



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>16682.720954/2012-92</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1402-007.225 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	29 de janeiro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	TERMOPERNAMBUCO S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2009

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. ANÁLISE DE FATOS PASSADOS. PRECLUSÃO. INEXISTÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 116.

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo à glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração dos tributos em cobrança.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2009

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

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

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

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

Ano-calendário: 2009

PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. AQUISIÇÃO. ÁGIO. FUNDAMENTO. EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. AMORTIZAÇÃO FISCAL. REQUISITO. INVESTIDOR E INVESTIDA. CONFUSÃO PATRIMONIAL. DESCUMPRIMENTO. DEDUÇÃO. DESCABIMENTO.

É descabida a dedução fiscal de ágio amortizado, fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, quando não se observa, dentre os demais requisitos, a confusão patrimonial entre o investidor e a investida, mediante incorporação, cisão ou fusão. Contudo, não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade comercial ou societária, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação ocorreu no dia seguinte.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. REQUISITOS. POSSIBILIDADE.

O artigo 20 do Decreto-lei 1.598/1977, determina a segregação do ágio nas hipóteses de aquisição da participação societária, o qual, nos termos da Lei 9.532/1997, pode ser dedutível quando realizada operação de incorporação, fusão ou cisão a consolidar, em uma mesma entidade, patrimônio de investidora e investida.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, i.i) rejeitar as preliminares suscitadas; i.ii) negar provimento ao recurso voluntário em relação aos lançamentos de glosa de amortização de ágio; ii) por voto de qualidade, na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º, do PAF (Decreto nº 70.235 de 1972), negar provimento ao recurso voluntário atinente à infração “multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas mensais”, vencidos a Relatora e os Conselheiros Ricardo Piza Di Giovanni e Alessandro Bruno Macêdo Pinto, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor na parte em que vencida a Relatora (item “ii”), o Conselheiro Alexandre Iabrudi Catunda.

*Assinado Digitalmente*

**Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**

*Assinado Digitalmente*

**Alexandre Iabrudi Catunda** – Redator Designado

*Assinado Digitalmente*

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Acórdão nº 12-68.288, prolatado pela 5ª Turma da DRJ/RJ1, em 9 de setembro de 2014, julgando a impugnação improcedente, com a manutenção do crédito tributário.

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão de piso:

“Trata o presente processo administrativo fiscal de autos de infração, com ciência em 11/10/2012, fls. 582/600, para cobrança dos seguintes tributos relativos ao ano-calendário de 2009:

	Principal	Juros de Mora *	Multa	Total
IRPJ	2.178.468,36	592.761,24	1.633.851,27	4.405.080,87
CSLL	780.907,36	212.484,89	585.680,52	1.579.072,77
			<b>TOTAL</b>	<b>5.984.153,64</b>

\* Juros de Mora até 10/2012

Também está sendo cobrada multa isolada em decorrência da falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL, nos seguintes valores:

	Multa Isolada
IRPJ	542.297,02
CSLL	402.137,51
<b>TOTAL</b>	<b>944.434,53</b>

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, fls. 535/580, a autuação decorre das seguintes constatações:

**I) DESPESAS INDEDUTÍVEIS DE AMORTIZAÇÕES DE ÁGIO NO VALOR DE R\$ 8.676.748,44**

O presente lançamento dá continuidade ao procedimento de fiscalização anterior, que resultou no auto de infração formalizado no processo

**administrativo 16682.720233/2010-11, relativo aos anos-calendário de 2005 a 2008, em função de glosa de despesas de amortização de ágio, gerado em 2003, considerado ilegítimo para fins de apuração de IRPJ e CSLL.**

A seguir, reproduzo parte do Relatório constante no processo administrativo 16682.720233/2010-11, que descreve a sucessão de procedimentos que deram origem ao referido ágio.

*I.1 - Durante a ação fiscal, foram constatados os seguintes fatos:*

- Em 16/10/2003, a empresa GUARANIANA adquiriu da Celpe (empresa controlada daquela), 253.729.720 ações ordinárias do capital social da TERMOPERNAMBUCO, representativas de 72,57 % do capital social integralizado, com ágio no montante de R\$ 130.673.922,93.
- O ágio teve como fundamento econômico a perspectiva de resultados durante o prazo de exploração da permissão/autorização delegado pelo Poder Público.
- Com esta operação, a empresa GUARANIANA passou a deter 100 % do capital da TERMOPERNAMBUCO.
- Em 04/11/2003, foi constituída a empresa Rio Japuri Empreendimentos e Participações S.A., com capital social de R\$ 100,00, dividido em 100 ações ordinárias, sem valor nominal, totalmente subscritas e parcialmente integralizadas (R\$ 10,00).
- Em 26/12/2003, foi aprovado o aumento de capital da empresa Rio Japuri Empreendimentos e Participações S.A., sociedade de propósitos específicos (SPE), no valor de R\$ 420.244.232,73, por meio de transferência das ações emitidas pela TERMOPERNAMBUCO, concernente ao investimento da empresa GUARANIANA.
- O investimento da GUARANIANA na TERMOPERNAMBUCO, transferido por integralização da subscrição do capital na Rio Japuri, tinha a seguinte composição:

DESCRIÇÃO DO ATIVO	Valor R\$
342.594.317 ações ordinárias de emissão da Termopernambuco S. avaliadas por equivalência patrimonial (equivalente a 100% do seu capital)	289.570.309,80
Valor do ágio (a amortizar) pago à CELPE referente à aquisição, em 16/10/2003, de 253.729.720 ações ordinárias de emissão da Termopernambuco	130.673.922,93
<b>Total</b>	<b>420.244.232,73</b>

- Com esta operação, a Rio Japuri passou a ser detentora de 100% do capital da TERMOPERNAMBUCO.
- Em 31/12/2003, a Rio Japuri efetuou registro contábil de provisão para manutenção da integridade do patrimônio líquido no montante de R\$ 86.244.789,13, com redução do capital neste mesmo valor, aprovados pelos acionistas. Não houve diminuição da quantidade de ações existentes naquela data.
- Abaixo, o balanço patrimonial da Rio Japuri em 31/12/2003

ATIVO CIRCULANTE		R\$	PATRIMÔNIO LÍQUIDO		R\$
Disponível		10,00	Capital Social Subscrito		333.999.543,60
PERMANENTE			Capital Social a integralizar		90,00
Investimento em Controlada					
Valor do investimento avaliado por equivalência patrimonial		289.570.309,80			
Valor do ágio a amortizar		130.673.922,93			
Provisão para manutenção da integridade do patrimônio líquido		(86.244.789,13)			
<b>TOTAL</b>		<b>333.999.453,60</b>	<b>TOTAL</b>		<b>333.999.453,60</b>

- Nesta mesma data, em 31/12/2003, foi aprovado na TERMOPERNAMBUCO a incorporação de sua controladora, a empresa Rio Japuri, com conseqüente transferência do ágio e da provisão para manutenção da integridade do patrimônio líquido da incorporada (controladora) para incorporadora (controlada).

- A participação acionária da empresa Rio Japuri na TERMOPERNAMBUCO foi extinta, contra o recebimento pelo acionista (GUARANIANA S.A.) de ações representativas do capital da TERMOPERNAMBUCO.
- Essa operação de incorporação resultou na TERMOPERNAMBUCO na construção de (1) um ativo imobilizado amortizável no valor de R\$ 130.673.922,93, concernente ao ágio pago pela GUARANIANA S.A. na aquisições das ações, (2) uma conta redutora denominada provisão para manutenção da integridade do patrimônio líquido da incorporada, no valor de R\$ 86.244.789,13, e (3) um Patrimônio Líquido, na conta de Reserva de Capital, no valor de R\$ 44.429.143,80 (sendo R\$ 44.429.133,80 na sub-conta Reserva de Capital Especial Ágio).
- Assim, nos anos de 2005 a 2008, a TERMOPERNAMBUCO registrou em sua contabilidade, em conta de despesa operacional (Despesa de Amortização de Ágio – código 635061500B) valores que reduziram os seus resultados tributáveis de IRPJ e CSLL nos seguintes valores, tendo como fundamento legal o artigo 386 do RIR/99.

ANO	CONTA	Valor Contabilizado R\$
2005	código 635061500B – Amortização Ágio Particip. Societária	15.628.601,16
2006	código 635061500B – Amortização Ágio Particip. Societária	13.864.503,24
2007	código 635061500B – Amortização Ágio Particip. Societária	12.035.068,32
2008	código 635061500B – Amortização Ágio Particip. Societária	10.388.576,90

#### I.2- Da inaplicabilidade do artigo 386 do RIR/99.

- O investimento em aquisições de ações de outras empresas, com ágio ou deságio, tem o seu tratamento contábil na Lei nº 6.404/76, e tratamento fiscal nos artigos 384 a 391 do RIR/99, e nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.
- Da leitura dos dispositivos legais, a permissão legal para que a empresa resultante de reorganização societária de incorporação, fusão ou cisão, em que houver investimento em outra, adquirido com ágio, possa apropriar a amortização deste ágio como despesa dedutível, num prazo não inferior a 60 meses, impõe a absorção do patrimônio da incorporada, fusionada ou fundida.
- De outra forma, no caso de permanecer o investimento, não se caracteriza a situação prevista na norma, que é de estabelecer uma regra de tributação para quando acontece a “confusão patrimonial do investimento”, ou seja, o ágio pago na aquisição das ações de A em B resta desacompanhado de sua origem (conta de investimento em B).
- No caso aqui tratado, a empresa investidora GUARANIANA não deixou de existir, nem mesmo seu investimento na TERMOPERNAMBUCO.
- A prática adotada pela GUARANIANA, detentora do controle da TERMOPERNAMBUCO, consistiu numa série de procedimentos, num curtíssimo intervalo de tempo, com o objetivo de “construir” uma situação contábil que permitisse o aproveitamento (indevido) do benefício fiscal de amortização do ágio previsto no art. 386 do RIR/99, isso sem que a empresa que efetivamente fez o investimento de aquisição de controle acionário com ágio, liquidasse esse investimento.
- Em conclusão, seqüência de operações teve o propósito de produzir uma despesa dedutível na apuração do IRPJ e CSLL por meio da projeção na investida (TERMOPERNAMBUCO), do ágio pago pela investidora GUARANIANA na aquisição do investimento.
- Do exposto, foram adicionados ao lucro real e à base de cálculo da CSLL as despesas indedutíveis de amortização de ágio lançadas na contabilidade em conta de despesa operacional.

#### O auditor ainda acrescenta os seguintes fatores que motivaram o lançamento:

- as incorporações reversas, nas quais a controlada incorpora a controladora, começaram a ser utilizadas para transferir o benefício fiscal da amortização de ágio efetivamente pago, mas também para reduzir artificialmente, via amortização de ágio interno, as bases de cálculo do IRPJ e CSLL, por se tratar de uma despesa inexistente.

- quando a operação societária, da qual resulta o ágio, é realizada intragrupo, a contabilidade não admite o seu reconhecimento, conforme entendimento das Instruções CVM nº 247/1996 e 319/1999, da mesma forma não reconhecido pela Lei nº 11.638/2007.

- no caso do ano-calendário de 2009, foi contabilizada uma despesa mensal de amortização de ágio no valor de R\$ 723.062,37, que resultou na redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL um total de R\$ 8.676.748,44.

Enquadramento Legal do IRPJ: artigos 247, §1º, 249, inciso I e 391 do RIR/99

Enquadramento Legal da CSLL: artigos 2º e §§, da Lei nº 7.689/88, artigo 57 da Lei nº 8.981/95, artigo 2º da Lei nº 9.249/95, artigo 28 da Lei nº 9.430/96.

Foi constatado que a autuada optou pela tributação do IRPJ e CSLL pelo Lucro Real, apuração anual, com pagamento de estimativas mensais. Considerando despesas mensais indedutíveis a título de amortização de ágio, as infrações apuradas, constata-se que houve falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL nos meses apurados com base em Balancetes de Suspensão ou Redução. Logo, cabe a cobrança da multa isolada de 50% sobre o valor que deixou de ser pago, nos termos do artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96.

## **II) GLOSA DE EXCLUSÃO NO VALOR DE R\$ 37.125,00**

- valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, para determinação do Lucro Real, a título de Participação de Administradores e Partes Beneficiárias, que teriam que ser adicionadas por serem indedutíveis para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ.

Enquadramento Legal: artigo 3º da Lei nº 9.249/95 e artigos 247, 250, 303, 462 e 463 do RIR/99.

Inconformada, a autuada apresentou a impugnação de fls. 672/716, em 12/11/2012, onde alegou, em síntese, o seguinte:

- a impugnação é tempestiva.

### *DAS PRELIMINARES*

#### *1 – PRECLUSÃO DA POSSIBILIDADE DO FISCO QUESTIONAR A LEGALIDADE DOS ATOS SOCIETÁRIOS QUE DERAM ORIGEM AO ÁGIO*

- a constituição do ágio como elemento contábil e societário ocorreu em 31/12/2003, com a incorporação da RIO JAPURI pela TERMOPERNAMBUCO, data a partir da qual surgiu o direito de deduzir os encargos de amortização desse ágio quando da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

- não se pode questionar a legalidade dos atos que originaram o direito ao aproveitamento do ágio, eis que transcorreu o prazo decadencial de cinco

anos entre os fatos que propiciaram o surgimento do ágio em 2003 e a lavratura do auto de infração, em 2012.

- não pode efetuar lançamentos de ofício sobre fatos pretéritos, já consumados no tempo em razão do decurso do prazo decadencial (fatos societários que geraram o direito à utilização do ágio, que ocorreram em 2003) para alcançar os efeitos decorrentes, em períodos subsequentes.

- traz acórdãos do então Conselho de Contribuintes, alegando que, com base na jurisprudência pacífica, não se pode olvidar que ocorreu a decadência do direito de o Fisco questionar a legalidade dos atos societários que originaram o ágio, e como consequência, o direito de seu aproveitamento que surgiu em 2003, ainda que seus efeitos tenham ocorrido em momento subsequente (amortização realizada nos anos-base de 2005 a 2008).

- para glosar os efeitos fiscais ocorridos em 2009, decorrentes de daquele ato pretérito ocorrido em 2003, mister seria que o lançamento tributário ocorresse até 2009 e não em 2012.

## **2 – DO DIREITO**

### **2.1 – APROVEITAMENTO DO ÁGIO PAGO NA AQUISIÇÃO PELA NEOENERGIA DAS AÇÕES DA TERMOPERNAMBUCO DETIDAS PELA CELPE**

#### **2.1.1 – Breves considerações acerca da operação**

- o novo modelo do setor elétrico previa a desverticalização das atividades, com a separação das atividades – geração, transmissão e comercialização de energia, nos termos do disposto na Lei nº 10.848/2004, que veda a hipótese de uma geradora de energia elétrica controlar uma distribuidora de energia elétrica, ou vice-versa.

- a ANEEL aprovou o investimento da CELPE na TERMOPERNAMBUCO, porém determinando a desverticalização até a entrada em operação da usina termoelétrica.

- A CELPE vendeu para a NEOENERGIA (antiga GUARAPIANA) as ações que detinha na TERMOPERNAMBUCO; assim, a adquirente passou a deter 100% do controle da impugnante.

- a aquisição ocorreu com pagamento de ágio, em razão da expectativa de rentabilidade estimada com base em resultado de exercício futuros.

- a operação foi aprovada pela ANEEL, e o ágio transferido na integralização de aumento de capital foi amparado por laudo de avaliação de ações fornecido pelo UNIBANCO.

- para que fosse possível o aproveitamento do benefício fiscal previsto no artigo 386 do RIR/99, a NEOENERGIA S.A. subscreveu e integralizou capital na empresa RIO JAPURI, mediante entrega das ações da impugnante

(acrescidas do ágio), em conformidade com a Instrução CVM nº 319/99, sem qualquer tipo de ilegalidade

- com a transferência do controle acionário da impugnante à RIO JAPURI, tornou-se possível a incorporação de sua controladora com o fim específico de aproveitar o benefício fiscal da dedutibilidade da despesa com a amortização do ágio gerado na aquisição das participações societárias, conforme autorizado pelo artigo 386 do RIR/99

- o interesse da impugnante foi consignado na Ata do Conselho de Administração, realizado em 31/12/2003, que ficou registrado a proposta da incorporação da totalidade do patrimônio líquido da RIO JAPURI, na medida em que o aproveitamento do benefício fiscal, na formação societária então existente, somente poderia se dar por meio da incorporação de sua controladora, o que seria impraticável do ponto de vista operacional, já que a NEOENERGIA possui outros ativos e exerce outras atividades em conformidade com seu objeto social, o que torna inviável operacionalmente a sua incorporação pela impugnante.

- ademais, por força do artigo 8º da Lei nº 10.848/2004, era inviável a incorporação da NEOENERGIA pela autuada, já que aquela era a holding controladora de três distribuidoras e duas geradores de energia elétrica, sendo que sua incorporação pela autuada não atenderia a regra da desverticalização imposta pela ANEEL e a citada lei.

- não há indício que os atos foram realizados de modo a encobrir, enganar ou impedir o conhecimento do Fisco.

- após a incorporação, a impugnante passou a deduzir o ágio da base de cálculo do IRPJ e CSLL, nos termos do artigo 386, §6º, inciso II, do RIR/99, em razão de (i) na necessidade de aproveitamento do benefício fiscal concedido por expressa determinação em lei; (ii) na observância de todos os dispositivos normativos e regulatórios para a realização das operações societárias; e (iii) no fato de a estrutura societária adotada ser a mais simples e coerente do ponto de vista regulatório (de modo a permitir a desverticalização) e negocial.

### **2.1.2 – Natureza do ágio e seu tratamento tributário.**

- a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado com fundamento no valor de rentabilidade da controlada ou coligada, com base em provisão dos resultados nos exercícios futuros, poderá amortizar o valor do ágio à razão de um sessenta avos, no máximo, a cada mês (artigo 386, inciso III do RIR/99); esse benefício tem o objetivo de incentivar as fusões e aquisições.

- quando da desverticalização das companhias, as participações societárias eram adquiridas com ágio e registradas na forma do artigo 385 do RIR/99.

- a desverticalização ocorria com a aquisição por um terceiro (NEOENERGIA) da participação da distribuidora (CELPE) nas transmissoras e geradoras (TERMOPERNAMBUCO), com o pagamento de ágio em função do potencial de lucratividade do segmento econômico em que começariam a atuar.
- o fundamento econômico do aproveitamento do ágio seria o fato de que as receitas equivalentes aos lucros das coligadas ou controladas não representam um efetivo lucro, já que a investidora pagou por eles antecipadamente, devendo, portanto, baixar o ágio contra essas receitas.
- a atuada não poderia incorporar automaticamente sua controladora, situação vedada pela Lei nº 10.848/2004, sendo impossível acatar a hipótese apontada pelo auditor fiscal de que “Se a incorporação tivesse ocorrido entre a NEOENERGIA e a atuada, correto seria a amortização do ágio, pois é esta situação que a lei quis beneficiar.”
- para o aproveitamento deste benefício, foi necessário criar legalmente uma forma que permitisse a segregação desse investimento em uma sociedade que não tivesse outros ativos/atividades sociais (o que não ocorre com a NEOENERGIA), que torna incompatível a incorporação da controladora pela sua controlada, e, com isso, se transferisse o ágio para sua controlada.
- o motivo para realização das operações demonstra-se coerente com as estruturas societárias adotadas, pois decorrente da natureza do próprio processo de desverticalização. Insista-se: o aproveitamento do benefício fiscal não poderia ter sido realizado de outra maneira.

### **2.1.3 – Motivo, Finalidade e Congruência do Negócio Jurídico.**

- o agente fiscal alega que as operações não teriam propósito negocial.
- pela teoria do propósito negocial, o motivo e a finalidade do negócio jurídico não podem ser predominantemente tributários, sendo necessário demonstrar que houve outros motivos para sua realização.
- nos casos, encontram-se presentes: (i) motivo – desverticalização da CELPE e da TERMOPERNAMBUCO, (ii) finalidade – desverticalização das atividades do setor elétrico, com o advento da Lei do Novo Modelo do setor elétrico e (iii) todos os atos societários inserem-se congruentemente neste contexto da aquisição de uma geradora de energia por conta da desverticalização das atividades de distribuição, geração e transmissão.
- em recentes julgados do CARF acatou-se a existência e a necessidade de uma sociedade receptora dos respectivos investimentos realizados, que no presente caso visava viabilizar a desverticalização determinada pelo Órgão regulatório.
- restou devidamente comprovado o propósito negocial.

- é incabível o presente lançamento já que a operação é totalmente legítima, válida e em conformidade com o ordenamento jurídico e atual doutrina e jurisprudência acerca do propósito negocial.

#### **2.1.4 – Legitimidade da operação como planejamento tributário.**

- houve equívoco na qualificação dos atos praticados, tais como:

(1) procedimentos num curtíssimo intervalo de tempo: como já demonstrado, o objetivo era o aproveitamento do ágio, de forma que essa situação inicial já era vislumbrada desde a realização da desverticalização da CELPE/TERMOPERNAMBUCO; os atos cumpriram as formalidades legais e foram aprovados pela ANEEL.

(2) deslocamento da base tributável – não há qualquer irregularidade na transferência da despesa de amortização do ágio para a impugnante, pois o benefício é previsto no artigo 386 do RIR/99, com o objetivo de incentivar determinadas práticas.

(3) operações invertidas (incorporação às avessas) – a dedutibilidade do ágio também é extensiva à aquisição de participação societária com ágio quando “a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária (artigo 386 §6º do RIR/99).

(4) interposição de outras pessoas jurídicas – não há qualquer irregularidade ou anormalidade em se integralizar ações de uma sociedade em outra para que esta passe a ser sua controladora. A RIO JAPURI adquiriu ações da impugnante com ágio pago no processo de desverticalização, passando a ser a sua controladora, não havendo nada de irregular, sendo todos os atos praticados em conformidade com as regras da Comissão de Valores Mobiliários.

(5) aquisição de ágio de si mesma – não há qualquer motivo para estranhar uma operação para o aproveitamento do ágio, benefício fiscal com expressa previsão legal.

(6) operações entre partes relacionadas (operações intragrupo) – o benefício fiscal, por sua própria natureza, só existe em operações societárias que envolvam empresas do mesmo grupo. O artigo 386, §6º do RIR/99 deixa clara a sua aplicação para incorporação da controladora pela controlada.

#### **2.1.7 – Isonomia com Tratamento Fiscal do Deságio.**

- É entendimento do Fisco de que a aquisição de participação societária por valor inferior ao patrimônio líquido (deságio) é suficiente para que esse valor seja configurado como receita tributável, após um evento de incorporação, mesmo que fosse gerado em uma operação interna.

- Contudo, a Receita Federal não admite a dedutibilidade do ágio gerado dentro do mesmo grupo econômico, por entender que não haveria motivo

econômico para uma aquisição que não fosse a valor de patrimônio líquido, tratando-se de evidente tratamento desigual para situações idênticas.

- Caso fosse apurado deságio na operação em questão, a mesma Receita Federal se preocuparia em isentar a tributação do referido deságio após o processo de incorporação da TERMOPERNAMBUCO ?

### **3 – DA IMPOSSIBILIDADE DA COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM RAZÃO DA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ POR ESTIMATIVA.**

#### **3.1 – Da inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-base quando da lavratura do auto de infração.**

- O fato jurídico tributário do IRPJ e CSLL é anual, pois somente em 31 de dezembro é que se tem a base de cálculo definitiva.

- Os recolhimentos efetuados por estimativa são antecipação de um tributo que será devido no final do período.

- Logo, a multa isolada somente pode ser exigida caso o Fisco verifique a falta ou insuficiência de recolhimento da estimativa, antes do término do ano-base.

- O auto de infração lavrado após o encerramento do ano-base só poderá punir a falta de recolhimento com a aplicação da multa de ofício prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, e não mais a exigência de multa isolada, conforme reiterado entendimento do Conselho de Contribuintes.

- Ante o exposto, não pode prosperar a cobrança de R\$ 542.297,02 e de R\$ 402.137,51, de multa isolada a título de IRPJ e CSLL, respectivamente.

#### **3.2 – Da inexistência da base de cálculo para aplicação da multa isolada.**

- Os valores de IRPJ e CSLL apurados por estimativa superam os valores apurados ao final dos períodos em questão, não havendo base de cálculo para aplicação da multa isolada, caso entenda que cabe a cobrança após encerrado o ano-calendário.

- Traz ementa de acórdão neste sentido.

#### **3.3 – Duplicidade na cobrança – impossibilidade de cumulação da multa isolada com multa de ofício.**

- Não pode haver, sobre a mesma base de cálculo, a cumulação da multa isolada com qualquer outra penalidade, como ocorreu no presente caso, sendo este o posicionamento do Conselho de Contribuintes.

### **4 – DA ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA**

- Não pode haver cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício isolada, por absoluta falta de previsão legal, tendo em vista que o artigo 13 da Lei nº 9.065/95, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na

taxa Selic, remete ao artigo 84 da Lei 8.981/95, que estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos.

- Multa, que tem natureza de sanção, não é tributo conforme definição do artigo 3º do CTN.

- Há desrespeito ao Princípio da Legalidade, e a atividade administrativa é subalterna à lei.

- Apresenta ementa de acórdãos do então Conselho de Contribuintes.

- Nem se alegue que a cobrança teria fundamento no artigo 43 da Lei nº 9.430/96, já que o dispositivo autoriza a cobrança apenas em relação à multa exigida isoladamente, o que não ocorre no presente caso.

#### **5 – ILEGALIDADE DA UTILIZAÇÃO DA TAXA SELIC COMO JUROS DE MORA.**

- Não pode prosperar a cobrança da taxa SELIC, pois está em desconformidade com diversos dispositivos legais, já que foi criada por Resoluções do Conselho Monetário Nacional e do Banco Central do Brasil.

- O artigo 161, §1º do CTN dispõe que “se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% ao mês (...)”. Como não existe lei ordinária que tenha criado a Taxa Selic, os juros estão limitados a 1% ao mês.

- É o entendimento do STJ”.

Já a DRJ julgou improcedente a impugnação, cuja decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

NÃO CONTESTAÇÃO - COISA JULGADA - GLOSA DE EXCLUSÃO

Considera-se definitivamente julgada matéria não expressamente contestada, precluindo o direito de fazê-lo posteriormente, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72.

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE “EMPRESA VEÍCULO”.

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade comercial ou societária, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação ocorreu no dia seguinte. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera “empresa veículo” para transferência do ágio à incorporadora.

MULTA ISOLADA.

É o cabível o lançamento para cobrança de multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas devidas de IRPJ e CSLL, após o encerramento do ano-calendário, obrigatório para aqueles que declaram optando pelo lucro real.

JUROS DE MORA - MULTA ISOLADA DE OFÍCIO.

Cabe a incidência de juros de mora sobre a multa isolada de ofício, conforme determina o artigo 43 combinado com artigo 61, ambos da Lei nº 9.430/96.

TAXA SELIC. JUROS DE MORA.

Os juros de mora, com base na taxa SELIC, encontram previsão em normas regularmente editadas, não tendo o julgador administrativo competência para apreciar arguições de sua inconstitucionalidade e/ou ilegalidade, pelo dever de agir vinculadamente às mesmas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009

Ementa:

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se no que couber, aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a Recorrente apresentou recurso voluntário aduzindo, em síntese, o seguinte:

**I - Preliminarmente:**

**1) Do reconhecimento da legalidade da dedução das despesas de amortização das despesas de ágio gerado na mesma operação discutida nos autos, porém relativamente aos anos-calendário de 2005 a 2008**

Em sede de preliminar, a Recorrente argumentou que já havia sofrido autuação análoga, formalizada no **Processo nº 16682.720233/2010-11**, para glosa de despesas de amortização de ágio, que resultou na redução dos resultados tributáveis nos anos-calendário de 2005 a 2008, sob a premissa de que tais despesas não seriam dedutíveis já que as operações societárias praticadas, que serão comentadas de forma pormenorizada, teriam sido "*atos formais desprovidos de racionalidade econômica*".

A Recorrente interpôs Recurso Voluntário naqueles autos, esclarecendo, tal como fez nos presentes autos, as razões pelas quais faz jus à dedução das despesas de amortização de ágio. Quando do julgamento do Recurso Voluntário interposto no referido processo, a Turma

Julgadora entendeu por dar provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer a legitimidade da operação e a legalidade da dedução da amortização das despesas de ágio.

Assim, conclui, a Recorrente, que pela legalidade da dedução das despesas de amortização de ágio decorrente da operação em tela.

## 2) Da Decadência

A Recorrente afirmou, também, que ocorreu a **decadência do direito de o Fisco questionar a legalidade dos atos societários que originaram o ágio** e, como consequência, o **direito ao seu aproveitamento que surgiu em 2003, ainda que os seus efeitos tenham ocorrido em momento subsequente** (amortização realizada no ano-base de 2009). Isso porque em 2003, de acordo com a Recorrente, houve a contabilização de um ágio decorrente de uma operação societária legítima. Logo, n

não poderia a autoridade fiscal em 2010 pretender desconsiderar tal fato jurídico-contábil e societário e querer desconsiderar os efeitos tributários ocorridos em anos subsequentes. Afinal, para glosar os efeitos fiscais ocorridos em 2009, decorrentes daquele ato pretérito ocorrido em 2003 (contabilização do ágio), seria preciso que o lançamento tributário ocorresse até 2009 e não em 2012.

Assim, a Recorrente requereu o cancelamento da autuação fiscal em discussão, eis que já havia transcorrido o prazo de cinco anos entre os fatos que propiciaram o surgimento do ágio em 2003 e a lavratura do auto de infração em questão (09/10/2012).

## II - Mérito:

Em relação ao mérito, a Recorrente ratificou os argumentos elencados por ocasião da impugnação no seguinte sentido:

✓ Conforme se extrai das informações contidas no Termo de Encerramento de Ação Fiscal ("TEAF"), a partir de maio de 2004, a Recorrente passou a registrar as despesas de amortização de ágio (pago na aquisição pela Neenergia das ações da Termopernambuco detidas pela Celpe), as quais reduziram os resultados tributáveis do IRPJ nos anos-calendário de 2004 e seguintes. No entendimento da D. Fiscalização, ratificado pelo acórdão de piso, tais despesas não seriam dedutíveis, tendo em vista que as operações societárias praticadas seriam um mero *"artifício jurídico com as reorganizações societárias acima descritas, sem qualquer propósito negocial ou racionalidade econômica"*;

✓ Entretanto, explica a Recorrente que o novo modelo do setor elétrico previa a **desverticalização das atividades**, com a separação das atividades - geração, transmissão e comercialização de energia - nos termos do disposto pela Lei nº 10.848/04. O novo modelo do setor elétrico obriga as distribuidoras do sistema interligado a separarem as participações

em empreendimentos de geração, transmissão e comercialização de energia, assim como segregar participações acionárias em outras empresas e em atividades alheias à concessão do serviço de distribuição;

✓ Dessa feita, por meio do Despacho nº 444, de 11 de julho de 2001 foi autorizado e aprovado pela ANEEL o investimento da CELPE na TERMOPERNAMBUCO, porém determinando a **desverticalização** até a entrada em operação da usina termoelétrica. Em face da referida determinação a CELPE, distribuidora de energia de Pernambuco, vendeu para a NEOENERGIA as ações que detinha na TERMOPERNAMBUCO, geradora de energia elétrica, ora Recorrente. Por conta da aquisição das ações da TERMOPERNAMBUCO detidas pela CELPE, a NEOENERGIA passou a deter 100% (cem por cento) do controle da Recorrente;. Conforme ressaltado pelo Sr. Agente Fiscal, a aquisição da participação societária da Recorrente se deu com o pagamento de ágio a CELPE (antiga titular de suas ações), em razão da expectativa de rentabilidade estimada com base em resultado de exercícios futuros;

✓ Referida operação societária foi previamente submetida à aprovação da ANEEL, conforme exigência prevista no artigo 27 da Lei nº 8.987/95, que autorizou a transferência do bloco de controle acionário da Recorrente para a NEOENERGIA S/A, conforme se depreende da Resolução nº 430/2000 e da Resolução nº 226/2005. Ressalte-se que o valor do ágio transferido na integralização de aumento de capital foi amparado por laudo de avaliação de ações fornecido pelo UNIBANCO, data base de 22 de novembro de 2002, que sofreu atualização em 6 de outubro de 2003;

✓ Em seguida a NEOENERGIA S/A subscreveu e integralizou capital na empresa RIO JAPURI, mediante entrega das ações da Recorrente (acrescidas do ágio), já que eles participavam, por meio daquela empresa, em outras distribuidoras de energia elétrica. A integralização das ações com ágio foi realizada em conformidade com a Instrução CVM nº 319/99 (Assembleia Geral Ordinária e Extraordinária da RIO JAPURI realizada em 31/12/2003).

✓ Portanto, o aporte de ações com ágio na RIO JAPURI foi realizado em conformidade com a legislação existente, sem qualquer tipo de ilegalidade, tendo sido devidamente registrada e documentada. Com a transferência do controle acionário da Recorrente à RIO JAPURI, criou-se o ambiente necessário para que a Recorrente incorporasse sua controladora e, assim, aproveitasse o benefício fiscal previsto no artigo 386

do RIR/99, razão pela qual não pode prosperar a glosa das despesas pretendida pela D. Fiscalização;

✓ Deixou registrado que o benefício fiscal de dedutibilidade do ágio pago na aquisição de sociedades tem como objetivo incentivar a prática de fusões e aquisições, especialmente, quando se tratasse de estatais em processos de privatização, bem como razão da desverticalização das atividades ocorrida após a privatização das atividades do setor elétrico. Destacou a Recorrente que O processo de desverticalização<sup>1</sup> foi público e completamente regular e todos os atos praticados estão de acordo com as normas da ANEEL.

✓ Nesse contexto, após a incorporação, a Recorrente passou a deduzir o ágio da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nos termos do artigo 386 III, § 6º, inciso II, do RIR/99, com fundamento na necessidade de aproveitamento do benefício fiscal que lhe fora concedido, por determinação expressa de lei; na observância de todos os dispositivos normativos e regulatórios para a realização das operações societárias (total legalidade das operações); e no fato de a estrutura societária adotada ser a mais simples e coerente do ponto de vista regulatório (de modo a permitir a desverticalização) e negocial.

✓ Contudo, alega a Recorrente, que a forma como foi realizada a desverticalização não permitia o aproveitamento de forma automática, pois não é razoável a incorporação de empresa como a NEOENERGIA S/A por uma geradora de energia elétrica. Isso porque NEOENERGIA é empresa holding que detém participação societária em outras geradoras e distribuidoras de energia elétrica tais como a COELBA,

<sup>1</sup> O processo de **desverticalização** teve como objetivos (i) evitar a existência de subsídios cruzados entre as atividades de geração, transmissão e distribuição de energia elétrica, isto é, evitar que as receitas auferidas por uma de referidas atividades subsidiassem qualquer das demais atividades; e (ii) efetivar e estimular a competição no setor elétrico nos segmentos nos quais a competição seria possível (geração e comercialização), bem como aprimorar o sistema de regulação dos segmentos nos quais havia monopólio de rede (transmissão e distribuição). O advento da Lei do Novo Modelo do Setor Elétrico, introduziu a exigência legal de separação das atividades de distribuição das atividades de geração e transmissão e fixou prazos para que as empresas afetadas cumprissem com esta determinação. A desverticalização ocorria com a aquisição por um terceiro, no presente caso a NEOENERGIA, da participação da distribuidora, no caso a CELPE, nas transmissoras e geradoras, no presente caso a TERMOPERNAMBUCO, com o pagamento de um ágio em função do potencial de lucratividade do segmento econômico em que começariam a atuar. O fundamento econômico para o aproveitamento do ágio, segundo o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, é o seguinte: "o ágio pago por expectativa de lucros futuros da coligada ou controlada deve ser amortizado por tais futuros lucros, ou seja, contra os resultados dos exercícios considerados na projeção dos lucros estimados que justifiquem o ágio. O fundamento aqui é o de que, na verdade, as receitas equivalentes aos lucros da coligada ou controlada não representam um lucro efetivo, já que a investidora pagou por eles antecipadamente, devendo, portanto, baixar o ágio contra essas receitas. (...)".

COSERN E ITAPEBI, e por isso não poderia ser incorporada em virtude da desverticalização;

✓ Dessa forma, de acordo com a Recorrente, foi necessário criar legalmente uma estrutura societária que permitisse a segregação desse investimento em uma sociedade que não tivesse outros ativos/atividades sociais que tornasse incompatível, economicamente, a incorporação da controladora pela controlada e, com isso, se transferisse o ágio para a controlada.

Ademais, a Recorrente defendeu a impossibilidade da cobrança da multa isolada no auto de infração ora combatido em razão da falta de recolhimento do IRPJ e CSLL por estimativa, tendo em vista que: (i) já estava encerrado o ano-base de 2009 quando da lavratura do auto de infração (08/10/2012); (ii) os valores de IRPJ e CSLL supostamente devidos por estimativas superam os valores desses tributos apurados no encerramento dos anos-base e (iii) ainda que houvesse recolhimento a menor de IRPJ e CSLL por estimativa, não há possibilidade de cumulação da multa isolada, incidente sobre eventual diferença de recolhimento de estimativa, com a multa de ofício, conforme a jurisprudência pacífica deste Conselho.

Em tempo, a Recorrente aduziu não poder prosperar, ainda, a cobrança dos juros de mora sobre a multa de ofício isolada, por absoluta ausência de previsão legal, bem como a inconstitucionalidade e ilegalidade da aplicação da SELIC. Por fim, a Recorrente requereu, quer em razão das preliminares ou do mérito a desconstituição do crédito tributário exigido e o cancelamento do auto de infração e sua respectiva cobrança.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheira **Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**, Relatora.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

### I - DELIMITAÇÃO DA LIDE

Nos termos da decisão de piso, a presente autuação decorre das seguintes infrações: (I) despesas indedutíveis de amortizações de ágio, (II) glosa de exclusão indevida a título de Participação de Administradores e Partes Beneficiárias, no valor de R\$ 37.125,00 e (III) falta de pagamento do IRPJ e CSLL mensal por estimativa.

Porém, como a Recorrente não contestou a segunda infração, restou definitivamente constituído o seguinte crédito tributário, no valor de R\$ 9.281,35 (quadro abaixo). Esclarece-se que essa infração só afetou a apuração do IRPJ.

Ano	Infração	IRPJ 15%	IRPJ adicional	IRPJ devido
2009	R\$ 37.125,00	R\$ 5.568,75	R\$ 3.712,50	R\$ 9.281,25

Consoante despacho às e-fls. 1137, a parte do débito de IRPJ/2009 não impugnada, e portanto, definitivamente constituída, foi transferida para o processo 16682.720821/2014-88 e será encaminhada primeiramente para cobrança amigável, não havendo pagamento, para Inscrição em Dívida Ativa da União

Assim, a questão controvertida restringe-se ao lançamento dos seguintes créditos tributários, acrescidos de multa de ofício e juros de mora: a) IRPJ no valor de R\$ 2.169.187,11; b) CSLL no valor de R\$ 780.907,36; c) Multa Isolada de ofício de IRPJ no valor de R\$ 542.297,02 e d) Multa Isolada de ofício de CSLL no valor de R\$ 402.137,51.

## II - RESUMO DOS FATOS

Conforme já relatado e de acordo com as informações contidas no "Termo de Encerramento de Ação Fiscal", a Recorrente registrou as despesas de amortização de ágio no período objeto da autuação, as quais reduziram os resultados tributáveis do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2009<sup>2</sup>.

No entendimento da fiscalização, já havia sido constatado nos autos do **Processo nº 16682.720233/2010-11**, formalizado para **glosa da amortização de ágio, que resultou na redução dos resultados tributáveis nos anos-calendário de 2005 a 2008**, que tais despesas não seriam dedutíveis já que as operações societárias praticadas, teriam sido "atos formais desprovidos de racionalidade econômica".

Ante tal situação, a fiscalização lavrou o presente auto de infração em continuidade àquele formalizado no referido processo, através do qual adicionou as despesas em apreço para a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-base de 2009.

Também, como consequência da recomposição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-base de 2009, a fiscalização concluiu que a Recorrente teria deixado de efetuar o recolhimento do IRPJ e da CSLL a título de estimativas mensais, razão pela qual foi aplicada a multa de 50% sobre tais valores, nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430/97, inciso II, alínea b, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/07.

O acórdão de piso negou provimento à impugnação da Recorrente, na parte litigiosa, mantendo o lançamento do crédito tributário, acrescido de multa de ofício e juros de mora.

<sup>2</sup> "5.1. Vê-se, no Livro Razão da conta de despesa financeira 635061500B - Amortização do Ágio da Participação Societária, na qual é contabilizada a despesa de amortização do ágio, que em todos os meses do ano de 2009 é levada a resultado uma despesa de amortização de ágio no valor de R\$ 723.062,37. Tratando-se de despesa indedutível na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a falta de sua adição da origem ao lançamento de ofício dos seguintes valores: (...) "

Irresignada, a Recorrente apresentou recurso voluntário com alegações preliminares, e de mérito, em que defendeu a legitimidade da operação e a legalidade da dedução da amortização das despesas de ágio, bem como a impossibilidade da cobrança concomitante da multa isolada sobre eventual diferença de recolhimento de estimativa do IRPJ e CSLL com a multa de ofício.

Desta forma, passa-se à análise das razões recursais.

### III – PRELIMINARMENTE

#### DECISÃO PROFERIDA NO PROCESSO Nº 16682.720233/2010-11

Inicialmente, a Recorrente argumenta que a questão já foi discutida nos autos do Processo nº 16682.720233/2010-11 e que obteve decisão favorável, em relação aos anos-calendário de 2005 a 2008, reconhecendo a legalidade da dedução das despesas de amortização de ágio decorrente da operação em tela.

Contudo, como será explicado adiante, essa decisão (Acórdão nº 1101-000.835) foi reformada pela CSRF mediante a prolação do Acórdão nº 9101-002.312 que deu provimento ao Recurso Especial da PGFN para: a) restabelcer a autuação fiscal relativa à glosa de despesa de amortização de ágio, e, b) determinar o retorno dos autos à turma a quo para apreciação das matérias multa isolada sobre insuficiência de estimativa mensal, juros de mora sobre multa de ofício e aplicação da taxa SELIC para os juros de mora.

#### DECADÊNCIA

Ademais, a Recorrente, também, alegou que teria transcorrido o prazo decadencial de cinco anos entre os fatos que propiciaram o surgimento do ágio em 2003 e a lavratura do auto de infração, em 08/10/2012.

Contudo, referido tema atrai a aplicação da Súmula CARF n. 116:

Súmula CARF nº 116

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2018

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo à glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Dessa maneira, em que pese o ágio ter sido originado em 2003, seus efeitos alcançam fatos geradores futuros, dos quais a Administração pode, e deve, verificar a correta apuração dos tributos devidos. Cabe esclarecer que somente a formação do ágio não gera, de pronto, efeitos na esfera do direito tributário. A sua amortização futura que é fato desencadeador da relação jurídica-tributária, que deve ser verificado dentro do prazo decadencial.

O entendimento deste Tribunal corrobora tal entendimento:

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

*Ano-calendário: 2015, 2016, 2017 ÁGIO.*

*AMORTIZAÇÃO. ANÁLISE DE FATOS PASSADOS. PRECLUSÃO. INEXISTÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 116.*

*Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo à glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração dos tributos em cobrança”.(...) – (Acórdão nº 1101-001.371, Relator: Efigênio de Freitas Júnior, Data da Sessão: 14 de agosto de 2024 )*

Logo, como a autuação refere-se ao ano-calendário de 2009, com fato gerador ocorrendo em 31 de dezembro, o lançamento foi dentro do prazo decadencial, uma vez que a ciência se deu em 08/10/2012.

**Assim, rejeito as preliminares suscitadas.**

#### **IV - MÉRITO**

Em relação ao mérito, a princípio há que se apreciar a matéria glosa de amortização do ágio em relação ao ano-calendário de 2009.

Com relação à origem do ágio, conforme sobejamente já explanado, a GUARANIANA (atualmente com a razão social NEOENERGIA) efetuou aquisição de ações da contribuinte (TERMOPE) junto à CELPE, com ágio fundamentado na perspectiva de rentabilidade futura.

Posteriormente, foi criada a RIO JAPURI (empresa de propósitos específicos), controlada integralmente pela GUARANIANA. A RIO JAPURI teve seu capital social aumentado por meio da transferência das ações da TERMOPE. Assim, a GUARANIANA continuou controlando diretamente a RIO JAPURI, e a RIO JAPURI passou a controlar diretamente a TERMOPE

Em seguida, a TERMOPE incorporou a RIO JAPURI, e passou a registrar o ágio em conta de ativo diferido e promover a dedução da despesa de amortização. Entendeu a Fiscalização que as operações de reorganização societária conduziram ao aproveitamento de um "ágio em si mesmo", sendo a sequência de atos desprovidos de racionalidade econômica tendo objetivado especificamente reduzir a tributação de IRPJ e CSLL, tanto que a estrutura societária, ao final, voltou a ser a mesma do início da operação. Foram lavrados autos de infração de IRPJ e CSLL.

Assim, auditor fiscal frisou que os seguintes fatores motivaram os lançamentos:

- as incorporações reversas, nas quais a controlada incorpora a controladora, começaram a ser utilizadas para transferir o benefício fiscal da amortização de ágio efetivamente pago, mas também para reduzir artificialmente, via amortização de ágio interno, as bases de cálculo do IRPJ e CSLL, por se tratar de uma despesa inexistente.

- quando a operação societária, da qual resulta o ágio, é realizada intragrupo, a contabilidade não admite o seu reconhecimento, conforme entendimento das Instruções CVM nº 247/1996 e 319/1999, da mesma forma não reconhecido pela Lei nº 11.638/2007.

- no caso do ano-calendário de 2009, foi contabilizada uma despesa mensal de amortização de ágio no valor de R\$ 723.062,37, que resultou na redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL um total de R\$ 8.676.748,44.

Por outro lado, de acordo com a Recorrente, no presente caso, a amortização do ágio, pago com fundamento em previsão de rentabilidade futura, com fulcro no artigo 7.º, III, da Lei n.º 9.532 de 1997, atendeu as premissas básicas que comprovam a existência de propósito negocial da operação, quais sejam:

- a) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio e a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura;
- b) o Despacho nº 444 da ANEEL, determinou que, antes da entrada em operação da TERMOPERNAMBUCO, a CELPE promovesse uma reestruturação societária com o objetivo de deixar de ser acionista da TERMOPERNAMBUCO;
- c) todas as operações praticadas pelo grupo NEOENERGIA tiveram como objetivo a criação de uma estrutura societária viável, como planejamento estratégico, para a aquisição da TERMOPERNAMBUCO, com o conseqüente aproveitamento do direito à amortização do ágio gerado, nos exatos termos do artigo 386, § 6º, inciso II, do RIR;
- d) assim, houve transferência do ágio para empresa constituída para viabilizar a aquisição com ágio e a amortização fiscal e a estrutura utilizada foi para viabilizar a desverticalização dos sistemas de geração e distribuição de energia elétrica;
- e) operações realizadas não passaram de um conjunto de operações societárias usuais, normais e necessárias para a desverticalização dos sistemas de geração e distribuição de energia elétrica, mediante a aquisição das ações detidas pela CELPE na TERMOPERNAMBUCO, visando a consolidação da participação do grupo NEOENERGIA no mercado brasileiro de geração e distribuição de energia elétrica.
- f) Inquestionavelmente ocorreu o efetivo pagamento do custo total da aquisição, incluindo o valor pago a título de ágio, na operação originária que gerou a contabilização do ágio, por isso, não se trata de uma mera operação de geração espontânea e carecedora de propósitos negociais e fundamentos econômicos,
- g) logo, restaria comprovado o fato de que a GUARANIANA adquiriu 72,5% das ações da TERMOPERNAMBUCO, mediante o pagamento de ágio no valor de R\$ 130.673.922,93;
- h) o lançamento, portanto, foi efetuado com base na mera presunção de que as operações praticadas não tiveram propósito negocial (presunção decorrente da simples leitura dos atos societários – “análise somente das fotografias e não do filme”);

Porém, deve-se ressaltar que o presente lançamento deu continuidade ao procedimento de fiscalização anterior, que resultou no auto de infração formalizado no **Processo Administrativo 16682.720233/2010-11, relativo aos anos-calendário de 2005 a 2008, em função de glosa de despesas de amortização de ágio, gerado em 2003, considerado ilegítimo para fins de apuração de IRPJ e CSLL.**

Ocorre que referido processo foi decidido de forma definitiva pela 1ª Turma da CSRF, na sessão de julgamento de 3 de maio de 2016, mediante a prolação do Acórdão nº 9101-

002.312. dando provimento ao Recurso Especial da PGFN para restabelecer a autuação fiscal relativa à glosa de despesa de amortização do ágio em discussão (anos-calendário de 2005 a 2008).

A ementa da dita decisão segue reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

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

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

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

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

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

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INVESTIDOR E INVESTIDA. MESMA UNIVERSALIDADE. Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem As pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida.

Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a controladora e a controlada ou coligada, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio). Enfim, toma-se o momento em que o contribuinte se aproveita da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, para se aperfeiçoar o lançamento fiscal com base no regime de tributação aplicável ao caso e estabelecer o termo inicial para contagem do prazo decadencial.

CSLL. DECORRÊNCIA. Aplica-se à CSLL o decidido no IRPJ, vez que compartilham o mesmo suporte fático e matéria tributável.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Sendo assim, entendo que essa decisão, Acórdão nº 9101-002.312 (proferida no Processo Administrativo 16682.720233/2010-11), deve ser aplicada nos presentes autos, não só por se tratar da mesma matéria em discussão (alterando somente o ano-calendário), mas, principalmente, por concordar com seus fundamentos.

De forma a esclarecer minha posição, pinço o seguinte excerto do voto condutor do referido acórdão:

“(…)

#### 8. Consolidação

Considerando-se tudo o que já foi escrito, entendo que a cognição para a amortização do ágio passa por verificar, **primeiro**, se os fatos se amoldam à hipótese de incidência, segundo, se requisitos de ordem formal estabelecidos pela norma se encontram atendidos e, terceiro, se as condições do negócio atenderam os padrões normais de mercado.

A **primeira** verificação parece óbvia, mas, diante de todo o exposto até o momento, observa-se que a discussão mais relevante se insere precisamente neste momento, situado **antes da subsunção do fato à norma**. Fala-se insistentemente se haveria impedimento para se admitir a construção de fatos que buscam se amoldar à hipótese de incidência de norma de despesa. O ponto é que, independentemente da genialidade da construção empreendida, da reorganização societária arquitetada e consumada, a investidora originária prevista pela norma não perderá a condição de investidora originária. Quem **viabilizou a aquisição**? De **onde vieram os recursos** de fato? Quem efetuou os estudos de viabilidade econômica da investida? Quem **tomou a decisão** de adquirir um investimento com sobrepreço? Respondo: **a investidora originária**.

Ainda que a pessoa jurídica A, investidora originária, para viabilizar a aquisição da pessoa jurídica B, investida, tenha (1) "transferido" o ágio para a pessoa jurídica C, ou (2) efetuado aportes financeiros (dinheiro, mútuo) para a

pessoa jurídica C, a **pessoa jurídica A não perderá a condição de investidora originária.**

Pode-se dizer que, de acordo com as regras contábeis, em decorrência de reorganizações societárias empreendidas, o ágio legitimamente passou a integrar o patrimônio da pessoa jurídica C, que por sua vez foi incorporada pela pessoa jurídica B (investida).

Ocorre que a absorção patrimonial envolvendo a pessoa jurídica C e a pessoa jurídica B não tem qualificação jurídica para fins tributários.

Isso porque se trata de operação que não se enquadra na hipótese de incidência da norma, que elege, quanto ao aspecto pessoal, a pessoa jurídica A (investidora originária) e a pessoa jurídica B (investida), e quanto ao aspecto material, o encontro de contas entre a despesa incorrida pela pessoa jurídica A (investidora originária que efetivamente incorreu no esforço para adquirir o investimento com sobrepreço) e as receitas auferidas pela pessoa jurídica B (investida).

Mostra-se insustentável, portanto, ignorar todo um contexto histórico e sistêmico da norma permissiva de aproveitamento do ágio, despesa operacional, para que se autorize "pinçar" os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, promover uma interpretação isolada, blindada em uma bolha contábil, e se construir uma tese no qual se permita que fatos construídos artificialmente possam alterar a hipótese de incidência de norma tributária.

Caso superada a primeira verificação, cabe prosseguir com a **segunda** verificação, relativa a aspectos de ordem formal, qual seja, se a demonstração que o contribuinte arquivar como comprovante de escrituração prevista no art. 20, § 3º do Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977 (1) existe e (2) se mostra apta a justificar o fundamento econômico do ágio. Há que se verificar também (3) se ocorreu, efetivamente, o pagamento pelo investimento.

Enfim, refere-se à **terceira** verificação a constatar se toda a operação ocorreu dentro de padrões normais de mercado, com atuação de agentes independentes, distante de situações que possam indicar ocorrência de negociações eivadas de ilicitude, que poderiam guardar repercussão, inclusive, na esfera penal, como nos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 1990.

## **9. Sobre o Caso Concreto**

Feitas as considerações, passo a analisar o caso concreto.

Vale apreciar a sequência dos fatos:

**1º) 16/10/2003:** a empresa GUARANIANA adquire com ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, ações da TERMOPE (Contribuinte) junto à CELPE. A GUARANIANA passa a deter 100% das ações da TERMOPE.

**2º) 04/11/2003:** é criada a empresa RIO JAPURI (empresa de propósitos específicos), com capital social de R\$100,00.

**3º) 26/11/2003,** a empresa GUARANIANA transfere as suas ações da TERMOPE para aumentar e integralizar o capital social da RIO JAPURI. Assim, a empresa GUARANIANA controla diretamente a RIO JAPURI, e a RIO JAPURI controla diretamente a TERM OPE.

**5º) 31/12/2003:** a TERMOPE incorpora a RIO JAPURI. A TERMOPE passa novamente a ser controlada diretamente pela empresa GUARANIANA. Posteriormente o ágio passa a ser aproveitado pela TERMOPE para fins de despesa de amortização.

Nota-se que as **pessoa jurídica investidora** GUARANIANA integralizou o capital da RIO JAPURI mediante a transferência das ações da TERMOPE (**pessoa jurídica investida**). Em seguida, a TERMOPE incorpora a RIO JAPURI.

Diante de todo o escrito no presente voto, a operação em análise não passa pela **primeira** verificação. Nota-se a **construção artificial** (vide item 6 do voto) empreendida pelo sujeito passivo para se enquadrar na hipótese de incidência permissiva do aproveitamento do ágio.

A criação de empresa sem nenhuma substância (RIO JAPURI) e sua capitalização para adquirir investimento com ágio, **não lhe confere a condição de pessoa jurídica investidora** (vide item 7 do voto). Somando-se ainda o fato de que a confusão patrimonial se consumou entre a RIO JAPURI e a TERMOPE, não restou aperfeiçoada a hipótese de incidência prevista na norma, que exige, com clareza, a absorção do patrimônio compreendida entre pessoa jurídica investidora (GUARANIANA) e pessoa jurídica investida (TERMOPE), ou vice-versa, o que não ocorreu no caso em análise.

As conclusões da autoridade autuante foram precisas (e-fl. 47):

**46. A prática adotada pela GUARANIANA, detentora do controle da empresa fiscalizada, consistiu numa série de procedimentos, num curtíssimo intervalo de tempo, com o objetivo de "construir" uma situação contábil que permitisse o aproveitamento (indevido) do benefício fiscal de amortização do ágio previsto no art. 386 do RIR/99, isso sem que a empresa que efetivamente fez o investimento de aquisição de controle acionário com ágio, liquidasse esse investimento.**

**47. Assim, procedendo a uma série "reestruturações societárias" que, de fato, não passou de atos formais desprovidos de racionalidade econômica, a GUARANIANA S.A. conseguiu: i) permanecer com os seus investimentos na TERMOPE intocados, apenas, agora, não mais apresentado contabilmente desdobrado em "investimento + ágio", e ii) constituir, na contabilidade da TERMOPE, uma conta de ativo imobilizado em valor igual ao ágio pago pela Guaraniانا quando da aquisição das ações TERMOPE de propriedade da Celpe, de forma a poder amortizar esse**

*ativo, no prazo de sua concessão, fabricando assim uma extraordinária despesa a deduzir do lucro tributável.*

*48. O único fim visado foi a utilização do benefício fiscal de redução da carga tributária na TERMOPE, cujo permissivo condicionava a incorporação/fusão/cisão das empresas investidoras -investida. Engendrou-se (então) o artifício jurídico com as reorganizações societárias acima descritas, sem qualquer propósito negocial ou racionalidade econômica.*

*49. No comando do art. 386 do RIR/99, a legislação tributária, para permitir a dedutibilidade da amortização do ágio, tem sua inteligência fundamentada na efetiva extinção do investimento através dos institutos da fusão, cisão ou incorporação entre as empresas (investidora e investida); ou seja, a legislação tributária instituiu um disciplinamento para tributação do resultado (ganho/perda) de um negócio jurídico particular que culmina numa "confusão patrimonial" - o ágio de si mesmo.*

*50. No caso aqui tratado, não houve a requerida unificação patrimonial, apenas fabricou-se na TERMOPE o que deveria ser o "ágio de si mesma". A GUARANIANA detentora da totalidade das ações da TERMOPE tentou se ajustar a letra da lei, sem atender à sua fundamentação; praticando uma série de "reestruturações societárias" sem qualquer motivação econômica para, ao final das operações, apresentar a mesma estruturação societária de antes. Tudo não passando de uma estratégia para tentar conseguir ganho tributário em prejuízo do Fisco Federal.*

*51. De sorte que, se considerarmos a participação societária que a GUARANIANA possuía na TERMOPE no início das operações, essa mesma participação continuou existindo ao final do processo de reestruturação.*

*52. A interposição de outras pessoas jurídicas entre a investidora e a investida com o único desiderato de permitir o aproveitamento do ágio, faz com que a situação aqui versada não se enquadre nas condições preconizadas pela lei de forma a permitir a sua utilização.*

Assim, cabe ser restabelecida a autuação fiscal relativa à glosa de despesa de amortização de ágio.

Aplica-se à CSLL o decidido no IRPJ, vez que compartilham o mesmo suporte fático e matéria tributável". (Grifei)

Portanto, em que pese os argumentos da Recorrente, não há motivo para reforma da decisão recorrida no tocante à manutenção da glosa dos valores que reduziram o lucro real, a título de despesas com ágio, ano-calendário de 2009, cujos fundamentos adoto como minhas razões de decidir:

"(...)

### **3 – Aproveitamento do ágio pago na aquisição pela NEOENERGIA das ações da TERMOPERNAMBUCO detidas pela CELPE**

A questão a ser examinada é se o valor de R\$ 130.673.922,93, contabilizado pela atuada como ágio na incorporação de seu único acionista controlador (Rio Japuri), pode ser deduzido na apuração do lucro real.

Para deslinde da questão, traço um histórico dos fatos com a legislação em questão:

\* 16/10/2003 - Por meio de compra e venda, a CELPE transferiu a participação de 72,57% que detinha na atuada para a GUARANIANA, hoje a NEOENERGIA, com ágio no valor de R\$ 130.673.922,93, tendo como fundamento perspectiva de resultados nos exercícios futuros.

Assim, a NEOENERGIA passou a ser detentora de 100% do capital da atuada, tendo contabilizado a aquisição da participação societária nos termos do artigo 395 do RIR/99, que determina:

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

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

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

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

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

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

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

*III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.*

*§3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, §3º).” (grifei)*

\* 04/11/2003 - Foi criada a empresa Rio Japuri Empreendimentos e Participações S.A. (Sociedade de Propósitos Específicos), com capital de R\$ 100,00.

\* 26/12/2003 – A NEOENERGIA, por integralização e subscrição do capital, transferiu para a Rio Japuri o total de seu investimento na atuada, no valor de R\$ 420.244.232,73, contabilizado como R\$ 289.570.309,80 como investimento na atuada, e R\$ 130.673.922,93 como ágio. A Rio Japuri passou, então, a ser a controladora da atuada, possuindo 100% de seu capital. Por outro lado, a NEOENERGIA passou a ser detentora das ações da Rio Japuri em quase sua totalidade.

\* 31/12/2003 – Incorporação da Rio Japuri pela atuada, com a transferência do ágio da incorporada (controladora) para a incorporadora (controlada), caracterizando a chamada incorporação às avessas. A participação da Rio Japuri na atuada foi extinta, contra o recebimento do seu acionista (NEOENERGIA) de ações da representativas do capital da atuada.

A partir do ano-calendário de 2004, a atuada passou a deduzir do lucro real e da base de cálculo da CSLL a amortização do ágio registrado em sua contabilidade, alegando que teria como base legal o artigo 386, inciso III do RIR/99, que assim determina:

**Art. 386. “A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):**

*I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do §2º do artigo anterior, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;*

*II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso III do §2º do artigo anterior, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;*

**III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do §2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;**

*IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do §2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.*

*§1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §1º).*

*§2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §2º):*

*I - o ágio em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;*

*II - o deságio em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.*

*§ 3º O valor registrado na forma do inciso II (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §3º):*

*I - 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;*

*II - 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.*

*§4º Na hipótese do inciso II do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos ou contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §4º).*

*§5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §5º).*

*§6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando (Lei nº 9.532, de 1997, art. 8º):*

*I - o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor do patrimônio líquido;*

*II - a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.*

*§7º Sem prejuízo do disposto nos incisos III e IV, a pessoa jurídica sucessora poderá classificar, no patrimônio líquido, alternativamente ao disposto no §2º deste artigo, a conta que registrar o ágio ou deságio nele mencionado (Lei nº 9.718, de 1998, art. 11).” (grifei)*

Passo a análise.

O ágio surge na aquisição de participação societária que deva, por imposição legal, ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial e corresponde à diferença a maior entre o preço de aquisição e o valor de patrimônio líquido contábil da participação societária adquirida em sociedade coligada ou controlada. Essas parcelas, portanto, fazem parte do custo de

aquisição da participação societária e têm grande relevância na determinação do valor de eventual ganho de capital quando da alienação ou liquidação do investimento.

Com relação ao tratamento tributário do ágio, tragos os artigos 391 e 426 do RIR/99: (...)

Pelo exposto no art. 391 do RIR/1999, constata-se que a norma veda que as despesas com amortização de ágio, de que trata o art. 385 do RIR/1999, sejam deduzidas do lucro líquido, na apuração do lucro real. Por outro lado, o art. 426 do RIR/1999 permite que o ágio seja deduzido do ganho de capital quando da alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada, avaliado pelo valor de patrimônio líquido.

Em suma, o ágio na aquisição de investimento em sociedade coligada ou controlada (avaliado pelo patrimônio líquido – equivalência patrimonial), fundado em valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros (ou mesmo por outros fundamentos), é indedutível na apuração do lucro real, e, pelas mesmas razões, é indedutível na apuração da base de cálculo da CSLL.

Deve-se registrar que tal tratamento tributário tem uma razão lógica de ser, senão vejamos:

Os ajustes de equivalência por valor de patrimônio líquido (equivalência patrimonial) visam melhor retratar a situação patrimonial das empresas investidoras. Sendo decorrentes de variações já computadas nas bases de cálculo das empresas investidas, são excluídas de nova tributação nas investidoras. Os investimentos avaliados por equivalência patrimonial não afetam a formação do resultado tributável na investidora (o ágio é indedutível e o deságio não é tributável). É, em outras palavras, neutro para fins fiscais. Não fosse assim, a tributação do IRPJ e da CSLL se repetiria em cascata e prejudicaria a integração dos grupos empresariais. Não obstante, concorrem para a formação dos custos a serem computados quando da liquidação ou alienação dos investimentos (art. 426 do RIR/1999).

Todavia, o tratamento tributário do ágio é outro, quando uma pessoa jurídica absorve patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio. É este o benefício fiscal que a autuada alega possuir, já que o artigo 386 do RIR/99 permite a dedução do lucro real com a amortização do ágio.

Cabe, portanto, verificar em que situação este benefício terá cabimento, sendo, necessário, determinar quem o legislador quis atingir. Para tanto, reproduzo a justificativa do Deputado Luiz Antônio Fleury para impedir a revogação deste benefício, trazida na impugnação da autuada, que bem traduz a intenção da lei: (...)

Assim, constata-se que a lei pretende atingir aquele que efetivamente incorreu em custos ao adquirir a participação societária, com a previsão de uma maior rentabilidade no futuro da investida. Em outras palavras, e do ponto de vista contábil, consta no Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações que “o ágio pago por expectativas de lucro futuros na coligada ou controlada deve ser amortizado por tais futuros lucros, ou seja, contra os resultados dos exercícios considerados na projeção dos lucros estimados que justifiquem o ágio. O fundamento aqui é o de que, na verdade, as receitas equivalentes aos lucros da coligada ou controlada não representam um lucro efetivo, já que a investidora pagou por eles antecipadamente, devendo, portanto, baixar o ágio contra essas despesas.”

Uma vez que ágio representa um custo de investimento, baseado em previsão de rentabilidade no futuro da investida, quando ocorrer a incorporação entre a investidora e a investida, a Instrução Normativa nº 11/999, no art. 1º, inciso II, dispõe o seguinte:

*“Art. 1º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento econômico seja:*

*I – .....*

*II – valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, em contrapartida a conta do ativo diferido, se ágio, ou do passivo, como receita diferida, se deságio;”* (grifei)

Lembro que o art. 179 da Lei 6.404/1976 define que no ativo diferido serão classificadas “as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais”.

**Cabe, agora, analisar o instituto da incorporação, necessário para aplicação do benefício previsto no artigo 386 do RIR/99.**

O instituto da incorporação está conceituado no artigo 227 da Lei 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas), o qual dispõe que “a incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhe sucede em todos os direitos e obrigações”.

Assim, a incorporação é uma forma de agregação de empresas, mediante a versão do patrimônio da sociedade incorporada e sua conseqüente extinção, para a sociedade incorporadora, podendo haver ou não emissão de novas quotas ou ações por parte do incorporador aos sócios que são agregados.

Apesar de ser mais comum a incorporação da empresa controlada pela empresa controladora, é possível a situação inversa. A Lei 6.404/1976 contempla esta hipótese, em seu art. 264.

Resumindo o tratamento tributário ao ágio pago na aquisição de participação societária, tendo com fundamento a rentabilidade futura da investida, temos:

1) Em regra, o ágio não é dedutível na determinação do IRPJ e CSLL, já que não pode ter efeito fiscal. Mas, por ser um custo, será considerado quando da alienação do investimento, reduzindo o ganho de capital.

2) No caso de incorporação, fusão ou cisão, entre a investidora e a investida, será amortizado na determinação do IRPJ e CSLL. Nada mais justo, já que após a incorporação, tanto a investidora quanto a investida estarão juntas, com a união dos patrimônios líquidos. Ou seja, a investidora que teve despesa com ágio decorrente de rentabilidade futura, deve compensar com os lucros auferidos no decorrer dos exercícios.

Logo, interpretando a legislação supracitada, concluo que poderá usufruir o benefício previsto no artigo 386 do RIR/99 aquela empresa que resultou da operação de incorporação, entre a investidora, que efetivamente arcou com o custo do ágio na aquisição da participação societária, tendo como fundamento a rentabilidade futura da investida, e a investida, com seus ativos que concorrem para a formação dos lucros futuros. Cabe esclarecer que não importa se a empresa resultante (incorporadora) foi a controladora/investidora ou controlada/investida. O que importa é que, no patrimônio que resultou da incorporação, esteja contabilizado o ágio decorrente do efetivo custo em função da expectativa dos lucros futuros.

Tanto que, para usufruir o benefício, a incorporação às avessas é permitida, nos termos do artigo 386, §6º, II do RIR/99.

**Passo ao caso da autuada, com o objetivo de verificar se foram atendidos os pressupostos necessários para o aproveitamento do benefício.**

Da análise dos fatos, a empresa que adquiriu a participação societária na autuada com ágio foi a NEOENERGIA (antiga GUARAPIANA), por meio da compra das ações que pertenciam a CELPE, em 16/10/2003. Assim, do exposto da legislação supra, concluo que a NEOENERGIA é a investidora que arcou com o custo do ágio das ações, cabendo, até então, o tratamento previsto nos artigos 391 e 426 do RIR/99, ou seja, caberia o aproveitamento do ágio para dedução do ganho de capital, caso ocorresse a alienação das ações.

Já no passo seguinte, a empresa Rio Japuri teve seu capital aumentado por subscrição e integralização das ações da autuada, com o ágio. Neste contexto, constata-se que o papel da Rio Japuri é aquele chamado de “empresa de passagem”. Segundo Marco Aurélio Grecco, a “empresa de passagem” vem a ser uma pessoa jurídica criada apenas para servir de canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro, sem que tenha efetivamente outra função dentro do

contexto. Trata-se de uma operação que serve apenas para transmitir um patrimônio ou um determinado recurso.

Aliás, como bem observa o autuante, este assunto foi abordado pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM, ao editar a nota explicativa à Instrução CVM nº 349, de 06/03/2001, conforme consta no Termo de Verificação Fiscal, mas que aqui reproduzo por ser pertinente:

*“A Instrução CVM nº 319/99, ao prever que a contrapartida do ágio pudesse ser registrada integralmente em conta de reserva especial (art. 6º, §1º), acabou possibilitando, nos casos de ágio com fundamento econômico baseado em intangíveis ou em perspectiva de rentabilidade futura, o **reconhecimento de um acréscimo patrimonial sem a efetiva substância econômica**. A criação de uma sociedade com a única finalidade de servir de veículo para transferir, da controladora original para a controlada, o ágio pago na sua aquisição, acabou por distorcer a figura da incorporação em sua dimensão econômica. Esta distorção ocorre em virtude de que, quando concluído o processo de incorporação da empresa veículo, o investimento e, conseqüentemente, o ágio permanecem inalterados na controladora original”*

Como dito anteriormente, a amortização do ágio tem cabimento quando ocorre a incorporação entre a investidora que arcou com o custo, e a investida, que tem a previsão de rentabilidade futura. No presente caso, a incorporação ocorreu com a Rio Japuri, que não arcou com o custo do ágio. Assim, não poderia a autuada reduzir o lucro obtido nos exercícios seguintes, amortizando o ágio.

Também não houve mudança da situação original, já que a NEOENERGIA, que arcou com o custo do ágio, não foi extinta, e se mantém como controladora da autuada, possuindo a totalidade das ações. Se a incorporação tivesse ocorrido entre a NEOENERGIA e a autuada, correto seria a amortização do ágio, pois é esta operação que a lei quis beneficiar. Nada mais justo que aquela que teve despesa com expectativa de rentabilidade futura que compensar com o lucro auferido no decorrer dos exercícios.

Ratificando este entendimento, no Manual de Contabilidade Societária, edição de 2010, no capítulo 24 dedicado a Combinação de Negócios, Fusão, Incorporação e Cisão, no item 24.7 – Incorporações Reversas, subitem (c) Cisão Parcial e constituição de sociedade veículo e (d) Incorporação de sociedade veículo, assim esclarece:

(...)

*. a controladora original “A” é que deve reconhecer o ágio em seu balanço, (...), ágio esse genuíno em função da efetiva transação com terceiros. Ágio esse no seu investimento em “Y” que muda para investimentos em “B” após a incorporação.(grifei)”*

Pelo acima exposto, concordo com o autuante quando afirma que houve uma série de procedimentos, num curtíssimo intervalo de tempo, com o objetivo de tão somente permitir à atuada aproveitar o benefício previsto no artigo 386 do RIR/99, mas inobservado os pressupostos necessários para tanto. Ou seja, já que não houve a incorporação da verdadeira adquirente da participação societária com ágio (investidora NEOENERGIA) e da investida (atuada), não há como aproveitar a amortização do ágio.

Acerca deste assunto, atuada alega que não seria possível a incorporação com a NEOENERGIA, por força da Lei nº 10.848/2004. Daí, entenderam que poderia engendrar toda esta “reorganização societária”, utilizando uma “empresa de passagem”, tão somente para aproveitar o benefício fiscal. Ora, não é esta situação que a lei quis atingir. Se não é possível a incorporação, resta à investidora aproveitar o ágio pago quando da alienação do investimento.

Destaco que a própria atuada não nega esta intenção, já que afirma em sua defesa que “o motivo para a realização das operações demonstra-se coerente com as estruturas societárias adotadas, pois decorrente da natureza do próprio processo de desverticalização. ***Insista-se: o aproveitamento do benefício fiscal não poderia ter sido realizado de outra maneira.***”

O processo de desverticalização não justifica os atos de criação da Rio Japuri como “empresa de passagem” e nem a incorporação da atuada desta empresa. O processo de desverticalização só justificou a venda das ações da atuada, que era de titularidade da CELPE para a NEOENERGIA, e que, por determinação legal, foi realizada com apuração do ágio. Logo, os atos seguintes não têm qualquer outra motivação econômica, em que pese a atuada afirmar que estariam demonstrados o motivo, finalidade e congruência do negócio jurídico, a teor da Teoria do Propósito Negocial. Todos os argumentos apresentados se fundamentam no processo de desverticalização.

Mas, repito, o processo de desverticalização só justifica o primeiro ato, a venda das ações para NEOENERGIA, em 16/10/2003. O benefício fiscal previsto no artigo 386 do RIR só teria cabimento se a incorporação tivesse ocorrido entre a atuada e a NEOENERGIA. Assim, qualquer outro procedimento efetuado tem somente o intuito de obter economia tributária, não havendo outra justificativa para os atos após o dia 16/10/2003.

A jurisprudência deste Conselho tem adotado firme posicionamento acerca da necessidade de propósito negocial para aceitação das consequências tributárias da operação de incorporação, a exemplo dos seguintes acórdãos: (...)

Quanto à isonomia com tratamento fiscal do deságio, cabe lembrar que o artigo 142 do CTN determina que o auditor fiscal, durante a ação fiscal, tem o dever de apurar corretamente os tributos devidos, ocorrendo, se fosse o caso, a exclusão de valores indevidamente tributados.

Logo, concluo pela manutenção da glosa dos valores que reduziram o lucro real, a título de despesas com ágio”.

(...)

#### **5 – Da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.**

A interessada afirma que a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício isolada não tem previsão, já que o artigo 13 da Lei nº 9.065/95, combinado com artigo 84 da Lei nº 8.981/95, determina que os juros incidem somente sobre tributo, o que não é o caso. Ademais, o artigo 43 da Lei nº 9.430/96 prevê incidência dos juros de mora sobre a multa, mas quando exigida isoladamente.

Assim determina o artigo 43 da Lei nº 9.430/96: (...)

Já o artigo 61 do mesmo diploma legal determina que:

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

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

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

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

Ou seja, a partir de 01/01/1997, os juros de mora incidem sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos, incluindo-se as multas. Não cabe a interpretação restritiva de que incidiria tão somente sobre tributos. Uma vez não recolhida a multa isolada, cabe a incidência de juros de mora.

Também não tem cabimento a alegação de que o artigo 43 da Lei nº 9.430/96 incidiria tão somente quando o lançamento fosse apenas para cobrança da multa isolada. Ora, uma vez apuradas as infrações, tanto da falta de recolhimento de IRPJ e CSLL, quanto das estimativas devidas e não recolhidas, o auditor fiscal tem o dever legal de lavrar o lançamento para cobrança dos créditos tributários devidos, podendo efetua-los em um único processo, por questões de economia e celeridade.

Logo, não restam dúvidas que cabe a aplicação de juros de mora sobre a multa isolada de ofício, mesmo que nos autos estejam sendo cobradas outras infrações.

(...)

#### **6 – Da ilegalidade da utilização da taxa SELIC como juros de mora**

A interessada entende que a aplicação da Taxa Selic como juros de mora para a atualização de valor dos débitos tributários é ilegal, já que foi criada por Resoluções do Conselho Monetário Nacional e do Banco Central. Caberia, nos termos do artigo 161, §1º do CTN, a aplicação de 1% ao mês.

Quanto a esta questão, cumpre trazer a legislação acerca deste assunto, ressaltando que a cobrança de juros de mora pela inadimplência tem previsão no caput do art. 161 e seu § 1º do CTN, *in verbis* : (...)

O dispositivo retro transcrito autoriza o legislador ordinário a fixar taxa de juros em percentual diverso do de 1% (por cento) ao mês, vale dizer, a lei ordinária pode fixar taxas de juros superiores ou inferiores a esse percentual. A inteligência do preceito contido no § 1º do art. 161 do CTN é no sentido de que, em caso da falta da fixação, pelo legislador ordinário, da taxa de juros aplicável ao crédito tributário não pago no vencimento, ela será de 1% (por cento) ao mês.

Ocorre que o legislador ordinário federal, fazendo uso da autorização conferida no CTN, fixou, em diversos diplomas legais, taxa de juros diversa da estabelecida no dispositivo acima reproduzido. De modo que, hoje, com a publicação da Lei nº 9.065/1995, conforme previsão contida no art. 13, a partir de 01 de abril de 1995, os juros de mora são cobrados em percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC), sobre os débitos tributários não pagos até o vencimento.

Ademais, é fundamental esclarecer que, estando a atividade julgadora vinculada às leis vigentes no ordenamento jurídico, não podendo delas nunca se afastar (art. 142, § único, CTN), cabe a ela, obrigatoriamente, aplicá-las ao caso concreto, bem como examinar se os atos praticados pela Fiscalização estão de acordo com a lei e os atos administrativos emanados de autoridades hierarquicamente superiores, não sendo sua competência discutir se a cobrança dos juros de mora com base na taxa SELIC é ilegal, exorbitante ou se fere algum princípio constitucional. Nos termos da Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988, arts. 97 e 102, incumbem exclusivamente ao Poder Judiciário a apreciação e a decisão de questões deste mérito.

Por fim, este é o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme súmula abaixo:

*Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa*

*referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, para títulos federais.*

Sendo assim, não há qualquer ilegalidade na aplicação da SELIC.

**Multa isolada. Estimativas mensais de IRPJ/CSLL.**

**Por fim, no que tange à possibilidade de aplicação de multa de ofício cumulada com a multa isolada por não recolhimento das estimativas**, no já mencionado Processo nº 16682.720233/2010-11, em que a questão controvertida é idêntica à ora examinada, diferenciando-se tão somente em relação aos anos-calendários, foi prolatado, pela 3ª Turma da CSRF, o Acórdão nº 9303-012.257 (Data da Sessão: 19/11/2021), cuja decisão restou assim ementada:

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

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007. POSSIBILIDADE.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal.

O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se somente aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, que foi alterada pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007.

Todavia, não acompanho o entendimento de que, apenas em relação aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, haveria a impossibilidade de **cobrança cumulativa** da multa isolada com a multa de ofício, pois em meus sentir, mesmo a partir do ano-calendário de 2007, remanesce o óbice legal culminando na impossibilidade de cumulação das multas em discussão.

Ora, essa cumulação de multas não pode ser admitida, já que as sanções que possuem a mesma base de cálculo devem corresponder à idêntica conduta ilícita.

Destaco, inclusive, que, a 2ª Turma do STJ firmou o entendimento no sentido de que não ser possível a cumulação das multas isolada e de ofício nos autos do REsp 1.708.819/RS.

**Por bem explicar a controvérsia, transcrevo parte do voto condutor do Acórdão nº 1101-001.399** proferido na sessão de julgamento de 08/10/2024:

(...)

74. A respeito da questão jurídica relativa à concomitância entre a multa isolada e a multa de ofício, não se trata de matéria nova perante este Conselho Administrativo. Na verdade, o tema foi e continua sendo objeto de intensa controvérsia administrativa, com posicionamentos louváveis em diferentes sentidos, ainda que antagônicos. Em especial, há maior controvérsia sobre a aplicação temporal da Súmula 105 do CARF, à luz da alteração promovida pela Lei n. 11.488/2007 ao art. 44 da Lei 9.430/1996.

75. Basicamente, entre aqueles que reconhecem a validade da Súmula 105 do CARF, a divergência se dá em torno de sua aplicação temporal. Para uma primeira corrente, a Súmula 105 do CARF tem sua eficácia temporal limitada aos fatos geradores ocorridos antes de 2007, em função da alteração legislativa promovida pela Lei 11.488/2007.

Em sentido contrário, há também o entendimento de que, mesmo com referida mudança legislativa, não houve alteração substancial do sentido da norma jurídica e, portanto, a Súmula permanece sendo aplicável.

76. Os seguintes precedentes (dentre tantos outros), exemplificam ambos os posicionamentos:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ). Ano-calendário: 2014, 2015. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 105. ALCANCE. O enunciado da Súmula Carf nº 105 no sentido de que “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” alcança somente fatos geradores anteriores à Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. (CARF - Acórdão nº 1201-006.210 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 19 de outubro de 2023)*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2010, 2011 MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem. (CARF - Acórdão nº 9101-006.618 – CSRF / 1ª Turma – Sessão de 14 de junho de 2023)*

77. Entendo ser o segundo entendimento o mais acertado e por isso o adoto neste caso. Em síntese, entendo que a Súmula 105 do CARF é aplicável a todos os casos, independentemente da competência em que aplicadas as multas, em função da natureza de referidas penalidades, que não foi alterada em essência pela Lei 11.488/2007.

78. Vejamos o que diz o artigo 44 da Lei 9.430/1996, já com as alterações promovidas por referida Lei:

*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.*

79. Em primeiro lugar, há de se notar que o caput do artigo tinha a mesma redação, mesmo antes da Lei 11.488/2007, isto é, “serão aplicadas”, de forma que a alteração legal não fez qualquer diferença neste ponto. Faço tal observação, pois há entendimentos que enxergam, nessa redação imperativa, a justificativa para a incidência conjunta de ambas as multas.

80. Em minha visão, a questão é, na verdade, pertinente à natureza das penalidades, e não à redação do dispositivo legal. Em outras palavras, de “essência” da norma, e não de “forma”.

81. Neste ponto específico, faço referência ao voto condutor do Acórdão nº 9101-005-692, de relatoria da Conselheira Livia de Carli Germano:

*“Não obstante, compreendo que, muito embora a Lei 11.488/2007 tenha trazido alterações no texto do artigo 44 da Lei 9.430/1996, a norma, em sua essência, não foi alterada, sobretudo no que diz respeito à cobrança da multa isolada.*

*É dizer, a simples mudança na forma de escrever o disposto no art. 44 da Lei 9.430/1996, com a devida vênia, não muda a norma, tampouco a natureza da multa isolada em relação à multa de ofício, quando esta é aplicada no caso concreto.*

*Riccardo Guastini aponta a diferença entre texto e norma, indicando que o texto é o objeto da interpretação jurídica, sendo a norma o seu*

*resultado. O autor define interpretação jurídica como “a atribuição de sentido (ou significado) a um texto normativo.” (GUASTINI, Riccardo. Das fontes às normas. Edson Bini (trad.). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 23). Assim, o discurso do intérprete seria construído na forma do enunciado standard “T significa S”, em que T equivale ao texto normativo e S equivale ao sentido ou significado que lhe é atribuído.*

82. Nessa toada, entendo que a norma jurídica do art. 44 da Lei 9.430/1996 não foi suficientemente alterada, no que de fato importa, isto é, as hipóteses infracionais que dão ensejo às penalidades.

83. A multa de ofício de 75%, prevista no inciso I, aplica-se à falta de pagamento de imposto ou contribuição, ao passo que a multa isolada de 50% se refere às estimativas mensais não recolhidas, de tal forma que não se pode olvidar que estas são meras antecipações do tributo devido, não sendo tributo autônomo.

84. Assim, embora sejam penalidades distintas, voltadas a infrações distintas, quando ambas as obrigações não foram cumpridas pelo contribuinte, o princípio da absorção ou consunção impõe que a infração pelo inadimplemento do tributo devido prevaleça, afinal o dever de antecipar o pagamento por meio de estimativas configura etapa preparatória para o dever de recolher o tributo efetivamente devido, este sim o bem jurídico tutelado pela norma.

85. A título ilustrativo, destaco a argumentação contida no Acórdão CSRF 9101-006.782, da 1ª Turma:

*Não nego que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida versus valor do ajuste anual devido), assim como não nego que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual).*

*Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício. Aqui, sim, é relevante o fato de a estimativa ser mera antecipação do tributo devido no ajuste anual, sendo de se ressaltar a impossibilidade de se punir, ao mesmo tempo, uma conduta ilícita e seu meio de execução.*

86. Há de se observar ainda que a consunção é justamente o fundamento que já fundamentava os precedentes que vieram a redundar na edição da Súmula 105 do CARF.

87. Veja-se o Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, que consta como o último acórdão precedente à Súmula 105 do CARF:

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

**88. Portanto, se a própria Súmula 105 do CARF é baseada na absorção das penalidades, entendo que o entendimento que ela sufraga é também aplicável a fatos geradores mais recentes, uma vez que se está diante de entendimento sumular baseado na norma, e não no texto legal.**

89. Por fim, destaco que, sobre o tema, já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça, inclusive em julgados recentes:

*TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. OFENSA AOS ARTIGOS 489 E 1.022, AMBOS, DO CPC/2015. NÃO CARACTERIZAÇÃO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO. (...) 5. Nesse sentido, no caso em apreço, me valho da linha argumentativa a muito difundida nessa Corte, segundo a qual preleciona pela aplicação do princípio da consunção ao exigir o cumprimento de medidas sancionatórias. A rigor, o princípio da consunção não se dá em abstrato, mas sim em concreto. É um preceito calcado na evolução do direito ocidental de limitação das punições (e não de sua eliminação). **Dentro desse contexto, como critério de interpretação e aplicação do direito, entende-se que, para cada conduta, uma só punição em concreto, prevalecendo a maior, ainda que essa conduta possa ser enquadrada em mais de um tipo legal de infração. Precedentes no mesmo sentido (STJ – Recurso Especial n. 2.104963 – Sessão de 05/12/2023)90. (Grifei)***

**Assim, entendo que o entendimento contido na Súmula 105 do CARF é aplicável aos fatos geradores ocorridos mesmo após a edição da Lei 11.488/2007, considerando que esta não promoveu alteração na natureza das infrações". (Grifei)**

Deste modo, acolho as alegações da Recorrente, no tocante à impossibilidade da aplicação da concomitante das multas em discussão, afastando a incidência da multa isolada sobre as estimativas mensais de IRPJ/CSLL em relação ao Ano-Calendário de 2009.

**Conclusão:**

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, para dar provimento parcial ao recurso voluntário tão somente afastar a incidência da multa isolada sobre as estimativas mensais de IRPJ/CSLL em relação ao Ano-Calendário de 2009.

*Assinado Digitalmente*

**Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**

**VOTO VENCEDOR**

Conselheiro Alexandre Iabrudi Catunda, redator designado

Muito embora muito bem fundamentado o voto da Ilustre Relatora, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, sobre a possibilidade da concomitância da aplicação da multa de ofício e a multa isolada pelo não pagamento das estimativas, diverjo de seu entendimento.

Tendo em vista que, por voto de qualidade, esta divergência foi a que prevaleceu neste colegiado passo a redigir o voto vencedor.

A possibilidade de lançamento das multas de ofício e isolada já foi apreciada pela Câmara Superior. Neste sentido adoto o mesmo voto que a Relatora do Acórdão nº 9101-002.750 – CSRF / 1ª Turma, Adriana Gomes Rêgo, por possuir o mesmo entendimento:

No mérito, a questão a ser dirimida no presente recurso diz respeito à possibilidade de serem aplicadas, simultaneamente, a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais, e a multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual.

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

Observe-se:

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

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

de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

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

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

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

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

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

[...]

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.

Como se vê nos autos de infração de IRPJ e CSLL (e-fls. 955 e ss), a multa isolada aplicada pela falta de recolhimento das estimativas mensais desses tributos teve fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, mais precisamente em seu inciso II, alínea "b", com as modificações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007.

A exigência da multa isolada foi mantida pela autoridade julgadora de 1ª Instância, mas, no julgamento do Recurso Voluntário, o colegiado a quo, por maioria de votos, acatou as alegações da autuada e exonerou a multa isolada

exigida nestes autos por entender que (i) "em razão de uma mesma conduta (recolhimento a menor do IRPJ e da CSLL no anocalendarário de 2008 em razão de dedução indevida), foram aplicadas duas penalidades distintas contra a recorrente (multa isolada e multa de ofício)"; (ii) "o dever de antecipar apenas existe enquanto houver uma obrigação a ser antecipada (isto é, enquanto ainda não tiver ocorrido o fato gerador do IRPJ e da CSLL), é forçoso concluir que a base imponible da multa isolada desaparece após o final do exercício (momento da ocorrência do fato gerador), deixando de ser possível, portanto, a aplicação dessa penalidade".

Todavia, discordo de tal entendimento porque vislumbro que as penalidades exigidas são autônomas e incidem sobre infrações distintas.

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

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

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

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

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

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

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

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

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

[...]

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

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

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

[...]

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

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição.

Observe-se:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

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

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

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

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

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

As consequências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão nº 101-002.251:

Logo, tendo sido alterada a base de cálculo eleita pelo legislador para a multa isolada de totalidade ou diferença de tributo ou contribuição para

valor do pagamento mensal, não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido.

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

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

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

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

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

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

[...].

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

Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas

multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir, no parágrafo § 1º, excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

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

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

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

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

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexistente;

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

[...];

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

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

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o

critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

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

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário. A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre a data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário. A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeitasse a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente.

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

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

Explico.

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

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 20092

[...]

ANEXO I

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº :

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

[...]

PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

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

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

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

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

[...]

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

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

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

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

[...]

PORTARIA Nº- 18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 20134

[...]

ANEXO I

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

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

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

[...]

PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 20145

[...]

ANEXO I

[...]

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

[...]

13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

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

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

[...]

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

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

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o

objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

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

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

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

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

Acórdão nº 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFICIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão nº 9101-001.203:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFICIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas as penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.

Acórdão nº 9101-001.238:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

[...]

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE

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

Acórdão nº 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

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

Acórdão nº 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).

[...]

Acórdão nº 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA

JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa:

[...]

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

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

[...]

Acórdão nº 1803-001.263:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA

JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

[...]

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

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

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

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

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

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa. Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

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

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

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em

verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo. Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

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

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

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

#### A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

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

[...]

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

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

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

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

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

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

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

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 - Relator Ministro Humberto Martins - Segunda Turma - DJ 17.08.2006 p. 341) Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

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

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

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

Sob esta ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.

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

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

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

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

2. Agravo Regimental não provido.

As contrarrazões oferecidas pela Contribuinte, aliás, fazem referência ao REsp 1.496.354/PR, mencionado na ementa acima. Todavia, referidos julgados não são de observância obrigatória na forma do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do anocalendarário. Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral. Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu*. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 - que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, *idem*). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.

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

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

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

Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o *cúmulo material* de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual "quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas,

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

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito meio ou delito fim.

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

[...]

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

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

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

[...];

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

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

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

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

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável.

Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. Ademais, quando o legislador estipula na alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade mesmo se apurado lucro

tributável e, por consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de bis in idem sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de bis in idem.

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

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

[...]

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos

incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos de que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

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

incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

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

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF nº 105 e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.

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

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

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF nº 105 é omissivo acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996. Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1302-001.753:

A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R\$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R\$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a aplicação da Súmula CARF nº 105 de seguinte teor: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

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

A referência à exigência ao mesmo tempo das duas penalidades não possui uma única interpretação. É possível concluir, a partir do disposto, que não

subsiste a multa isolada aplicada no mesmo lançamento em que formalizada a exigência do ajuste anual com acréscimo da multa de ofício proporcional, ou então que a multa isolada deve ser exonerada quando exigida em face de antecipação contida no ajuste anual que ensejou a exigência do principal e correspondente multa de ofício. Além disso, pode-se interpretar que deve subsistir apenas uma penalidade quando a causa de sua aplicação é a mesma.

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

[...]

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

Porém, os Acórdãos nº 9101-001.203 e 9101-001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos nº 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.

A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF nº 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance.

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

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 1201-00.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

[...]

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso. Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

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

Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

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

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

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

[...]

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas não aplicá-la a casos distintos. Assim, a referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões cujo significado não pode ser identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.

Como visto, no caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo ambas as multas devidas.

Entendeu o Colegiado a quo, ainda, que "a base impositiva da multa isolada desaparece após o final do exercício (momento da ocorrência do fato gerador), deixando de ser possível, portanto, a aplicação dessa penalidade".

Divirjo, no entanto, de tal entendimento, uma vez que evidência suficiente de que a multa isolada pode ser aplicada depois do encerramento do ano-calendário permanece constando na redação atual do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no sentido do cabimento da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. Nestes termos, a lei afirma a aplicação da multa ainda que a apuração final revele a inexistência de tributo devido sobre o lucro apurado. Ademais, a utilização da expressão "ainda que" deixa patente o cabimento da multa isolada mesmo se houver tributo devido ao final do ano-calendário, hipótese na qual seria devida, também, a multa proporcional estipulada na nova redação do inciso I do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Consoante antes observado, o tributo apurado ao final do ano-calendário somente se sujeita a encargos a partir de seu vencimento. Logo, para desconstituir a infração de falta de recolhimento de estimativas, o sujeito passivo deve recolher as antecipações em atraso com os encargos pertinentes desde seu vencimento mensal. O recolhimento do tributo devido no ajuste anual, mesmo acrescido dos correspondentes encargos, não repara o prejuízo causado ao fluxo de caixa da União que, na regra geral de tributação, receberia trimestralmente o ingresso dos tributos incidentes sobre o lucro.

Assim, irrelevante o argumento da recorrida de que "durante o ano calendário de 2008, apurou o IRPJ e CSLL devidos estimativamente, e os recolheu" ou de que não teria infringido ao art. 2º da Lei nº 9.430/96. Ao deduzir despesa considerada não necessária, comum ou usual, fez o recolhimento a menor das estimativas mensais, implicando no descumprimento da obrigação acessória.

Assinale-se, por fim, que a conjugação dos argumentos contrário à aplicação da multa isolada depois do encerramento do ano-calendário e favorável à adoção do princípio da consunção resultaria em cenário no qual a falta de recolhimento de estimativas somente seria punida se a infração fosse constatada antes do encerramento do ano-calendário, interpretação que praticamente nega eficácia ao dispositivo legal<sup>11</sup> e confere significativa vantagem à opção pelo lucro real anual em detrimento à regra geral de apuração trimestral do lucro tributável.

Deve, portanto, o recurso fazendário ser acolhido, reformando-se o acórdão recorrido para reconhecer a possibilidade de aplicação simultânea (ou concomitante) da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados ao final do ano-calendário e das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais desses tributos.

Desta maneira, por todo exposto acima, entendo que é completamente possível a concomitância das multas de ofício e de estimativas não pagas lançadas após a vigência da MP 351/2007.

Sendo assim, voto por não dar provimento ao Recurso Voluntário nesta matéria, acompanhando a Relatora nos demais pontos.

*Assinado Digitalmente*

**Alexandre Iabrudi Catunda**