



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.722458/2017-88
Recurso Embargos
Acórdão nº **1401-006.204 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 20 de setembro de 2022
Embargante SOUTH32 MINERALS S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. SANEAMENTO.

Deve-se acolher os Embargos de Declaração, apenas para reconhecer a omissão apontada (fundamentação da Multa Isolada), sem efeitos infringentes, retificando-se o acórdão embargado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, acolher os Embargos de Declaração para reconhecer a omissão apontada, sem efeitos infringentes, retificando-se o acórdão embargado, notadamente para integrá-lo com a fundamentação da Multa Isolada por falta de recolhimento das estimativas do IRPJ. Vencido o Conselheiro André Severo Chaves que acolhia os embargos com efeitos infringentes para afastar a multa aplicada. Farão declaração de voto os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva e André Severo Chaves.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Lucas Issa Halah e Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

Início, transcrevendo o **Despacho de Admissibilidade de Embargos:**

Trata-se de exame de admissibilidade de embargos declaratórios opostos pela contribuinte em epígrafe contra o Acórdão n.º 1401-004.194, por meio do qual os membros da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF, em sessão realizada em 11/02/2020, por unanimidade, afastaram a preliminar de aplicação do art. 24 da LINDB e, por maioria, negaram provimento ao recurso voluntário.

A ementa do referido acórdão restou assim consignada:

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

Ano-calendário: 2012, 2013

DECRETO-LEI 4.657/1942, LINDB, ART. 24. INAPLICABILIDADE AO CASO.

O artigo 24, do Decreto-Lei n.º 4.657/1942 (LINDB), incluído pela Lei n.º 13.655/2018, não se aplica, em tese, ao caso dos autos.

GLOSA DE DESPESAS. INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE INVESTIDORA (EMPRESA VEÍCULO) POR SUA INVESTIDA. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

INDEDUTIBILIDADE.

É indedutível a amortização do ágio, quando uma sociedade controlada (autuada), sem demonstrar haver propósito negocial na operação, tendo como único objetivo a obtenção de benefício fiscal (amortização do ágio), incorpora a sociedade controladora (“empresa veículo”), em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura da própria controlada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2012, 2013

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, aplica-se ao lançamento decorrente a decisão proferida no lançamento principal (IRPJ).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ/CSLL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA MENSAL.

A multa isolada, calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ/CSLL, mensalmente devida e não recolhida, deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, e optante pelo pagamento do IRPJ/CSLL em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ/CSLL mensalmente devido.”

A contribuinte tomou ciência formal do acórdão em 23/03/2020 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, fl. 3.245) por meio da intimação disponibilizada em seu domicílio tributário eletrônico, e opôs os Embargos Declaratórios em 30/03/2020 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada, fls. 3.247), portanto tempestivamente, nos termos dos arts. 64, I, e 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015). Dispõe o RICARF acerca dos Embargos de Declaração o seguinte regramento:

Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

§1º Os embargos de declaração poderão ser interpostos, mediante petição fundamentada dirigida ao presidente da Turma, no prazo de 5 (cinco) dias contado da ciência do acórdão:

I - por conselheiro do colegiado, inclusive pelo próprio relator;

II - pelo contribuinte, responsável ou preposto;

III - pelo Procurador da Fazenda Nacional;

IV - pelos Delegados de Julgamento, nos casos de nulidade de decisões da delegacia da qual é titular; (Redação dada pela Portaria MF n.º 153, de 2018)

V - pelo titular da unidade da administração tributária encarregada da liquidação e execução do acórdão; ou (Redação dada pela Portaria MF n.º 153, de 2018)

VI - pelo Presidente da Turma encarregada pelo cumprimento do acórdão de recurso especial. (Redação dada pela Portaria MF n.º 153, de 2018)

§2º O presidente da Turma poderá designar o relator ou redator do voto vencedor objeto dos embargos para se pronunciar sobre a admissibilidade dos embargos de declaração.

§3º O Presidente não conhecerá os embargos intempestivos e rejeitará, em caráter definitivo, os embargos em que as alegações de omissão, contradição ou obscuridade sejam manifestamente improcedentes ou não estiverem objetivamente apontadas. (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016) (g.n.)

(...)

Alega a embargante ter havido omissões no Acórdão n.º 1401-004.194, tanto no que diz respeito à composição dos grupos envolvidos na operação, quanto no tocante ao lançamento da multa isolada de IRPJ. Seguem os termos apresentados pela embargante:

“II.1. - 1ª Omissão: Diferentes acionistas dos Grupos envolvidos - Inexistência de ágio interno

10. Não obstante isso, considerando que v. acórdão embargado, mesmo que de forma secundária, tratou do tema “ágio interno”, cabe à Embargante buscar o devido questionamento de circunstância fática omissa no voto condutor

sobre o assunto e essencial ao correto e amplo julgamento da demanda, capaz de infirmar a própria conclusão dessa Colenda Turma julgadora, a fim de resguardar seu direito futuro de acesso à instância Especial.

*11. Trata-se, especificamente, do fato alegado e provado pela Recorrente em seu Recurso Voluntário de que as **empresas envolvidas na operação possuem acionistas diversos como se observa pelos seguintes quadros dos 20 (vinte) maiores acionistas de cada um dos “grupos”***

...

12. Tal fato (empresas sob controle diverso) associado ao próprio reconhecimento pelo v. acórdão recorrido do efetivo pagamento de numerário para a aquisição do investimento objeto da amortização fiscal, afasta por completo a possibilidade de qualificação de “ágio interno”, na linha dos precedentes desse Tribunal Administrativo.

13. Dessa forma, muito embora se entenda que o fundamento primordial do v. acórdão embargado foi, efetivamente, a acusação de “empresa veículo” e não de “ágio interno”, requer-se sejam acolhidos os presentes Embargos de Declaração neste ponto a fim de integra-se o julgado com essa importante circunstância fática, omitida pela Turma de origem.

II.2. - 2ª Omissão: Improcedência da multa isolada de IRPJ

14. A segunda omissão existente no v. acórdão embargado refere-se à análise da matéria “improcedência da multa isolada de IRPJ sobre as estimativas mensais não recolhidas, exigida após o encerramento do exercício em que verificado prejuízo fiscal”.

15. Tal matéria foi devidamente tratada pela ora Embargante em seu Recurso Voluntário (Capítulo C.5 – parágrafos 125 a 136 – fls. 2.973/2.975), mas não foi objeto de análise por essa Colenda Turma Julgadora. O próprio Relatório do v. acórdão embargado transcreve as razões expostas pela Embargante sobre esta matéria, como se observa às fls. 3.210/3.212.

16. De fato, observa-se que embora a ementa do v. acórdão embargado faça menção à manutenção da autuação neste ponto³, não há no voto condutor nenhuma fundamentação nesse sentido, mas apenas menções à matéria ao longo do Relatório.

17. Dessa forma, tratando-se de matéria autônoma devidamente submetida pela Embargante exame dessa Colenda Turma Julgadora, evidencia-se também a existência da segunda omissão que ora se aponta e o pleno conhecimento dos presentes Embargos de Declaração.

V – CONCLUSÃO E PEDIDO

18. Ante o exposto, restou amplamente demonstrado que o v. acórdão embargado incorreu em 2 (duas) omissões, sobre pontos relevantes ao amplo exame do mérito da matéria em análise, que merecem ser enfrentados por esse Colegiado para que haja uma entrega efetiva da prestação jurisdicional, mais precisamente:

*i) a circunstância fática de que as empresa envolvidas na operação **possuem acionistas diversos**, como se observa pelos quadros apresentados que listam os 20 (vinte) maiores acionistas de cada um dos “grupos”, o que afasta por completo a acusação de “ágio interno” ainda que ela tenha sido utilizada apenas de forma secundária para a manutenção da autuação por essa Colenda Turma julgadora; e*

*ii) toda a matéria “improcedência da multa isolada de IRPJ sobre as estimativas mensais não recolhidas, exigida após o encerramento do exercício em que verificado prejuízo fiscal” contida no **Capítulo C.5 – parágrafos 125 a 136 do Recurso Voluntário da Embargante (fls. 2.973/2.975).**”*

Análise dos vícios apontados

A primeira alegada omissão, segundo a embargante, consiste no fato do acórdão não ter se manifestado sobre a composição acionária de empresas envolvidas na operação que resultou no ágio objeto da autuação fiscal. De fato, como a própria embargante reconhece, o voto condutor do julgado fundamentou-se, para confirmar a autuação fiscal, no uso de empresa veículo. Como é cediço, desde que devidamente fundamentada a decisão, não há que se enfrentar todos os argumentos alegados em sede de recurso voluntário, e a decisão ora embargada está perfeitamente fundamentada no que tange à procedência da autuação, conforme as seguintes passagens, extraídas do voto condutor:

“No presente caso, a única função da empresa BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda, no conjunto de operações realizadas, foi permitir a amortização de ágio pela BMSA, sem que sua existência tenha qualquer função econômica que não essa.

Não me esqueço que a legislação atual permite a constituição de empresas com finalidades específicas em participar do capital de outras empresas.

Não é o caso que temos aqui nos autos.

*De se relembrar o que consta no **Termo Fiscal**:*

...

Fatos estes que já foram anunciados neste Voto.

Aliás, não se pode nem dizer que há, de fato, uma incorporação: a investida (BMSA), na realidade, não incorpora nada, posto que a investidora (BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda) não tem ativo expressivo algum, a não ser o ágio a ser amortizado. Os livros contábeis e o Balanço da empresa BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda vão conter o que? Ambos, certamente, refletem apenas operações com a BMSA: registros referentes ao investimento com ágio na fiscalizada e sua respectiva incorporação pela mesma.

Eventuais registros de valores imateriais de despesas e/ou de receitas revelam-se irrelevantes.

[...]

*Uma empresa funcionará como **veículo** em certa operação se receber e repassar algo, em geral um ativo, sem que exista um propósito extra tributário suficiente para explicar essa circulação, independentemente de sua duração, de ser uma sociedade operacional ou não, de em regra cumprir suas obrigações ou não. Vale dizer: até mesmo uma empresa longeva, operacional e que costuma cumprir suas obrigações, pode ser usada como veículo em certa operação se receber e repassar recursos sem propósito extra tributário. Sendo assim, para refutar a acusação de uso de empresa-veículo é inócuo comprovar que a referida empresa teve longa duração, era operacional e em regra cumpria suas obrigações, se, por outro lado, não ficar demonstrado que, em certa operação, havia um propósito extra tributário para ela receber e repassar recursos.*

*No caso dos autos, essa empresa **veículo** (BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda), por sua vez, sustentando-se nos recursos que nela foram aportados pela sua controladora no exterior, a empresa **Broken Hilton Property – BHP CO**, adquiriu as ações da BMSA, que estavam em poder da BAHBV, com pagamento/apuração de ágio e, posteriormente, foi incorporada por sua investida, a qual considerou, também assim entendendo, indevidamente, a dedutibilidade da contrapartida da amortização do ágio das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, **em uma interpretação totalmente equivocada do art.386 do RIR/99.***

*A empresa **Broken Hilton Property – BHP CO**, controladora da BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda, se houvesse feito a aquisição **diretamente**, não poderia ter-se beneficiado da amortização do ágio para fins tributários, a menos que fosse objeto de incorporação, o que não faria o menor sentido.*

*Aqui não se trata, conforme aventado pela Recorrente, de eventual ingerência pela autoridade fiscal em sua atividade, trata-se, isto sim, de desconsiderar, apenas para **fins fiscais**, a operação de incorporação efetivada pela Recorrente junto a BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda..*

A questão não requer muitas divagações, deve-se ter em mente que o ágio representa um custo (se o investimento for alienado) ou despesa se for objeto de amortizações.

A legislação permite que o ágio possa ser amortizado, impedindo, entretanto, sua dedução fiscal, conforme consta no art.391 do RIR/99, ressalvado o disposto no art.426 do RIR/99 (alienação do investimento).

Ainda, a possibilidade (fiscal) de deduzir o ágio na apuração do lucro restringe-se ao caso previsto no art. 386, III, do RIR/99 (art. 7º, III, da Lei nº 9.532/97), qual seja: em que a pessoa jurídica absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio fundamentado em rentabilidade da coligada ou controlada com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, caso em que a amortização poderá ocorrer à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração.

Ao contrário do que entende a Recorrente, a utilização de empresa intermediária (ou veículo), sem qualquer função empresarial real distinta do investimento com ágio, está, sim, vedada pelo dispositivo do art.386 do RIR/99.

*Não há lógica em supor que a Lei Tributária admitiria ou até incentivaria a criação de empresa **intermediária**, sem função empresarial, como se depreende das teses da Recorrente.*

A Lei não autorizou expressamente (e nem poderia) que o contribuinte se beneficie de amortização de despesas originadas em negócios desta natureza. Não é possível admitir, sob pena de aceitar incompatibilidade no ordenamento jurídico, que a lei tenha autorizado a dedução fiscal de ágio mediante operações que não refletem a realidade, sem efetivo propósito, como no caso, a criação/utilização da empresa intermediária sem qualquer finalidade.

Reproduzo novamente o texto legal do caput do art.386 do RIR/99:

...

*Então, o que se persegue é o que alguns chamam de confusão patrimonial, que nada mais é do que a **união** dos patrimônios das empresas envolvidas, a **real** investidora (que adquiriu a participação societária com ágio) e a investida, ocasião em que a amortização do ágio passa a ser autorizada com efeitos imediatos na base de cálculo do IRPJ.*

Isto porque, aquele custo maior (ágio) desembolsado pela investidora, ao se fundir com os lucros gerados pela investida, por meio da incorporação, resulta na permissibilidade de aproveitamento fiscal do ágio, pois agora há uma comunicação direta entre a despesa de amortização deste ágio e as receitas auferidas pela investida.

*O procedimento realizado não extingue, **na real adquirente**, a parcela do investimento correspondente ao ágio, de modo que, ao final das operações realizadas, com a incorporação da empresa veículo pela investida, a propriedade da participação societária adquirida com ágio subsiste no patrimônio da **investidora original**, diversamente do que se extrai da lei.*

Nesse contexto, conforme apontado pela Fiscalização, não há como prosperar a possibilidade de dedutibilidade por uma pessoa jurídica, de ágio originado na aquisição, de quotas dela mesma, por uma empresa criada/utilizada somente para tal operação de aquisição (empresa intermediária ou empresa veículo).

Aqui se verificou a tal "confusão patrimonial", que a autoridade lançadora não admitiu ter ocorrido. Trata-se de uma expressão surgida do encontro patrimonial entre o investidor e a investida, ocasião em que a amortização do ágio passa a ser autorizada, com repercussão direta na base de cálculo do IRPJ.

*Particularmente, em outro viés que me agrada mais, este encontro de contas nada mais é do que a observância ao **regime de competência**, que ilustra o **princípio da confrontação** entre receitas e despesas. Relembremos de seu conceito, conforme se extrai da obra **Contabilidade Financeira - Introdução Aos Conceitos, Métodos e Aplicações**, de Roman L.Weil, Katherine Schipper e Jennifer Francis, tradução da 14ª edição norte-americana, 2016:*

....

Enquanto o ágio pago (sacrifício de ativos) na aquisição em debate permanecer com a adquirente BHP Billiton Empreendimentos Minerais Ltda, ele (o ágio)

fica, digamos, congelado, em face do regime de competência, uma vez que ainda não se materializaram os benefícios futuros desta saída de ativos com os lucros ou receitas esperados, ou seja, o custo/despesa representado pelo ágio e as receitas pertinentes (resultados futuros) que se espera obter/gerar ainda não se comunicaram, daí a sua indedutibilidade fiscal.

Agora, quando se perfectibiliza o encontro da despesa/custo (do ágio, sacrifício de ativo do investidor) com a expectativa de rentabilidade futura da investida, ou seja, as receitas esperadas e auferidas pela investida, daí a legislação tributária aceitar a dedutibilidade fiscal da despesa (amortização do ágio).

Por fim, relativamente ao Parecer contábil acostado aos autos neste ano, observo que não é necessário o julgador refutar um a um os argumentos apresentados pelas partes, quando encontrou motivos suficientes para decidir, sendo este também o entendimento assente no Superior Tribunal de Justiça, conforme se verifica pelos julgados abaixo transcritos:

-“O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo inciso IV do § 1º do art. 489 do CPC/2015 [“§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: (...) IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador”] veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo STJ, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão.” EDcl no MS 21.315-DF, Rel.Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016, DJe 15/6/2016.

-“O Tribunal não está obrigado a responder questionários formulados pelas partes, tendo por finalidade os declaratórios dirimir dúvidas, obscuridades, contradições ou omissões realmente existentes, pois existindo fundamentação suficiente para a composição do litígio, dispensa-se a análise de todas as razões adstritas ao mesmo fim, uma vez que o objetivo da jurisdição é compor a lide e não discutir as teses jurídicas nos moldes expostos pelas partes.” (EDcl na Ação Rescisória nº 770 - DF (1998/0035423-9), Relatora Eliana Calmon)

De pronto, não se nega aos agentes econômicos a possibilidade de organizar seus negócios da maneira que lhe aprouver. Portanto, toda a argumentação da Recorrente no sentido de demonstrar a legitimidade da operação tem repercussão apenas indireta sobre o exame do caso. E repercute apenas até o ponto que serve de contexto para as operações tributariamente relevantes dentro do panorama da organização societária do grupo”.

Portanto, pelo exposto, o acórdão embargado está fundamentado e claro em seu dispositivo, não havendo razão para o conhecimento dos embargos apresentados no que diz respeito à matéria até aqui discutida.

A segunda omissão invocada pela embargante refere-se à falta de fundamentação, no acórdão, para a manutenção do lançamento da multa isolada de IRPJ.

De fato, assiste razão à embargante nesta matéria, uma vez que consta expressamente do acórdão a manutenção do lançamento tributário relativo à

multa isolada, sem que haja, ao longo do voto condutor do acórdão, a exposição dos motivos que levaram à decisão.

Neste sentido, e considerando o acima exposto, está caracterizada a ocorrência de omissão prevista no art. 65 do Anexo II do RICARF, razão pela qual o acórdão embargado deverá ser revisto para fundamentar a decisão pela manutenção do lançamento da multa isolada.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, acolho parcialmente os Embargos de Declaração apresentados, nos termos do art. 65 do anexo II do RICARF, para fundamentação pelo Colegiado da decisão de manutenção da multa isolada de IRPJ. Em relação à matéria relativa à composição das empresas envolvidas na operação, rejeito os embargos em caráter definitivo.

Encaminhe-se ao Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, relator do processo, para inclusão em pauta de julgamento.

Luiz Augusto de Souza Gonçalves

Presidente da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF

Assinado digitalmente

É o relatório de essencial.

Voto

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, Relator.

De fato, a fundamentação da **Multa Isolada – IRPJ** não foi descrita no corpo do voto do acórdão recorrido, só constando em sua ementa, portanto, deve ser acolhido, nesta parte, os embargos apresentados pela Embargante.

Da fundamentação

Conforme relatoriado no acórdão recorrido, foram lavrados autos de infração relativos à **Multa Isolada de IRPJ** e de **CSLL**:

*Contra a contribuinte acima identificada foi lavrado o Auto de Infração o qual lhe exige a importância de **R\$ 4.338.624,60**, a título de Multa Exigida Isoladamente por falta de recolhimento do **IRPJ** sobre base de cálculo estimada, fato gerador em 31/08/2013.*

*Ainda, houve glosa de despesa com amortização de ágio, conforme Termo de Verificação Fiscal, efetivadas nos anos calendário de 2012 e 2013, que acarretaram **redução** do prejuízo fiscal declarado dos referidos anos.*

Eis a descrição dos fatos do Auto de Infração:

EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL**INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS**

Redução indevida do Lucro Real, decorrente da amortização de ágio, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, parte integrante deste auto de infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2012	114.291.806,04	75,00
31/12/2013	114.291.806,04	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/01/2012 e 31/12/2013:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247 e 250 do RIR/99

Arts. 247, 249 e 250 do Decreto 3.000/99 (RIR/99)

MULTA OU JUROS ISOLADOS**INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA**

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada de Agosto/2013, em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução. Tudo conforme Termo de Verificação Fiscal e demonstrativo em anexo, partes integrantes deste auto de infração.

Fato Gerador	Multa
31/08/2013	4.338.624,60

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre entre 31/08/2013 e 31/08/2013:

Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

Foi ainda lavrado Auto de Infração a título de Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL, na importância de R\$ 1.564.784,86, a título de Multa Exigida Isoladamente por falta de recolhimento da CSLL sobre base de cálculo estimada, fato gerador em 31/08/2013.

*Decorrente do lançamento de IRPJ, também houve glosa de despesa com amortização de ágio, conforme Termo de Verificação Fiscal, efetivadas nos anos calendário de 2012 e 2013, que acarretaram **redução** da base de cálculo negativa declarado dos referidos anos.*

A decisão de piso se manifestou de maneira adequada sobre os lançamentos questionados, conforme voto ora reproduzido:

37. Quanto ao questionamento do item 24, vê-se ele foi contraposto em desalinho com o que dispõe o art. 44 da lei nº 9.430, de 1996, que, expressamente, prevê (alínea b do inciso II) a aplicação de multa isolada nos casos de falta de recolhimento de estimativa, ainda que se apure prejuízo ao final do ano calendário - o que implica inexistência de óbice o lançamento se dê após o período de apuração:

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

(...)

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

(...)

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.”

38. Sobre o assunto, vale ainda dar relevo à Instrução Normativa SRF n.º 93, de 24 de dezembro 1997, que assim dispõe em seu art. 16:

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

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

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

39. Assim, voto por julgar procedente em parte a impugnação, para: a) exonerar o crédito da CSLL (multa isolada), no montante de R\$ 1.564.784,86, e restaurar as bases de cálculos negativas declaradas; e b) manter integralmente o crédito do IRPJ, e confirmar a redução dos prejuízos, em face de sua compensação (parte) com o lucro apurado.

Apenas acrescento que a controvérsia existente sobre a aplicabilidade, ou não, da multa isolada sobre as estimativas mensais de IRPJ e da CSLL não pagas (lembrando que, no caso dos autos, a Multa Isolada – CSLL já havia sido cancelada pela decisão de piso), se instaurou na redação hoje decaída do art. 44 da Lei nº 9.430/96, sendo que atualmente há um novo cenário normativo.

É que o legislador fez publicar a Lei nº 11.488/2007, e deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, como abaixo transcrito, reforçando a aplicação da multa isolada sobre as

estimativas não pagas, mesmo quando o contribuinte tivesse apurado prejuízo fiscal, sem qualquer exceção:

(...)

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

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

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

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

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.(Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 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.(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

(grifou-se)

Efetivamente, com a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, ficou difícil sustentar a tese da inaplicabilidade da multa isolada de ofício, pois o legislador, à luz da controvérsia que já existia, impôs novamente tal ônus, sem qualquer exceção. E, observe-se, as infrações aqui em comento vieram à luz na nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, trazida pela Lei nº 11.488/2007.

Dessa forma, deve-se manter a multa isolada mantida, sobre a estimativa não paga de **IRPJ**, com supedâneo no novo art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96.

Portanto, acolho os embargos admitidos para sanar a omissão entre a ementa e o voto, porém **sem** efeitos infringentes.

Assim, considerando a omissão apontada, é suficiente apenas a inclusão da **fundamentação** da Multa Isolada por falta de recolhimento do IRPJ por estimativa, no acórdão recorrido.

O acolhimento do referido embargo, não obstante promover o saneamento do julgado, não altera o resultado final do julgamento realizado por este Colegiado.

Conclusão

Ante o exposto, voto por acolher os Embargos de Declaração, então admitido, para reconhecer a omissão apontada, sem efeitos infringentes, retificando-se o acórdão embargado, notadamente para a inclusão da **fundamentação** da Multa Isolada por falta de recolhimento do IRPJ por estimativa, no acórdão recorrido.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano

Declaração de Voto

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

Acompanho o voto integralmente mas entendo necessário fazer um esclarecimento acerca das razões que me levaram a adotar tal posição. Isto porque, como é sabido, sempre tenho me posicionado favoravelmente à tese do afastamento da multa isolada nos casos de concomitância com a multa de ofício.

Necessário ressaltar ainda que participei do julgamento que resultou no acórdão embargado, e assim também me posicionei, restando vencido.

Da análise da decisão recorrida, bem como da ata formalizada, firmei minha convicção que a matéria da concomitância foi efetivamente analisada, em que pese sua fundamentação não tenha constado do voto embargado, razão pela qual os embargos foram providos para sanar a omissão.

Aliás, necessário ressaltar ainda que na oportunidade de julgamento fizeram sustentação oral o patrono do contribuinte, Dr. Jan De Porto Alegre Muniz, OAB/RS 33.973 e o representante da Fazenda Nacional, Dr. Marco Aurélio Zortea Marques. Desta feita, em que pese o lapso temporal e a ata não detalhar expressamente as matérias de mérito apreciadas, é muito improvável que a não apreciação de tal matéria tenha passado despercebida por todos os conselheiros integrantes desta turma, pelo patrono da parte e pelo representante da Fazenda Nacional.

Assim, tal fato apenas reafirma a minha conclusão de que tal matéria foi efetivamente apreciada na sessão de julgamento, mas por erro formal deixou de constar do corpo do voto do relator, em que pese conste da Ementa do Acórdão que foi lido na sessão de julgamento.

Diante de tal contexto fático, acompanhei o voto do relator nos presentes embargos pois entendo que reapreciar a matéria de mérito seria exacerbar o limite estreito dos embargos, devendo tal matéria ser reapreciada através de recurso próprio perante a CSRF.

Assim, face a tudo o quanto exposto, muito embora discorde da tese que manteve a concomitância da multa, em razão da questão processual acima relatada acompanhei integralmente o voto do Relator.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva

Conselheiro André Severo Chaves.

Como visto, o resultado do julgamento deste processo foi por acolher os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, apenas para reconhecer a omissão apontada quanto à fundamentação da multa isolada.

Em que pese a respeitável decisão deste colegiado, penso que o mérito da referida controvérsia deveria ter sido apreciado, haja vista que, no meu entendimento, o acórdão recorrido não enfrentou a matéria.

Analisando-se o Acórdão de Recurso Voluntário (e-Fls. 3.192 e ss), mais especificamente os argumentos do voto condutor, observa-se que a decisão embargada não enfrentou as alegações de improcedência da multa isolada arguidas pela recorrente.

Também não se extrai expressamente do dispositivo do acórdão que este ponto do recurso voluntário fora decidido. É o que se observa:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de aplicação do art.24 da LINDB; por maioria de votos, negar provimento ao recurso quanto ao mérito da autuação. Vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin e Eduardo Morgado Rodrigues.

Por estas razões, entendo que a matéria deve ser enfrentada.

Quanto ao mérito, já tenho consolidado entendimento de que não é cabível a imposição de multa isolada referente a estimativas mensais, quando no mesmo lançamento já é aplicada a multa de ofício.

Este entendimento recentemente prevaleceu na 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do Acórdão n.º 9101-005.080. Por concordar com as razões de decidir do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, responsável pela redação do voto vencedor, adoto-as como fundamento deste voto:

O tema da aplicação cumulada das multas isoladas e de ofício vem sendo largamente discutido no âmbito do contencioso administrativo tributário federal há décadas, sendo, inclusive, objeto da Súmula CARF n.º 105, *verbete* este que exprime a posição institucionalmente pacificada sobre a matéria. Confirma-se o teor do entendimento sumulado:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 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.

Ocorre que, entende a I. Relatora que a Súmula CARF n.º 105 aplicar-se-ia apenas aos fatos jurídicos ocorridos antes do ano-calendário de 2007, em face de alteração legislativa promovida àquele tempo no art. 44 da Lei n.º 9.430/96, pela Lei n.º 11.488/2007, que acabou revogando o inciso IV do seu §1º, expressamente mencionado na referida súmula.

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei n.º 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, apenas vindo para cambiar a *geografia* das previsões inculcadas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 e *deslocou* o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da *coexistência* de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF n.º 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão n.º 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF n.º 105):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2002 NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A garantia constitucional de ampla defesa, no processo administrativo fiscal, está assegurada pelo direito de o contribuinte ter vista dos autos, apresentar impugnação, interpor recursos administrativos, apresentar todas as provas

admitidas em direito e solicitar diligência ou perícia. Não caracteriza cerceamento do direito de defesa o indeferimento de perícia, eis que a sua realização é providência determinada em função do juízo formulado pela autoridade julgadora, ex vi do disposto no art. 18, do Decreto 70.235, de 1972.

OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS DE SAÍDA E CUPONS FISCAIS. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO.

Não comprovado que as notas fiscais de saída e cupons fiscais correspondem a uma mesma operação, resta configurada a omissão de receitas.

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. (destacamos)

Como se observa, o efetivo cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Ao passo que as estimativas representam um simples adiantamento de tributo que tem seu fato gerador ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa antecipação mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%. E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o ius puniendi (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular dano ao Erário (do ponto de vista material), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o princípio da absorção ou da consunção, visando repelir esse bis in idem, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra¹.

Frise-se que, per si, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva cumulação, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada consequência, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação antijurídica não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da consunção, para fazer cessar o bis in idem, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL,

independentemente do ano-calendário dos *fato geradores* colhidos no lançamento de ofício.

Por conseguinte, a atribuição de efeitos infringentes aos embargos de declaração é possível, em hipóteses excepcionais, para corrigir premissa equivocada no julgamento, bem como nos casos em que, sanada a omissão, a contradição ou a obscuridade, a alteração da decisão surja como consequência necessária.

Portanto, com o saneamento da omissão arguida, entendo por enfrentar a matéria, e acolher os efeitos infringentes do recurso, afastando a exigência da multa isolada sobre as estimativas.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de acolher os Embargos de Declaração, com efeitos infringente, tão somente para afastar a exigência da multa isolada sobre as estimativas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves