



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 16682.720737/2014-64
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-002.626 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de março de 2018
Matéria GLOSA DE DESPESAS. PROVISÕES INDEDUTÍVEIS
Recorrente LOJAS AMERICANAS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

GLOSA DE DESPESAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Mantém-se a glosa de despesas ante à falta de comprovação. A escrituração contábil faz prova a favor do sujeito passivo quanto aos fatos nela registrados desde que suportados por documentos hábeis e idôneos.

COMPROVAÇÃO DE DESPESAS. PRECLUSÃO.

Se o contribuinte deixa de apresentar a comprovação das despesas contabilizadas à autoridade fiscal durante o procedimento e na impugnação, oportunidade em que se limitou a apresentar argumentos visando a desqualificar o procedimento fiscal e, não configurada nenhuma das hipóteses excusáveis, previstas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, resta precluso o seu direito a apresentá-las em sede de recurso voluntário.

PROVISÕES. NATUREZA. FALTA DE COMPROVAÇÃO. GLOSA. PROCEDÊNCIA.

O registro de provisões que afetam o resultado do exercício, quando não comprovada sua natureza e/ou efetividade, deve ser objeto de glosa. A alegação de simples equívoco no registro contábil não elide a glosa se os valores provisionados afetaram o resultado do exercício. A alegação subsidiária de que teria ocorrido mera inobservância do regime de competência, não se sustenta, se o sujeito passivo não traz qualquer comprovação da reversão da provisão, nem do oferecimento de tais valores à tributação em período de apuração posterior.

CSLL. MULTAS INDEDUTÍVEIS. GLOSA.

Aplicam-se à CSLL as normas gerais de dedutibilidade das despesas definidas no art. 47 da Lei nº 4.502/1964, que estabelece os critérios de necessidade, usualidade e normalidade das despesas, para serem consideradas no resultado operacional da empresa, por expressa dicção do art. 13 da Lei nº

9.249/1995, sendo, portanto, indedutíveis as multas fiscais, quando não tenham natureza compensatória ou sejam impostas por descumprimento de obrigações tributárias meramente acessórias de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo, e as multas administrativas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária.

CSLL. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. CABIMENTO.

As disposições legais sobre a amortização do ágio remetem à apuração do lucro real, seja para determinar a neutralidade dos seus efeitos, seja para autorizar a sua consideração na base de cálculo do IRPJ nos casos que especifica, de sorte que, ou bem se aplicam todas as disposições (sobre o ágio) para a apuração para a base de cálculo do IRPJ e da CSLL (seja para adicionar a amortização do ágio à base da CSLL, seja para sua consideração no resultado nas hipóteses legais cabíveis) ou se considera que, à míngua de qualquer menção da CSLL nos textos legais, a amortização do ágio não pode repercutir em nenhum momento em sua base de cálculo. Se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, conclui-se que a amortização que reduz o ágio/deságio deve compor o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, e quer este seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSLL.

IRPJ. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAS. LEGALIDADE. AUSÊNCIA DE *BIS IN IDEM*. SÚMULA CARF Nº 105. INAPLICABILIDADE

A lei prevê expressamente aplicação da penalidade isolada no caso do descumprimento da obrigação de recolher o tributo estimado mensalmente e não restringe o momento para sua exigência. Tal penalidade não se confunde com a multa de ofício aplicada sobre o saldo de imposto apurado ao final do exercício. As duas penalidades decorrem de fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro. Inaplicável a Súmula CARF 105 aos fatos geradores ocorridos após o ano-calendário 2007, por terem outro fundamento legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa Gustavo Guimarães da Fonseca quanto a exigência de multa isolada, nos termos do relatório e voto do relator. Os conselheiros conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa e Lizandro Rodrigues de Sousa votaram pelas conclusões com relação à obrigatoriedade de adição da amortização de ágio indedutível à base de cálculo da CSLL. Declarou-se impedido o Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente e Relator.

Processo nº 16682.720737/2014-64
Acórdão n.º **1302-002.626**

S1-C3T2
Fl. 932

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo Rogério Aparecido Gil, Lizandro Rodrigues de Sousa (Suplente Convocado), Gustavo Guimarães da Fonseca e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 01-32.911, proferido em 30 de maio de 2016 pela DRF-Belém/PA., mediante o qual aquele colegiado julgou improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte em face dos lançamentos de IRPJ e CSLL, dos anos-calendário 2009 e 2010, conforme consubstanciado na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

CUSTO E DESPESA. COMPROVAÇÃO. A escrituração somente faz prova a favor do contribuinte quando estiver apoiada em documentação hábil e idônea.

PROVISÕES. DEDUTIBILIDADE. Apenas as provisões expressamente previstas na legislação tributária são dedutíveis na apuração do lucro real.

MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO. A multa isolada sobre a insuficiência ou falta de pagamento de estimativas de ser aplicada mesmo após a apuração definitiva do IRPJ.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010

Ementa:

CUSTO E DESPESA. COMPROVAÇÃO. A escrituração somente faz prova a favor do contribuinte quando estiver apoiada em documentação hábil e idônea.

PROVISÕES. DEDUTIBILIDADE. Apenas as provisões expressamente previstas na legislação tributária são dedutíveis na apuração da base de cálculo da CSLL.

MULTA POR INFRAÇÕES. DEDUTIBILIDADE. As multas por infrações, tributárias ou não, são indedutíveis como custo ou despesas operacionais na base de cálculo da CSLL, ressalvadas as de natureza fiscais compensatória e as impostas por descumprimento de obrigações tributárias meramente acessórias de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

INSTRUÇÃO NORMATIVA. OBSERVÂNCIA. As Instruções Normativas gozam de presunção de legalidade e são de observância obrigatória pelos servidores subordinados à autoridade que expediu o ato normativo.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DEDUTIBILIDADE. As despesas de amortização de ágio, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, estão sujeitas às mesmas regras de dedutibilidade aplicáveis à apuração do lucro real.

MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO. A multa isolada sobre a insuficiência ou falta de pagamento de estimativas de ser aplicada mesmo após a apuração definitiva da CSLL.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Os lançamentos realizados pela autoridade fiscal, se devem à constatação das seguintes infrações:

1. Falta de Adição dos Ágios Amortizados nas aquisições de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido – CSLL: Segundo a autoridade fiscal o contribuinte não adicionou à base de cálculo da CSLL o valor de R\$ 40.652.947,44, nos anos-calendário de 2009 e 2010, tendo excluído tais valores a título de “amortizações do ágio das ações” Os referidos valores foram originados, segundo o sujeito passivo, das aquisições dos investimentos nas empresas controladas BWU Comércio Entretenimento S/A e BW2 – Companhia Global do Varejo S/A, avaliadas pelo patrimônio líquido e embora tenham sido adicionados ao lucro real, deixaram de ser adicionados à base de cálculo da CSLL.

2. Falta de Adição de Custo / Despesa Indedutível – CSLL: o contribuinte não adicionou à base de cálculo da CSLL os valores de R\$ 1.197.199,68 e R\$ 1.698.832,48, nos anos-calendário de 2009 e 2010, contabilizados sob a rubrica “51050006 - Multas Indedutíveis”. O contribuinte esclareceu que esta rubrica não estaria abrangida pela hipótese de incidência tributária instituída pela Lei no 7.689, de 15/12/1988.

3. Despesas Não Comprovadas – IRPJ e CSLL: não tendo sido comprovado documentalmente pelo contribuinte os lançamentos efetuados na conta contábil “71010006 – Outras Despesas Não Operacionais”, mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos, a fiscalização efetuou a glosa das despesas no montante de R\$ 13.645.457,38 no ano-calendário 2009 e de R\$ 2.734.114,08, no ano-calendário 2010.

4. Falta de Adição das Provisões Não Dedutíveis – IRPJ e CSLL: a fiscalização identificou dois lançamentos sob o título de provisões contabilizadas na conta “71010006 –Outras Despesas Não Operacionais”, e considerou-as indedutíveis por não se enquadrarem no conceito legal de provisões dedutíveis. De acordo com o TVF, foram prestados os seguintes esclarecimentos prestados pelo contribuinte:

Em sua resposta, datada de 10/07/2014, o contribuinte esclareceu:

“a) Lançamento contábil de R\$ 7.000.000,00 em 31/12/2009:

[...] trata-se do provisionamento do pagamento de empréstimo bancário, cuja liquidação ocorreu no dia 22/03/2010.

Portanto, em 31/12/2009, esse montante foi provisionado na conta 71010006, tendo como contrapartida o passivo. Posteriormente, em 22/03/2010, o registro no passivo foi totalmente revertido juntamente contra o registro dos juros (no montante de R\$ 227.503,82), totalizando R\$ 7.227.503,82.

b) Lançamento contábil de R\$ 2.672.000,00 em 31/12/2010:

[...] os dois lançamentos contábeis identificados referem-se à provisão, a qual possui natureza de remuneração de seus colaboradores, sendo dedutível, portanto, na determinação do resultado tributável na forma prevista pelo RIR/99, artigo 299.”

Após a análise dos Livros de Apuração do Lucro Real – LALUR, nos 20 e 21 e demonstrativos de apuração da base de cálculo da CSLL, referentes aos anos-calendário de 2009 e 2010, respectivamente, a autoridade fiscal constatou que esses valores não foram adicionados na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, e, assim, procedeu ao lançamento.

Foi aplicada a multa de ofício de 75 % sobre os tributos lançados. Além disso, foi exigida multa isolada incidente sobre as estimativas de IRPJ e CSLL apuradas e não recolhidas, em face das infrações apuradas.

Cientificada do acórdão recorrido em 06/06/2017 (Termo de Ciência, fls. 855) a interessada apresentou recurso voluntário em 05/07/2017 (Termo de solicitação de juntada às fls. 856), no qual alega em síntese:

1. Quanto à glosas de despesas não comprovadas (IRPJ/CSLL):

a) que todos os lançamentos glosados registradas na conta contábil n.º 71010006, denominada “Outras Despesas não Operacionais” são, em verdade, decorrentes de equívocos contábeis;

b) que a autoridade lançadora que tem livre acesso à escrituração fiscal digital da Companhia (SPED contábil), poderia ter identificado que os lançamentos das sobreditas despesas são transitórios na conta contábil n.º 71010006;

c) que a base de cálculo permaneceu inalterada após a ocorrência da reclassificação contábil e que as vinte e sete despesas relacionadas no Termo de Verificação Fiscal, na verdade, não são despesas não operacionais, e são perfeitamente dedutíveis;

d) que a DRJ entendeu ser apenas possível verificar a indicação das partidas dobradas, sem que tenha havido prova de sua materialidade e que carecem de provas as baixas das despesas pré-operacionais decorrentes do fechamento de filiais;

e) que a autoridade fiscal deve, ao efetuar o lançamento, nos termos do art. 142 do CTN verificar a ocorrência do fato gerador e determinar a matéria tributável, de modo que o equívoco da Recorrente em fazer registros contábeis, ou ao prestar declarações, não aproveita ao Fisco, pois tal fato não é suficiente para fazer surgir a obrigação tributária e não constitui ocorrência de fato geradora da obrigação tributária;

f) que conforme informado na Impugnação, a tabela abaixo relaciona parte das despesas glosadas por suposta falta de comprovação e que diante da análise das partidas dobradas dos próprios lançamentos, evidencia-se que não há nenhuma matéria tributável na “reclassificação contábil”:

RECLASSIFICACAO INDENIZACOES	108489293	D 71 010006 C 51080007 - Indenização Trabalhista
RECLAS PGTO IPTU LOJA 044 EXERCICIO 1997 A 2009	110483235	D 71010006 C 51050002
RECLASSIFICACAO CONTABIL DEZ 09	111171905	D 71 010006 C 51070032 - Reembolso Despesa
RECLASSIFICACAO CONTABIL DEZ 09	111171905	D 71 010006 C 51070032 - Reembolso Despesa
RECLASSIFICACAO CONTABIL DEZ 09	111171905	D 71 010006 C 51070032 - Reembolso Despesa
PAGTO TELECOMUNICACOES DE SAO PAULO S A	108294504	D 71010006 C 81034070
PAGTO ACORDO LOJISTA INCENDIO 087 DEZ 2009	108557639	D 71010006 C 81034110
PAGTO ACORDO LOJISTA INCENDIO 087 DEZ 2009	110535978	D 71010006 C 81034110
RECLASSIFICACAO CONTABIL	111643605	D 71 010006 C 51100015 - Advogados-Tributos C 51100009 - Outros Servicos Externos

		Contratado
HON PARCIAIS TRANSITO EM JULGADO ACAO COFINS	112871955	D 71 010006 C 51100015 - Advogados-Tributos
SERV PREST CONSULTORIA RECUPERACAO COFINS	112871955	D 71010006 C 51100009 - Outros Servicos Externos Contratado

g) que com relação à ausência de “materialidade” sustentada pelos julgadores de primeira instância, traz aos autos, a título explicativo, a comprovação das despesas – que seguem anexadas – incorridas com serviços advocatícios, no valor total de R\$ 2.443.030,00 (dois milhões, quatrocentos e quarenta e três mil e trinta reais):

31/12/2009	753.579,93	RECLASSIFICACAO CONTABIL DEZ 09	0111171905
31/12/2009	494.070,91	RECLASSIFICACAO CONTABIL DEZ 09	0111171905
Total AC 2009	13.645.457,38		
06/09/2010	86.583,14	PAGTO TELECOMUNICACOES DE SAO PAULO S A	0108294504
28/09/2010	49.194,38	PAGTO ACORDO LOJISTA INCENDIO 087 DEZ 2009	0108557639
01/11/2010	155.306,56	PAGTO ACORDO LOJISTA INCENDIO 087 DEZ 2009	0110535978
30/11/2010	1.443.030,00	RECLASSIFICACAO CONTABIL	0111643605
31/12/2010	700.000,00	HON PARCIAIS TRANSITO EM JULGADO ACAO COFINS	0112871955
31/12/2010	300.000,00	SERV PREST CONSULTORIA RECUPERACAO COFINS	0112871955
Total AC 2010	2.734.114,08		

h) que, ainda que não tivesse prestado nenhum esclarecimento no curso dos trabalhos fiscais, caberia a autoridade lançadora aprofundar as suas investigações e identificar o destino dos recursos utilizados no pagamento das despesas, por exemplo, com indenizações em decorrência de incêndio, encerramento de lojas, reclassificação contábil, etc;

i) que outro exemplo é o dos lançamentos que denotam o encerramento de lojas, a exemplo do Município de São Paulo, onde em virtude da nova legislação de zoneamento e uso do solo urbano a Recorrente foi obrigada a encerrar diversas lojas situadas em alguns bairros como Morumbi, diante da impossibilidade de continuar as atividades naquela localidade;

j) que, na dúvida sobre que tipo de documento viabilizaria o convencimento da autoridade lançadora acerca da baixa das despesas pré-operacionais de abertura de uma filial

que não prosperou, ou foi encerrada em virtude da proibição de exercício de atividade comercial em determinadas localidades do Município de São Paulo apresenta a ata de reunião da diretoria anexada, realizada em 04/01/2010, na qual foi deliberada a baixa dos estabelecimentos nº 825, 849 e 894;

k) que deve prevalecer "uma boa dose de bom senso com todo esse contexto operacional da Companhia, mas não se perder o horizonte que o equívoco do contribuinte em relacionar essas despesas como 'não operacionais', ou de proceder à sua reclassificação, não é capaz de atrair indedutibilidade às mesmas"; e

l) que, "ainda que os argumentos expostos acima não fossem suficientes para ilidi-la a pretensão fiscal, o que se cogita por necessidade de argumentação, a Recorrente protesta pela posterior juntada aos autos de documentos quer possam fazer prova da reclassificação, além da improcedência da glosa das despesas, a teor do disposto no Decreto n.º 70.235/1972, artigo 16, parágrafo 4º, alíneas 'a', 'b' e 'c'."

2. Quanto à glosa de Provisões (IRPJ/CSLL)

a) que a controvérsia decorre de lançamentos contábeis efetuados na conta contábil n.º 71010006, denominada "outras despesas operacionais";

b) que o primeiro lançamento controvertido nessa conta está com o histórico de "provisão", contendo valor de R\$ 7.000.000,00 (sete milhões de reais), enquanto o segundo lançamento contempla R\$ 2.672.000,00 (dois milhões, seiscentos e setenta e dois mil reais);

c) que como já esclarecido no curso do procedimento fiscal, se tratam de lançamentos efetuados incorretamente e que apesar da denominação equivocada de "provisão", o que ocorreu no caso foi apenas o registro indevido do histórico da operação, sem qualquer prejuízo para a apuração do IRPJ e da CSLL;

d) que, como bem aponta a autoridade lançadora, os dois valores registrados como "provisões", efetivamente não representam qualquer reserva ou estimativa de obrigação futura, pois não são despesas futuras, incertas, estimadas, mas são despesas não operacionais;

e) que o que ocorreu foi o registro de um empréstimo bancário e do pagamento de um encargo de natureza salarial (participação de colaboradores nos lucros e resultados) de forma indevida na conta de despesas operacionais;

f) que é irrelevante o nome dado à conta da contabilização para a determinação da natureza jurídica da obrigação registrada, pois o não é nome que dá natureza jurídica ao registro contábil; não é a denominação que dá essência à coisa, mas sim, aquilo que esta realmente o é;

g) que uma vez esclarecidos os lançamentos, não se poderia pretender a tributação dos dois valores em exame enquanto provisão indedutível.

h) que as obrigações estão esclarecidas e que realmente houve um equívoco em registrar um empréstimo bancário com o histórico de provisão, e em conta de "despesa não operacional", o que não é suficiente para motivar o lançamento fiscal;

i) que ainda que se tratasse de provisões indedutíveis, os valores lançados não estariam corretos, pois uma provisão realizada a maior, ou indevidamente, traria reflexos em exercícios futuros com sua reversão, como é de entendimento da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, exarado no Parecer Normativo Cosit nº 02/1996, que trata da inobservância do regime de competência; e

j) que a legislação aplicável não permite a inversão do ônus da prova, pois a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova em favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

3. Quanto a glosa da dedutibilidade de multas na base de Cálculo da CSSL

a) que a CSSL tem base de cálculo distinta do IRPJ, pois, nos termos da Lei nº 7.689, de 15/12/1988, artigo 2º, esta base também parte do resultado do exercício, mas é ajustada por adições e exclusões que lhe são próprias;

b) que a presente discussão está adstrita a análise da aplicação de critérios que são próprios à determinação da base de cálculo do IRPJ e que não são aplicáveis à CSSL por falta de previsão legal;

c) que, da análise da legislação de cada tributo, extrai-se que a CSSL tem como base de cálculo o lucro líquido, razão pela qual a dedutibilidade de despesas não se sujeita ao juízo de necessidade ou usualidade, estabelecido no art. 299 do RIR/99;

d) que se a despesa afetou o resultado (lucro líquido), ela pode ser deduzida, a menos que haja vedação legal específica, o que não acontece no presente caso, nem mesmo no artigo 13 da Lei nº 9.249/95, citado no relatório fiscal;

e) que inexistente lei que prescreva o dever aos contribuintes da CSSL de considerar indedutível as multas de natureza extrafiscal apontadas na matéria tributável;

f) que o disposto no art. 57 da Lei nº 8981/95 também não serve para justificar a exigência, pois o referido dispositivo legal determinou que fossem aplicadas à CSSL as mesmas regras de apuração e pagamento do IRPJ, entretanto, em sua parte final, ressaltou que permaneciam inalteradas em relação à CSSL as disposições relativas à BASE DE CÁLCULO e alíquota;

g) que o que se pretende é o uso indevido de analogia pela autoridade fiscal para motivar a indedutibilidade, para fins de determinação da base de cálculo da CSSL e, em consequência, justificar o lançamento;

h) que IN SRF nº 390/04 extrapola os limites legais, ao determinar que a multa por infração fiscal é indedutível para a apuração da base de cálculo da CSSL, ampliando o disposto na legislação tributária de maneira indevida;

i) que se existem diferenças nas adições e exclusões do lucro real e da base de cálculo da CSSL, uma simples instrução normativa não pode procurar igualá-las, desconsiderando o que a lei dispõe, pois se esta não determina tal procedimento, não pode ser

objeto de restrição de uma norma de hierarquia inferior, sob pena de ferir o Princípio da Legalidade Tributária; e

j) que as multas administrativas são decorrência do desenvolvimento das atividades sociais das sociedades e seu pagamento não decorre, regra geral, de atos ou negócios jurídicos artificiais, nem são reflexos de atos de liberalidade das sociedades devendo, na linha do entendimento adotado pelas próprias autoridades fiscais e na jurisprudência do CARF, ser dedutíveis da base de cálculo da CSLL.

4. Quanto à glosa da amortização do ágio na base de cálculo da CSLL

a) que a controvérsia é similar à discutida no tópico anterior, pretendendo o Fisco o Fisco querendo emprestar analogia à legislação para equiparar as bases, adições e exclusões da CSLL;

b) que, até 31/12/2014, não existia previsão legal para vedar a amortização do ágio em relação à CSLL;

c) que a CSLL foi instituída no final do ano de 1988, não lhe sendo aplicáveis as disposições vigentes até a data do início da sua vigência que fossem pertinentes ao IRPJ e reguladas pelo Decreto-lei n.º 1.598/1977 e, portanto, não se pode invocar disposições contidas naquele decreto-lei, anterior à instituição da CSLL, para amparar qualquer indedutibilidade após o início da vigência da Lei n.º 7.698/1988;

d) que, relativamente ao disposto na Lei n.º 9.249, de 26/12/1996, artigo 13, inciso III, deve-se observar que a “amortização” ali referida diz respeito a ativos e não às participações societárias, ou seja, esse dispositivo legal também não é hábil para justificar a pretensão contida no lançamento;

e) que, por fim, mas não menos importante, estão as disposições contidas na IN/SRF n.º 390/2004, artigos 38 e 44. A interpretação contida nesses dois dispositivos não possui amparo legal. A instrução tentou sanear as divergências existentes entre o arcabouço jurídico e a interpretação da Secretaria da Receita Federal, mas deixou de observar que esses dois artigos da instrução não encontra respaldo em lei.;

e) que, se por um lado a Lei n.º 12.973/2014 reduziu o valor do “ágio fiscal”, impôs novas limitações à sua amortização, inclusive em relação à CSLL, e mudou a forma como será apurado o lucro líquido para fins de ajuste com adições, exclusões e compensações, por outro lado, tem implícito o reconhecimento que, antes da sua vigência, não existiam essas restrições.

f) que para os fatos ocorridos antes do início da vigência da lei n.º 12.973/2014, a dedutibilidade admitida para fins de cálculo da CSLL constitui genuíno ato jurídico perfeito, realizado, acabado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou, tornando-se completo ou aperfeiçoado no tempo e regido pelo direito próprio.

g) que a jurisprudência do CARF, que cita, é no sentido de que, diferente do que ocorre com o IRPJ, inexistente previsão legal para a adição da amortização de ágio à base de cálculo da CSLL, sendo inaplicável o disposto no art. 57 da Lei nº 8.981/1995.

5. Quanto à exigência de multa isolada referente às estimativas do IRPJ e CSLL:

a) que a penalidade de multa isolada só pode ser exigida até o encerramento do ano-calendário;

b) que a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento das antecipações do IRPJ e CSLL concomitante com a multa de ofício configura dupla penalidade sobre o mesmo fato, nos termos da jurisprudência do CARF, que cita.

Ao final, requer que seja dado provimento ao recurso e julgado improcedentes os lançamentos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos pressupostos legais e regimentais. Assim, dele conheço.

Passo a analisar as alegações da recorrente na ordem enfrentada na peça recursal. Assim, analiso inicialmente as imputações com reflexo em comum nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL .

1. Da glosa de despesas não comprovadas (IRPJ/CSLL):

A fiscalização identificou diversos lançamentos na conta contábil nº 71010006, denominada "Outras Despesas não Operacionais" que não tiveram sua comprovação apresentada pela contribuinte, ora recorrente.

A fiscalizada alega que se tratam de meros lançamentos de ajustes para reclassificação contábil, que embora contabilizadas como despesas não operacionais, seriam, na verdade operacionais e perfeitamente dedutíveis.

Afirma que a simples observação das contrapartidas dos ajustes contábeis realizados denotaria sua natureza como despesas operacionais e que a fiscalização não se aprofundou na análise de tais despesas antes de glosá-las.

Sustenta também que a fiscalização não teria indicado a base tributável, tal como exige o art. 142 do CTN e traz comprovantes, a título exemplificativo, de algumas situações.

Entendo que não assiste razão à recorrente quanto à consistência do lançamento.

Com efeito, independentemente da classificação adotada é certo que incumbe ao contribuinte fazer prova das despesas escrituradas. A escrituração contábil faz prova a favor do sujeito passivo desde que suportada por elementos de comprovação dos fatos nela registrados. Esta é a inteligência do art. 923 do RIR/1999, *verbis*:

*Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e **comprovados por documentos hábeis**, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º](#)).*

O ônus da prova no sentido de comprovar a falta de autenticidade da comprovação eventualmente apresentada é do Fisco, mas incumbe ao sujeito passivo o ônus inicial de apresentar os comprovantes dos fatos escriturados.

No presente caso o contribuinte devidamente intimado limitou-se a ponderar que se tratavam de lançamentos de ajustes transitórios, que não impactariam no resultado apurado, vez que já estavam registrados em outras contas de despesas.

Ora, tanto os lançamentos originais das despesas quanto os ajustes de lançamentos feitos devem ser objeto de comprovação pelo contribuinte, o que vai muito além da mera prestação de esclarecimentos.

No caso concreto, a recorrente se limitou a justificar genericamente algumas situação que teriam baseado os lançamentos, identificando contrapartidas mas nada apresentou de elemento de comprovação das despesas.

Ora, em sendo assim, não há que se cogitar de falta de determinação da matéria tributável por parte da autoridade fiscal, pois esta é claramente identificada no Termo de Verificação Fiscal que indicou os diversos lançamentos de despesas efetuados na conta contábil 71010006, cuja comprovação não foi apresentada pelo contribuinte, e efetuou sua glosa das bases de cálculo tanto do IRPJ como da CSLL.

Em seu recurso voluntário, a recorrente traz "a título exemplificativo", cópias de fichas do Razão e de notas fiscais visando a comprovar alguns dos lançamentos relacionados ao pagamento de honorários advocatícios que integravam as despesas glosadas relativas ao ano-calendário 2010.

Os documentos anexados às fls. 897 a 906, embora sejam cópias de baixa qualidade, aparentam ser coincidentes em data e valor com os lançamentos indicados nas três últimas linhas da tabela 3 do TVF (fls. 831), conforme reproduzido no recurso e transcrito no relatório deste acórdão.

É exatamente o tipo de prova que incumbia ao contribuinte ter apresentado à fiscalização durante o procedimento fiscal, para demonstrar a lisura de cada um dos lançamentos contábeis questionados pelo Fisco. Não obstante, não o fez, nem em sede de impugnação.

Sua apresentação neste momento processual se revela tardia.

O Decreto nº 70.235/1972, determina em seu art. 16, § 4º que o sujeito passivo deve apresentar as provas de suas alegações no momento da impugnação, sob pena de preclusão, ressalvadas as hipóteses nele previstas, *verbis*:

Art. 16. [...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#)

Não obstante parte da jurisprudência deste CARF tenha acolhido, em determinadas situações, as provas apresentadas em sede de recurso voluntário que visem a comprovar as alegações trazidas na impugnação, em homenagem ao princípio da verdade material, entendo que, desta feita, tal princípio não se aplica.

Note-se que além não apresentá-las à autoridade fiscal durante o procedimento e sequer indicá-las na impugnação, a recorrente, embora tenha protestado pela apresentação de novos elementos ainda na impugnação (fls. 757) - o que se repetiu no recurso voluntário (fls. 867), não o fez, limitando-se a trazer argumentos visando a desqualificar o procedimento fiscal.

Assim, não configurada nenhuma das hipóteses previstas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, ocorreu a preclusão do seu direito a apresentá-las.

Aliás, nesse sentido é o seguinte precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, *verbis*:

Acórdão nº 9101-00.279, de 24/08/2009

PEDIDO DE JUNTADA DE DOCUMENTOS APÓS A IMPUGNAÇÃO.

Não se admite a juntada de documentos peticionada após a impugnação, ainda que em momento anterior à decisão de primeira instância, quando o sujeito passivo não demonstra se enquadrar em quaisquer das hipóteses de que trata o § 40 do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, sobretudo quando não houve qualquer motivação para a juntada intempestiva, quando na impugnação apenas alega ofensa ao princípio da verdade material, sem demonstrar como e em que sentido ocorreu tal ofensa, e quando a Fiscalização efetuou reiteradas intimações para que justificasse as diferenças apuradas.

Melhor sorte não se reserva aos documentos de fls. 907/909, concernentes à Ata de Reunião de Diretoria da recorrente, na qual se teria decidido pelo fechamento de loja filiais da recorrente o que justificaria os lançamentos que se refeririam a baixa de fundos de comércio ou de despesas pré-operacionais de filiais que não prosperaram, mas que sequer correlaciona.

A recorrente cita, exemplificativamente, na impugnação e recurso situações de encerramentos de lojas no município de São Paulo em face de nova lei de zoneamento, mas a ata trazida aos autos se refere ao fechamentos de lojas em Curitiba/PR, Joinville/SC e Brasília/DF.

Assim, neste caso, além de serem genéricas as alegações, não são devidamente suportadas por documentos hábeis.

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso neste ponto.

2. Da glosa de Provisões (IRPJ/CSLL)

Neste ponto, a fiscalização identificou dois lançamentos no livro Razão da Conta nº 7101006 - Outras Despesas Não Operacionais, contendo histórico de Provisão, conforme Tabela 5 do TVF:

TABELA 5 – Provisões não Adicionadas na Apuração do IRPJ e da CSLL

Data	Cód.Cta.	Valor	Histórico do Razão	Núm.Doc.
31/12/2009	71010006	7.000.000,00	PROVISAO DEZEMBRO 2009	0111171912
31/12/2010	71010006	2.672.000,00	PROVISAO DEZ 2010	0112873604

A contribuinte esclareceu que não se tratavam de provisões, de fato, mas sim de um empréstimo bancário e do pagamento de encargos de natureza salarial (participação de colaboradores nos lucros e resultados), registrados de forma indevida na conta de despesas operacionais, mas que não afetariam o resultado.

Em sua impugnação e recurso a recorrente repete a alegação de mero equívoco que não afetaria o resultado apurado.

Não é o que se constata.

A autoridade fiscal analisou com propriedade os lançamentos relativos a "provisão" decorrente do empréstimo bancário, conforme excertos do TVF (fls. 679/680), *verbis*:

[...]

Em primeiro lugar, cumpre registrar que não é usual criar uma provisão para pagamento de um empréstimo, visto que o mesmo possui caráter de obrigação definitiva (valor e prazo definidos). O esperado seria registrar o valor do empréstimo a débito no ativo (conta BANCOS) e a crédito no passivo (conta EMPRESTIMOS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS-CP).

As contabilizações efetuadas pela empresa, obtidas de sua contabilidade foram as seguintes:

Data	Cód.Cta.	Conta	D/C	Valor	Histórico	Número
31/12/2009	71010006	OUTRAS DESPESAS NÃO OPERACIONAIS	D	7.000.000,00	PROVISAO DEZEMBRO 2009	0111171912
31/12/2009	21401130	PROVISAO DE OUTRAS CONTAS A PAGAR	C	7.000.000,00	PROVISAO DEZEMBRO 2009	0111171912
23/03/2010	21401130	PROVISAO DE OUTRAS CONTAS A PAGAR	D	7.000.000,00	REF MARCO 2010	0102646216
23/03/2010	62100006	OUTRAS DESPESAS FINANCEIRAS	D	226.503,82	REF MARCO 2010	0102646216
23/03/2010	81034010	CONCILIACAO ITAU	C	7.226.503,82	REF MARCO 2010	0102646216
23/03/2010	81034010	CONCILIACAO ITAU	D	7.226.503,82	AG TER 764274	1200144808
23/03/2010	11104010	BANCO - ITAU BR	C	7.226.503,82	AG TER 764274	1200144808

Registre-se que as contas contábeis códigos 62100006 e 71010006 são contas de resultado, 21401130 é conta de passivo, 81034010 é uma conta transitória e 11104010 é uma conta de ativo.

Note-se que a reversão efetuada pela empresa, em 23/03/2010, não teve repercussão em contas de resultado (somente em contas de ativo e passivo), como seria o esperado, e, portanto, a despesa de provisão de R\$ 7.000.000,00, lançada contabilmente em 31/12/2009 na conta de resultado “71010006 – Outras Despesas Não Operacionais”, não foi estornada.

Ora, é evidente que o valor descrito como provisão impactou diretamente o resultado da recorrente, uma vez lançado em conta de despesas e a reversão alegada, quando feita não atingiu as contas de resultado, de modo que o lançamento indevido repercutiu no resultado da recorrente.

Com relação ao outro lançamento, o TVF assim descreve a infração apurada, *verbis*:

Por outro lado, em relação ao lançamento contábil de provisão de R\$ 2.672.000,00, datado de 31/12/2010, o contribuinte informou apenas que a provisão constituída referia-se a **gratificação não eventual paga aos seus colaboradores**. Entretanto, deixou de informar a data que este pagamento foi efetuado aos seus colaboradores e demonstrar sua respectiva contabilização.

Os registros contábeis efetuados pela empresa na constituição da provisão, obtidos de sua contabilidade foram as seguintes:

Data	Cód.Cta	Conta	D/C	Valor	Histórico	Número
31/12/2010	3140130	PROVISAO DE OUTRAS CONTAS A PAGAR	C	2.672.000,00	PROVISAO DEZ 2010	0113013004
31/12/2010	7101006	OUTRAS DESPESAS NAO OPERACIONAIS	D	2.672.000,00	PROVISAO DEZ 2010	0113013004

A recorrente alega que se trata de pagamento de um encargo de natureza salarial (participação de colaboradores nos lucros e resultados) registrado de forma indevida na conta de despesas operacionais, mas não apresentou nenhum elemento de comprovação, seja à autoridade fiscal, seja na sua impugnação e recurso.

Sustenta que o mero equívoco na identificação da despesa não seria motivo para justificar a exigência.

Ocorre que, muito além do simples equívoco, o que se verifica é que não se trata de fato de despesas (no primeiro caso: empréstimo bancário) e não há qualquer comprovação da natureza e efetividade da segunda (despesas salarial).

Alega ainda a recorrente, subsidiariamente, que ainda que se tratasse de provisão registrada à maior ou indevidamente esta seria revertida em período posterior e afetaria o resultado daquele exercício, configurando mera inobservância do regime de competência, devendo ser observado o entendimento exarado no Parecer Normativo Cosit nº 02/1996.

Tal alegação não se sustenta, pois a recorrente não traz qualquer comprovação da reversão, nem do oferecimento de tais valores à tributação em período de apuração posterior.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso quanto a este segundo aspecto.

3. Da glosa da dedutibilidade de multas na base de Cálculo da CSLL

A autoridade fiscal identificou que o contribuinte não adicionou à base de cálculo da CSLL os valores de R\$ 1.197.199,68 e R\$1.698.832,48, nos anos-calendário de 2009 e 2010, registrados na conta “51050006 - Multas Indedutíveis”, que haviam sido por ela adicionados ao Lucro Real (conforme o Lalur), e efetuou sua glosa por entender que a indedutibilidade dessas multas também se aplica à CSLL.

A recorrente refuta esta possibilidade e defende que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, conquanto partam do mesmo lucro apurado contabilmente, estão sujeitas a ajustes próprios estabelecidos na legislação e, portanto, somente pode ser exigido aquilo que a lei estabelece como indedutível.

Alega também que não se aplicam os conceitos de necessidade, normalidade e usualidade das despesas à apuração da CSLL, estabelecido no art. 299 do RIR/99. Também não encontraria abrigo no art. 13 da Lei nº 9.249/1995 ou no art. 57 da Lei nº 8.981/1995.

Sustenta que a IN.SRF. nº 390/2004 extrapolou aos comandos legais ao dispor sobre a indedutibilidade das multas e que a autoridade fiscal teria usado de analogia para justificar a tributação das multas pela CSLL.

Com a devida vênia, entendo que não tem razão a recorrente.

Embora concorde que o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 não tenha equiparado as bases de cálculo da CSLL ao IRPJ, situação expressamente ressalvada naquele dispositivo, entendo que existe fundamento legal para aplicar-se à CSLL as normas gerais de dedutibilidade das despesas definidas no art. 47 da Lei nº 4.502/1964, que estabelece os critérios de necessidade, usualidade e normalidade das despesas, para serem consideradas no resultado operacional da empresa.

Os art. 56 e 57 da IN. SRF. Nº 390/2004 (atualmente revogada e substituída pela IN. RFB 1700/2017, arts. 132 e 133) trazem as seguintes disposições, *verbis*:

Art. 56. Não são dedutíveis, como custo ou despesas operacionais, as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por descumprimento de obrigações tributárias meramente acessórias de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

Art. 57. As multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária são indedutíveis como custo ou despesas operacionais.

Tal preceptivo deriva, sem dúvida do art. 13, caput da Lei nº 9.249/1995, que remete ao disposto no art. 47 da Lei nº 4.502/1964, *verbis*:

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:

[..]

A expressão ao final do dispositivo supra citado "... **independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964**", iniludivelmente estende o conceito de despesas estabelecido na lei citada à apuração da CSLL.

Por sua vez, o art. 47 da Lei nº 4.502/1964, que também é a base legal do art. 299 do RIR/1999, estabelece, *verbis*:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

[...]

Ora, não há que se admitir que as multas por infrações fiscais ou administrativas, que não sejam compensatórias, sejam necessárias, usuais ou normais à atividade de qualquer empresa, e, ainda, dedutíveis da base de cálculo dos tributos devidos, sob pena de se subverter tais conceitos.

Alegações similares à da recorrente foram examinadas, no Acórdão nº 1101-000.796, pela i. Conselheira Edeli Pereira Bessa, que não chegou a conclusão diversa, conforme se extrai de trechos de seu voto, *verbis*:

No que tange à glosa de multas por infrações, a autoridade fiscal alinha a apuração da base de cálculo da CSLL e do lucro real, no que diz respeito *aos princípios de dedutibilidade de despesas e provisões*. Entende que o art. 47 da Lei nº 4.506/64 é aplicável, também, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, e ressalta que esta interpretação foi adotada pela Instrução Normativa SRF nº 390/2004, que reconheceu a necessidade de adição, à base de cálculo da CSLL, das multas fiscais não compensatórias e as multas de natureza não tributária.

A recorrente afirma que a acusação é superficial neste ponto, mas, do relato fiscal, resta claro que a glosa das multas se deu em razão do entendimento de que tais despesas não são necessárias, usuais e normais, na forma do art. 47 da Lei nº 4.506/64, fundamento implícito da Instrução Normativa SRF nº 390/2004, que assim dispõe:

[...]

A recorrente alega que as multas foram *em sua maioria aplicadas por órgãos como a Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) e pelo PROCON*, sendo, evidentemente, despesas dedutíveis no âmbito da CSLL, na medida em que a prática contábil não veda seu registro. Todavia, este não é o entendimento defendido, por exemplo, por Ricardo Mariz de Oliveira, em sua obra *Fundamentos do Imposto de Renda*, São Paulo: Editora Quartier Latin, 2008, p. 978/979. Diz o referido autor:

Muito embora as despesas indedutíveis para fins do IRPJ somente sejam também indedutíveis para fins da CSL se a lei sobre esta contribuição assim o determinar, é exigido que as despesas em geral sejam efetivamente integrantes do lucro líquido, vale dizer, elas não podem ser despesas estranhas à empresa.

E claro, também, que essas despesas devem ser comprovadas e contabilizadas, para que possam ser verificadas como despesas típicas da empresa e possam compor o lucro líquido, que é o ponto inicial para a determinação da base de cálculo da CSL.

Neste sentido, pode-se recorrer subsidiariamente ao conceito de "despesas necessárias" constante do art. 47 da Lei n. 4506, de 30.11.1964, explicado na referida seção XII.5, que, como visto, é norma de explicitação do conceito de "lucro" ou dele derivada. Igualmente se pode recorrer ao que lá está dito em geral quanto à comprovação (embora algumas regras especiais sobre esta sejam relativas apenas ao IRPJ) e à contabilização, e também quanto à distinção entre custos e despesas.

Refletindo as características essenciais das despesas dedutíveis da base de cálculo da CSL, o acórdão n. 108-06301, de 29.11.2000, da 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, manifestou o entendimento de que, muito embora a lei distinga despesas que somente são indedutíveis para fins do imposto de renda, as despesas em geral, para serem deduzidas do lucro líquido tributável pela CSL, devem ser efetivas e comprovadas, entendendo que devem elas ser dotadas das características de despesas necessárias segundo as exigências do art. 47 da Lei n. 4506.

Não obstante, a jurisprudência administrativa predomina no sentido de dizer que a norma do art. 47 não é aplicável à CSL toda vez que a dedutibilidade de alguma despesa é questionada com base nele. São muitos os julgados neste sentido.

Assim, é possível o entendimento de que uma despesa que não reúna os requisitos da necessidade, normalidade e usualidade não deveria, sequer, estar registrada contabilmente, quanto mais afetar o lucro tributável. Não é razoável exigir que o legislador fixe expressamente a indedutibilidade de todos os valores desvinculados da atividade do sujeito passivo.

Válida, portanto, a interpretação veiculada nos arts. 56 e 57 da Instrução Normativa SRF nº 390/2004, bem como a interpretação adotada no presente lançamento, devendo ser mantida a glosa de multas indedutíveis.

Em outro julgado, desta feita proferido neste colegiado, o i. Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior apresentou declaração de voto tratando de igual matéria, adotando a mesma linha de entendimento. É o que se colhe da Declaração de Voto contida no Acórdão nº 1302-001.895, *verbis*:

[...]

Inicialmente, saliento que o item 002 do auto de infração a fls. 381/382, do qual este subitem faz parte, traz, no seu enquadramento legal, o art. 13 da Lei 9.249/95, cujo caput assim dispõe:

[...]

Ora, a melhor exegese do art. 13 da Lei 9.249/96 nos leva a concluir que a expressão “*independentemente do disposto no art. 47 da Lei 4.506/64*” importa necessariamente em aplicar, para a CSLL, as mesmas condições de dedutibilidade de despesas previstas para o IR no aludido art. 47. Ou seja, o art. 47 da Lei 4.506/64 é regra geral para a dedutibilidade de despesas das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL.

Vale, então, trazer a lume o art. 47 da Lei 4.506/64:

[...]

Ao interpretar essa norma no contexto fático *sub examine* dedutibilidade de multas fiscais, chego as seguintes conclusões:

- Descumprir as normas estabelecidas pela legislação tributária não pode ser considerado da essência da atividade empresarial, logo, não se pode acatar a idéia de que o pagamento destas sanções se insere no conceito de despesas necessárias à atividade da empresa;

- despesas com as aludidas multas não é habitual na medida em que não se pode admitir a habitualidade na infração à legislação tributária;

- a autorização para a dedução pretendida pela recorrente, consistiria, na prática, um fomento à transgressão das regras da legislação tributária;

- a dedução das multas da base de cálculo dos tributos resultaria em verdadeiro benefício, eis que a empresa repassaria para a Administração Pública, ou melhor, para a sociedade brasileira, parte dos custos pela sua infração, o que ofenderia o sistema jurídico vigente, na medida em que a pena não pode passar da pessoa do infrator;

- permitir tal expediente seria admitir que a recorrente auferisse proveito de sua própria torpeza, o que não se coaduna com o sistema jurídico vigente (*neminem auditur propriam turpitudinem allegans*).

Por essas razões, voto por negar provimento ao recurso voluntário *in totum*.

Assim, não há como acolher a tese da recorrente de que se estaria aplicando a analogia para justificar a glosa na base da CSLL, posto que o preceptivo trazido na IN. 390/2003, encontra amparo no art. 13 da Lei nº 9.249/1995, que estendeu à CSLL a aplicação do art. 47 da Lei nº 4.502/1964.

Embora não seja pacífica a jurisprudência deste tribunal administrativo a respeito do tema, em decisão recente a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais fixou entendimento neste sentido ao proferir o Acórdão nº 9101-003.002, de 08 de agosto de 2017, conforme se extrai da sua ementa, *verbis*:

MULTAS INDEDUTÍVEIS.

Necessidade, usualidade e normalidade são conceitos que devem ser observados no registro contábil de despesas, evidenciando-se correta a interpretação de que multas por infrações são indedutíveis, também, na apuração da base de cálculo da CSLL.

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário quanto a esta matéria.

4. Da glosa da amortização do ágio na base de cálculo da CSLL

A autoridade lançadora constatou a falta de Adição dos Ágios Amortizados nas aquisições de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido na base de cálculo da CSLL.

Segundo a autoridade fiscal o contribuinte não adicionou à base de cálculo da CSLL o valor de R\$ 40.652.947,44, nos anos-calendário de 2009 e 2010, tendo excluído tais valores a título de “amortizações do ágio das ações”

Os referidos valores foram originados, segundo o sujeito passivo, das aquisições dos investimentos nas empresas controladas BWU Comércio Entretenimento S/A e BW2 –Companhia Global do Varejo S/A, avaliadas pelo patrimônio líquido e embora tenham sido adicionados ao lucro real, deixaram de ser adicionados à base de cálculo da CSLL.

A recorrente contestou o lançamento, sustentando mais uma vez a distinção entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, e que faltaria amparo legal para a exigência do Fisco quanto à adição dessas provisões ao resultado tributável da CSLL.

Argumenta que a CSLL foi instituída no final do ano de 1988, não lhe sendo aplicáveis as disposições vigentes até a data do início da sua vigência que fossem pertinentes ao IRPJ e reguladas pelo Decreto-lei nº 1.598/1977 e, portanto, não se pode invocar disposições contidas naquele decreto-lei, anterior à instituição da CSLL, para amparar qualquer indedutibilidade após o início da vigência da Lei nº 7.698/1988;

Alega, relativamente ao disposto na Lei nº 9.249, de 26/12/1996, artigo 13, inciso III, deve-se observar que a “amortização” ali referida diz respeito a ativos e não às participações societárias, ou seja, esse dispositivo legal também não é hábil para justificar a pretensão contida no lançamento;

Defende, por fim, que as disposições contidas na IN/SRF nº 390/2004, artigos 38 e 44 não possui amparo legal e que a instrução normativa visou sanear as divergências existentes entre o arcabouço jurídico e a interpretação da Secretaria da Receita Federal, sem respaldo em lei.

Trata-se, sem dúvida, de matéria objeto de grande controvérsia no âmbito deste Conselho e, ainda não pacificada.

Entendo que tem razão a recorrente quando defende que o art. 44 da IN. SRF. Nº 390/2004 não tem o alcance trazido pela fiscalização, quando determina a aplicação à CSLL as mesmas normas de depreciação, amortização e exaustão, *verbis*:

Art. 44. Aplicam-se à CSLL as normas relativas à depreciação, amortização e exaustão previstas na legislação do IRPJ, exceto as referentes a depreciação acelerada incentivada, observado o disposto nos art. 104 a 106.

Quer me parecer, com a devida vênia do entendimento fiscal, que o dispositivo, quando cita as normas relativas a **amortização** está se referindo a outros bens do ativo permanente (imobilizado), e não propriamente à amortização do ágio registrado em investimentos em empresas coligadas ou controladas.

E, desta feita, entendo que também assiste razão à recorrente quanto à inaplicabilidade do art. 13, inc. III da Lei nº 9.249/1995, pois esta é a matriz legal do art. 44 da IN.SRF. 390/2004.

Também afasto o art. 57 da Lei 8.981/1995, como base para a exigência, pelos motivos já analisados no tópico anterior.

Não obstante, a autoridade fiscal também apontou no TVF (fls. 657/690) a indedutibilidade da amortização do ágio, com fundamento nas disposições do DL. 1598/1977 e da Lei nº 9.532/1997, que regulam especificamente o registro e a amortização do ágio para fins fiscais e que seriam igualmente aplicáveis à CSLL, o que também é contestado pela recorrente sob o argumento de que as normas do DL. 1598/1977 são anteriores à Lei nº 7.689/1988, que instituiu a CSLL.

Este relator já votou a favor da tese da inexistência de previsão legal específica que determinasse a adição da amortização de ágio pago na aquisição de investimento avaliado pelo método de equivalência patrimonial à base de cálculo da CSLL, que por tal razão não deveria ser adicionada a base de cálculo da referida contribuição.

No entanto, com o aprofundamento das discussões nos colegiados dos quais participei reformulei meu entendimento especialmente em face dos argumentos relacionados à neutralidade da amortização do ágio de investimento avaliado pelo MEP, registrada contabilmente, para efeito da apuração do lucro real e da existência de hipóteses expressas na legislação fiscal quanto à sua integração à apuração da base de cálculo do IRPJ, conforme fiz questão de deixar registrado em declaração de voto no Acórdão nº 1302-001.995, de 09 de junho de 2016, acompanhando o voto da i. relatora, Conselheira e Presidente Edeli Pereira Bessa, que sintetizou a decisão na seguinte ementa, quanto a esta matéria, *verbis*:

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. A lei somente autoriza que a amortização de ágio afete a apuração do lucro real e nas condições por ela estabelecidas. Desnecessária, assim, norma que determine a adição, ao lucro líquido, de valores cuja dedução somente é permitida no âmbito do lucro real.

Como bem apontou a d. relatora naquele julgado, a legislação societária (lei nº 6.404/1976) nada dispunha sobre o registro da amortização contábil do ágio pago na aquisição de investimentos e que esta possibilidade somente surgiu a partir da edição do Decreto-lei nº 1.598/77, que veio disciplinar a apuração do imposto de renda a partir do resultado apurado na escrituração comercial.

Ou seja, toda a disposição legal sobre a matéria da amortização do ágio remete à apuração do lucro real, seja para determinar a neutralidade dos seus efeitos, seja para autorizar a sua consideração na base de cálculo do IRPJ nos casos que especifica, de sorte que, ou bem se aplicam todas as disposições (sobre o ágio) para a apuração para a base de cálculo do IRPJ e da CSLL (seja para adicionar a amortização do ágio à base da CSLL, seja para sua consideração no resultado nas hipóteses legais cabíveis) ou se considera que, à míngua de qualquer menção da CSLL nos textos legais, a amortização do ágio não pode repercutir em nenhum momento em sua base de cálculo.

Sob outro ângulo, é cabível, também, a interpretação de que a hipótese legal para adicionar a amortização do ágio à base de cálculo da CSLL está compreendida no art. 2º, §

1º, alínea c, itens 1 e 4 da Lei nº 7.689/1988, que estabelece a adição/exclusão do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido ao resultado do exercício.

Este dispositivo deixa patente que, também, na base de cálculo da CSLL deve ser neutro o resultado da equivalência patrimonial.

O art. 2º da Lei nº 7.689.1992, estabelece, *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:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: [\(Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990\)](#)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; [\(Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990\)](#)

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; [\(Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990\)](#)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; [\(Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990\)](#)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; [\(Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990\)](#)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; [\(Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990\)](#)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. [\(Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990\)](#)

§ 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.

A despesa de amortização do ágio é indedutível na apuração da base de cálculo da CSSL, por força dos itens 1 e 4 do dispositivo acima transcrito, os quais deixam claro a finalidade da norma de tornar neutro o resultado da equivalência patrimonial na apuração da CSLL.

A avaliação do investimento pelo Método da Equivalência Patrimonial - MEP influencia o cálculo da CSLL em caso de alienação ou liquidação do investimento, já que esse seria o valor contábil do investimento a ser considerado.

Assim, se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, conclui-se que a amortização que reduz o ágio/deságio deve compor o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, e quer este seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSLL, como dispõem expressamente os itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/88.

Extraem-se iguais fundamento do voto da i. Conselheira Adriana Gomes Rego, ao proferir o voto vencedor do Acórdão nº 9101-003.002, de 08/08/2017, conforme os excertos abaixo, *verbis*:

[...]

1. Dedutibilidade das despesas com amortização de ágio da BC da CSLL

O Relator cita o acórdão 9101002.310 nas suas razões de decidir. Mantenho as razões de decidir expostas no voto vencido daquele acórdão, o qual foi de minha relatoria.

O Decreto-Lei nº 1.598/1977 cumpre função estruturante no regramento da avaliação de investimentos pelo MEP, estabelecendo regras de contabilização que dizem com a neutralidade de seus efeitos na determinação do lucro tributável.

Em outras palavras, quis o legislador dizer que as contrapartidas da amortização do ágio ou deságio são lançadas como despesas (ou receitas), porém devem ser adicionadas ou excluídas, conforme o caso, da apuração do lucro real, justamente para que o ágio ou deságio só tenha influência por ocasião da alienação ou liquidação do investimento.

Não faz sentido, assim, admitir que as disposições do Decreto-Lei nº 1.598/1977 sobre os efeitos tributários da avaliação de investimentos pelo MEP, inclusive no que toca à amortização do ágio, não encontrem eco na apuração da CSLL, apenas por serem feitas algumas referências em seus dispositivos ao "lucro real".

É de se considerar, também, que o Decreto-Lei nº 1.598/1977, que, como se viu foi editado com o fim de "*adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976)*", é anterior à CSLL, introduzida no ordenamento jurídico em 1988, pela Lei 7.689.

Nesse contexto, tem-se ainda que, se o art. 57 da Lei nº 8.981/1995, ao estabelecer que se aplicam à CSLL "*as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (...) mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor*", não tem o condão de estabelecer uma absoluta identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, dele não se pode extrair que o fato de a legislação específica da

CSLL não reproduzir o comando do art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 em sua literalidade implica permissão de dedução.

Outro argumento em favor da indedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL é o de que a neutralidade da avaliação dos investimentos pelo método da equivalência patrimonial em relação a essa contribuição **está plasmada nas disposições do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, na medida em que os itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º do artigo em questão comandam a adição do resultado negativo e a exclusão do resultado positivo decorrentes da avaliação de investimentos pelo MEP**. Senão, vejamos:

[...]

Ora, a neutralidade da amortização do ágio/deságio é consequência lógica da neutralidade do MEP em si, uma vez que o ágio (ou deságio) é, como se viu, desdobramento do investimento, sendo que sua amortização tem o condão de reduzi-lo.

[...]

É de se concluir, por conseguinte, que a neutralidade da avaliação pelo método da equivalência patrimonial das participações societárias mantidas na investidora não se restringe ao IRPJ, tendo lugar também na determinação da base de cálculo da CSLL, razão pela qual o ágio amortizado contabilmente não pode ser deduzido da base de cálculo dessa contribuição.

[...]

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário quanto a este ponto.

5. Da exigência de multa isolada referente às estimativas do IRPJ e CSLL

A autoridade fiscal efetuou o lançamento da multa isolada incidente sobre as estimativas de IRPJ e CSLL apuradas e não recolhidas, em face das infrações apuradas, anteriormente analisadas.

A recorrente alega que a penalidade de multa isolada só pode ser exigida até o encerramento do ano-calendário e que a sua aplicação, pela falta de recolhimento das antecipações do IRPJ e CSLL, concomitante com a multa de ofício configura dupla penalidade sobre o mesmo fato, nos termos da jurisprudência do CARF, que cita.

Não assiste razão à recorrente.

A aplicação da multa isolada, prevista no art. 44, inc. II, b da Lei nº 9.430 de 1996, decorre, exclusivamente, do descumprimento da obrigação de se efetuar o recolhimento por estimativa nos prazos e condições estabelecidos na legislação tributária, independentemente do resultado anual apurado pelo sujeito passivo.

Excetua-se do disposto nessa regra a pessoa jurídica que comprovar que a insuficiência de pagamento decorreu do levantamento do balanço ou balancete de suspensão ou redução na forma do art. 35 da Lei n.º 8.981, de 1995, e alterações posteriores.

O citado dispositivo não faz qualquer restrição quanto à data em que deva ser apurada a falta de recolhimento ou o recolhimento a menor por estimativa. Daí porque, a Instrução Normativa nº 93 de 1997, ao disciplinar a matéria, expressamente previu a aplicação da multa após o ano-calendário, nos seguintes termos (grifei):

Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;

II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.

Atualmente a aplicação da multa encontra-se disciplinada pela IN. RFB. Nº 1700/2017, que assim dispõe no seu art. 53, *verbis*:

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.

Desta forma, já que estava a empresa obrigada ao recolhimento por estimativa, por ter optado pela apuração do lucro real anual, não pairam dúvidas de que a constatação de falta ou insuficiência de recolhimentos mensais, por estimativa, dá ensejo ao lançamento da multa de ofício isolada, prevista no inciso II, alínea b do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, incidente sobre as diferenças apuradas e perfeitamente demonstradas.

Outrossim, inexistente conflito legal para aplicação da multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo em conjunto com a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas, como alega a recorrente.

Desde logo afastado a aplicação da súmula CARF nº 105¹, porquanto o lançamento da multa isolada foi fundamentado no Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007 (fls. 693 e 704).

Com efeito, o alcance da referida súmula é limitado às exigências formalizadas anteriormente às alterações legislativas introduzidas pela Lei nº 11/488/2007. O

¹ Súmula CARF nº 105:

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

enquadramento legal citado expressamente no texto da súmula (*art.44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996*) deixou de existir a partir de 22/01/2007.

Na mesma data, foi publicada no DOU (edição extra) e entrou em vigor a Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007². Foram alterados o percentual aplicável (de 75% para 50%) e também a base de incidência da multa (antes, *a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, após, o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado*).

Assim, com relação aos fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 2007, os Conselheiros podem votar de acordo com seu livre convencimento sobre a matéria.

Com efeito, a lei prevê expressamente aplicação da penalidade isolada no caso do descumprimento da obrigação de recolher o tributo estimado mensalmente, mesmo se apurado prejuízo ao final do exercício.

Entendeu o legislador que tal infração (falta de recolhimento da estimativa) não deve ser ignorada.

Com vistas à proteção da arrecadação tributária e prestigiando os contribuintes que em situação equivalente efetuaram os recolhimentos devidos por antecipação, houve por bem o legislador estabelecer uma penalidade para aquela infração, que não se confunde de modo algum com a multa de ofício eventualmente devida pelo não recolhimento do saldo de tributo apurado no final do exercício.

Assim, se, além das estimativas mensais que deixaram de ser recolhidas, a fiscalização constata que também o saldo de imposto anual devido em face da apuração do resultado do exercício não foi declarado/recolhido, ou o foi à menor, impõe-se a cobrança das

² Lei nº 11488/2007:

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

“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).

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

..... ” (NR)

diferenças de tributos devidas acrescidas da respectiva multa de ofício (75%), aplicada sobre o saldo de tributo devido.

Ora, é princípio basilar de hermenêutica que "a lei não contém palavras inúteis".

Ao estabelecer que é devida a multa isolada ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da contribuição social, o legislador deixou muito claro que a penalidade isolada não se confunde e não pode se fundir com a multa de ofício eventualmente devida pelo saldo de tributo devido no ano. Interpretação nesse sentido implica em negar validade ao citado dispositivo.

A imposição da multa isolada visa prestigiar o contribuinte que cumpre com suas obrigações e observa um dos princípios essenciais da atividade econômica, previsto na Constituição Federal de 1988: o princípio da livre concorrência (vide Art. 170, inc IV, Art. 146-A e Art. 173, § 4º).

Ao impor ao infrator a penalidade isolada a lei visa desestimular comportamentos que levem a condições desiguais, pois enquanto os contribuintes que honram com suas obrigações sacrificam parte de seus fluxos de caixa para contribuir com a coisa pública, muitas vezes tendo que recorrer ao pagamento de juros a terceiros, o infrator (que deixa de recolher o tributo estimado) preserva o seu "Caixa" e se coloca em situação vantajosa economicamente perante os seus concorrentes.

É cediço os efeitos que a sonegação tem sobre o equilíbrio concorrencial. Portanto, ao se desonerar da multa isolada o contribuinte que deixa de efetuar o recolhimento por estimativa ferir-se-ia, além da legalidade, o princípio da isonomia.

Rejeito, também, o argumento, que tem sido reiteradamente utilizado pelos que defendem a impossibilidade de coexistência das duas penalidades, quanto a possibilidade de estarmos diante da ocorrência de um "*bis in idem*": aplicação da multa isolada e da multa de ofício sobre um mesmo fato.

Não vejo como se possa defender a existência de um mesmo fato a ensejar a aplicação das penalidades.

A lei é cristalina ao estabelecer cada uma das hipóteses em que as penalidades são aplicáveis, sendo certo que as infrações ocorrem em momentos absolutamente distintos, embora possam ser detectadas num mesmo momento pela fiscalização.

Enquanto a infração pelo não recolhimento dos tributos devidos com base na estimativa mensal ocorre durante o ano-calendário de sua apuração, a infração pelo não recolhimento do tributo anual devido só pode ocorrer depois de encerrado o período de apuração respectivo. São fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro.

O percentual da multa isolada que antes coincidia com o mesmo percentual da multa de ofício também era comumente utilizado para justificar o alegado "*bis in idem*!". Porém, também não existe mais essa coincidência, em face de sua redução para 50% pela Lei nº 11.488/2007, e que passou a ser aplicada aos casos pretéritos (inclusive neste) em face da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, alínea "c" do CTN.

Os prazos para cumprimento das obrigações em questão também são distintos em cada caso.

Por fim, a definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, inc.V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a penalidade aplicada em tal e qual caso é adequada ou se é excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que é vedado no âmbito deste colegiado.

Se a lei não prevê a possibilidade de aplicação de uma penalidade em detrimento da outra não cabe ao intérprete afastá-la ou modular sua aplicação.

Por tais fundamentos, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, quanto a esta matéria.

6. Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado