



<b>Processo nº</b>	16561.720248/2016-41
<b>Recurso</b>	De Ofício e Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>1402-004.203 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	11 de novembro de 2019
<b>Recorrentes</b>	INTERCEMENT BRASIL S.A. FAZENDA NACIONAL

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

**Ano-calendário: 2011**

**ÁGIO. LAUDO. REQUISITOS.**

Não se admite como demonstração de fundamento do ágio pago laudo elaborado mais de um ano depois da aquisição do investimento, bem como rejeita-se laudo trazido em impugnação que atribui à investida valor de mercado, considerando a rentabilidade futura, inferior ao seu valor patrimonial.

**RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES. SUCESSÃO DE EMPRESAS**

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório. (Súmula CARF nº 113)

**MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO, POSSIBILIDADE.**

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, ou seja, conduta diversa daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

**JUROS SOBRE A MULTA. ADOÇÃO DA TAXA SELIC. SUMULA CARF Nº 108.**

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

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

**Ano-calendário: 2011**

**IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO.**

Decorrendo a exigência de CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão, desde que não presentes arguições específicas e elementos de prova distintos

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, **i) por unanimidade de votos**, negar provimento ao recurso voluntário para, i.i) manter os lançamentos de despesas com glosa de ágio; i.ii), afastar as alegações acerca da responsabilização tributária do sucessor na sucessão (Súmula CARF nº 113); **ii) por voto de qualidade**, negar provimento ao recurso voluntário e manter os lançamentos de multa isolada, vencidos a Relatora e os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Paula Santos de Abreu que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor em relação a esta matéria, o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone; **iii) por maioria de votos**, negar provimento ao recurso de ofício, vencidos os Conselheiros Marco Rogério Borges, Evandro Correa Dias e Murillo Lo Visco, que davam provimento.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Redator Designado

(documento assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Murillo Lo Visco, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paula Santos de Abreu e Paulo Mateus Ciccone (Presidente)

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado em face do ora Recorrente, INTERCEMENT BRASIL S.A., no qual a fiscalização alega que, no ano calendário de 2011 a contribuinte, cometeu as seguintes infrações:

- a) Amortização indevida de ágio;
- b) Falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada.

Foram considerados Responsáveis Solidários por excesso de poderes, infração de lei, Contrato Social ou Estatuto: Luiz Carlos Romero Fernandes, José Abel Pinheiro Caldas de Oliveira, Alexandre Roncon Garcez de Lencastre e João Marcos Neves Contreiras . Foi imputada a multa qualificada de 150%.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 555 a 591, a situação fática que deu origem ao lançamento foi a seguinte:

As DIPJs apresentadas pela fiscalizada, referentes aos anos-calendário de 2011 e 2012 (Ficha 34), revelam que ela detinha 6 participações em sociedades domiciliadas no exterior, conforme demonstrativo a seguir :

(...)

### DESCRIÇÃO DOS FATOS

A **Intercement Brasil S/A** incorporou a empresa **CCB – Cimpor Cimentos do Brasil Ltda.** - CNPJ 10.919.934/0001-85 durante o ano-calendário de **2013**.

Durante os anos-calendários de **2006** a **2012** a **CCB** amortizou valores de ágio referentes as empresas Companhia de Cimento Atol – **ATOL** e Cia. Paraíba de Cimento Portland – **CIMEPAR**.

A **CCB**, inclusive, já foi autuada pela amortização indevida desses valores conforme consta do processo administrativo fiscal **16561-720.072/2011-12**.

A **CCB**, a **ATOL** e a **CIMEPAR** faziam parte do **Grupo Cimpor** – Cimentos de Portugal. Reproduziremos abaixo o histórico do **Grupo Cimpor** inserido no Estudo de Caso do Instituto Politécnico de Leiria (POR), intitulado " CIMPOR - Cimentos de Portugal - Crescer no Mundo Através de Aquisições ...até Quando?"(Doc. 80)

(...)

Como visto acima, em **1997** a **CIMPOR** adquire a **CISAFRA** – Cimentos São Francisco, que se tornaria em **2006** a **CCB**.

Em **1999**, ocorre a aquisição das empresas **ATOL** e **CIMEPAR** junto ao **Grupo Brennand**.

A aquisição foi feita pela empresa Corporación Noroeste S.A., sediada na Espanha.

É nesta negociação, então, que surge o ágio entre partes independentes, no valor de **R\$ 468.903.358,32**, referente a **ATOL**, e **R\$ 56.092.580,33**, referente a aquisição da **CIMEPAR**.

Conforme se infere do texto reproduzido acima, esse ágio foi levado pela a Corporación **Noroeste**, para a Espanha.

Em **2002** foi criada a Cimpor **Inversiones S.L.**, sediada na Espanha, com o intuito de administrar as participações societárias do grupo fora de Portugal, e com isso ela passa a ser a detentora das participações societárias na **ATOL** e na **CIMEPAR**.

Em **maio de 2004**, é criada a empresa brasileira Sociedade de Cimentos Luso- Brasileira Participações Ltda. - **LUSO**.

Essa empresa teve o seu capital integralizado mediante conferência de bens com as ações das empresas **ATOL** e **CIMEPAR** e, simultaneamente, recebe os valores dos ágios pagos pelas duas empresas.

Em **julho de 2004**, a **LUSO** sofre cisão total e as parcelas cindidas foram vertidas para a **ATOL** e para a **CIMEPAR**.

Ato contínuo, as duas empresas passaram a amortizar os valores de ágio das próprias.

Em **abril de 2006**, as duas empresas são incorporadas pela **CCB**, que passou a amortizar as mesmas quantias.

Assim, em uma mesma situação analisada, encontramos várias práticas comuns aos planejamentos tributários abusivos:

- A compra de empresas brasileiras, **ATOL** e **CIMEPAR**, por uma empresa estrangeira **Noroeste** (sediada na **Espanha**);
- A **inexistência de laudo que comprovasse** a expectativa de **rentabilidade futura**, única hipótese para que se pudesse amortizar os valores de ágio pagos;
- A criação, **cinco anos** depois, de uma **empresa veículo**: a **LUSO** que existiu por **dois meses** (será que nesse intervalo, esses ágios foram amortizados em outro país?);
- A **internalização do ágio pago pela empresa estrangeira**, a **Inversiones** (sucessora da **Noroeste**, também sediada na **Espanha**) via integralização de capital na **empresa veículo LUSO** mediante conferência de bens com as ações das empresas brasileiras **ATOL** e **CIMEPAR**;
- A “**reorganização societária**”, caracterizada sempre por ações adotadas que permitam a amortização do ágio pago, sem outro propósito negocial além desse, que extingue a **LUSO**, permitindo que a **ATOL** e a **CIMEPAR** pudessem amortizar os próprios ágios.

(...)

Resta incontestável, portanto, que o previsto no art. 385 do RIR/99 não é aplicável a **Inversiones**, porquanto esta constitui sociedade domiciliada no exterior, que como tal não se enquadra no conceito de contribuinte, na acepção técnica empregada no caput do aludido dispositivo (saliente-se que tal sociedade tampouco se enquadra no art. 147, inciso II, do RIR/99).

A contabilização deste ágio na sociedade adquirente deve se pautar nas regras do país de seu domicílio (Espanha), cuja legislação eventualmente pode, em tese, também conceder benefícios fiscais em decorrência do pagamento acima do valor patrimonial de ações. Trata-se de contabilização em sociedade estrangeira, em relação a qual a legislação brasileira não pode ser impingida.

A dedutibilidade dos encargos de amortização, portanto, está condicionada ao estrito cumprimento das condições impostas pelos referidos dispositivos. Caso estas sejam descumpridas, é inarredável concluir pela indedutibilidade de eventuais encargos de amortização contabilizados.

Cientificada do lançamento (fls. 612) a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 631/381, na qual alegou, resumidamente, o seguinte:

a) o ágio discutido nos autos decorreu de uma aquisição efetiva das sociedades Atol, Cimepar e Goiás pelo grupo Cimpor junto a onde pessoas físicas da família Brennand no ano-calendário de 1999. Trata-se, portanto, de ágio decorrente de aquisição entre partes não relacionadas, em condições de mercado;

b) foi uma razão empresarial verdadeira, notadamente a insegurança econômica e cambial vigentes em 1999, que motivou os Vendedores a imporem, como condição para o negócio, que o pagamento da maior parte do preço fosse feito no exterior, levando à consequente estruturação da referida aquisição por meio da sociedade holding estrangeira Noroeste;

c) essa exigência dos Vendedores acabou impedindo que o grupo Cimpor pudesse ter efetuado a aquisição dessas três empresas por meio de uma de suas sociedades brasileiras à época, uma vez que, em 1999, não havia ainda sido editada a Circular 2.997/00, que posteriormente veio a regulamentar os registros declaratórios eletrônicos de investimentos no Brasil. Assim, a regulamentação aplicável à entrada e saída de recursos no País à época inviabilizaria a alternativa de pagamento da totalidade do preço aos Vendedores a partir de uma de suas sociedades brasileiras, já que essa sociedade não iria dispor de um canal de remessa dos recursos exigidos pelos Vendedores no exterior. Portanto, a opção cambialmente viável para operacionalizar o pagamento exigido pelos Vendedores era fazê-lo a partir de uma sociedade holding estrangeira do grupo, a Noroeste, que assim fez e pagou parte do preço diretamente no exterior e enviou o valor restante ao Brasil;

d) em cumprimento à legislação fiscal brasileira, os Vendedores ofereceram à tributação no Brasil a totalidade do ganho auferido na venda das empresas em questão, conforme atestam os anexos DARFs;

e) o ágio finalmente registrado pela LusoBrasileira em 2004, a rigor, não foi "internalizado" pelo grupo Cimpor, uma vez que não se pode cogitar no Brasil do tratamento fiscal ou contábil atribuído ao preço pago pela Noroeste desde sua jurisdição de origem. O ágio registrado pela Luso Brasileira resultou da aplicação do método da equivalência patrimonial por essa sociedade em relação aos investimentos que ela passou a deter na Atol e na Cimepar em 22.07.2004

f) mesmo que se conclua pela ocorrência de a "internalização" do ágio em questão, essa prática não pode ser considerada ilegítima no ordenamento jurídico e tributário aplicável;

g) embora a legislação em vigor não exigisse forma especial para a demonstração do fundamento econômico do ágio baseado na expectativa de rentabilidade futura de sociedades, o grupo Cimpor, que já dispunha de estudos anteriores nesse sentido, por zelo e conservadorismo, optou por encomendar novos laudos de avaliação à empresa PLANCONSULT, notoriamente independente e especializada nesse tipo de avaliação;

h) cumprimento de todos os requisitos legais autorizativos à amortização e dedução - os próprios fatos discutidos neste caso, por si sós, deixam claro que o ágio ora discutido é válido e legítimo, pois decorreu: (1) de aquisição entre PARTES NÃO-RELACIONADAS; (2) na qual houve EFETIVO PAGAMENTO de preço; (3) TRIBUTAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL pelos vendedores no País; e, sobretudo, (4) com PROPÓSITOS NEGOCIAIS NÃO TRIBUTÁRIOS;

i) a Luso- Brasileira não poderia tampouco ser considerada como uma "sociedade veículo", na medida em que apresentava razões empresariais relacionadas ao processo para "descontaminação" do capital do grupo Cimpor no Brasil e obtenção de registro junto ao BACEN para a totalidade do investimento detido no País;

j) inaplicabilidade de multas (artigo 132 do CTN), uma vez que, à época da conduta questionada pela fiscalização, (a) Requerente não tinha qualquer poder de administração, controle ou influência sobre a CCB; (b) não concorreu direta nem indiretamente

para a ocorrência de qualquer ato possivelmente relacionado à matéria discutida nestes autos; (c) era uma sociedade pertencente a um grupo econômico completamente distinto do grupo Cimpor; e (d) a autuação em tela é posterior ao evento de incorporação da CCB pela contribuinte ;

l) a multa de 150% aplicada pela fiscalização deve ser prontamente afastada, pois essa penalidade somente poderia ser imposta em casos de evidente intuito de fraude, sonegação ou conluio, quando restar provada pelo Fisco a inequívoca intenção do contribuinte de enganar, esconder ou iludir.

m) a multa isolada de 50% não pode ser exigida de forma concomitante com a multa de ofício ou a qualificada, tendo em vista não apenas a posição já sumulada pela E. CSRF a esse respeito (Súmula 105, de 8.12.2014) e a necessidade de aplicação do **princípio penal da consunção**, como também esclarecem diversos precedentes do E. STJ e do próprio E. CARF;

n) falta de fundamentação e descrição clara dos fatos que levaram a imputação dos responsáveis solidários, bem como a inaplicabilidade do artigo 135 do CTN

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte deu parcial provimento à impugnação em decisão cuja ementa é a seguinte (fls 1848):

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2011

**MULTA DE OFÍCIO. EXIGÊNCIA DA SUCESSORA POR INFRAÇÃO COMETIDA PELA SUCEDIDA.**

A responsabilidade tributária da empresa sucessora abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que o fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. Nada obstante o art. 132 do CTN apenas refira-se aos tributos devidos pelo sucedido até a data do ato, a responsabilidade do sucessor abrange, nos termos do art. 129 do CTN, os créditos definitivamente constituídos, em curso de constituição ou constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data, que é o caso dos autos.

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA TRIBUTÁRIA.**

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.

**MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.**

Inexistindo nos autos elementos de convicção que possam servir de suporte para a exasperação da multa aplicada, há que se reduzir o percentual correspondente.

**MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS.**

Constatada a falta/insuficiência do recolhimento das estimativas devidas, fica a pessoa jurídica sujeita à multa de ofício isolada sobre os valores inadimplidos.

**MULTA ISOLADA. INCIDÊNCIA.**

O artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, prevê as infrações por falta de recolhimento de antecipação e de pagamento do tributo ou contribuição (definitivos). Não significa duplicidade de tipificação de uma mesma infração ou penalidade. Ao tipificar essas infrações o artigo 44 da Lei nº.9.430, de 1996, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e não se excluem.

**JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.**

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

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

Ano-calendário: 2011

**ÁGIO - AMORTIZAÇÃO FISCAL.**

Para a regular amortização de ágio pago na aquisição de investimentos, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, quatro premissas devem ser obedecidas: (a) a realização das operações originais entre partes independentes; (b) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, patrimônio líquido mais ágio; (c) a comprovação do fundamento econômico do pagamento do ágio, como sendo a rentabilidade futura do investimento; e (d) a extinção do investimento, por confusão patrimonial mediante operações de incorporação, fusão ou cisão entre investidora e investida.

Procedente a glosa da amortização do ágio quando não há demonstração do fundamento econômico do ágio efetivamente pago pela investidora estrangeira, na aquisição de investimentos no Brasil.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2011

**CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.**

O resultado do julgamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ espraiia seus efeitos sobre a CSLL lançada em decorrência das mesmas infrações.

Cientificado (fls. 1897) o contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fls. 1903/1950, no qual reitera as razões já suscitadas quando da Impugnação. Requer, subsidiariamente, que, se o processo, eventualmente, for decidido por voto de qualidade seja aplicado o artigo 112 do CTN de modo a afastar os juros e multas.

Em 21 de novembro de 2018, a Recorrente juntou o laudo de fls. 2000/2026. Diante desse fato, essa turma entendeu por bem converter o processo em diligência, por meio da Resolução nº 1402-000.757 (fls. 2027/2034) para determinar a remessa do referido documento à PGFN para ciência e manifestação.

A PGFN apresentou a manifestação de fls. 2038/2066, na qual alega resumidamente, o seguinte:

a) Não deve ser aceita a juntada do laudo trazido pela Recorrente, uma vez que durante a fiscalização e a impugnação a Recorrente disse que o fundamento do ágio estaria pautado em outro documento (de 2004);

b) Se aceita a juntada e análise do referido documento, esta não deve produzir o efeito pretendido pela Recorrente, pois não é possível relacionar seu conteúdo com os ágios deduzidos no Brasil, pelas seguintes razões:

b.1) Em nenhum momento o documento faz menção à operação realizada: aquisição das empresas Companhia de Cimento Goiás, Companhia de Cimento Atol e Companhia Paraíba de Cimento Portland pelo valor de US\$ 594 milhões. O documento faz menção a uma série de informações financeiras relativas a um projeto denominado BRAZIL 500, em determinado trecho menciona a “estimativa de Calico”;

b.2) Ainda que fosse possível entender que o documento faz referência à operação, não é possível retirar do documento o valor dos investimentos com base em sua

expectativa de rentabilidade futura. Como já dito, o documento não passa de um apanhado de tabelas;

b.3) Ainda que fosse possível entender que o documento faz referência à operação e que é possível verificar a apuração do valor dos investimentos, não é possível identificar qual a parcela do preço pago, e da correspondente rentabilidade, se refere às empresas CIMPOR e CIMEPAR, cujos ágios estão sendo ora deduzidos;

b.4) verifica-se que ele faz projeções até o ano de 2001. Sendo assim, quando da operação que permitiu a internalização do ágio para o Brasil em 2004, essa justificativa econômica sequer existia;

c) subsidiariamente, caso se entenda pela validade do documento trazido pelo contribuinte, caberia a esta egrégia Turma apenas duas opções possíveis: devolver os autos a DRJ para manifestação da acusação fiscal de internalização de ágio; ou, ao entender que não está julgando a decisão da DRJ, mas sim o lançamento, avaliar desde já a acusação de internalização de ágio, sem perder de vista que tal acusação (mas relativa a outros anos calendários) já foi julgada procedente, recentemente, pela CSRF pelo Acórdão nº 9101-003.532

É o relatório

## Voto Vencido

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio Relatora.

O recurso preenche os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual, dele conheço.

### 1) DO RECURSO DE OFÍCIO.

O acórdão recorrido deu parcial provimento à Impugnação do ora Recorrente e dos responsáveis solidários, por concluir que não restou demonstrada a prática de ato doloso por parte do contribuinte, conforme se verifica pelo trecho abaixo transscrito:

#### MULTA QUALIFICADA E RESPONSABILIZAÇÃO SOLIDÁRIA

No relatório Fiscal o autor do feito apresentou argumentos genéricos sem demonstrar com precisão qual seria a conduta dolosa praticada pela contribuinte que justificasse a qualificação da multa de ofício.

Na mesma linha, o autor do feito também não justificou a responsabilização solidária por excesso de poderes, infração de lei, Contrato Social ou Estatuto, de Luiz Carlos Romero Fernandes, José Abel Pinheiro caldas de Oliveira, Alexandre Roncon Garcez de Lencastre e João Marcos Neves Contreiras, se limitando em dizer que:

*"Por último, cumpre informar que os integrantes da CCB serão considerados como Responsáveis Tributários Solidários."*

Portanto, a multa de ofício deve ser alterada de 150% para 75%, e, por consequência, a indicação de responsabilização solidária deve ser afastada.

Inviável a imputação da responsabilidade solidária prevista no artigo 135 do CTN, bem como a qualificação da multa de ofício quando não houver clara demonstração do intuito doloso, o que, como bem observado pela decisão recorrida, não ocorreu.

Em face do exposto, nego provimento ao recurso de ofício

### 2) DO RECURSO VOLUNTÁRIO

#### 2.1) DAS IRREGULARIDADES APONTADAS PELA FISCALIZAÇÃO E PELA DECISÃO RECORRIDAS

Conforme descrito no relatório a fiscalização apontou a seguintes irregularidades para glosar amortização do ágio pela Recorrente;

- a) Compra das empresas brasileiras ATOL e CIMEPAR, por uma empresa estrangeira;
- b) inexistência de laudo que comprovasse a expectativa de rentabilidade futura;
- c) Criação, cinco anos depois, de uma empresa veículo: a LUSO que existiu por dois meses;
- d) Internalização do ágio pago pela empresa estrangeira, a Iversiones (sucessora da Noroeste, ambas sediadas na Espanha) via integralização de capital da empresa LUSO.

f) Reorganização societária, caracterizada sempre por ações adotadas que permitam a amortização do ágio pago, sem outro propósito negocial que não o de permitir que a ATOL e a CIMEPAR pudessem amortizar os próprios ágios.

A decisão recorrida, por sua vez, limitou-se a negar a amortização do ágio em razão da ausência de comprovação do fundamento econômico do ágio como sendo a rentabilidade futura do investimento, conforme se verifica pelo trecho abaixo transscrito:

Assim, temos que para a regular amortização de ágio pago na aquisição de investimentos, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, quatro premissas devem ser obedecidas: **(a) a realização das operações originais entre partes independentes; (b) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, patrimônio líquido mais ágio; (c) a comprovação do fundamento econômico do pagamento do ágio, como sendo a rentabilidade futura do investimento; e (d) a extinção do investimento, por confusão patrimonial mediante operações de incorporação, fusão ou cisão entre investidora e investida.**

**As duas primeiras premissas não foram objeto de litígio**, porém a fiscalização informa sobre a inexistência de laudo que ateste a expectativa de rentabilidade futura na aquisição da ATOL e CIMEPAR pela empresa espanhola NOROESTE. A contribuinte alega que apresentou os laudos junto com a impugnação (docs. 20 e 21).

Analizando os documentos mencionados pela contribuinte, fls. 1.109 a 1.322, tem-se que os mesmos não fazem prova a favor da impugnante vez que foram elaborados em 2.004 e a aquisição dos investimentos ocorreu em 1.999, ou seja, quase cinco anos após a operação e não fazem referência à operação original de aquisição das ações, quando o ágio foi efetivamente pago. Portanto, a terceira premissa não foi obedecida, sendo tal fato inclusive reconhecido pela própria contribuinte em sua impugnação conforme trecho transscrito abaixo:

(...)

Como se observa do trecho transscrito acima, a contribuinte confessa que, na época da aquisição das empresas brasileiras pelo grupo Cimpor, a adquirente possuía uma estimativa interna (ao invés de um estudo que demonstrasse sem sombras de dúvidas qual seria o fundamento econômico do investimento) que nem sequer foi apresentado. Como já informado pela autoridade fiscal, a dedutibilidade dos encargos de amortização está condicionada ao estrito cumprimento das condições impostas pela legislação de regência. Caso estas sejam descumpridas, tem-se que estas despesas com ágio são indedutíveis.

Destarte, entendo correta a glosa da amortização do ágio devido a falta de demonstração do fundamento econômico do ágio efetivamente pago pelo grupo Cimpor na aquisição das empresas ATOL e CIMEPAR.

Verifica-se, assim, que, ao contrário do trabalho fiscal, a decisão recorrida não questiona a razão empresarial que justificaria a aquisição de sociedades então detidas pela família Brennand, nem a reorganização societária conduzida no ano-calendário de 2004. Além disso, a decisão recorrida entendeu suficiente a ausência de laudo contemporâneo ao lançamento não adentrando, portanto, nas questões relativas à "internalização" do ágio por meio de utilização de empresa veículo.

Delimitadas as razões utilizadas pela decisão recorrida, passa-se à análise das questões suscitadas no Recurso Voluntário.

## 2.2) DA INEXISTÊNCIA DE LAUDO PARA COMPROVAÇÃO DA MOTIVAÇÃO DO ÁGIO

Alega a Recorrente que, ao contrário do que dispôs a decisão recorrida, o fato de a Recorrente não ter apresentado os laudos em sua Impugnação ou de se tratam de estimativas

internas, em vez de laudos formais de avaliação, em nada prejudica a validade do ágio. Isso porque, enquanto sucessora da CCB (pertencente a um outro grupo econômico), no ano-calendário de 2013, quando adquiriu as operações do grupo Cimpor no Brasil não teria condições de buscar dados junto ao grupo português.

Ressalta ainda que o fundamento econômico do ágio encontra-se comprovado, uma vez que, à época da aquisição da Atol e da Cimepar, foi divulgado um fato relevante pelo grupo Cimpor, indicando não só que a operação havia sido assessorada pelo Banco ING Barings, como também havia diversas demonstrações de que o preço de aquisição foi pago às pessoas físicas da família Brennand com base na expectativa de rentabilidade futura do investimento. O referido documento, datado de 08/09/1999 possui o seguinte teor:

"A CIMPOR, Grupo cimenteiro líder em Portugal, celebrou hoje, no Brasil um contrato de compra da totalidade das ações das empresas Companhia de Cimento Goiás (CCG), Companhia de Cimento Atol (CCA) e Companhia Paraíba de Cimento Portland (CPCP), que constituíam a totalidade dos activos cimenteiros do Grupo Brennand.

O preço pago por esta aquisição foi de 594 milhões de USD. O financiamento do valor do preço, acrescido dos custos da transação, é feito com fundos próprios da CIMPOR e instrumentos de dívida de médio e longo prazos. o assessor financeiro da CIMPOR para esta aquisição foi o Banco ING Barings.

O conjunto de empresas do Grupo Brennand agora adquiridas constituiu o sexto maior produtor de cimento do Brasil, com operações especialmente significativas no Nordeste e no Centro Oeste. A actual capacidade anual instalada é de 2,8 milhões de toneladas, tendo vendido em 1998 cerca de 2 milhões de toneladas, o que representa uma quota de 5% do mercado brasileiro.

(...)

Depois desta nova aquisição, a CIMPOR, com uma capacidade instalada de 5,8 milhões de toneladas por ano, e vendas estimadas para 1999 de 4 milhões de toneladas, passa a ocupar o terceiro lugar no ranking das cimenteiras brasileiras, com uma quota de mercado de 9,2%, e a deter uma presença em todos os mercados relevantes da economia brasileira, o que só acontece com mais outro grupo cimenteiro. Esta operação reforçará a posição da CIMPOR no mercado do Nordeste e dotará o Grupo de uma posição no mercado Centro Oeste. Estes mercados apresentam perspectivas de crescimento superiores à média do mercado brasileiro; apesar da crise financeira do início do ano, assistiram no primeiro semestre do ano em curso, em comparação com igual período do ano anterior, a um crescimento superior a 5%

(...)

Com base nas previsões de crescimento e da evolução macroeconômica, espera-se que a partir de 2001 o retorno deste investimento será superior ao custo do capital investido. Considerada esta aquisição, a CIMPOR estima que, a 30 de Junho de 1999 e numa base pro forma, os Capitais Próprios do Grupo ascenderiam a 995,8 milhões de euros e o nível de endividamento (gearing) estaria em 85%. Na mesma base, prevê-se ainda que o rácio de cobertura dos encargos financeiros pelos Resultados antes de encargos financeiros e de impostos seria de 7,7 no ano 2000.

O art. 20, § 3º, do Decreto-lei 1.598/77 (redação anterior à Lei 12.973/2014), prescreve que o ágio desdobrado por ocasião da aquisição de participação, com justificativa no valor de mercado dos bens do ativo ou na expectativa de rentabilidade futura da investida, "deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração".

Quando se investiga o Decreto lei 1.598/77, a Lei 6.404, a Lei 9.532/97 e o Decreto 3.000/99 (antes das alterações introduzidas pela Lei n. 12.973), há uma constatação comum: nenhuma dessas normas requer qualquer forma específica de demonstração do ágio apurado pela pessoa jurídica investidora, no momento da aquisição, por expectativa de rentabilidade futura da pessoa jurídica investida.

Essa conclusão é reforçada pela análise sistemática legislação. Isso porque, em outras ocasiões, quando a legislação circunscreveu a comprovação a um laudo, ela o fez expressamente. Nesse sentido, valiosas as observações de LUIS EDUARDO SHOUERI:

Em outras ocasiões, o legislador foi expresso quanto à exigência de um laudo, dispondo, inclusive sobre quem o deve fazer. Tal é o caso do art. 8º da Lei nº 6.404/1976, quando trata da avaliação de bens no caso de constituição de companhia ou aumento de capital mediante conferência de ativos. Nesse caso, tem-se mandamento legal dispondo:

*§1º Os peritos ou a empresa avaliadora deverão apresentar laudo fundamentado, com a indicação dos critérios de avaliação e dos elementos de comparação adotados e instruído com os documentos relativos aos bens avaliados, e estarão presentes à assembléia que conhecer do laudo, a fim de prestarem as informações que lhes forem solicitadas.*

Os mesmos requisitos são exigidos para a avaliação de ações em caso de reembolso (art.45, parágrafo 3º). A Lei das Sociedades Anônimas fala ainda em aludo no caso de incorporação (art.227, parágrafo 3º), fusão (art. 228, parágrafo 2º) e cisão (art. 251, parágrafo 1º). Aparece, ainda, o laudo no caso de incorporação de ações (art. 252, parágrafo 3º) e equiparação de controle (art. 256, parágrafo 1º). Vê-se, assim, que quando o laudo de avaliação é exigido, o legislador cuidou de fazê-lo. Na legislação tributária, a exigência de laudo de avaliação aparecia no caso de reserva de reavaliação (art. 434, parágrafo 1º do RIR/1999) e distribuição disfarçada de lucros (art. 465, parágrafo 4º) . No caso da fundamentação do ágio, como visto, não há qualquer menção a laudo; basta uma demonstração arquivada junto com os demais documentos contábeis. (SHOUERI, Luís Eduardo - Ágio em Reorganizações Societárias - Aspectos Tributários, Editora Dialéria, 2012, p. 34/)

Sendo assim, entendo não ser aplicável ao caso em análise a inovação trazida pela MP 627/2014, convertida na Lei nº 12.973/2014, no que alterou o art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598 e o art. 22 da Lei 12.973/2014:

Art. 20. O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 3º O valor de que trata o inciso II do caput deverá ser baseado em laudo elaborado por perito independente que deverá ser protocolado na Secretaria da Receita Federal do Brasil ou cujo sumário deverá ser registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos, até o último dia útil do 13º (décimo terceiro) mês subsequente ao da aquisição da participação. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Art. 22. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (goodwill) decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, apurado segundo o disposto no inciso III do caput do art. 20 do DecretoLei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, poderá excluir para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes o saldo do referido ágio existente na contabilidade na data da aquisição da participação societária, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração (Vigência)

§ 1º O contribuinte não poderá utilizar o disposto neste artigo, quando:

I o laudo a que se refere o § 3º do art. 20 do DecretoLei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não for elaborado e tempestivamente protocolado ou registrado;

Isto por que, o art. 119 da Lei 12.973/2014 assim dispôs sobre o início da vigência:

Art. 119. Esta Lei entra em vigor em 1º de janeiro de 2015, exceto os arts. 3º, 72 a 75 e 93 a 119, que entram em vigor na data de sua publicação.

§ 1º Aos contribuintes que fizerem a opção prevista no art. 75, aplicam-se, a partir de 1º de janeiro de 2014:

I os arts. 1º e 2º e 4º a 7º; e II as revogações previstas nos incisos I a VI, VIII e X do caput do art. 117.

§ 2º Aos contribuintes que fizerem a opção prevista no art. 96, aplicam-se, a partir de 1º de janeiro de 2014:

I os arts. 7º a 92º; e II as revogações previstas nos incisos VII e IX do caput do art. 117.

Como se verifica, à época dos fatos, não vigia a referida lei, de sorte que não se pode estender seus efeitos.

No entanto, como visto, a decisão recorrida negou provimento à impugnação em face da extemporaneidade da documentação apresentada pela Recorrente como se verifica pelo trecho abaixo transrito:

Analisando os documentos mencionados pela contribuinte, fls. 1.109 a 1.322, tem-se que os mesmos não fazem prova a favor da **impugnante vez que foram elaborados em 2.004** e a aquisição dos investimentos ocorreu em 1.999, ou seja, quase cinco anos após a operação e não fazem referência à operação original de aquisição das ações, quando o ágio foi efetivamente pago. Portanto, a terceira premissa não foi obedecida, sendo tal fato inclusive reconhecido pela própria contribuinte em sua impugnação conforme trecho transrito abaixo

A Recorrente refuta o referido argumento com base na alegação de que "*a amortização e respectiva dedução do ágio discutido nestes autos somente se aperfeiçoaram com a cisão total da Luso-Brasileira, ocorrida na data de 30/07/2004. Como os laudos da Planconsult Planejamento e Consultoria S/C Ltda ("Planconsult") foram concluídos na data de 29.6.2004 (docs. 20 e 21 da Impugnação), antes, portanto, que quaisquer eventuais efeitos fiscais pudessem ter sido verificados em relação a esse ágio, não haveria qualquer intempestividade ou ausência de fundamentação contemporânea aos fatos.*

No entanto, esta Turma, ao interpretar o disposto nos arts. 385 e 386 do RIR/99, firmou seu entendimento no sentido de que o laudo deve ser anterior operação, conforme se verifica pela decisão do Acórdão nº 1402-003.605, de relatoria da Conselheira Edeli Pereira Bessa:

**TRANSFERÊNCIA DE CAPITAL PARA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO POR EMPRESA VEÍCULO, SEGUIDA DE SUA INCORPOERAÇÃO PELA INVESTIDA. SUBSISTÊNCIA DO INVESTIMENTO NO PATRIMÔNIO DA INVESTIDORA ORIGINAL.**

Para dedução fiscal da amortização de ágio fundamentado em rentabilidade futura é necessário que a incorporação se verifique entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio. Não é possível a amortização se o investimento subsiste no patrimônio da investidora original. LAUDO EXTEMPORÂNEO. Não se admite como demonstração de fundamento do ágio pago laudo elaborado mais de um ano depois da aquisição do investimento, bem como rejeita-se laudo trazido em impugnação que atribui à investida valor de mercado, considerando a rentabilidade futura, inferior ao seu valor patrimonial. MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE Caracteriza o evidente intuito de fraudar o Fisco as operações de reestruturação societárias criadas com o objetivo único de possibilitar a amortização de ágio mediante a utilização de empresas-veículo,

sem propósito negocial que não seja o de obter benefício tributário. INTERPRETAÇÃO DE PENALIDADE FAVORAVELMENTE AO CONTRIBUINTE. APLICAÇÃO DO ART. 112 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE. Estando os fatos que determinaram a aplicação da multa qualificada devidamente identificados e não restando dúvida sobre o enquadramento da situação de fato ao tipo previsto na lei é inaplicável o art. 112 do CTN. PENALIDADES. ART. 76 DA LEI N° 4.502/64. NÃO APLICAÇÃO. Embora o artigo 76, II, “a” da Lei nº 4.502/64 exclua a penalidade pela observância de decisão irrecorrível de última instância administrativa, o artigo 100 do CTN (Lei nº 5.172/66), norma posterior, passou a excluir penalidades apenas no caso de observância de decisões administrativas a que a lei atribua eficácia normativa.

Relevante a transcrição do seguinte trecho do voto da Conselheira Relatora:

Tais argumentos foram validamente refutados na decisão de 1ª instância, cujos fundamentos a seguir reproduzidos, associados às premissas apresentadas *no contexto de aquisição supostamente realizada pela Ágatis*, antes transcritas, são aqui adotados:

*Contrariamente ao que quer fazer crer as impugnantes, o fundamento econômico do ágio não é elemento sujeito ao exclusivo critério do adquirente. O legislador, ao enumerar as três hipóteses previstas no § 2º do art. 385 do RIR/1999 não ofertou ao contribuinte simples opções de enquadramento do ágio pago. A cada uma das hipóteses o legislador atribuiu um tratamento tributário diferenciado, previsto no art. 386 do RIR/1999, caso a pessoa jurídica absorver, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, o patrimônio daquela na qual detenha participação societária adquirida com ágio.*

*No caso do ágio cujo fundamento seja o valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ao custo registrado na sua contabilidade, a contabilização se dá em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa e o valor do ágio integra o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.*

*Quando o ágio tiver por fundamento fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas, a contabilização se dá em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização e o ágio será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital. Além disso, o ágio poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.*

*Finalmente, caso o ágio tenha por fundamento expectativa de rentabilidade futura, é facultado ao contribuinte a respectiva amortização nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60, no máximo, para cada mês do período de apuração.*

*Ora, tendo o legislador atribuído tratamento diferenciado a cada uma das hipóteses, evidentemente é descabido falar-se em opção ao alvedrio do contribuinte do fundamento econômico do ágio. Caso essa fosse a intenção do legislador, bastaria à norma contemplar os três tratamentos tributários acima referidos, facultando ao contribuinte a escolha de qualquer deles. O legislador, porém, vinculou cada um desses tratamentos tributários a um fundamento econômico específico para o ágio.*

*Dessa forma, não pode o contribuinte qualificar ágio pago em virtude de valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ao custo registrado na sua contabilidade como ágio decorrente de expectativa de rentabilidade futura. Ao proceder dessa forma o contribuinte infringe a norma, a fim de eleger o tratamento tributário que mais lhe convém.*

Procurando solucionar a questão da extemporaneidade do laudo a Recorrente juntou o laudo de fls. 2006/2013 que, segundo ela, seria apto a fundamentar o ágio objeto do presente lançamento.

No entanto, como bem observado pela PGFN, entendo que o referido documento não é apto a produzir o efeito pretendido pela Recorrente, pois em nenhum momento faz menção à operação realizada: aquisição das empresas Companhia de Cimento Goiás, Companhia de Cimento Atol e Companhia Paraíba de Cimento Portland pelo valor de US\$ 594 milhões. O documento faz menção a uma série de informações financeiras relativas a um projeto denominado BRAZIL 500, em determinado trecho menciona a “estimativa de Calico”;

Além disso, não é possível retirar do documento o valor dos investimentos com base em sua expectativa de rentabilidade futura, bem como identificar qual a parcela do preço pago, e da correspondente rentabilidade, se refere às empresas CIMPOR e CIMEPAR, cujos ágios estão sendo ora deduzidos

### 2.3) DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PELAS MULTAS DE OFÍCIO NAS HIPÓTESES DE SUCESSÃO

Alega a Recorrente ser indevida a imputação da multa de ofício, uma vez que à época dos fatos, não tinha qualquer poder de administração, controle ou influência sobre a CCB; não concorreu direta nem indiretamente para a ocorrência de qualquer ato possivelmente relacionado à matéria discutida nestes autos; era uma sociedade pertencente a um grupo econômico completamente distinto do grupo Cimpor; e a autuação em tela é posterior ao evento de incorporação da CCB. Acrescenta que o artigo 132 do CTN se refere à responsabilidade da sucessora por **tributos** devidos até a data do ato, motivo pelo qual estariam excluídas as multas.

Embora concorde com a fundamentação desenvolvida pela Recorrente, o Superior Tribunal de Justiça , no julgamento do Recurso Especial nº 923.012/MG, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 543-C do CPC/73, concluiu que a responsabilidade do sucessor abrange, além dos tributos, as multas moratórias e punitivas conforme se constata pela ementa abaixo transcrita:

**TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. INCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. LC N.º 87/96. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1<sup>a</sup> SEÇÃO, NO RESP 1111156/SP, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.**

1. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. (Precedentes: REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009; REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL

MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; REsp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990)

2. (...) A hipótese de sucessão empresarial (fusão, cisão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial e, principalmente, nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, v.g.), em verdade, não encarta sucessão real, mas apenas legal. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra "roupagem institucional". Portanto, a multa fiscal não se transfere,

*simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada.* (Sacha Calmon Navarro Coêlho, *in Curso de Direito Tributário Brasileiro*, Ed. Forense, 9ª ed., p. 701)

O novo regimento do CARF, instituído pela Portaria MF nº 343, de 09 de julho de 2015, reproduziu, em seu artigo 62, §1º inciso II, "b" a norma antes prevista no art. 62-A, neste termos:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de constitucionalidade.

**§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:**

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;

**II - que fundamente crédito tributário objeto de:**

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B ou 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), na forma disciplinada pela Administração Tributária (grifamos)

Além disso, a matéria já se encontra sumulada pela jurisprudência deste Conselho, conforme se verifica pelo teor da súmula 113 abaixo transcrita:

**Súmula CARF nº 113** - A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório.

Diante do exposto, improcedentes as alegações do Recorrente.

#### 2.4) MULTA ISOLADA - ESTIMATIVAS

Em seu recurso voluntário o contribuinte reitera a fundamentação quanto à impossibilidade de se cumular a multa de ofício de 75% com a multa isolada de 50%, sob pena de se punir duas vezes o mesmo fato. Destaca, em reforço ao seu entendimento, a Súmula 105 deste Conselho.

Todavia, assim como o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, no voto proferido no Acórdão 1402-002.899, entendo que a solução da controvérsia prescinde do debate sobre a aplicação da Súmula nº 105 ao caso. Isso porque, como bem observou:

(...) a cumulação da multa de ofício com as multas isoladas não pode coexistir no mesmo lançamento, independentemente da alteração legislativa que se procedeu no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, que teria *invalidado* a aplicação da Súmula CARF nº 105 para autuações lavradas após fevereiro de 2007.

A dinâmica de aplicação e a *coexistência* de ambas penalidades não foi alterada e, por sua vez, o cenário de possibilidade de dupla penalização do contribuinte prevaleceu. Frise-se que, tal ocorrência é tema que vem sendo abordado já há alguns anos por este E. CARF, havendo forte corrente que rechaça a aplicação concomitante de tais multas.

(...)

Ao passo que as estimativas representam o simples adiantamento de tributo que tem seu fato gerador ocorrido apenas uma vez, no término do período de apuração anual, a falta dessa *antecipação* mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício.

E tratando-se de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular dano ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o princípio da absorção ou da consunção, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra<sup>2</sup>.

Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. Na verdade, cada uma presta-se a punir uma conduta diferente. A patologia surge na sua *cumulação*, em autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Tal *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte, não deve ser tolerado.

### 3) CONCLUSÃO

Em face de todo o exposto, dou parcial provimento ao recurso para excluir a multa isolada de 50%.

(Assinado digitalmente)

Júnia Roberta Gouveia Sampaio

### Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Redator designado

O Colegiado, pelo voto de qualidade, divergiu da I. Relatora Junia Roberta Gouveia Sampaio na parte em que deu provimento ao RV da recorrente no sentido de afastar a tributação presente nestes autos, dizendo respeito exclusivamente a lançamentos de multas isoladas por falta ou insuficiência de recolhimentos de estimativas mensais de IRPJ no ano-calendário/2011.

Embora fortemente embasado, como sempre ocorre com os votos da I. Conselheira, com a devida vénia, faço leitura diferente do tema "multa isolada", que tão assiduamente frequenta as sessões de julgamento do Colegiado.

De fato, acerca desta matéria e sobre uma possível impossibilidade de se exigir multa isolada quando concomitante com multa de ofício presente em auto de infração, de minha parte sempre perfilei com os que entendem estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, ou seja, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada.

Se, além disso, tiver ocorrido falta de recolhimento do imposto devido com base no lucro real anual, o lançamento abrangeá também o valor do imposto, acompanhado de multa de ofício e juros, pois a determinação legal de imposição de tal penalidade, quando aplicada isoladamente, prescinde da apuração de lucro ou prejuízo no final do período anual, inexistindo, portanto, a cumulação de penalidades para uma mesma conduta, como arguem os contribuintes.

Em síntese, não tendo as referidas multas a mesma hipótese de incidência, nada há a barrar a imposição concomitante da multa isolada com a multa de ofício devida pela apuração e recolhimento a menor do imposto e contribuição devidos na apuração anual.

Posição plenamente avalizada a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela MP nº MP 351, de 22/01/2007; convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

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

(...)

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

(...)

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

Registre-se, essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa; **simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.**

Por pertinentes, faço minhas as palavras do ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, deste CARF, que, de forma precisa, analisou o tema no Acórdão nº 103-23.370, Sessão de 24/01/2008:

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

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

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

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

*É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como 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”.*

Aduza-se ainda, mesmo abstraindo questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, que 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, de modo que, sob esta ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou norma abstrata plenamente vigente no mundo jurídico a caso concreto que se estampou.**

Pela absoluta pertinência, vale reproduzir excerto do voto condutor exarado pela I. Conselheira e Presidente da CSRF, Adriana Gomes Rêgo no Acórdão nº 9101- 003.353 - Sessão de 17 de janeiro de 2018 acerca da matéria:

*“Em verdade, 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/balance de suspensão e/ou redução.*

(...)

*Vê-se, então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade anual, desde que, efetue pagamentos mensais a título de estimativa. Essa é a regra do sistema.*

*No presente caso, a pessoa jurídica fez a opção por apurar o lucro real anualmente, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas.*

(...)

*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 resultam 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.*

*Assim, a exigência de multa isolada pela falta ou insuficiência de recolhimentos estimados visa punir a conduta do contribuinte que abandona a regra geral de tributação, que é o lucro real trimestral, sem cumprir o requisito para o ingresso na sistemática das estimativas mensais antecipatórias dever instrumental, e pode ser exigida, sim, mesmo que encerrado o ano-calendário, porque punese a conduta de não recolhimento de uma obrigação tributária”.*

Entendimento que perfila com jurisprudência dominante no CARF, inclusive na Câmara Superior:

**MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO**

**DO ANO.** A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, quando adotou a redação em que afirma "serão aplicadas as seguintes multas", deixa clara a necessidade de aplicação da multa de ofício isolada, em razão do recolhimento a menor de estimativa mensal, cumulativamente com a multa de ofício proporcional, em razão do pagamento a menor do tributo anual, independentemente de a exigência ter sido realizada após o final do ano em que tornou-se devida a estimativa. (Acórdão nº 9101- 002.777 - Sessão de 6 de abril de 2017).

**ESTIMATIVAS MENSAIS. FALTA DE PAGAMENTO** A obrigação de antecipar os recolhimentos é imposta ao sujeito passivo que opta pela apuração anual do lucro, e subsiste enquanto esta opção não for, por outros motivos, afastada. A apuração dos tributos incidentes sobre o lucro tributável ao final do ano-calendário e seu eventual recolhimento a partir do vencimento fixado para os tributos devidos no ajuste anual não anulam o descumprimento daquela obrigação. Nos casos de falta de recolhimento, falta de declaração em DCTF e não comprovação de compensação de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, incide a multa isolada. (Acórdão nº 9101-002.433 - Sessão de 20 de setembro de 2016).

Por fim, saliente-se ser inaplicável no caso, a Súmula nº 105 do CARF, por se estar referindo a lançamentos de multas isoladas relativas ao ano-calendário de 2011, enquanto que na referida Súmula se cuida de lançamentos referentes a períodos anteriores a 2007.

Pelos motivos elencados, entendo deva ser mantido o lançamento perpetrado.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone