do respectivo auto de infração.

A exigência fiscal relativa a esta contribuição é mera decorrência dos fatos apurados no auto de infração do imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ). Subsistindo a matéria fática que ensejou o lançamento matriz (IRPJ), igual sorte

deve colher aquele auto de infração lavrado por mera decorrência, tendo em vista o nexo causal entre eles.

[...]

O primeiro paradigma, que não teve reforma do mérito, tem a seguinte ementa:

Acórdão nº 1103-00.630

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Exercício: 2001

Ementa: ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÕES ACIONÁRIAS. AMORTIZAÇÃO. VINCULAÇÃO A FUNDAMENTO ECONÔMICO ESPECÍFICO – RENTABILIDADE FUTURA.

A legislação (§ 3º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77) exige do contribuinte, na hipótese de pagamento de ágio em vista de rentabilidade futura, esteja o fundamento econômico indicado em demonstração específica, arquivada na escrituração.

As pessoas jurídicas podem, sem qualquer restrição, procederem ao pagamento de ágio na aquisição de participações acionárias (procedimento corrente, inclusive), estando autorizadas a procederem à amortização do ágio com base na expectativa de rentabilidade futura, não se exigindo a concretização desta.

Recurso voluntário provido.

Este paradigma apreciou lançamentos de IRPJ e CSLL do ano calendário 2001 com fundamento em deduções indevidas de ágio pago na incorporação de outras empresas. Trata-se do mesmo ágio abrangido pelos arts. 7º. e 8º. da Lei nº. 9.532, de 1997, discutido no presente processo. Ao avaliar a dedutibilidade das despesas de ágio da base de cálculo da CSLL, o paradigma concluiu em direção oposta àquela encampada pelo acórdão recorrido, como evidenciam os seguintes trechos do voto nele proferido, com destiques acrescentados:

[...]

Com relação à **dedução das despesas de amortização do ágio, para fins da CSLL, registro que não há previsão legal para a indedutibilidade dessas despesas**, tal como é preceituada para o lucro real, pelo art. 25 do Decreto-Lei n. 1.598/77.

A Lei n. 7.689/88 (art. 2º, caput e § 1º, “c”, “1” a “3”) não contempla essa indedutibilidade. Tanto o art. 38 da Lei n. 8.541/92 como o art. 57 da Lei n. 8.981/95, previram expressamente a manutenção da base de cálculo da CSLL, ressalvadas as alterações a ela feitas nessas leis. E nenhuma delas previu a indedutibilidade em comentário. Também as leis posteriores, como as Leis ns. 9.249/95 e 9.430/96 não instituíram essa indedutibilidade para a CSL.

Não há norma legal como a do art. 22 da Medida Provisória n. 2.158/01, que estendeu à CSLL as regras da incompensabilidade das bases negativas de CSLL se, entre a data da apuração das bases negativas e a da compensação, houver, cumulativamente, mudança de controle e de ramo de atividade, bem como da impossibilidade de compensação das bases negativas de CSLL da sucedida pela sucessora por incorporação, fusão ou cisão. (...)"

[...]

Os trechos do voto e da ementa deste paradigma demonstram, de forma suficiente, a divergência na comparação com o acórdão recorrido.

O paradigma seguinte encontra-se assim ementado:

Acórdão nº 9101-005.936.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2006, 2007

ÁGIO. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. IDENTIDADES E DISTINÇÕES DO LUCRO REAL. DELIMITAÇÃO LEGAL PRÓPRIA. REGRAS DE AJUSTE DIVERSAS. NECESSIDADE DE PREVISÃO OU REMISSÃO EXPRESSA. AUSÊNCIA DE VEDAÇÃO AO CÔMPUTO E DE DETERMINAÇÃO DE ADIÇÃO. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA.

A base de cálculo da CSLL é autônoma e legalmente delimitada por normas próprias, somente se verificando identidades com a apuração do Lucro Real quando, expressamente, assim for determinado pela legislação.

Diferentemente do Lucro Real (art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/77), inexiste previsão legal para que as contrapartidas da amortização do ágio ou deságio não sejam computadas no cálculo base de cálculo da CSLL e tampouco encontra-se determinações próprias para a adição dos valores de ágio percebido em aquisição de participações societárias. Assim, a amortização contábil do ágio reduz a monta do lucro líquido do período, do qual se extrai a base de cálculo da CSLL, nos termos do art. 2 da Lei nº 7.689/88.

A norma do art. 57 da Lei nº 8.981/1995 confere o mesmo tratamento do IRPJ à CSLL exclusivamente no que tange aos trâmites de apuração, vencimento e dinâmica de pagamento, expressamente ressalvando a manutenção jurídica de seus próprios critérios quantitativos - quais sejam, base de cálculo e alíquota - que devem ser tratados individualmente, em legislação própria.

A monta do dispêndio representado pelo ágio pago na aquisição da participações societárias é elemento extraído no desdobramento do custo, sendo rubrica que tem tratamento e reflexos distintos dos valores de avaliação de investimentos, sujeitos ao controle pelo Método de Equivalência Patrimonial.

DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. NÃO ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL. DISPOSIÇÃO EXPRESSA EM INSTRUÇÃO NORMATIVA.

Disposição expressa no Anexo I da IN RFB nº 1.700, de 2017, determina que a adição à base de cálculo dos valores das gratificações atribuídas a administradores e dirigentes e das participações nos lucros de administradores e de partes beneficiárias, conforme previsto no § 3º do art. 45 da Lei nº 4.506, de 1964, e parágrafo único do art. 58 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 aplica-se apenas ao IRPJ, não havendo repercussão para a base de cálculo da CSLL.

Aqui foram analisados autos de infração de IRPJ e de CSLL relativos aos anos-calendário de 2006 e 2007 decorrentes, dentre outras infrações, de despesas consideradas indevidáveis de “Amortização Ágio – Bahia” e “Amortização Ágio – Lusitana”. Subiu para apreciação da CSRF, em recurso especial do sujeito passivo,

a matéria relativa à repercussão da amortização de ágio nas bases de cálculo da CSLL.

No voto vencedor, o redator designado discordou do fundamento de decidir do relator para negar provimento ao apelo da contribuinte, de que inexistiria possibilidade de amortização do ágio na apuração do lucro líquido contábil, tornando desnecessária a previsão de sua exclusão no âmbito das normas de determinação da base de cálculo da CSLL.

Sob o título “Tratamento do Ágio na apuração da CSLL”, o voto vencedor deduz um estudo cronológico da legislação para, na sequência, registrar a tese no sentido de que seria indevida a adição ao lucro líquido, para efeito de determinação da CSLL, da parcela de amortização de ágio considerado indedutível da base de apuração do IRPJ:

[...]

Não sendo aplicável à CSLL a disposição do art. 25 do Decreto-lei nº 1.598/77, que historicamente impedia o cômputo dos valores de ágio e deságio do Lucro Real, este prevalece na obtenção do lucro líquido, não existindo qualquer fundamento legal para exigir a adição desses valores de ágio amortizados contabilmente na extração da base de cálculo dessa Contribuição Social.

Em segundo lugar, as regras para a amortização do ágio fundamentado em rentabilidade futura, arroladas nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, são requisitos legais apenas dirigidos à apuração do Lucro Real, que presta-se de base de cálculo apenas para o IRPJ. Repitase: para a CSLL, o ágio é dispêndio ordinário, que constrói o lucro, percebido pela entidade empresarial, antes dos ajustes legais, para fins de apuração de tal Contribuição Social.

[...]

No presente caso, uma vez que não subsiste nesse julgamento o questionamento sobre a materialidade do dispêndio registrado e dos negócios que lhe deram margem, (não podendo haver reformatio in pejus), não se apresentam fundamentos legais válidos e propriamente aplicáveis para motivar a adição procedida na Autuação.

Por fim, deve ser afastada a ótica de tratar tais registros, para fins de apuração da base da CSLL, exclusivamente e como mera oscilação quantitativa em avaliação do investimento pelo MEP – que supostamente guardariam total neutralidade – posto que, assim, ignora-se a ocorrência, material, do próprio dispêndio, em si considerado (conforme aceito pelo próprio I. Relator a quo) e, principalmente, que o ágio sempre foi controlado de forma contábil de maneira destacada, distinta e independente do valor patrimonial do investimento adquirido, conduzindo a um reflexo fiscal muito diverso.

Este paradigma, à semelhança do anterior, adotou tese contrária daquela adotada no acórdão recorrido, quanto à repercussão, na base de cálculo da CSLL, de despesas consideradas indedutíveis de amortizações de ágio.

Caracterizada a divergência, deve ser dado seguimento ao recurso especial nesta matéria.

Diante do exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO PARCIAL** ao Recurso Especial, interposto pelo sujeito passivo, para que seja rediscutidas as seguintes matérias:

2 - Possibilidade de Amortização do Ágio pela Recorrente – Validade na Alegada Transferência do Ágio;

4 – Possibilidade de Dedução da Despesa com Amortização de Ágio da Base de Cálculo da CSLL. (destaques do original)

Houve apresentação de agravo contra a admissibilidade parcial, com acolhimento também parcial para seguimento na matéria “Confusão Patrimonial e Real Adquirente”, em face do paradigma nº 9101-006.289, nos seguintes termos:

b) Confusão Patrimonial e Real Adquirente

Esta divergência foi inadmitida pelo Despacho agravado ante a constatação de falta de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas (acórdão nº 9101-006.289 e acórdão nº 9101-003.610), sob a seguinte fundamentação:

[...]

O sujeito passivo se insurge-se contra a decisão em tela, alegando, em síntese, o que segue:

[...]

Como se vê a Agravante defende o dissídio jurisprudencial suscitado em relação ao acórdão paradigma nº 9101-006.289 alegando que o Despacho de Admissibilidade agravado considerou apenas uma das duas parcelas de ágio surgidas nas operações societárias levadas a cabo naquele caso, desconsiderando que “*a parcela do ágio cuja glosa é efetivamente discutida no acórdão paradigma é aquela que, primeiro surgida em uma operação de aquisição, é transferida junto com o investimento para outra empresa*” e que justamente essa parcela desconsiderada é que encontra equivalência ao caso discutido no presente processo.

Pois bem. Dos termos do voto vencedor do acórdão paradigma se extrai que, de fato, ali se discutiam dois conjuntos de operações societárias que formaram ágios, quais sejam: “(i) *aquisição, em junho/2010, de 12,72% das ações da GVT (Holding), ainda em circulação no mercado brasileiro, por meio de oferta pública de aquisição de ações (OPA), pela VTB Participações S/A, subsidiária da Vivendi SA no Brasil*” e “(ii) *aquisição da participação residual na GVT (87,28%) através de operação de incorporação de ações de emissão da GVT pela VTB Participações, tornando-se aquela empresa subsidiária integral desta*”.

Verifica-se, também, que a discussão do ágio do primeiro conjunto de operações foi trazida à apreciação da Turma da CSRF (paradigmática) pelo improviso Recurso Especial da Fazenda Nacional, permanecendo o afastamento da glosa decidido pela Turma Ordinária do CARF lá recorrida. Já o ágio do segundo conjunto de operações foi trazido à apreciação da Turma da CSRF (paradigmática) pelos Recursos Especiais dos Responsáveis Tributários, aos quais foi dado provimento, afastando-se a glosa que fora mantida pela Turma Ordinária do CARF lá recorrida. E, ainda, que as razões para o afastamento da glosa relativa à esse segundo conjunto de operações foram de que (a) restou demonstrado o fundamento econômico de rentabilidade futura do ágio; (b) foi descaracterizada a ocorrência de “ágio interno”; e (c) é equivocado argumento da Fiscalização de que “*a VTB seria mera empresa-veículo, sendo a real adquirente a companhia francesa VIVENDI, empresa esta que manteve total independência entre seu patrimônio e o da investida, inexistindo, portanto, a necessária confusão patrimonial (incorporação ou fusão) entre investidor e investida, requisito legal para a amortização fiscal do ágio*”. Confira-se:

[...]

Independentemente de ter o Despacho de admissibilidade ora agravado ter deixado ou não de considerar na análise do paradigma a parcela de ágio formada no segundo conjunto de operações, o que se pode verificar aqui é que, sim, naquele segundo conjunto de operações se tem conformação semelhante à do caso presente. E que, de fato, a Turma recorrida manifestou entendimento diverso do manifestado pela Turma paradigmática no âmbito da matéria da presente divergência (“Confusão Patrimonial e Real Adquirente”), como alega a Agravante.

Resumidamente, no segundo conjunto de operações do caso paradigmático, empresa (Vivendi, sediada na França) adquiriu com ágio participações societárias em outra empresa (GVT Holding) e transferiu tais participações (com o ágio) a uma terceira empresa (VTB Participações) via subscrição de capital. Na sequência, esta terceira empresa (VTB Participações) foi incorporada pela empresa cujas participações foram adquiridas com ágio (GVT Holding), a qual foi incorporada pela autuada (Global Village Telecom SA - GVT SA), que passou a deduzir as despesas com amortização do ágio.

Examinando tais operações a Turma paradigmática, como se viu, manifestou ser equivocado o argumento da Fiscalização de que “*a VTB seria mera empresa-veículo, sendo a real adquirente a companhia francesa VIVENDI, empresa esta que manteve total independência entre seu patrimônio e o da investida, inexistindo, portanto, a necessária confusão patrimonial (incorporação ou fusão) entre investidor e investida, requisito legal para a amortização fiscal do ágio*”. E cancelou a glosa das despesas com amortização do ágio.

No caso presente, por sua vez, tem-se, resumidamente, que empresa (CCSA) adquiriu com ágio participações societárias em outras empresas (Gaby 1, Gaby 2 e

Gaby 3, sediadas no exterior) e transferiu tais participações (com o ágio) para uma terceira empresa (CCC) via subscrição de capital. Na sequência esta terceira empresa (CCC, posteriormente denominada Intercement Brasil S/A) incorporou as empresas cuja participação foi adquirida com ágio (Gaby 1, Gaby 2 e Gaby 3) e passou a deduzir as despesas com amortização do ágio, sendo autuada.

Examinando tais operações a Turma recorrida manifestou o entendimento de que na “*possibilidade (fiscal) de deduzir o ágio na apuração do lucro restringe-se ao caso previsto no art. 386, III, do RIR/99 (art. 7º, III, da Lei nº 9.532/97) (...) o que se persegue é o que alguns chamam de confusão patrimonial, que nada mais é do que a união dos patrimônios das empresas envolvidas, a real investidora (que adquiriu a participação societária com ágio) e a investida, ocasião em que a amortização do ágio passa a ser autorizada com efeitos imediatos na base de cálculo do IRPJ*”. E que no caso examinado “**NÃO** é o que temos nos autos, pois a incorporação das empresas que detinham o investimento com ágio foi feita pela CCC (Recorrente), que não fora a adquirente real, de forma que não se verificou aí o desejável encontro de patrimônios” (grifos originais), de forma que era de se manter a glosa. Confira-se:

[...]

É de se reconhecer, portanto, o dissídio jurisprudencial suscitado em relação a esse acórdão paradigma nº 9101-006.289, uma vez que, diante de operações societárias semelhantes no essencial, a Turma paradigmática entendeu ser indispensável a confusão patrimonial para a dedutibilidade das despesas com amortização de ágio, ao passo que a Turma paradigmática entendeu ser equivocado o óbice apontado pela Fiscalização de falta de confusão patrimonial.

O mesmo não se pode dizer em relação ao acórdão paradigma nº 9101-003.610.

[...]

Observe-se, aliás, que no próprio primeiro paradigma da presente matéria (de nº 9101-006.289) o segundo paradigma ora em exame (de nº 9101-003.610) não foi admitido como paradigma pela 1ª Turma da CSRF, a quem se dirige o presente recurso especial, pelas razões a seguir:

[...]

A Contribuinte principia com a seguinte síntese da acusação fiscal e da decisão de 1ª instância:

3. Com efeito, em que pese a legalidade do ágio gerado na aquisição das empresas Gaby 1 Holding LLC (“Gaby 1”), Gaby 2 Holding LLC (“Gaby 2”) e Gaby 3 Holding LLC (“Gaby 3”) (em conjunto “Gabys”), a Autoridade Fiscal glosou as despesas decorrentes da amortização do ágio em questão por entender que este ágio (i) não teria como fundamento a expectativa de rentabilidade futura, mas sim o valor do fundo de comércio adquirido, bem como outros ativos intangíveis; (ii) o laudo de avaliação que avalizou a sua expectativa de rentabilidade futura teria

sido elaborado somente após a aquisição; e (iii) teria sido transferido indevidamente à Recorrente, na medida em que não teria sido decorrente de uma aquisição realizada por ela, mas sim pela empresa Camargo Corrêa S/A (“CCSA”).

4. A Autoridade Fiscal, ainda, optou por aplicar a multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, com relação aos tributos supostamente não recolhidos em razão da amortização fiscal do ágio, por presumir que os procedimentos adotados na operação fiscalizada estariam compreendidos nas hipóteses previstas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/19641, a despeito de não detalhar qual dos três dispositivos seria aplicável ao caso.

5. Além disso, a Autoridade Fiscal houve por bem lançar multa isolada, no percentual de 50%, pela suposta ausência do recolhimento das estimativas do IRPJ e da CSLL no período fiscalizado.

6. Devidamente científica da lavratura dos autos de infração, a Recorrente apresentou Impugnação, a qual foi julgada parcialmente procedente por Delegacia de Julgamento (“DRJ”), que:

- afastou as alegações fiscais “i” e “ii” acima, reconhecendo que o ágio em questão estava efetivamente embasado em documento anterior à operação (estudo do Banco Goldman Sachs) e fundamentado apenas em expectativa de rentabilidade futura do investimento (fl. 23 do acórdão nº 02-73.989); e
- reconheceu a legalidade nas operações que geraram o ágio, bem como que a Autoridade Fiscal não demonstrou com precisão qual seria a conduta dolosa praticada pela Recorrente que justificaria a qualificação da multa de ofício, razão pela qual cancelou a qualificação da multa de ofício, a qual passou ao patamar de 75% (fl. 23 do acórdão nº 02-73.989).

7. Assim, concluiu a DRJ por determinar a manutenção da exigência principal somente em razão da suposta transferência do ágio sob análise neste processo (alegação fiscal “iii” acima) e por cancelar a multa qualificada por ausência de fundamentação pela Autoridade Fiscal.

Depois de anotar que o acórdão recorrido manteve *a exigência do principal em face da Recorrente sob o mesmo entendimento da DRJ (suposta impossibilidade de transferência do ágio)* e que os embargos opostos foram admitidos apenas para análise do lapso manifesto apontado, a Contribuinte resume as operações objeto deste processo nos seguintes termos:

14. De acordo com a documentação apresentada durante a auditoria fiscal, a CCSA celebrou com as Sras. Maria Amália Sara Lacroze e Maria Inês de Lafuente (“Vendedoras”) um Contrato de Compra e Venda de Ações (Stock Purchase Agreement – Doc. 04 da Impugnação) o qual tinha por objeto a venda da participação detida pelas Vendedoras na empresa Loma Negra C.I.A.S.A. (“Loma Negra”).

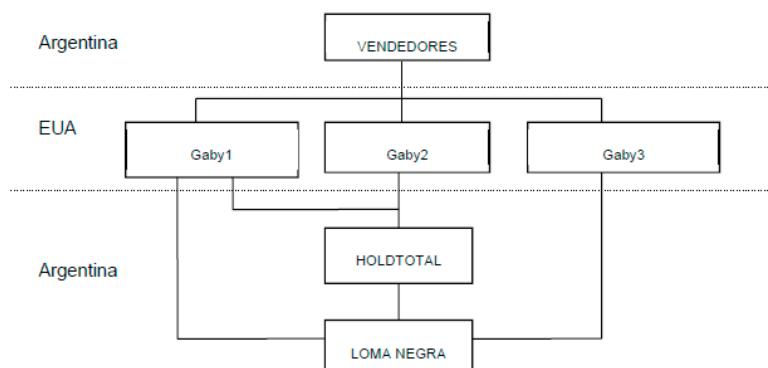
15. A Loma Negra é uma empresa do ramo da indústria de cimentos e está sediada na Argentina, mesmo país em que eram residentes as Vendedoras.

16. Antes, porém, da celebração do Contrato de Compra e Venda de Ações, mais especificamente em 27 de maio de 2005, as Vendedoras constituíram três empresas nos Estados Unidos da América, quais sejam as já mencionadas Gabys.

17. Segundo o disposto nas condições do supracitado Contrato (Cláusula 1.1), a aquisição das participações detidas pelas Vendedoras implicava necessariamente a aquisição das três empresas constituídas nos Estados Unidos.

18. Isso porque, na data da celebração do Contrato de Compra e Venda de Ações as Vendedoras transferiram as participações detidas por elas nas empresas Holdtotal S/A (“Holdtotal”)¹ 3 e Loma Negra para as três sociedades constituídas nos Estados Unidos, isto é, a Gaby 1, a Gaby 2 e a Gaby 3.

19. Veja-se como ficou a estrutura a ser adquirida pela CCSA após a reestruturação promovida pelas Vendedoras:

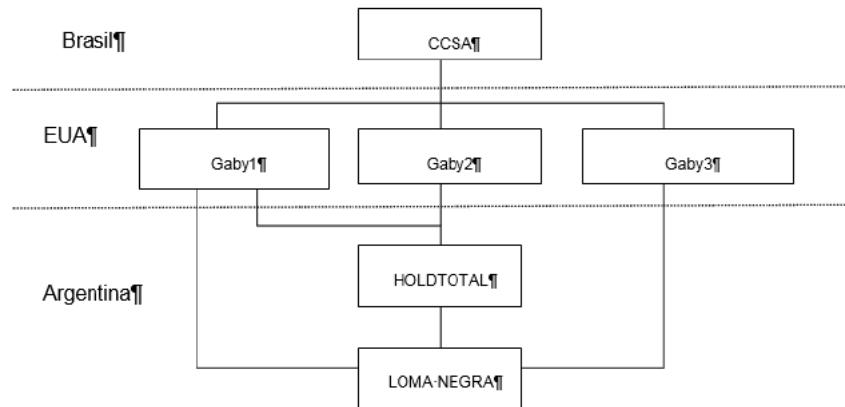


20. Partindo-se da mencionada reestruturação promovida pelas Vendedoras, a CCSA assinou o citado Contrato de Compra e Venda de Ações e deu continuidade à operação de aquisição da empresa Loma Negra, o que implicava, repita-se, na aquisição das três empresas sediadas nos Estados Unidos.

21. Vale destacar que, tendo em vista o valor envolvido e a necessidade de aprovação da operação pelo órgão de controle de concorrência argentino (Comissão Nacional de Defesa de Concorrência), o pagamento e a transferência das participações foi intermediado pelo *The Bank of New York*, um *Trustee*, conforme se verifica no próprio Contrato de Compra e Venda de Ações.

22. Pois bem. Após a aprovação pelo órgão de controle de concorrência argentino, o Trustee transferiu as participações nas empresas Gaby 1, Gaby 2 e Gaby 3 para a CCSA e efetuou o pagamento às Vendedoras, motivo pelo qual a estrutura passou a ser a seguinte:

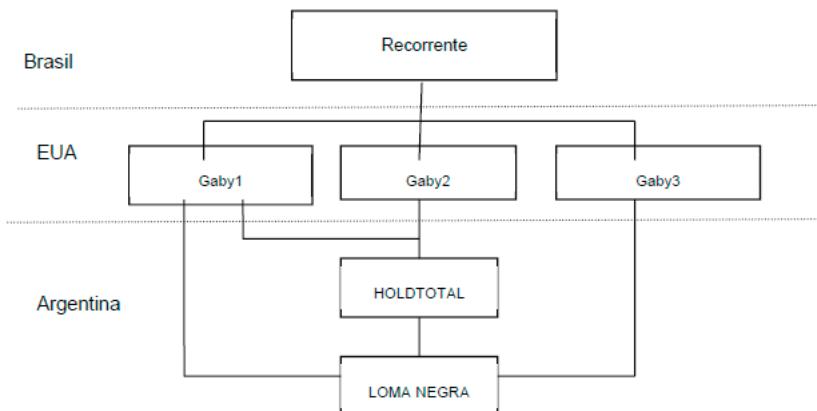
¹ A Holdtotal era detentora de participação na empresa Loma Negra, sendo que essa participação também seria adquirida.



23. Após encerrada essa operação, a CCSA resolveu aumentar o capital de sua controlada voltada à atuação na indústria de cimentos, a Camargo Corrêa Cimentos S/A (antiga denominação da Recorrente), utilizando, para tanto, as participações que detinha nas empresas Gaby 1, Gaby 2 e Gaby 3.

24. Além de aumentar o capital da Recorrente, a CCSA utilizou tais participações nas referidas sociedades americanas para saldar uma dívida que possuía com a Recorrente, conforme se verifica pela Atas de Assembleia Geral Extraordinária da Recorrente e Instrumento Particular de Dação em Pagamento firmado entre ela e a CCSA (Docs. 05 e 06 da Impugnação).

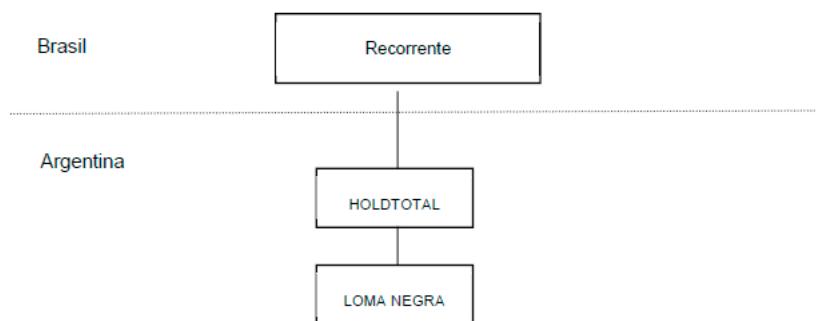
25. Ou seja, a Recorrente recebeu as participações nas empresas Gaby 1, Gaby 2 e Gaby 3 como (i) integralização de aumento de capital subscrito pela CCSA e (ii) pagamento de dívida, passando a estrutura societária a ser a seguinte:



26. Ato seguinte, em 01 de dezembro de 2005, a Recorrente resolveu incorporar as Gabys, repita-se, empresas criadas pelas Vendedoras à época da celebração do Contrato de Compra e Venda de Ações.

27. Vale destacar que todas essas operações foram devidamente registradas nos órgãos competentes, seja nos Estados Unidos, seja no Brasil, conforme se pode observar de toda documentação apresentada no processo de fiscalização.

28. Dessa maneira, a estrutura passou a ser a seguinte:



29. Descritas as operações societárias relacionadas ao presente caso, passa-se agora a analisar a geração do ágio amortizado pela Recorrente no ano-base de 2011, cuja dedução foi glosada pela Autoridade Fiscal.

30. Conforme relatado acima, para que a CCSA adquirisse a empresa Loma Negra, foi necessário adquirir as sociedades Gaby 1, Gaby 2 e Gaby 3, que detinham o controle da Loma Negra.

31. Nessa linha, a CCSA, precisando da avaliação das empresas americanas, contratou, para tanto, o Banco Goldman Sachs (Doc. 07 da Impugnação) e adquiriu tais empresas tomando como base o estudo de avaliação realizado pelo referido Banco, o qual foi posteriormente ratificado pelo laudo elaborado pela KPMG (Doc. 08 da Impugnação).

32. Vale considerar ainda que a CCSA também realizou estudo de valor dessas empresas, o qual está espelhado em planilhas que foram entregues durante a auditoria fiscal dos outros procedimentos fiscais (Doc. 09 da Impugnação).

33. Pois bem, na citada operação de aquisição verificou-se a geração de um ágio, já que os valores de patrimônio líquido das empresas americanas eram inferiores ao que foi pago pela CCSA.

34. Esse ágio, que teve como fundamento o estudo de expectativa de rentabilidade futura realizado pelo Banco Goldman Sachs, conforme acertadamente reconheceu a DRJ - o qual, repise-se, foi posteriormente ratificado por Laudo de Avaliação elaborado pela KPMG - foi regularmente contabilizado pela CCSA.

35. Em seguida, com a aquisição dessa participação pela Recorrente, decorrente das operações de aumento de capital e pagamento de dívida promovidos pela CCSA, tanto o investimento nas Gabys, quanto o ágio pago na aquisição, passaram

aos registros contábeis da Recorrente (nos mesmos valores que estavam registrados pela CCSA).

36. Assim, após realizar a incorporação das supracitadas sociedades americanas, a Recorrente iniciou a dedução das despesas decorrentes da amortização do ágio contabilizado.

Passa a demonstrar a presença dos pressupostos para interposição do recurso especial e, depois de correlacionar as matérias suscitadas com os paradigmas indicados, e de expor a legislação interpretada de maneira divergente em cada tópico, bem como os pontos das peças processuais em que se verificou o prequestionamento, discorre sobre a matéria *nulidade parcial do acórdão recorrido – não apreciação de argumento relevante ao deslinde do caso*, que não teve seguimento. O argumento não apreciado foi assim descrito:

47. Por meio dos Embargos de Declaração opostos em face do Acórdão nº 1401-003.183, a Recorrente demonstrou que, muito embora a Turma *a quo* tenha votado, por voto de qualidade, pela manutenção do mérito dos valores principais do lançamento fiscal, houve omissão quanto à argumentação trazida no Recurso Voluntário de que, analisando-se cada um dos artigos do Decreto nº 1.598/19776, reproduzidos nos artigos 385 e seguintes do Decreto nº 3.000/1999 (“Regulamento do Imposto de Renda de 1999” ou apenas “RIR/99”), não se encontra qualquer vedação ou mesmo qualquer determinação em sentido diverso do que foi realizado pela CCSA ao transferir a participação das empresas Gaby 1, Gaby 2 e Gaby 3, acompanhada do respectivo ágio gerado na aquisição dessas empresas, à Recorrente.

Na sequência, refere os excertos do acórdão recorrido nos quais a *Turma Julgadora a quo decidiu manter a glosa das despesas com ágio sob a única alegação de que não seria possível a transferência do ágio pago para outra pessoa jurídica*, e afirma a divergência jurisprudencial nos seguintes termos:

57. Ou seja, a despeito de reconhecer a legitimidade do ágio gerado a partir da operação em comento, a Turma Julgadora a quo asseverou que a legislação brasileira não possuiria previsão que autorizasse que fossem dados efeitos fiscais ao ágio objeto de transferência para outra sociedade empresária.

58. Ainda segundo a Turma Julgadora a quo, não seria possível a transferência do ágio em razão da ausência de “confusão patrimonial” entre a pessoa jurídica investidora “originária” e a pessoa jurídica investida.

59. Contudo, o entendimento adotado no acórdão recorrido claramente não pode prosperar, tendo em vista que vai de encontro ao posicionamento anteriormente esposado por este E. Conselho, conforme se verifica do Acórdão Paradigma nº 1402-001.402 (Doc. 04), cuja parte relevante da ementa abaixo se reproduz:

[...]

60. Por oportuno, cite-se trecho do voto condutor do mencionado acórdão, que bem demonstra a divergência verificada frente à decisão recorrida, verbis:

[...]

61. Como se vê dos trechos acima, no Acórdão Paradigma nº 1402-001.402, apesar de se examinar contexto fático semelhante ao presente caso, se chegou à conclusão diametralmente oposta.

62. Com efeito, em ambos os casos se está diante de operação em que o ágio foi inicialmente pago por uma determinada sociedade, a qual, posteriormente, aporta o investimento, por meio de aumento de capital, em outra sociedade do mesmo grupo, investimento esse que é acompanhado pelo ágio.

63. Ocorre que, enquanto no acórdão recorrido, como visto, se concluiu que não haveria autorização na legislação para que se dessem efeitos fiscais ao ágio objeto de transferência, sendo possível tal aproveitamento apenas pelo “investidor originário”, no voto vencedor do Acórdão Paradigma nº 1402-001.402 se concluiu que o fato de a adquirente inicial do investimento com ágio tê-lo transferido a outra sociedade por integralização de capital não afeta a sua dedutibilidade, que passa à nova proprietária do investimento.

64. Assim, resta demonstrada a efetiva divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o Acórdão Paradigma nº 1402-001.402.

Aponta que o paradigma nº 1101-00.354 também caracterizaria a divergência neste ponto, mas este julgado foi afastado no exame de admissibilidade. Discorre, ainda, sobre os seguintes aspectos deste tema:

68. Vê-se, assim, que em ambos os acórdãos paradigmas, diante de contextos fáticos similares ao visto neste processo, as Turmas Julgadoras divergiram do entendimento firmado no âmbito do acórdão recorrido, admitindo a possibilidade de transferência do ágio sem macular a sua dedutibilidade.

69. Portanto, em consonância com os acórdãos paradigmas supracitados, deve-se ter em mente que a mera transferência das ações à Recorrente claramente não invalida a possibilidade de amortização do ágio pago em face desse investimento, diferentemente do apontado no acórdão recorrido.

70. Frisa-se: com a transferência da participação societária à Recorrente, de rigor que o ágio deve acompanhar o investimento que lhe é subjacente. Por conseguinte, havendo a confusão patrimonial entre a detentora deste investimento (in casu, a Recorrente) e as sociedades investidas (as empresas Gaby 1, Gaby 2 e Gaby 3), está devidamente preenchida a hipótese legalmente prevista para a amortização fiscal do referido ágio, em atenção do disposto nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997², bem como nos artigos 385 e 386, III, do RIR/99.

71. Destaque-se que essa transmissão, conforme descrito, deu-se a título de aumento de capital somado ao pagamento de uma dívida. Duas operações

² BRASIL. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9532.htm. Acesso: 27 abr. 2023.

também reconhecidas e permitidas pela legislação, pelo que foram devidamente registradas na Junta Comercial.

72. Além disso, o artigo 386 do RIR/99 não restringia a transferência do ágio, como indicou a Autoridade Fiscal.

73. Ora, se essa transferência das participações não é vedada e estas foram adquiridas com ágio, há que se reconhecer a aplicação do artigo 385 e seguintes do RIR/99 na transferência desse último à Recorrente.

74. Isso porque, no ordenamento jurídico pátrio apenas a Administração Pública está sujeita ao Princípio da Legalidade Estrita, isto é, tem suas ações limitadas somente àquilo que está previsto em lei.

75. De fato, para os contribuintes a regra é que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”³. Ou seja, se a lei não veda, se não é proibido, logo, é permitido.

76. Assim, conclui-se que o fato de não existir lei que autorize expressamente a transferência do ágio não significa que isto seja vedado; porém, o fato de não haver lei que proíba tal operação representa, sim, a possibilidade de sua implementação.

77. Ademais, há que se destacar uma vez mais que, no presente caso, o ágio transferido à Recorrente teve como fundamento econômico a expectativa de rentabilidade futura na aquisição da participação nas empresas Gaby 1, Gaby 2 e Gaby 3, conforme reconheceram acertadamente a própria DRJ e a Turma *a quo*.

78. Desse modo, se a participação nessas empresas, cuja expectativa de rentabilidade futura sustentou o ágio, foi transferida, é lógico que o ágio acompanhe essa participação. Isso fica ainda mais evidente ao se pensar que a amortização do ágio reflete a própria realização dessa expectativa de rentabilidade.

79. Nesse sentido, veja-se, mais uma vez, o que dispõe o artigo 386, inciso III do RIR/99:

Art. 386. 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 artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

(…)

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, **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. (g.n.)

³ Inciso II do artigo 5º da Constituição Federal.

80. Ou seja, é evidente que esse ágio deve acompanhar a participação societária, para que a empresa que detenha essa participação e que irá, portanto, verificar a realização dessa expectativa, após a incorporação, reflita essa realização da expectativa na amortização do ágio gerado na aquisição.

81. Ora, se a Recorrente recebeu, por aumento de capital e pagamento de dívida, as participações nas empresas Gaby 1, Gaby 2 e Gaby 3 por um valor superior ao patrimônio líquido dessas sociedades, o que somente se sustentava em razão da expectativa de seus resultados futuros, é claro que esses lucros futuros esperados devem ser contrapostos com o “custo” para sua apuração, do qual faz parte o valor pago a maior pelo recebimento dessas participações.

82. De outra forma, após a incorporação, a Recorrente passaria a auferir esses eventuais lucros esperados em decorrência das incorporadas sem a respectiva contrapartida de sua geração, que é o montante pelo qual a Recorrente aceitou receber essas participações nas Gabys, o qual era superior ao valor de seus patrimônios líquidos.

83. Em suma, resta evidente a necessidade de o ágio caminhar com a participação, para que, após o evento incorporação da adquirida, a apuração dos lucros esperados seja confrontada com a amortização do ágio, que está fundamentada exatamente na expectativa daqueles lucros.

84. Fica claro, desta forma, que as ilações fiscais carecem de fundamento, uma vez que **a Lei nº 9.532/1997 e o RIR/99 não restringem a transferência do ágio.**

85. **Pelo contrário:** a lógica da permissão da dedutibilidade do ágio, fundamentado na expectativa de rentabilidade futura, nas hipóteses de cisão, fusão e incorporação, nada mais é do que o reconhecimento de que **o ágio deverá, sempre, acompanhar o investimento que lhe é subjacente** – o qual justificou seu pagamento.

86. Explica-se: o valor pago com base na expectativa de rentabilidade futura, como ocorreu nos presentes autos, **está intrinsecamente associado à expectativa de lucros futuros gerados por determinado investimento**, motivo pelo qual a sua amortização dar-se-á em contrapartida dessa expectativa de lucros a serem gerados.

87. **Deste modo, é totalmente coerente, do ponto de vista econômico (que também é jurídico, pois representa a conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, nos termos do artigo 177 da Lei das S/A⁴), que o valor do ágio esteja contabilizado na mesma pessoa jurídica que é detentora do investimento, pois só assim será possível a amortização desse ágio contra os lucros futuros que o justificaram.**

⁴ BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm. Acesso: 27 abr. 2023.

88. De fato, o ágio somente existe em função do ativo que é a ele subjacente. Trata-se de um acessório (ágio) que necessariamente deve seguir o principal (investimento). A sua amortização, como mencionado, decorre do fundamento econômico a ele subjacente.

89. Apenas para tornar claro esse conceito, destaque-se que a amortização do ágio é a forma contábil de se registrar a perda de valor no tempo de um ativo intangível em função de seu uso. O mesmo ocorre com os ativos tangíveis da sociedade, que têm seu valor ajustado no tempo pela depreciação ou pela exaustão.

90. Confira-se o seguinte exemplo: uma empresa adquire uma máquina por determinado custo de aquisição. Enquanto esta máquina estiver em seu ativo, ela irá registrar a sua depreciação em função do seu desgaste pelo uso. Contudo, caso esta máquina seja conferida em integralização de capital em outra sociedade, é esta nova sociedade que irá registrar as subsequentes despesas de depreciação e não a sociedade que originalmente pagou pela máquina.

91. Fica claro, neste exemplo, que a redução do valor do ativo em função de seu uso no tempo deve ser obrigatoriamente registrada **como despesa da sociedade que seja a sua titular**.

92. O mesmo raciocínio deve, portanto, ser aplicado ao caso da despesa com a amortização do valor do ágio. De fato, **o único procedimento correto é que o ágio seja amortizado na empresa que detém o investimento**.

93. Qualquer outra hipótese seria absurda, pois não há como se amortizar o ágio em uma pessoa jurídica (despesa) e registrar a rentabilidade futura em outra (receita). **O ágio deverá sempre seguir o investimento, da mesma forma que a depreciação da máquina sempre será registrada na empresa que a detém**.

94. Em outras palavras, não é possível o registro do ágio sem que o ativo que deu origem ao seu pagamento esteja registrado na mesma pessoa jurídica. Quando este ativo (investimento) for transferido para outra pessoa jurídica, o respectivo ágio será transferido em conjunto, para que possa ser amortizado com a rentabilidade futura.

95. Assim, verifica-se da análise **da legislação societária, bem como dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, que é totalmente válida a transferência do ágio entre empresas, na medida em que o próprio investimento seja também transferido**. Na verdade, trata-se de uma **exigência lógica e necessária** do próprio conceito de ágio.

96. Desta forma, considerando-se que no caso em questão (i) a operação de compra e venda ocorreu entre partes independentes, (ii) houve o pagamento em dinheiro e (iii) a formação do ágio está fundamentada em expectativa de rentabilidade futura devidamente identificada em estudos e laudos de avaliação – fatos incontrovertíveis nestes autos -, é de se reconhecer a transferência da participação e respectivo ágio realizada pela CCSA à Recorrente, e

consequentemente a possibilidade de dedução das despesas com amortização do ágio após a incorporação das empresas Gaby 1, Gaby 2 e Gaby 3 pela Recorrente, devendo ser reformado o acórdão recorrido nesse ponto, para se determinar o cancelamento integral das autuações em questão.

97. Ante o exposto, evidenciada a divergência de interpretação legal, no que se refere aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, bem como nos artigos 385 e 386, III, do RIR/99, deve ser admitido e provido o presente Recurso Especial por esta C. Câmara Superior. (*destaques do original*)

Com respeito à *confusão patrimonial* e “*investidora originária*”/“*real investidora*”, a Contribuinte assim discorre em face do paradigma admitido:

98. Como visto, de acordo com a Turma Julgadora a quo, o aproveitamento fiscal do ágio não seria possível no caso concreto visto que, supostamente, com a transferência do ágio não teria sido verificado um dos seus requisitos: a confusão patrimonial, a qual só ocorreria quando envolvida na incorporação societária a alegada “*investidora originária*”/“*real investidora*”. Nesse sentido, veja-se novamente o acórdão recorrido:

[...]

99. No entanto, tal entendimento não pode prevalecer, na medida em que está em desacordo com a jurisprudência mais acertada deste E. CARF.

100. Deveras, o entendimento consignado acórdão recorrido diverge do quanto decidido por esta E. CSRF no Acórdão Paradigma nº 9101-006.289 (Doc. 06), no qual se preleciona que a confusão patrimonial entre a “*real adquirente*” e a empresa investida não constitui um requisito legal para a dedução fiscal do ágio.

101. Ou seja, para que seja possível o aproveitamento fiscal do ágio **basta que haja a incorporação entre a sociedade que detém o investimento adquirido (com ágio) e este respectivo investimento**. Confira-se:

[...]

102. **A divergência jurisprudencial é nítida**: enquanto no acórdão recorrido ficou decidido que a amortização fiscal do ágio dependeria da confusão patrimonial entre “*investidora originária*” e investidas, desqualificando o registro do ágio gerado na operação realizada, no acórdão paradigma indicado, esta E. CSRF, de forma acertada, entendeu que não é um requisito legal para a dedução fiscal do ágio a ocorrência de “*confusão patrimonial*” entre a alegada “*real adquirente*” e a empresa investida, de modo que é permitida a transferência do próprio investimento do ágio, por exemplo por meio de aumento de capital – o que ocorreu no caso dos autos.

103. Ou seja, havendo o registro do ágio na Recorrente em razão da operação realizada (aumento de capital da Recorrente integralizado pela CCSA) e havendo o encontro deste com o investimento que lhe deu origem por meio da incorporação

das empresas adquiridas (Gaby 1, Gaby 2 e Gaby 3) pela Recorrente, constata-se a ocorrência da confusão patrimonial exigida pela legislação.

[...]

106. Dessa forma, fica claro que os acórdãos recorrido e os acórdãos paradigma nº 9101-006.289 e 9101-003.610 partem de contextos fáticos similares (em todos os casos houve a transferência do ágio e o questionamento diante deste fato pela ausência de “confusão patrimonial”).

107. Porém, os referidos acórdãos chegam a conclusões diametralmente opostas, dado que o acórdão recorrido conclui por ausência de “confusão patrimonial” e pela impossibilidade do aproveitamento fiscal do ágio quando não é o “investidor originário” que aproveita fiscalmente o ágio, enquanto os acórdãos paradigmas reconhecem que não existe esse requisito na lei, de modo que jamais se poderia obstar o aproveitamento fiscal de ágio sob esta justificativa.

108. Logo, resta demonstrada a divergência jurisprudencial com relação ao tema abordado no presente tópico, o que deve ser prontamente reconhecido com a admissão de mais este ponto, o que certamente levará à reforma parcial do acórdão recorrido com cancelamento integral dos autos de infração que originaram este processo.

109. Ora, é evidente que o entendimento que melhor se amolda ao disposto nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, bem como nos artigos 385 e 386, III, do RIR/99 é aquele conferido por esta E. CSRF nos aludidos precedentes paradigma.

110. Nesse sentido, deve-se destacar que a “confusão patrimonial” com a “investidora original” não está prevista na legislação tributária como condição para o aproveitamento fiscal de um ágio.

111. Com efeito, embora o voto vencedor do acórdão recorrido consigne que a “confusão patrimonial” com a “investidora original” seria exigida pelo artigo 7º da Lei nº 9.532/97 (cuja redação foi replicada no artigo 386 do RIR/99), não é o que se verifica da análise da legislação.

112. Nesse sentido, iniciando-se por uma **interpretação gramatical**, deve-se destacar que a **Lei nº 9.532/97 (e o RIR/99) em momento algum se reporta à figura da “investidora original” e, muito menos, que deve haver um evento de “confusão patrimonial” com essa entidade.**

113. Em verdade, o que determina o artigo 7º do citado diploma legal (e igualmente o artigo 386 do RIR/99) é que deve haver uma incorporação, uma fusão ou uma cisão envolvendo a pessoa jurídica que **detém** a participação na sociedade adquirida com ágio e este investimento. Veja-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; (...)

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;

(...)

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.

114. Ora, se o legislador ordinário não restringiu, no que diz respeito ao critério pessoal, o direito ao aproveitamento fiscal do ágio à "investidora original", é evidente que não cabe à Turma a quo fazê-lo.

115. Isso porque, como dito, na atuação da Administração Pública não há espaço para liberdades e vontades particulares, devendo, o agente público, sempre agir de acordo com o Princípio da Legalidade Estrita, isto é, segundo aquilo que a lei lhe impõe, não podendo, mediante mero ato administrativo, restringir direitos dos contribuintes.

116. Portanto, evidente que uma interpretação gramatical do artigo 7º da Lei nº 9.532/97/artigo 386 do RIR/99 já afasta de forma contundente a tese da necessidade de haver uma "confusão patrimonial" com a "investidora original" defendida no voto vencedor do acórdão recorrido.

117. Não fosse isso suficiente, cabe pontuar que também por meio de uma **interpretação teleológica**, se conclui que a norma contida no artigo 7º da Lei nº 9.532/97 em nada condiciona o aproveitamento fiscal do ágio à "confusão patrimonial" com a "investidora original".

118. De fato, como visto, de acordo com o disposto no artigo 7º da Lei nº 9.532/97, o ágio pago com base em expectativa de rentabilidade futura somente poderá ser aproveitado fiscalmente **quando restar verificado o encontro dos patrimônios da pessoa jurídica detentora de investimento adquirido com ágio e da própria sociedade investida**.

119. Este sistema, como exposto, está pautado no *matching principle*, que determina que **toda e qualquer despesa deverá ser confrontada com a sua respectiva receita**.

120. Quando há um encontro entre a pessoa jurídica que detém o investimento adquirido com ágio e este investimento (por meio de uma incorporação por exemplo), estarão reunidos, dentro de um mesmo patrimônio, a receita tributável decorrente da rentabilidade futura e a possibilidade de exclusões referentes à amortização do ágio baseado nessa mesma rentabilidade futura, os quais passam

a ser confrontados, de modo que passa-se a autorizar as exclusões do lucro real e da base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago.

121. É evidente, assim, que mesmo por intermédio de uma interpretação teleológica, se conclui que a norma contida no artigo 7º da Lei nº 9.532/97 em nada condiciona o aproveitamento fiscal de ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura à “confusão patrimonial” com a “investidora original”, mas somente ao encontro da sociedade que detém o investimento adquirido com ágio (amortização fiscal do ágio) com a sociedade investida (receitas tributáveis/lucro).

122. Dessa forma, verifica-se que o requisito para a exclusão do lucro real e da base de cálculo da CSLL da amortização do ágio previsto na Lei nº 9.532/97 em nada se relaciona à figura da “investidora original” como alegado pela Turma Julgadora a quo.

123. Forte nesses argumentos, dúvidas não há quanto à necessidade desta E. Câmara Superior determinar a reforma parcial do acórdão recorrido, com o cancelamento, em definitivo, dos autos de infração de IRPJ e de CSLL objeto do presente processo administrativo, por meio do provimento integral do presente Recurso Especial. (*destaques do original*)

Por fim, defende a *possibilidade de dedução da despesa com amortização de ágio na base de cálculo da CSLL*, na parte admitida de seu recurso especial, confrontando o entendimento do acórdão recorrido de que a exigência quanto à CSLL não recolhida em razão da amortização do ágio não poderia ser afastada com base na ausência de previsão legal para adição desta despesa tida como indevidável à sua base de cálculo, mas, sim, deveria ser mantida, uma vez que o seu tratamento fiscal seria uma “decorrência lógica” daquilo que foi decidido para o IRPJ.

Transcreve excertos dos paradigmas nº 1103-00.630 e 9101-005.936, e conclui:

127. Logo, constata-se que, apesar de os acórdãos recorrido e paradigma analisarem contextos fáticos similares (em todos os casos se discute a existência ou não de previsão legal que permita a adição à base de cálculo da CSLL de valores referentes a ágio), chegaram a conclusões diametralmente opostas, tendo em vista que o primeiro considerou que o lançamento seria meramente um reflexo, de modo que a previsão no artigo 57 da Lei nº 8.981/95 seria suficiente, enquanto os últimos reconheceram que não há tal previsão legal.

128. Portanto, restando devidamente demonstrada a divergência jurisprudencial também com relação a este tema, deve ser admitido também este tópico do presente Recurso, o qual certamente levará à reforma parcial do acórdão recorrido com relação à exigência de CSLL.

129. De fato, o legislador determinou a base de cálculo da CSLL de forma exaustiva (*numerus clausus*), fixando, taxativa e individualmente, cada um dos

ajustes aplicáveis (artigo 2º e parágrafos, da Lei nº 7.689/1998⁵), não arrolando, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente ao aproveitamento fiscal do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

130. Assim, tendo em vista que o ordenamento foi silente quanto à adição ao lucro líquido, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, desses valores, não caberia à Autoridade Fiscal exigir o que a lei não exige. De fato, o tributo só pode ser exigido quando ocorrer a efetiva subsunção do fato à norma tributária e, somente assim, poderia se falar em ocorrência do fato jurídico tributário.

131. Desta feita, evidenciado que o entendimento esposado no acórdão recorrido se mostrou equivocado, deve esta C. Câmara Superior, em razão do entendimento sufragado nos acórdãos paradigmáticos citados, determinar a reforma parcial do acórdão recorrido. (*destaques do original*)

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido para, se não reconhecida a nulidade parcial do acórdão recorrido, que seja ele reformado parcialmente, cancelando-se integralmente os lançamentos formulados.

A Contribuinte foi cientificada do acolhimento parcial do agravo em 04/09/2024 (e-fl. 6558) e em 06/09/2024 os autos foram remetidos à PGFN (e-fl. 6562), retornando em 23/09/2024 com contrarrazões (e-fls. 6563/6599) nas quais é questionada a admissibilidade da matéria “2 - Possibilidade de Amortização do Ágio pela Recorrente – Validade na Alegada Transferência do Ágio” porque, com respeito ao paradigma nº 1402-001.402:

Nos autos daquele processo, 11052.001274/2010-15, consta despacho de desistência, datado de 27/05/2015, em razão de renúncia do direito sobre o qual se funda a ação, motivo pelo qual não foi instaurado o princípio inarredável do contraditório, de forma que o recurso especial interposto pela União sequer teve a sua admissibilidade analisada.

Dessa forma, sem qualquer efeito o acórdão nº 1402-001.402, uma vez que, diante da renúncia do direito em que se funda ação, tornaram-se “insubstinentes” as decisões anteriores do processo, ainda que favoráveis ao contribuinte, motivo pelo qual o paradigma apontado não é apto a caracterizar a divergência.

No mérito, defende a manutenção do acórdão recorrido argumentando que:

Conforme apurado pela Fiscalização, o contribuinte deduziu indevidamente na apuração de seus tributos despesa de amortização de ágio. A indedutibilidade do ágio amortizado, por sua vez, decorreu do fato de o grupo econômico do qual o contribuinte faz parte ter orquestrado uma sequência de operações artificiais com o exclusivo intuito de cumprir apenas de forma aparente os requisitos legais exigidos para o reconhecimento de tal dedução.

⁵ BRASIL. Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1998. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm. Acesso: 27 abr. 2023.

Em sua defesa, o contribuinte suscita a legitimidade do ágio amortizado.

Em que pese as razões apresentadas pelo recorrente, a conclusão fiscal se mostra irretocável. Como será reforçado, o ágio ao final deduzido pelo contribuinte autuado decorre do cumprimento artificial dos requisitos legais para tanto.

Em breve resumo, constata-se que estamos diante de caso relativo à aquisição de participação societária, por parte da Camargo Correa S/A (CCSA) de empresas sediadas no exterior Gaby 1, Gaby 2 e Gaby 3 , as quais detinham ações da Holdtotal S/A e Loma Negra C.I.A.S.A., pagamento então efetuado com ágio.

Posteriormente, a CCSA integraliza o capital de sua controlada, a empresa Camargo Correa Cimentos S/A – CCC (atualmente denominada Intercement Brasil S/A), autuada no presente processo, utilizando-se nesta integralização as ações adquiridas no exterior. Com esta engenharia societária, a CCC, sendo agora a titular das empresas Gaby1, Gaby2 e Gaby3, promove a incorporação destas três empresas e passa a amortizar o ágio trazido por estas empresas.

É o que se depreende do seguinte excerto do relato fiscal:

Em 01 de dezembro de 2005, a empresa CCC incorporou as empresas Gaby1, Gaby2, Gaby3, conforme Ata da Assembléia Geral Extraordinária, realizada nesta data, iniciando a amortização do ágio nesse mesmo mês a razão de 01/96 avos, totalizando R\$ 16.371.148,13 por mês e R\$ 196.453.777,56 por ano.

Em 07 de dezembro de 2005, foi providenciado o encerramento/cancelamento das empresas Gaby1, Gaby2 e Gaby3, no Estado de Delaware, nos EUA, tendo em vista que foram extintas pelas incorporações realizadas no Brasil, em 01/12/2005.

Da simples leitura acima, dessume-se que mediante uma simples operação de incorporação, a contribuinte autuada beneficiou-se de uma dedutibilidade de quase duzentos milhões de reais por ano, entendendo estar ao abrigo legal do art.386 do RIR/99. E, registre-se, isto sem sacrificar um único ativo!

a) Relato dos fatos

A operação trata de aquisição do investimento LOMA NEGRA CIA S/A ("LOMA NEGRA"), com sede na Argentina, pela CAMARGO CORRÊA S/A ("CCSA"), controladora da então Camargo Corrêa Cimentos S/A (atualmente denominada INTERCEMENT BRASIL S/A, "Contribuinte"), com ágio na ordem de 1,5 bilhões de reais.

Da leitura dos autos, infere-se que:

1. os alienantes do investimento LOMA NEGRA criam as empresas holding GABY, GABY 2 e GABY 3, que passam a controlar diretamente o investimento LOMA NEGRA;
2. a CCSA adquire as empresas GABY 1, GABY 2 e GABY 3, controladoras do investimento LOMA NEGRA, com ágio;
3. a CSSA transfere a titularidade da GABY 1, GABY 2 e GABY 3 para a Contribuinte;

4. a Contribuinte promove a incorporação das empresas GABY 1, GABY 2 e GABY 3, e passa a amortizar o ágio.

Foram assim descritas as operações pela autoridade fiscal:

1. no primeiro semestre de 2005, a pessoa jurídica CAMARGO CORRÊA S/A, CNPJ nº 01.098.905/000109, controladora da autuada, manteve negociações com pessoas físicas e jurídicas visando adquirir o controle da pessoa jurídica LOMA NEGRA CIA S/A.;

2. para a concretização do negócio, foram constituídas três pessoas jurídicas (GABY 1, GABY 2 e GABY 3);

3. em 30 de junho de 2005, por meio de contrato de COMPRA E VENDA DE AÇÕES, a CAMARGO CORRÊA S/A adquiriu as ações das pessoas jurídicas GABY 1, GABY 2 e GABY 3, passando a deter indiretamente 100% das ações da pessoa jurídica HOLDTOTAL S/A e 93,43% das ações da pessoa jurídica LOMA NEGRA;

4. em 30 de novembro de 2005, a CAMARGO CORRÊA S/A transferiu a titularidade das suas ações das pessoas jurídicas GABY 1, GABY 2 e GABY 3 para a fiscalizada, sua controlada, por meio de aumento de capital e pagamento de uma dívida que tinha com a pessoa jurídica CAUÊ INVESTMENTS LIMITED, transferida para a fiscalizada por meio de subrogação;

5. ao adquirir GABY 1, GABY 2 e GABY 3, a CAMARGO CORRÊA S/A pagou um ágio de R\$ 1.571.603.219,37, e, ao transferir a titularidade das citadas empresas para a fiscalizada, o fez transferindo, também, o referido ágio; 6. em 1º de dezembro de 2005, a fiscalizada incorporou as empresas GABY 1, GABY 2 e GABY 3, passando a amortizar o ágio referenciado.

b) Do não cumprimento do requisito à dedutibilidade previsto nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997.

O ágio amortizado pelo contribuinte não é dedutível porque não cumpre um dos requisitos legais para tanto e que é previsto nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.430/1997. De acordo com o que exige tal norma, no caso em apreço, não ocorreu a “confusão patrimonial” entre a real investidora e a investida.

Inicialmente, destaca-se que, ao contrário do que entende a contribuinte autuada, **a dedutibilidade do ágio NÃO É um direito angariado pelo sujeito passivo em face da aquisição de um investimento.** Como poderá ser visto adiante, **a existência do ágio diverge da sua dedutibilidade.** Uma coisa é o ágio existir, outra é ele ser dedutível em face do cumprimento dos requisitos legais para tanto.

Assim, **NÃO BASTA a uma empresa, ou grupo econômico, adquirir uma participação societária para que o ágio pago seja reconhecido como dedutível.** **Se assim fosse, a Lei nº 9.532/1997 não teria razão de existir.** Como será visto, **para ser dedutível, o ágio deve cumprir determinados requisitos legais.** Dentre esses requisitos, além do documento que ateste o seu fundamento econômico

(que será analisado no tópico seguinte), há a necessária presunção de perda do investimento adquirido.

Por certo, da leitura do artigo 386 do RIR/99, o qual repete o conteúdo dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, observa-se que a dedutibilidade da amortização de um ágio decorre do encontro num mesmo patrimônio da participação societária adquirida com ágio com esse mesmo ágio. Ou seja, **há um encontro do adquirente com o investimento adquirido. Em face, portanto, dessa confusão patrimonial entre investidora e investida**, a legislação admite que o contribuinte considere perdido o seu capital investido com ágio e, assim, deduza a despesa que teve com o pagamento da “mais valia”. O artigo 386 assim prevê:

Art. 386. 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 artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

--- omissis ---

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, 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; (...) (grifo nosso)

Todavia, para que haja esse encontro num mesmo patrimônio do ágio com o investimento que lhe deu origem, é imprescindível que a “mais valia” contabilizada tenha sido efetivamente suportada por alguma das pessoas que participa da confusão patrimonial. O real investidor, portanto, deve se confundir com o seu investimento.

Em outras palavras, no caso de uma incorporação, para que o ágio registrado possa ter a sua amortização deduzida nos termos do artigo 386 do RIR/99, deve a pessoa jurídica que efetivamente suportou o ágio pago na aquisição de um investimento incorporar esse investimento, ou ser incorporada por ele. O ágio deve, portanto, ser de fato pago por alguma das pessoas jurídicas que participam da incorporação, fusão ou cisão societária. Se assim não for, será impossível o ágio ir de encontro com o investimento que lhe deu causa.

Vale dizer, portanto, que, de acordo com a previsão legal, qualquer situação diferente da hipótese aqui ventilada não admite a dedução da despesa com amortização do ágio. Uma incorporação, fusão ou cisão societária que envolva um ágio que não foi de fato arcado por nenhuma das pessoas participantes da operação societária não permitirá a aplicação do benefício fiscal instituído pelo artigo 386 do RIR/99. O ágio pode até existir contabilmente em face da aplicação do Método de Equivalência Patrimonial, mas não será dedutível na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Por último, vale ressaltar que, ao contrário do que o recorrente defende, não se deve pautar a conclusão sobre o tema em debate com base na premissa de ausência de vedação legal para a transferência de ágio. Isso porque,

independentemente de se considerar a amortização do ágio um benefício fiscal ou não, tal evento importa indiscutível **renúncia fiscal, consequência esta que exige a interpretação das normas aplicáveis de forma restritiva e literal.**

Voltando ao caso ora em análise, tem-se que o real investidor que adquiriu as ações de a Gaby1, Gaby2 e Gaby3 não fora a empresa autuada - CCC, mas sim a empresa CCSA, sua controladora. Isso porque, fora a **CCSA a empresa que adquiriu as ações das empresas Gaby1, Gaby2 e Gaby3 de terceiros**. E, por meio de aumento de capital na empresa CCC, ocorrido em 30/11/2005, com a transferência das ações das empresas Gaby1, Gaby2 e Gaby3 e pelo pagamento de uma dívida, que a empresa CCSA tinha com CAUÊ INVESTMENTS LIMITED, empresa controlada pela CCC, que com sua extinção, “herdou” esse direito pelo instituto da subrogação (art. 347, inciso I, do Código Civil). Portanto, **a CCSA fora a empresa que suportou o pagamento do ágio que fora registrado pela CCC.**

Diante dessa conclusão, indaga-se: com base nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, qual a operação societária que permite a dedutibilidade dessa “mais valia”? Qual a operação que permite a presunção que o investimento adquirido foi perdido?

A resposta é óbvia, **a confusão patrimonial entre a CCSA (real investidora) e as empresas Gaby's.**

Conclui-se, por conseguinte, que o ágio inicialmente pago pela empresa CCSA foi transferido indevidamente para a empresa autuada.

Vê-se, portanto, que o Grupo Camargo Correa não cumpriu um dos requisitos legais para a dedutibilidade do ágio. Como **a CCC não foi a real adquirente das ações das Gaby's**, a confusão patrimonial entre essas empresas não autoriza a dedutibilidade da correspondente “mais valia”. Ante os fatos incontroversos ora levantados e o contexto normativo acima apresentado, demonstra-se que, **em face da incorporação das Gaby's pela CCC, não houve a confusão patrimonial entre a real investidora e a investida, tal como exige o artigo 386 do RIR/99.** Caso a investida tivesse se confundido com a sua real adquirente, seria possível aplicar a presunção de que houve a perda dos investimentos adquiridos. Na presente lide, como não o foi, **não há presunção a ser aplicada, não há benefício fiscal a ser reconhecido.**

Vê-se que o Grupo Camargo Correa, na verdade, tentou transformar o ágio por ele pago quando da aquisição das empresas Gaby1, Gaby2 e Gaby3 em uma verdadeira “moeda de dedução”, a qual poderia ser transmitida por ele a quem quisesse. O Grupo Camargo Correa tentou “autonomizar” o ágio. Sem maiores delongas, é evidente que esse não foi o intuito do legislador ao editar os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997.

Outrossim, no que tange ao raciocínio levantado pelos contribuintes de que o ágio deve sempre acompanhar o seu respectivo ativo, destaca-se que tal lógica NÃO É CORRETA. Isso porque, de acordo com a legislação, **a figura do ágio está**

relacionada à aquisição de um investimento. Assim, não havendo aquisição de investimento, mas mera transferência intragrupo, **não há que se falar no surgimento do ágio previsto no artigo 385 do RIR/99 e, portanto, passível de dedução.** O verdadeiro ágio dedutível fica retido na real adquirente. Os outros ágios eventualmente registrados não terão qualquer efeito tributável.

A intenção da Lei nº 9.532/1997 foi estimular as aquisições societárias seguidas da confusão patrimonial entre a real investidora e a investida; foi beneficiar **o real adquirente de uma participação societária**; e não transformar o potencial direito à dedução dessa despesa em uma “moeda” que pudesse ser transferida a quem o seu detentor quisesse. Se assim não fosse, haveria uma norma expressa que autorizaria a transferência da “mais valia” por meio de operações intragrupo.

Nesse diapasão, registra-se o teor do Acórdão nº 1302-00.834:

[...]

Outrossim, merece destaque também o Acórdão nº 105-17.219, prolatado que antiga Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes:

[...]

Portanto, demonstra-se que **o ágio amortizado é indedutível nos termos do artigo 386 do RIR/99**, pois não há como aplicar a presunção de perda de investimento preconizada na Lei nº 9.532/1997.

Por não merecer qualquer repreensão, pede-se venia para se adotar como razões do presente recurso, por seu acerto e concisão, as razões de fato e de direito apostas no voto vencedor do acórdão recorrido:

[...]

Portanto, não merece qualquer reparo o acórdão recorrido com relação à indedutibilidade das despesas com ágio.

Por fim, relevante transcrever o voto vencedor do acórdão nº 9101-003.397, que enfrentou as mesmas operações e ágio aqui em discussão, no bojo dos autos do processo nº 10880.721862/2010-45:

[...]

Por fim, com respeito à *impossibilidade de dedução da despesa com amortização de ágio da base de cálculo da CSLL*, aduz que:

A Lei nº 6.404/76 não prevê a contabilização do ágio em separado do valor do investimento. Já o Decreto-lei nº 1.598/77 prevê essa contabilização, dispondo, todavia, que as amortizações do ágio que decorram da aplicação do método da equivalência patrimonial não possuem efeito fiscal. O ágio somente pode ter efeito na apuração dos tributos sobre o lucro do IRPJ quando houver a baixa do investimento. Portanto, vê-se que a sociedade adquirente de um investimento avaliado a valor de patrimônio líquido deverá registrar os ajustes no valor do investimento adquirido, resultante da aplicação do método da equivalência

patrimonial, concomitantemente à amortização do ágio incorrido na aquisição desse investimento. Ou seja, a amortização do ágio é decorrente da aplicação do método da equivalência patrimonial.

Ocorre que o art. 2º da Lei nº 7.689/89 impõe exatamente a neutralidade dos ajustes decorrentes da equivalência patrimonial na apuração da base de cálculo da CSLL, conforme se observa pela redação do dispositivo, verbis:

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

[...]

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

1 – adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

[...]

4 – exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;”

Ou seja, os ajustes no resultado, decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial, não geram nenhum efeito na base de cálculo da CSSL, tanto porque essa neutralidade dos efeitos é expressamente prevista no art. 2º, § 1º, alínea “c”, itens 1 e 4, quanto por uma interpretação sistemática da legislação que dá fundamento a esse tributo.

Dessa forma, se a amortização do ágio decorre do método da equivalência patrimonial, e os resultados decorrentes da aplicação desse método não possuem efeitos fiscais, não é possível admitir então que o contribuinte deduza da base de cálculo da CSSL a amortização de ágio na aquisição de investimento.

Tal entendimento consta do voto condutor, proferido pelo Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, no Acórdão nº 1301-001.067, *verbis*:

[...]

Acerca da interpretação sistemática da legislação tributária, é importante ver que as bases imponíveis ao IRPJ e da CSLL partem do lucro líquido, ou o resultado contábil do período de apuração, tornando-se dispensável repetir os conceitos de receita bruta, receita líquida, custos e despesas operacionais, etc., aplicáveis à CSLL, se os mesmos estão devidamente definidos na legislação do IRPJ.

Também não seria necessário um comando legal que autorizasse excluir do lucro líquido os resultados positivos de participação societária e de amortização de ágio, na determinação da base de cálculo da CSLL, exatamente por adoção do mesmo art. 57 da Lei nº 8.981/95. Tal exclusão, no caso, seria decorrente da própria lógica contábil da metodologia de escrituração daqueles investimentos, construída pela legislação comercial e fiscal, buscando a manutenção dos

referidos ganhos e perdas decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial à margem da incidência tributária.

Como a legislação do IRPJ determina a adição dos valores referentes a amortização de ágio na determinação do lucro real, objetivando que esses valores deduzidos na escrituração contábil não influenciem o lucro real do período, igualmente devem ser adicionados na apuração da base de cálculo da CSLL, em conformidade com a intenção do legislador de mantê-los distanciados da tributação das operações da empresa, agora pelo lado da redução da base imponível.

Com o art. 57 da Lei nº 8.981/95, a seguir transcreto, o legislador quis evitar a repetição desnecessária de comandos legais para disciplinar a metodologia de determinação das bases imponíveis do IRPJ e da CSLL, naquilo em que as sistemáticas tinham em comum:

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

Saliente-se que as Instruções Normativas SRF nº 93/97 e 390/2004 consolidaram as regras relativas à apuração e pagamento da CSLL, repetindo em seus artigos 49 e 3º, respectivamente, o mesmo comando da referida lei. Frise-se também que o art. 44 da IN SRF 390/2004 especificou a obrigatoriedade de aplicar à CSLL as normas previstas na legislação do IRPJ relativas à amortização. No mesmo sentido a Decisão SRRF/8ªRF/Disit nº 333/2000.

Portanto, a previsão para se aplicar à CSLL as mesmas regras e condições de dedutibilidade de amortização existentes para o IRPJ decorre de previsão legal, bem como está consubstanciada nos citados atos normativos, os quais corroboram o entendimento da Administração Tributária sobre a aplicabilidade do dispositivo à hipótese aqui tratada.

Diversamente do sustentado pelo contribuinte, a posição predominante no âmbito desse Conselho quanto à adição à base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio, encontra amparo nas normas que regem a exigência da referida contribuição. Como exemplo os acórdãos nº 9101-003.002 e 1402-001.589, com as seguintes ementas:

[...]

Assim, como outrora registrado, impõe-se concluir que a previsão para se aplicar à CSLL as mesmas regras e condições de dedutibilidade de amortização existentes para o IRPJ decorre de previsão legal, e encontra-se embasada nos mencionados atos normativos, os quais apoiam o entendimento da Administração Tributária sobre a aplicabilidade do dispositivo à hipótese aqui tratada.

Em que pese o fato da conclusão acima ser, por si só, suficiente para demonstrar o acerto do procedimento fiscal, registre-se que, também do ponto de vista da dedutibilidade das provisões autorizadas pela legislação tributária, a pretensão do recorrente não pode prosperar.

A amortização de ágio constitui uma provisão, e não despesa incorrida. Não se pode minimizar o efeito da imprevisibilidade em projeções futuras de ganhos. Tal ocorrência poderá ou não se configurar, trazendo ou não os resultados futuros esperados pela empresa. Tanto é assim que todos os laudos apresentados pela empresa alertam para tal fato.

A interpretação das variáveis envolvidas no negócio da empresa adquirida nem sempre leva às mesmas conclusões, não sendo possível prever com exatidão quais serão os resultados futuros que a empresa obterá. Somente por ocasião da alienação de um investimento é que se poderá determinar se houve ganho ou perda de capital com tal investimento. De forma que não é razoável desconsiderar-se o grau de imprevisibilidade contido em projeções futuras de ganhos, sob a alegação de que a amortização de ágio de investimentos em participações societárias não alienadas representaria obrigação certa quanto sua existência e valores.

A amortização de ágio na aquisição de investimentos reveste-se das características de provisão, pois não configura obrigação efetivamente constituída, que se traduza em uma despesa efetivamente incorrida. Como provisão, não é dedutível para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, consoante disposto nos art. 2º e 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95:

“Art. 2º O imposto de renda das pessoas jurídicas e a contribuição social sobre o lucro líquido serão determinados segundo as normas da legislação vigente, com as alterações desta Lei.

(..)

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

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

Também o art. 2º, § 1º, letra “c”, da Lei nº 7.689/88, com a redação dada pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90, ao tratar da base de cálculo da CSLL, assim dispôs:

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

[...]

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

[...]

3 – adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda;”

Dos dispositivos acima reproduzidos, conclui-se que a amortização de ágio na aquisição de investimento, considerada uma provisão, não pode ser deduzida da base de cálculo da CSLL.

Desse modo, evidencia-se que o lançamento foi efetuado com base na legislação de regência da matéria, a qual proíbe, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, a dedução de amortização de ágio decorrente de investimentos em participações societárias.

Requer, assim, que seja negado seguimento ao recurso especial no que toca ao paradigma nº 1402-001.402 e que seja negado provimento ao recurso especial, mantendo-se o acórdão recorrido *por seus próprios e jurídicos fundamentos, bem como com fundamento nas razões expandidas.*

Em 21/07/2025 e 20/10/2025 a Contribuinte apresentou petições dirigidas à Unidade de Origem, razão pela qual deixaram de ser juntadas aos autos. Em 31/10/2025 foi manifestada desistência do recurso especial pela Contribuinte, conforme requerimento juntado às e-fls. 6601/6613.

VOTO

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

A Contribuinte contesta a admissibilidade do recurso especial da PGFN porque o acórdão recorrido adotaria entendimento expresso na Súmula CARF nº 105. Mas isto sob a sua compreensão própria de que referido enunciado é claro *ao determinar a impossibilidade da exigência simultânea da multa isolada por ausência de recolhimento de estimativas e da multa de ofício por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL*, discordante do entendimento fazendário de que referido enunciado somente se aplica aos fatos ocorridos antes da alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/96 pela Medida Provisória nº 351/2007.

O voto condutor do acórdão recorrido anota apenas subsidiariamente o entendimento de que a Súmula CARF nº 105 permaneceria *aplicável aos fatos geradores posteriores à edição da Lei nº 11.488/07*. Por sua vez, o paradigma nº 9101-003.002 traz

manifestação em sentido contrário, asseverando que *as decisões acerca das infrações cometidas depois das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF nº 105 e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.* Já o voto condutor do paradigma nº 9101-002.745 se estende em demonstrar que o cenário legislativo se altera a partir da edição da Medida Provisória nº 351/2007 e confronta, precisamente, o voto vencido nele contido, que defendia a aplicação da Súmula CARF nº 105 ao caso.

Patente, assim, a divergência jurisprudencial suscitada, razão pela qual o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

Em seu recurso especial, a Contribuinte pretendia rediscutir as glosas de amortização de ágio mantidas por voto de qualidade no acórdão recorrido. Contudo, com a inclusão, pela Lei nº 14.689/2023, do §9º-A no art. 25 do Decreto nº 70.235/72, a Contribuinte manifestou sua desistência para pretender usufruir dos benefícios lá estabelecidos.

Dispõe o atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, que:

Art. 133. O recorrente poderá, em qualquer fase processual, desistir do recurso em tramitação.

§ 1º A desistência será manifestada em petição ou a termo nos autos do processo.

§ 2º O pedido de parcelamento, a confissão irretratável de dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do recurso.

§ 3º No caso de desistência, pedido de parcelamento, confissão irretratável de dívida e de extinção sem ressalva de débito, estará configurada renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo, inclusive na hipótese de já ter ocorrido decisão favorável ao recorrente.

§ 4º Quando houver decisão desfavorável ao sujeito passivo, total ou parcial, sem recurso da Fazenda Nacional pendente de julgamento:

I - se a desistência for parcial, os autos serão encaminhados à unidade de origem para que, depois de apartados, retornem ao CARF para seguimento quanto à parcela da decisão que não foi objeto de desistência; e

II - se a desistência for total, os autos serão encaminhados à unidade de origem para as providências de sua alçada, sem retorno ao CARF.

§ 5º Quando houver decisão favorável ao sujeito passivo, total ou parcial, com recurso da Fazenda Nacional pendente de julgamento, e a desistência for total, o Presidente de Câmara declarará a definitividade do crédito tributário, tornando-se insubsistentes todas as decisões que lhe forem favoráveis.

§ 6º Após iniciado o julgamento, a definitividade do crédito tributário, e a insubstância de eventuais decisões favoráveis ao sujeito passivo, serão declaradas pelo Colegiado.

Nestes termos, diante da hipótese de desistência do crédito tributário em litígio nesta instância especial, na parte em que *não há recurso da Fazenda Nacional pendente de julgamento*, - ou seja, desistência em face da parcela questionada em recurso do sujeito passivo - cumpre a este Colegiado, nesta parte, determinar o encaminhamento dos autos à *unidade de origem para as providências de sua alçada, sem retorno ao CARF*.

Estas as razões para NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte em face do pedido de desistência.

Recurso especial da PGFN - Mérito

Com respeito às multas isoladas, o acórdão recorrido merece reparo, na medida em que a partir de 2007 não há impedimento à aplicação das multas isoladas simultaneamente com a multa de ofício proporcional, como claramente exposto no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.962, de lavra da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, cujas razões também se prestam a afastar a pretensão de aplicação do princípio da consunção:

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 nº 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 imponível 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 imporia o afastamento da penalidade menos gravosa.

Ora, a vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é incontestável, 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 nº 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 cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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. (Vide Lei nº 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 nº 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 nº 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei nº 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 nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 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 consequências 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 nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 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 nº] 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 nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 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 nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 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 exceptuasse 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 subsequente⁶.

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. Vejase, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009⁷

[...]

ANEXO I

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

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

⁷ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº :

Até a vigência da Medida Provisória nº 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 Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012⁸

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

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

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

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

[...]

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

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnêleão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 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 Nº18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013⁹

[...]

ANEXO I

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

⁸ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

⁹ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

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 2014¹⁰

[...]

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, 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.

¹⁰ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

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 sumulares¹¹ à parcela do litígio já pacificado.

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.

¹¹ 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 nº 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 nº 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 TRIBUTO. 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 nº 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 TRIBUTO. 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 consequências 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 transrito 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, ilícto 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 nº 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 nº 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 anticipar 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.”

(Agravio 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, momentaneamente 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 devidos¹² e exigidas de forma isolada.

¹² 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

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 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.

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)

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 Vitta¹³:

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,

¹³ http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644

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 combinadas". 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 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 nº 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 nº] 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 nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 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 nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 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 exceituasse 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, consequentemente, 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 menor¹⁴. 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 nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 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 omisso 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

¹⁴ Lei nº 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 nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Sendo assim e diante do todo o exposto, não só não há falar na aplicação ao caso da Súmula CARF nº 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 nº 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 nº 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. (*destaques do original*)

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 nº 9101-006.056¹⁵:

A alteração da redação do art. 44 da Lei nº 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 nº 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 da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em 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

¹⁵ 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 Lívia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

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 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 descumprirem 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 ilícto mais grave.¹⁶.

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*.¹⁷ (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.

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.

¹⁶ 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.

¹⁷ Idem, Idem

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 nº 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.” (*destaques do original*)

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 nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 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 nº 93, de 1997, replicado atualmente na Instrução Normativa RFB nº 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, depois do encerramento do ano-calendário, 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 foram editadas, apenas, no âmbito da 2ª Turma, e o posicionamento desta, inclusive, está renovado em acórdão mais recente, mas sem acréscimos nas razões de decidir, exarado nos autos do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.603.525/RJ, proferido em 23/11/2020¹⁸ 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 nº 2.104.963/RJ¹⁹, de 05/12/2023, e no REsp nº 1.708.819/RS²⁰, de 07/11/2023.

¹⁸ Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator Francisco Falcão.

¹⁹ A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Afrânio Vilela, Francisco Falcão e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator Mauro Campbell Marques.

²⁰ 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.

Primeiramente cabe observar que o REsp nº 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 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, decisum 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 DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN e restabelecer as exigências de multas isoladas.

Conclusão

O presente voto, assim, é por CONHECER do recurso especial da PGFN e NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte e, no mérito, DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN para restabelecer as exigências de multas isoladas concomitantes.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

