



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

Processo n° 16682.722758/2016-86
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-002.687 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de dezembro de 2018
Matéria CSLL - GLOSA DE DESPESAS
Recorrente BB - BANCO DE INVESTIMENTO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. REPERCUSSÃO DOS AJUSTES NO LUCRO REAL PARA A BASE DE CÁLCULO DA CSLL. MOMENTOS DA EXISTÊNCIA DO INVESTIMENTO. AQUISIÇÃO. DESENVOLVIMENTO. DESFAZIMENTO.

I - Construção empreendida pelo Decreto-lei nº 1.598, de 1977, encontra-se em consonância com a edição no ano anterior (1976) da Lei nº 6.404 ("lei das S/A"), no qual se buscou modernizar os conceitos de contabilização de investimentos decorrentes de participações societárias, inclusive com a adoção do método de equivalência patrimonial (MEP). Foram delineados três momentos cruciais para o investidor: nascimento, desenvolvimento e fim do investimento, assim tratados: (1º) o da aquisição do investimento, normatizando-se a figura do "ágio", que consiste no sobrepreço pago na aquisição, (2º) o momento em que o investimento gera frutos para o investidor, ou seja, a empresa adquirida gera lucros; e (3º) e desfazimento do investimento. II - O segundo momento operacionalizou sistema no qual os resultados de investimentos em participações societárias pudessem ser devidamente refletidos no investidor, por meio do MEP, e ao mesmo tempo, não fossem objeto de bitributação. De um lado, os resultados da investida seriam refletidos no investidor, fazendo com que tanto na investida quando no investidor fossem apuradas receitas operacionais que, em tese, integrariam o lucro líquido e a base de cálculo tributável. De outro, determinou-se que o investidor poderia efetuar ajuste, no sentido de excluir da base de cálculo tributável os resultados positivos auferidos pela investida, viabilizando-se a neutralidade do sistema e a convergência para fins fiscais das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. III - A mesma premissa deve ser considerada para o primeiro (aquisição) e terceiro (desfazimento) momentos. No desfazimento, o ágio deve ser considerado na apuração da base de cálculo do ganho de capital. Na aquisição, o sobrepreço contabilizado só poderá ser objeto da amortização se ocorridas as hipóteses de aproveitamento previstas

expressamente na legislação.IV - Nítida e transparente a convergência entre as bases de cálculo do IRPJ e CSLL, no que concerne às operações decorrentes de participações societárias e os correspondentes resultados auferidos, em seus diferentes momentos: aquisição, desenvolvimento e desfazimento.

REGRAS GERAIS DE DEDUTIBILIDADE. ÁGIO. DESPESA.

Amortização de Ágio é despesa submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 47, da Lei nº 4.506, de 1964, e com repercussão tanto na apuração do IRPJ quando da CSLL, conforme art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995 e art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995.

MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSIS CSLL, CUMULADAS COM MULTA DE OFÍCIO POR FALTA DE PAGAMENTO DE CSLL APURADA NO AJUSTE ANUAL.

Com o advento da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tornou-se cabível o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas, relativas a meses de 2011 e 2013, e ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de CSLL apurada no ajuste anual dos mesmos anos-calendário. (Inaplicabilidade da Súmula CARF nº 105).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros: Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima (relator), Gisele Barra Bossa e Leonam Rocha de Medeiros que davam provimento ao recurso. Designada a conselheira Eva Maria Los para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rafael Gasparello Lima - Relator.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los - Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (presidente), Eva Maria Los, Luis Henrique Marotti Toselli, Edgar Bragança Bazhuni (suplente convocado), Rafael Gasparello Lima, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa e Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado). Ausente, justificadamente, o conselheiro Jose Carlos de Assis Guimarães.

Relatório

A 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SPO), por unanimidade, julgou improcedente a impugnação administrativa do contribuinte, conforme a respectiva ementa do acórdão nº 16-78.459:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

CSLL. BASE DE CÁLCULO. NORMAS DE APURAÇÃO.

Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro as mesmas normas de apuração para o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTOS EM SOCIEDADES COLIGADAS OU CONTROLADAS. INDEDUTIBILIDADE DA BASE DE CÁLCULO.

A amortização do ágio será incluída na determinação da base de cálculo da CSLL, constituindo adição prevista na legislação tributária.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CABIMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO INCIDENTE SOBRE O TRIBUTO APURADO COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL.

Nos casos de lançamento de ofício, é aplicável a multa de 50%, isoladamente, sobre o valor de estimativa mensal que deixou de ser recolhido, mesmo após o encerramento do exercício, e ainda que seja apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa para a CSLL no ano-calendário correspondente.

A hipótese legal de aplicação da multa isolada não se confunde com a da multa de ofício, pois esta é cabível nos casos de falta de pagamento do valor devido do tributo apurado ao final do ano-calendário com base no lucro real anual. Portanto, trata-se de infrações distintas e ambas as multas podem ser aplicadas à contribuinte.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE.

Satisfeitos os requisitos do art. 10 do Decreto 70.235/72 e não tendo ocorrido o disposto no art. 59 do mesmo decreto, válidos são os autos de infração.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Resumidamente, o acórdão recorrido narrou os fatos com exatidão, como reproduzo a seguir:

Conforme o Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls.549-575, em ação fiscal empreendida junto à contribuinte supramencionada, relativa ao período de 01/2011 a 12/2013, a fiscalização apurou os fatos descritos a seguir:

I. Da contribuinte

O BB – Banco de Investimento S/A (BB-BI), subsidiária integral do Banco do Brasil S/A, está constituído como uma sociedade anônima fechada e tem como objeto social o exercício de todas as atividades e a prática de todas as operações permitidas pelas disposições legais e regulamentares aplicáveis aos bancos de investimento.

Nos anos-calendário de 2011 a 2013 a contribuinte foi optante do regime de tributação pelo IRPJ com base no lucro real anual.

II. Da ação fiscal

Foi constatada a falta de adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas de amortização de ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido no período de 2011 a 2013.

No curso da ação fiscal, a contribuinte foi intimada a apresentar os documentos e esclarecimentos requeridos pela fiscalização, bem como a justificar a não adição à base de cálculo da CSLL dos valores de Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL informados nas respectivas DIPJ, nos montantes de:

- R\$94.398.148,82 – A/C 2011*
- R\$82.660.589,74 – A/C 2012*
- R\$61.922.001,13 – (período 01-08/2013)*
- R\$28.028.046,58 – (período 09-12/2013)*

Em resposta, a contribuinte informou que os ágios foram pagos nas aquisições das participações acionárias na Companhia Brasileira de Meios de Pagamento - CBMP (Cielo) e Companhia Brasileira de Soluções e Serviços – CBSS (Visa Vale), ambos com fundamento na expectativa de resultados futuros e amortizados em prazos previstos nas projeções que o justificaram (quadros de fls. 566-567). Respondeu ainda que, em seu entendimento, não haveria previsão legal para a adição à base de cálculo da CSLL dos valores adicionados na apuração do lucro real.

II.a. Da matéria tributável – Amortização do ágio nas aquisições de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL

A contrapartida da amortização do ágio (despesa) pago na aquisição de investimento em coligada/controlada, qualquer que tenha sido o fundamento econômico, caso computada no lucro contábil, deve ser adicionada na apuração do resultado tributável, conforme os arts. 25 e 33 do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Assim, a legislação tributária preceitua o desdobramento do custo de aquisição do investimento em duas contas distintas (valor do patrimônio líquido na época da aquisição e ágio ou deságio na aquisição), mas veda o cômputo da despesa de amortização do ágio na determinação do lucro real.

O princípio adotado pela legislação é que os efeitos fiscais das despesas de amortização do ágio pago na aquisição de investimentos avaliados pelo valor de patrimônio líquido devem ser nulos. O art.391 do RIR/99 dispõe que as contrapartidas do ágio/deságio de que trata o art.385 do mesmo regulamento não serão computadas na determinação do Lucro Real.

Também o art.2º da Lei nº 7.689/88, instituidora da CSLL, impõe a neutralidade dos ajustes decorrentes da equivalência patrimonial na apuração da base de cálculo da CSLL.

Frise-se que a legislação tributária possui exceção à regra descrita anteriormente, permitindo o cômputo das despesas de amortização de ágio na determinação do lucro real no caso de absorção de patrimônio de pessoa jurídica na qual se detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio em virtude de incorporação, fusão ou cisão (arts.7º e 8º da Lei nº 9.532/97).

Assim, como regra geral, as despesas de amortização de ágio somente são levadas em conta, para fins fiscais, quando houver a alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada, para a determinação de eventual perda ou ganho de capital. O ágio, desde que pago, representou custo para o alienante pois enquanto era amortizado para fins comerciais, não era para fins fiscais.

Por sua vez, o art. 57 da Lei nº 8.981/95, com a redação da Lei nº 9.065/95, bem como os arts.2º e 13 da Lei nº 9.249/95, e o art.28 da Lei nº 9.430/96, estabelecem que devem ser aplicadas à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ. No mesmo sentido a IN SRF nº 390/2004.

Assim, a obrigatoriedade de se efetuar o ajuste na apuração da base de cálculo da CSLL é decorrência do tratamento contábil e tributário previsto na legislação, a qual adotou para a CSLL o mesmo disciplinamento contido na legislação do IRPJ, que é adicionar as despesas de amortização de ágio pago em aquisições de investimentos em coligadas e controladas ao lucro líquido, para determinação do lucro real. Por fim, a partir de 11/11/13, a MP nº 627/13, convertida na Lei nº 12.973/14, sanou eventuais divergências interpretativas relativas ao art. 57 da Lei nº 8.981/95.

Portanto, a contrapartida da amortização do ágio, como regra geral, é despesa operacional indedutível para a apuração tanto do lucro real como da base de cálculo da CSLL.

II.b. Do lançamento

Após análise da documentação e esclarecimentos apresentados pela contribuinte, e também das Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ e Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF relativas ao período fiscalizado, constatou-se a aplicação incorreta da legislação em vigor, sendo apurados os valores objeto de lançamento da falta de adição, na base da CSLL, das despesas de amortização de ágio decorrente de aquisições de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido, conforme quadros de fls.569-571. Aos valores devidos foi aplicada multa de ofício nos termos da legislação.

II.c. Da multa isolada

Verificada a insuficiência de pagamento da estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento abrangerá a multa de ofício aplicada isoladamente sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos.

No caso, as antecipações mensais apuradas com base em balancetes de redução/suspensão compreenderam os meses de janeiro de 2011, e janeiro, fevereiro, março, novembro e dezembro de 2013. Para os demais meses do período fiscalizado, as estimativas foram apuradas com base na receita bruta, que não sofreu alterações em razão das infrações apuradas pela fiscalização.

Assim, efetuou-se o lançamento das multas isoladas referentes aos meses do período fiscalizado nos quais a contribuinte optou por calcular as estimativas com base em balancetes de suspensão/redução, conforme quadro de fls. 577.

Ressalte-se que a aplicação de mais de uma penalidade na mesma ação fiscal é possível, desde que se trate de infrações distintas, como é o caso, a teor do art.74 da Lei nº 4.502/64.

III. Considerações finais

Fica a contribuinte intimada a efetuar no Livro de Demonstração da Base de Cálculo da CSLL, partes A e B, os ajustes necessários ao registro dos valores apurados neste auto de infração.

Note-se que não foi considerado o recolhimento de CSLL cód.6758 efetuado no ano-calendário 2011 no valor de R\$1.404.356,72, eis que utilizado na Dcomp nº 26313.60796.200712.1.7.04-5517 (processo nº 16682.901509/2016-55).

Demonstrativo da CSLL

Demonstrativo da CSLL

Crédito Tributário	Enquadramento Legal	Valor (R\$)
Principal	Arts. 2º e 3º da Lei nº 7.689/88, com alterações do art.2º da Lei nº 8.034/90 e do art.17 da Lei nº 11.727/2008; arts.2º e 13 da Lei nº 9.249/95; art.57 da Lei nº 8.981/95, alterado pelo art.1º da Lei nº 9.065/95; art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. e 28 da Lei nº 9.430/96, alterado pelos arts.39 da MP nº 563/12 e 49 da Lei nº 12.715/12.	40.051.317,92
Juros de Mora (até 12/2016)	Arts. 6º, §2º, e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96.	17.666.128,57
Multa Proporcional	Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, alterado pelo art.14 da Lei nº 11.488/2007.	30.038.488,43
Multa Isolada	Art. 28 da Lei nº 9.430/96, alterado pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12; art.44, inciso II, "b", da Lei nº 9.430/96, alterado pelo art.14 da Lei nº 11.488/2007.	3.909.444,51
TOTAL		91.665.379,43

Da Impugnação**I - Da autuação**

Inconformada com a autuação, a empresa apresentou a impugnação de fls. 630-643, acompanhada dos documentos de fls. 644-663, expondo, em síntese, as seguintes alegações:

Segundo o Fisco, a dedução das despesas de amortização de ágio antes da liquidação do investimento somente poderia ocorrer na hipótese de absorção do patrimônio da coligada ou controlada em casos de fusão, incorporação ou cisão. Assim, o Fisco admite que não houve a baixa do investimento, isto é, que a contribuinte manteve no ativo as participações, adquiridas com ágio, no capital das investidas.

A fiscalização reconhece que a condição de legalidade somente foi atendida com a edição da MP nº 627/2013, convertida na Lei nº 12.973/2014, inaplicável ao período fiscalizado. Assim, o que a RFB classifica como "eventuais divergências interpretativas" corresponde a uma ilegalidade tributária.

O equívoco da fiscalização é sustentar que a base de cálculo da CSLL é idêntica à base de cálculo do IRPJ no período fiscalizado, não podendo ser exigida da contribuinte a adição do valor da amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pela equivalência patrimonial, na composição da base de cálculo da CSLL.

Assim, o tratamento tributário e contábil das despesas com ágio na base da CSLL não se apresenta com incorreção ou ilegalidade, devendo ser reconhecida a insubsistência da autuação.

II – Da possibilidade de dedução da contrapartida do ágio na base de cálculo da CSLL

A contribuinte adquiriu participação societária na Companhia Brasileira de Meios de Pagamento (Cielo) e na Companhia

Brasileira de Soluções e Serviços (Visa Vale), incorrendo em ágio devidamente contabilizado, em razão de expectativas de resultados futuros das sociedades investidas, avaliadas pelo patrimônio líquido.

A não adição da contrapartida do ágio em investimentos no cálculo da CSLL fundou-se na ausência de vedação na legislação da CSLL, contrariamente ao que a lei prevê para o IRPJ, na determinação do lucro real.

A contribuinte, porém, foi autuada em 15/12/16 pela não adição das contrapartidas da amortização de ágio na base de cálculo da CSLL para os anos-calendário de 2011 a 2013. Porém, somente a lei pode estabelecer a base de cálculo do tributo (art. 97, IV, do CTN).

Frise-se ainda que o art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/77, alterado pelo Decreto-Lei nº 1.730/79, vigente à época da autuação, vedava apenas a dedução das contrapartidas da amortização de ágio na determinação do Lucro Real – base de cálculo do IRPJ.

Por sua vez, o art. 57 da Lei nº 8.981/95 preconiza a manutenção da base de cálculo própria de cada tributo, e não que a base de cálculo da CSLL seja igual à base do IRPJ.

Corroborava esse entendimento o art. 3º da IN SRF nº 390/2004, a qual o Fisco deveria se vincular, no sentido de que a base de cálculo é própria de cada tributo e somente pode ser alterada por lei específica.

Tal cenário persistiu até a edição da MP nº 627, de 11/11/13, convertida na Lei nº 12.973/14, que vedou a dedução da amortização de ágio na base de cálculo da CSLL. Somente a partir daí é que seria válido o entendimento da RFB.

A edição da referida Lei sinalizou que, à época da autuação, o cenário era diverso, legitimando a não adição da amortização de ágio nas aquisições de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido feita pela contribuinte. Se o Poder Público necessitou de uma Lei para suprir a lacuna existente, então o tratamento legal conferido à dedução do ágio não era o mesmo previsto para a determinação do lucro real, eis que inexistia prescrição legal voltada à base de cálculo da CSLL.

Nesse sentido decidiu a DRJ/RJ1, para os exercícios 2009 e 2010 dessa contribuinte, conforme acórdão no processo 16682.721151/2013-36, decisão mantida no acórdão nº 1201-001.237 do Carf (fls.637-638).

Do exposto conclui-se pela inexistência de norma legal que obrigasse a adição da amortização de ágio à base da CSLL, até pela cronologia dos normativos relativos à CSLL: o art.25 do Decreto-Lei nº 1.598/77, até a alteração da Lei nº 12.973/14, tinha a redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.730/79, portanto antes da criação da CSLL, instituída pela Lei nº 7.689/88. Assim, não há motivos para ampliar a sua interpretação como fez o Fisco, para além da determinação do lucro real.

Pela mesma razão não poderia a autuação se fundamentar no art. 391 do RIR/99, que apenas reproduz o art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Com efeito, a autuação não poderia se fundamentar em ato infralegal, sob pena de violar a hierarquia das leis, em especial se a matéria versa sobre base de cálculo do tributo.

O Fisco somente pode atuar na fiel execução da lei, sendo vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (art.150, I, da CF/88), e o lançamento vincula-se à lei, instrumento capaz de estabelecer a base de cálculo do tributo (arts.97, IV, e 142, parágrafo único, do CTN).

Assim, qualquer interpretação do Fisco que implique a adição da amortização de ágio à base de cálculo da CSLL extrapola o princípio da legalidade. Por outro lado, a analogia com o IRPJ não pode resultar em exigência de tributo não previsto em lei, conforme o art.108, §1º, do CTN.

Requer, pois, a nulidade do lançamento constante do presente processo.

III – Da impossibilidade de cobrança cumulativa das multas isolada e de ofício

É ilegal a cobrança cumulativa das multas de ofício e isolada pois, encerrado o ano-calendário, não cabe aplicar multa isolada por insuficiência de estimativas, as quais são absorvidas pela composição do tributo incidente sobre o resultado anual.

O encerramento do ano-calendário extingue a base de cálculo para exigência da multa isolada, pelo deslocamento do fato gerador para 31/12 de cada ano, para as empresas que optam pelo recolhimento do IR sobre o lucro real anual.

O valor de estimativa mensal não recolhido é incluído no montante apurado por ocasião do recolhimento anual, evidenciando-se tratar de etapa preparatória – do ato de reduzir o tributo ao final do ano – sem base impositiva autônoma.

Assim, a primeira conduta é meio de execução da segunda, não subsistindo base impositiva para cominação de multa isolada após o encerramento do ano-calendário (princípio da absorção). Nesse sentido a jurisprudência do Carf exposta às fls. 642.

Ambas infrações decorrem de um mesmo fato, havendo bis in idem na autuação, incompatível com o art.112 do CTN. O dever de antecipar só restaria violado na pendência de obrigação cujo cumprimento se antecipa, o que não é o caso dos autos.

Como a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória, não se pode exigir concomitantemente as duas multas.

Conclusão

Pelo exposto, requer o acolhimento da impugnação, desconstituindo-se o crédito lançado neste processo, ou, ao menos, afastando-se a multa isolada por impossibilidade de cumulação no caso dos autos.

Em Recurso Voluntário, o contribuinte reitera sua impugnação administrativa, distinguindo a base de incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e o lucro real, pertinente ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rafael Gasparello Lima, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo, havendo os demais pressupostos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

I. NULIDADE

A inexistência de qualquer nulidade do lançamento de ofício foi explanada pelo acórdão recorrido com as considerações abaixo:

Da validade do auto de infração

A propósito de a impugnante requerer a nulidade do auto de infração, esclareça-se que o art. 142 do CTN fornece a definição legal de lançamento, estabelecendo como requisitos indispensáveis à sua constituição: a verificação da ocorrência do fato gerador, a identificação do sujeito passivo, a determinação da matéria tributável e o cálculo do montante do crédito a favor da Fazenda Pública. O parágrafo único do mesmo artigo dispõe sobre a vinculação e a obrigatoriedade do lançamento. A vinculação consiste na cerrada observância dos ditames legais quando de sua efetivação; enquanto que a obrigatoriedade do lançamento impede que o agente, para não faltar com o dever de ofício, que lhe foi atribuído por lei, uma vez constatada a ocorrência de infração, deixe de lavrar o competente auto para a formalização e cobrança do crédito tributário devido pelo sujeito passivo.

As hipóteses de nulidade, no âmbito do processo administrativo fiscal, restringem-se às previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, abaixo transcrito, o qual considera nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No art. 10 do mesmo Decreto nº 70.235 são estatuídos os requisitos para a lavratura do auto de infração, o qual deverá ser lavrado por agente competente e conter, obrigatoriamente, os elementos arrolados em seus incisos I a VI, como se pode verificar em seu texto, transcrito abaixo:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Da combinação dos dispositivos acima transcritos depreende-se que só a inobservância dos pressupostos legais para a constituição do lançamento e para lavratura do auto de infração, ou a incompetência do autuante, são causas suficientes para invalidar a autuação e, conseqüentemente, o lançamento nela consignado. Como isso não ocorreu no presente caso, descabe a anulação ou cancelamento do auto de infração em análise.

Igualmente, não vislumbro quaisquer das hipóteses dos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/1972, endossando a ausência de nulidade e a validade da constituição do crédito tributário, tal como formalizado.

II. MÉRITO

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento sustenta adição do ágio na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), igualando seu critério quantitativo ao do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), ressaltando que não existiu a necessária confusão patrimonial do investimento (incorporação, fusão ou cisão) para dedutibilidade da mencionada despesa.

O ágio provém da expectativa de rentabilidade futura (artigo 385, § 2º, inciso II, do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza - RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999). Especificamente, quanto ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), proporcionará a amortização do referido ágio na apuração do lucro real, quando sobrevier a alienação do investimento pela incorporação, fusão ou cisão, segundo o artigo 386, inciso III, do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza - RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999:

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 n° 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei n° 9.718, de 1998, art. 10):

(...)

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

O pagamento do ágio viabiliza sua amortização com lucros futuros, como leciona Sérgio de Iudicibus, Eliseu Martins e Ernesto Gelbcke¹:

"O ágio pago por expectativa de lucros futuros da coligada ou controlada deverá ser amortizado dentro do período pelo qual se pagou por tais futuros lucros, ou seja, contra os resultados dos exercícios considerados na projeção dos lucros estimados e 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."

Não há divergência sobre a possibilidade de dedução do ágio, quando constituído pela expectativa de rentabilidade futura, mas, sim, se na hipótese dos autos, essa amortização é viável na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) antes da liquidação do investimento (incorporação, fusão ou cisão).

A Recorrente, desde sua impugnação administrativa, justificou que os requisitos para dedutibilidade do ágio por rentabilidade futura não são extensíveis à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), *in verbis*:

8. O cerne da controvérsia era definir se o ágio, diante do cenário normativo aplicável em 2011, 2012 e 2013, poderia ser deduzido na BASE DE CÁLCULO DA CSLL, ao contrário do que foi defendido pelo órgão fazendário, que se utilizou da indedutibilidade prevista para a determinação do LUCRO REAL (IRPJ).

(...)

II — DA POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DA CONTRAPARTIDA DO ÁGIO NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL

11. O contribuinte adquiriu participação acionária nas sociedades Companhia Brasileira de Meios de Pagamento (Cielo) e Companhia Brasileira de Soluções e Serviços (Visa Vale), incorrendo em ágio devidamente contabilizado, em consideração às expectativas dos resultados futuros das sociedades investidas, avaliadas pelo seu patrimônio líquido.

¹ (15) IUDICIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de contabilidade das sociedades por ações. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995, p. 270

12. *A não adição da contrapartida do ágio em investimentos, no cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), fundamentou-se na ausência de vedação na legislação própria da CSLL, ao contrário do que a lei prevê para o IRPJ, na determinação do lucro real.*

13. *A dedução da amortização do ágio, na base de cálculo da CSLL, somente foi vedada a partir de 2013, por ocasião da edição da Medida Provisória n. 627, de 11 de novembro de 2013, convertida na Lei n. 12.973/2014.*

14. *Porém, o contribuinte foi autuado, em 15/12/2016, pela não adição dos valores das contrapartidas das amortizações de ágio na apuração da base de cálculo da CSLL, relativamente ao anos-calendário 2011, 2012 e 2013.*

15. *O fisco alega que a contrapartida da amortização do ágio é despesa operacional indedutível tanto do Lucro Real (IRPJ) quanto da base de cálculo da CSLL, olvidando que somente a Lei pode estabelecer a base de cálculo do tributo (art. 97, IV, do CTN).*

16. *De relevo sublinhar que o artigo 25 do Decreto-lei n. 1.598/77, na redação do Decreto-lei n. 1.730/79, vigente à época da autuação, previa:*

Art. 25 - As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33.

17. *Vale salientar que o acórdão em nenhum momento enfrentou a questão acima aduzida relativa ao Decreto-lei n. 1.598/77, na redação do Decreto-lei n. 1.730/79, vigente à época da autuação.*

18. *Vedava-se, apenas, a dedução das contrapartidas de amortização do ágio na determinação do LUCRO REAL, base de cálculo do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (art. 1º da Lei n. 9.430/96).*

19. *Alie-se a isso a previsão do art. 57 da Lei n. 8.981/95, que preconiza a manutenção da base de cálculo própria de cada tributo, verbis:*

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

20. *O dispositivo acima não determinou que a base de cálculo da CSLL seja IDÊNTICA à base de cálculo do IRPJ (com suas adições e exclusões), muito pelo contrário, utilizando-se apenas das normas de apuração (regime trimestral ou anual,*

periodicidade, exercício etc) e de pagamento relacionadas ao IRPJ, mas nunca de sua base de cálculo.

21. *Corroborar com esse entendimento o art. 3º da IN SRF 390/2004:*

Art. 3º Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e, no que couberem, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL.

22. *Daí que o próprio fisco deveria vincular-se à sua instrução, no sentido de que a base de cálculo é própria de cada tributo e somente poderia ser alterada por lei específica.*

23. *Afinal, segundo Leandro Paulsen:*

"Não há que se confundir a base de cálculo da CSLL que é o resultado ajustado (lucro líquido antes da provisão para o IRPJ ajustado pelas adições, exclusões ou compensações autorizadas pela legislação da CSLL), de um lado, com a base de cálculo do IRPJ, que é o lucro real, de outro. O que difere é justamente que as deduções e compensações admissíveis para a apuração de um não correspondem exatamente àquelas admitidas para fins de apuração da base de cálculo do outro."

24. *Esse cenário persistiu até novembro/2013, quando editada a MP 627/2013, convertida na LEI n. 12.973/2014, que em seu art. 50 promoveu importante alteração na base de cálculo da CSLL, a saber:*

Art. 50. Aplicam-se à apuração da base de cálculo da CSLL as disposições contidas nos arts. 2º a 8º, 10 a 42 e 44 a 49.

25. *Como apenas esse artigo 50 dispôs sobre a base de cálculo da CSLL, prevendo a incidência do art. 2º da mesma Lei 12.973/143, que cuidou de alterar o Decreto-lei n. 1.598/77 e confirmar a indedutibilidade das amortizações do ágio no lucro real (art. 25 do Decreto-lei), somente a partir de então é que seria válido o entendimento externado pela RFB.*

26. *A edição da Lei n. 12.973/2014, determinando a indedutibilidade das amortizações de ágio - antes adstrita à determinação do lucro real - também na base de cálculo da CSLL, é um claro sinal de que o cenário existente no período da autuação era diverso, legitimando-se, pois, a não adição da amortização de ágio nas aquisições de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido, como fez o contribuinte.*

27. *E se o poder público necessitou de uma LEI para suprir a lacuna então existente, é porque o tratamento legal conferido à dedução do ágio não era o mesmo daquele previsto para a determinação do lucro real (IRPJ), já que, repita-se, inexistia prescrição legal voltada à base de cálculo da CSLL.*

(...)

28. *Aliás, foi isso o que decidiu a Delegacia da Receita Federal de Julgamento para os exercícios 2009 e 2010 do mesmo contribuinte, conforme acórdão da 9ª Turma da DRJ/RJ, nos autos do processo 16682.721151/2013-36, em sessão de 22 de maio de 2014.*

(...)

30. *A decisão foi mantida pela 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento do CARF, que proferiu o Acórdão n. 1201-001.237, nos seguintes termos:*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010

30. *A decisão foi mantida pela 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento do CARF, que proferiu o Acórdão n. 1201-001.237, nos seguintes termos:*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010

ÁGIO. PARTICIPAÇÃO MANTIDA NA INVESTIDORA.

Excetuada a hipótese de absorção do patrimônio da investida pela investidora, ou vice-versa (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97), não há na legislação que regula a contribuição social sobre o lucro norma que determine a adição ao lucro líquido, para fins de determinação de sua base de cálculo, das despesas com amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado com base na equivalência patrimonial.

Nos exatos termos do art. 108, I, do CTN, a norma que prescreve a adição da referida despesa com amortização de ágio para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ (art. 25 do Decreto-lei nº 1.598/77) não pode ser empregada, por analogia, para exigir-se a mesma adição na determinação da base de cálculo CSLL.

31. *Com se vê, assentou-se a inexistência de norma legal que obrigasse o contribuinte a adicionar, na base de cálculo da CSLL, as contrapartidas da amortização do ágio decorrente dos investimentos avaliados pelo patrimônio líquido, até pela cronologia dos normativos que cuidam da contribuição em discussão.*

32. *O art. 25 do Decreto-lei 1.598/1977, até a alteração sistemática promovida pela Lei n. 12.973/2014, tinha a sua redação conferida pelo Decreto-lei 1.730 de 1979, ou seja, muito ANTES da criação da CSLL, instituída pela Lei n. 7.689 de 15 de dezembro de 1988, não havendo motivos para ampliar*

a sua interpretação, com fez o fisco, para além da determinação do lucro real.

33. *Por essa mesma razão, não poderia a autuação ter por fundamento o art. 391 do RIR, que se limita a reproduzir o art. 25 do Decreto-lei 1.598 de 1977, a saber:*

"Amortização do Ágio ou Deságio

Art. 391. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso III)."

34. *Aliás, a autuação não poderia ter por fundamento exclusivo qualquer ato infralegal (regulamento ou instrução normativa), sob pena de restar violado o princípio da hierarquia das leis, especialmente se a matéria versa sobre base de cálculo de tributo.*

35. *É que, como reconhece a nossa jurisprudência:*

"A validade das instruções normativas (atos normativos secundários) pressupõe a estrita observância dos limites impostos pelos atos normativos primários a que se subordinam (leis, tratados, convenções internacionais, etc.), sendo certo que, se vierem a positivar em seu texto uma exegese que possa irromper a hierarquia normativa subjacente, estarão viciados de ilegalidade."

REsp 1.225.018/PE - Rel. Min. Humberto Martins – Segunda Turma. DJe 26/04/2011

36. *E ainda:*

"O ato administrativo, no Estado Democrático de Direito, está subordinado ao princípio da legalidade (CF/88, arts. 5º, II, 37, caput, 84, IV), o que equivale assentar que a Administração só pode atuar de acordo com o que a lei determina. Desta sorte, ao expedir um ato que tem por finalidade regulamentar a lei (decreto, regulamento, instrução, portaria, etc.), não pode a Administração inovar na ordem jurídica, impondo obrigações ou limitações a direitos de terceiros."

REsp 584.798/PE - Rel. Min. Luiz Fux - Primeira Turma. DJ 06/12/2014

37. *Cediço, portanto, que o fisco só pode atuar na fiel execução da lei, ao passo em que o particular pode atuar livremente, apenas observando o que não lhe seja vedado pelo ordenamento jurídico.*

38. *Para corroborar o alegado, cita-se abaixo o acórdão 12898.001543/2009-12 proferido pelo CARF na seção de 03/05/2016:*

Decisão

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

*Acordam os membros do colegiado, Recurso Especial do Contribuinte conhecido **por unanimidade de votos** e, no mérito, dado provimento por maioria de votos, vencidos os Conselheiros Adriana Gomes Rêgo (Relatora), Marcos Aurélio Pereira Valadão, André Mendes Moura e Carlos Alberto Freitas Barreto. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Helio Eduardo de Paiva Araújo (Suplente Convocado).*

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, LUÍS FLÁVIO NETO, ADRIANA GOMES REGO, HÉLIO EDUARDO DE PAIVA ARAÚJO (Suplente Convocado), ANDRÉ MENDES DE MOURA, RONALDO APELBAUM (Suplente Convocado), RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, NATHALIA CORREIA POMPEU, MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ e CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO.

Ementa(s)

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

CSLL. BASE DE CÁLCULO E LIMITES À DEDUTIBILIDADE.

A amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício. Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR, aumentando, portanto, a base tributável. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que, a nosso sentir, torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI N 8.981/1995.

Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial.

Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei n 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ. IRPJ. CSLL. BASES DE CÁLCULO. IDENTIDADE. INOCORRÊNCIA. A aplicação, à Contribuição Social sobre o Lucro, das mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, por expressa disposição legal, não alcança a sua base de cálculo. Assim, em determinadas circunstâncias, para que se possa considerar indedutível um dispêndio na apuração da base de cálculo da contribuição, não é suficiente a simples argumentação de que ele, o dispêndio, é indedutível na determinação do lucro real, sendo necessária, no caso, disposição de lei nesse sentido

39. Além disso, na seara tributária, **o princípio da legalidade possui contornos ainda mais rígidos, a começar pelas limitações constitucionais ao poder de tributar, direito fundamental do contribuinte.**

40. Assim, é vedado à fazenda pública exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (art. 150, I, da CRFB/884), vinculando-se, no ato de lançar, à lei (art. 142, parágrafo único, do CTN5), que é o instrumento legislativo capaz de estabelecer a base de cálculo do tributo (art. 97, IV, do CTN).

41. Portanto, qualquer interpretação do fisco que implique em adição ao lucro líquido da amortização do ágio nas aquisições de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido, para fins de se estabelecer a base de cálculo da CSLL relativa ao Ano-calendário 2011, 2012 e 2013, **extrapola o limite da legalidade estrita inerente às relações jurídicas de natureza tributária.**

42. Por outro lado, **o emprego da analogia (com o IRPJ) não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei, como quer o fisco (art. 108, § 1º da CTN).**

43. Intuitivo, pois, que o crédito tributário constituído administrativamente pela RFB não procede.

44. Desse modo, **REQUER-SE** que seja dado provimento ao presente recurso para declarar a nulidade do lançamento de ofício, que constituiu o crédito tributário a título de CSLL, relativamente ao período 2011/2013, sem base legal, nos autos do processo administrativo fiscal n. 16682-722.758/2016-86.

Concordo com a exposição jurídica do Recorrente, interpretando que a base de cálculo da Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL) é diversa do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ). O artigo 57 da Lei nº 8.981/1995, expressamente, preconiza que é mantida “a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor” sobre a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), inviabilizando a glosa das despesas oriundas do ágio por rentabilidade futura.

A dedutibilidade do ágio *in casu* não pressupõe a confusão patrimonial entre a investidora e a investida, nem propósito econômico, necessitando somente do incontroverso pagamento efetivo da quantia negociada, acima do valor patrimonial.

Em acórdão nº 9101-003.697, prolatado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), o voto vencido do i. conselheiro, Gerson Macedo Guerra, expôs idêntico posicionamento do presente voto:

Há quem entenda que o artigo 57, da Lei 8.981/95 trouxe para o âmbito de apuração da CSLL todas as regras relativas ao IRPJ. Não me afilio a essa corrente.

A meu ver, quando tal regra dispõe estarem "mantidas a base de cálculo e alíquotas previstas na legislação em vigor", ele deixa evidente que a apuração da CSLL deve respeitar regras específicas. vale a transcrição do referido artigo:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas,

inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

Esse foi o entendimento do Acórdão Paradigma nº 9101002.310 desta Câmara Superior, onde restou consignado que “o mencionado art. 57 da Lei 8.981/95 não autoriza, de forma alguma, a aplicação indiscriminada das disposições regentes do Imposto de Renda na verificação dos contornos de incidência da CSLL, mas preserva, expressamente, os ditames próprios da definição de sua base de cálculo, da forma como realizado pelas disposições até então vigentes, mantendo, assim, as normas contidas na mencionada Lei 7.689/88, nos termos ali então especificamente apontados”. Importante transcrever trechos do referido acórdão:

Ora, conforme se verifica da leitura dessas disposições – ao contrário do que afirma a decisão de primeira instância, o mencionado art. 57 da Lei 8.981/95 não autoriza, de forma alguma, a aplicação indiscriminada das disposições regentes do Imposto de Renda na verificação dos contornos de incidência da CSLL, mas preserva, expressamente, os ditames próprios da definição de sua base de cálculo, da forma como realizado pelas disposições até então vigentes, mantendo, assim, as normas contidas na mencionada Lei 7.689/88, nos termos ali então especificamente apontados.

A partir dessas considerações, verifica-se que, conforme destacado das disposições do art. 2º, parágrafo 1º, alínea ‘c’ da Lei 7.689/88, ali expressamente se faz referência aos específicos ajustes (exclusões e adições) a serem aplicados ao resultado do período-base, apurado a partir da aplicação das expressas disposições da legislação comercial, distinguindo a composição da base de cálculo da Contribuição em questão, assim, às regras próprias da legislação do Imposto sobre a Renda.

Assim, para admitir-se como válida qualquer exclusão e/ou adição na apuração da base de cálculo da CSLL, faz-se essencial, no caso, a existência de legislação especificamente a ela relacionada, sem a qual, estarseia admitindo a possibilidade de interpretação ampliativa de normas restritivas de direito, o que, definitivamente, não tem qualquer cabimento em nosso ordenamento jurídico pátrio.

Nessa linha, fixando o ponto de partida do nosso pensamento sobre a matéria, as regras de dedutibilidade de despesas que sejam aplicáveis na apuração do lucro real, não podem ser estendidas, sem a necessária pré-existência de previsão legal, à apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Fixada essa premissa necessária, relevante destacar, ainda, que a amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício. Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR, aumentando, portanto, a

base tributável. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que, a nosso sentir, torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.

Nessa linha, portanto, penso que o que se deve exigir e verificar não é a previsão legal expressa para que seja admitida a dedução do ágio iniludivelmente pago, mas sim a inexistência de vedação para essa operacionalização, o que, no caso, efetivamente é o que se verifica em relação à CSLL.

Em conclusão, pode-se afirmar que o art. 57 da Lei nº 8.981/95, prescreve, na verdade, dois preceitos distintos: ao mesmo tempo em que traz novas regras de apuração do lucro real, aplicáveis ao IRPJ e à CSLL, em sua parte final, mantém a base de cálculo própria desta última. Diante disso, apenas quando a legislação expressamente se referir à CSLL, tal disposição lhe será aplicável, o que não ocorre com a dedutibilidade das despesas com amortização do ágio pago em decorrência da aquisição de participações societárias.

Nesse contexto, entendo que o lançamento em questão carece de base legal para glosa da despesa de amortização do ágio da base da CSLL. (grifado)

Assim sendo, não havendo divergência sobre o efetivo pagamento do ágio por rentabilidade futura, concluo pela sua dedutibilidade da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), mesmo antes da alienação do investimento (incorporação, fusão ou cisão), visto que tal exigência é limitada à apuração do lucro real, condizente ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).

II. INEXIGIBILIDADE DA MULTA ISOLADA CUMULADA COM A MULTA DE OFÍCIO

A multa isolada não é cumulativa como a penalidade de ofício, consoante jurisprudência uniformizada pela Súmula nº 105 deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

Súmula CARF nº 105: *A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

O acórdão nº 9101-001.261, relatado pelo Conselheiro, Valmir Sandri, paradigma da aludida Súmula nº 105, expõe a interpretação contrária à cumulatividade das penalidades:

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente

fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

(...)

Nesse sentido, cabe ressaltar que a Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, veio a disciplinar posteriormente a aplicação de multas nos casos de lançamento de ofício pela Administração Pública Federal.

Esse dispositivo legal veio a reconhecer a correção da jurisprudência desta Câmara, estabelecendo a penalidade isolada não deve mais incidir sobre "sobre a totalidade ou diferença de tributo", mas apenas sobre "valor do pagamento mensal" a título de recolhimento de estimativa. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou o percentual da multa por falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação (Lei no 8.218/91, art. 6º).

Assim, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%). Providência que se fazia necessária para tomar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo."

Entendo, portanto, que é inexigível a concomitância de multa isolada com a multa de ofício, prevalecendo essa última.

Isto posto, voto pelo conhecimento do Recurso Voluntário, rejeitando a nulidade arguida e, no mérito, **DOU-LHE PROVIMENTO**.

(assinado digitalmente)

Rafael Gasparello Lima - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Eva Maria Los, Redatora designada.

1. Este voto vencedor se refere ao mérito do julgamento, que são as seguintes matérias: a obrigatoriedade de adição da despesa de amortização de ágio à base de cálculo da CSLL (assim com o foi na apuração do lucro real) e a legalidade da exigência da multa

isolada sobre estimativas devidas de CSLL, não recolhidas, enquanto também se exige multa de ofício sobre a CSLL anual apurada, não declarada e não paga.

2. O contribuinte adquiriu, com ágio, participações acionárias nas empresas Cielo e Visa Vale; reconheceu que a amortização de tal ágio não preenchia os requisitos de dedutibilidade na apuração do lucro real e adicionou a contrapartida do valor dessas amortizações ao lucro real; entendeu, porém, que a adição não era devida na apuração da base de cálculo da CSLL - por sua vez, a autuação fiscal foi no sentido de que a contrapartida da despesa de amortização deste ágio deve também ser adicionada à base de cálculo da CSLL, e foi lavrado o auto de infração que exige CSLL apuração anual dos anos-calendário 2011, 2012 e 2013, bem como multa isolada sobre estimativas mensais de CSLL devidas e não pagas.

1 Obrigatoriedade de adição da contrapartida da despesa de amortização de ágio à base de cálculo da CSLL.

3. Neste caso, em que a amortização do ágio é indedutível para fins de apuração do IRPJ, também o é na apuração da CSLL, como se expõe a seguir.

1.1 PROCESSO Nº 16682.721151/2013-36

4. A Recorrente invocou o Acórdão CARF nº 1201-001.237, de 22/05/2014, no processo nº 16682.721151/2013-36, relativo à mesma autuação, porém relativa aos anos-calendário 2009 e 2010, e no qual restou vencedora. No entanto, referido acórdão foi objeto de Recurso Especial do Procurador e a decisão foi reformada, conforme Acórdão nº 9101-003.005 de 08/08/2017, que se reproduz a seguir.

Processo nº 16682.721151/201336 Recurso nº Especial do Procurador Acórdão nº 9101003.005– 1ª Turma Sessão de 8 de agosto de 2017 Matéria CSLL ADIÇÃO DE DESPESA DE ÁGIO NA BASE DE CÁLCULO Recorrente FAZENDA NACIONAL Interessado BBBANCO DE INVESTIMENTO S.A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL Ano calendário:2009, 2010

DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. REPERCUSSÃO DOS AJUSTES NO LUCRO REAL PARA A BASE DE CÁLCULO DA CSLL. MOMENTOS DA EXISTÊNCIA DO INVESTIMENTO. AQUISIÇÃO.DESENVOLVIMENTO. DESFAZIMENTO.

I Construção empreendida pelo Decreto-lei nº 1.598, de 1977, encontra-se em consonância com a edição no ano anterior (1976) da Lei nº 6.404 ("lei das S/A"), no qual se buscou modernizar os conceitos de contabilização de investimentos decorrentes de participações societárias, inclusive com a adoção do método de equivalência patrimonial (MEP). Foram delineados três momentos cruciais para o investidor: nascimento, desenvolvimento e fim do investimento, assim tratados: (1º) o da aquisição do investimento, normatizando-se a figura do "ágio", que consiste no sobrepreço pago na aquisição, (2º) o momento em que o investimento gera frutos para o investidor, ou seja, a empresa adquirida gera lucros; e (3º) e desfazimento do investimento.

II O segundo momento operacionalizou sistema no qual os resultados de investimentos em participações societárias pudessem ser devidamente refletidos no investidor, por meio do MEP, e ao mesmo tempo, não fossem objeto de bitributação. De um lado, os resultados da investida seriam refletidos no investidor, fazendo com que tanto na investida quando no investidor fossem apuradas receitas operacionais que, em tese, integrariam o lucro líquido e a base de cálculo tributável. De outro, determinou-se que o investidor poderia efetuar ajuste, no sentido de excluir da base de cálculo tributável os resultados positivos auferidos pela investida, viabilizando-se a neutralidade do sistema e a convergência para fins fiscais das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

III A mesma premissa deve ser considerada para o primeiro (aquisição) e terceiro (desfazimento) momentos. No desfazimento, o ágio deve ser considerado na apuração da base de cálculo do ganho de capital. Na aquisição, o sobrepreço contabilizado só poderá ser objeto da amortização se ocorridas as hipóteses de aproveitamento previstas expressamente na legislação.

IV Nítida e transparente a convergência entre as bases de cálculo do IRPJ e CSLL, no que concerne às operações decorrentes de participações societárias e os correspondentes resultados auferidos, em seus diferentes momentos: aquisição, desenvolvimento e desfazimento.

REGRAS GERAIS DE DEDUTIBILIDADE. ÁGIO. DESPESA.

Ágio é despesa, submetida a amortização, submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 47, da Lei nº 4.506, de 1964, e com repercussão tanto na apuração do IRPJ quando da CSLL, conforme art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995 e art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Flavio Neto (relator), Cristiane Silva Costa e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Rafael Vidal de Araújo. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura. Ausente, justificadamente, a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, substituída pela conselheira Livia de Carli Germano.

(...)

Voto vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator designado.

Peço vênias para discordar o i. Relator, sempre didático e claro em seus votos, em relação ao mérito.

A discussão é se deveria ou não ter sido realizada a adição na Base de Cálculo da CSLL de ágio contabilizado na aquisição de investimento, vez que a participação societária que deu causa ao ágio não foi objeto de alienação, e tampouco esteve envolvida em eventos de absorção de patrimônio (cisão, fusão ou incorporação).

Assim, a regra da adição ao Lucro Real, visando a neutralidade do lançamento contábil de amortização de ágio, também teria repercussão na Base de Cálculo da CSLL?

Há que se buscar a interpretação sistêmica da legislação tributária, sob pena de incorrer em contradições.

Toda a construção empreendida pelo Decreto-lei nº 1.598, de 1977, encontra-se em consonância com a edição no ano anterior (1976) da Lei nº 6.404 ("lei das S/A"), no qual se buscou modernizar os conceitos de contabilização de investimentos decorrentes de participações societárias, inclusive com a adoção do método de equivalência patrimonial (MEP).

Foram tratados três momentos cruciais para o investidor, nascimento, desenvolvimento e fim do investimento, respectivamente delineados: (1) o da aquisição do investimento, normatizando-se a figura do "ágio", que consiste no sobrepreço pago na aquisição, e (2) o momento em que o investimento gera frutos para o investidor, ou seja, a empresa adquirida gera lucros; e (3) e desfazimento do investimento.

Em relação ao segundo momento (desenvolvimento do investimento), a interpretação integrada dos dois diplomas normativos consolidou a construção de sistema no qual os resultados de investimentos em participações societárias pudessem ser devidamente refletidos no investidor, por meio do MEP, e ao mesmo tempo, não fossem objeto de bitributação. Isso porque, em se considerando estritamente os lançamentos contábeis, os resultados da investida seriam refletidos no investidor, fazendo com que tanto na investida quando no investidor fossem apuradas receitas operacionais que, em tese, integrariam o lucro líquido e a base de cálculo tributável. Por isso, determinou-se que o investidor poderia efetuar ajuste, no sentido de excluir da base de cálculo tributável os resultados positivos auferidos pela investida.

É o que prescreve o art. 22 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, quando determina o procedimento a ser adotado pelo investidor ao final de cada exercício: o valor do investimento na data do balanço (...), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento. Caso tenha apurado resultado positivo, lançamento a débito na conta de investimento e a crédito em conta de resultado (receitas de equivalência patrimonial), com repercussão na base tributável.

Tal repercussão é neutralizada logo no artigo seguinte (art. 23), ao pregar que a contrapartida do ajuste por aumento do valor de patrimônio líquido do investimento não será computada no lucro real (...). Assim, o crédito em conta de resultado seria excluído na apuração do lucro real.

Com a criação da CSLL, a Lei nº 7.689, de 1988, discorreu sobre ajuste na base de cálculo para fins fiscais, e determinou pela exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido (art. 2º, § 1º, alínea "c", item I).

*Restou, nesse momento, nítida, clara e transparente, a **convergência** entre as bases de cálculo do IRPJ e CSLL, no que concerne às operações decorrentes de participações societárias e os correspondentes resultados auferidos.*

A preocupação do legislador em compatibilizar a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, mediante a operacionalização de ajustes no lucro líquido, é evidente.

Portanto, não há nenhum sentido entender que, para as operações societárias relativas ao primeiro momento (aquisição do investimento) e o terceiro momento (desfazimento do investimento), poder-se-ia aplicar um entendimento diferente daquele relativo ao segundo momento (desenvolvimento do investimento).

Em relação ao terceiro momento (desfazimento do investimento), predica a norma que na alienação do investimento, o valor do ágio deverá ser considerado, na apuração da base de cálculo tributável (art. 25 e 33 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977).

*E, **em conexão indissociável** com o segundo momento (desenvolvimento do investimento) e o terceiro momento (desfazimento do investimento), o primeiro momento (nascimento do investimento) trata da aquisição do investimento que, se for realizada com sobrepreço, implica na contabilização desse valor a maior em conta específica. É o que diz o art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, ao determinar nos incisos I e II que o custo de aquisição deveria ser desdobrado em (I) valor do patrimônio líquido na época da aquisição e (II) ágio ou deságio na aquisição. Por isso que, apesar da disposição no art. 25 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, ser no sentido de que as contrapartidas da amortização do ágio não seriam computadas na determinação do lucro real, não há nenhum sentido em se considerar que tal ajuste não se aplica para fins de apuração da Base de Cálculo da CSLL.*

Vale destacar que abraçar a tese da Contribuinte de que para a CSLL a amortização contábil, realizada a qualquer momento, sem nenhum critério, poderia ser realizada, e sem nenhum ajuste na base de cálculo da contribuição social, carrega insustentáveis incoerências.

Primeiro: ora, se o Decreto-lei nº 1.598, de 1977, foi editado em época em que não existia a CSLL, só poderia ser aplicado para o imposto de renda. Então, a contabilização do ágio, na aquisição do investimento, só poderia surtir efeitos para fins de apuração do IRPJ. Para a CSLL, sequer existiria ágio na aquisição do investimento. Por consequência, não haveria de se falar na amortização do sobrepreço pago.

Segundo, admitindo-se que a redação do art. 25 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, teria deixado grande margem de discricionariedade, e que a amortização poderia ser efetuada sem nenhum critério, é fato incontestável que tal cenário alterou-se completamente com a edição da edição Lei nº 9.532, de 1997.

*Com o novel diploma, restou claro que a amortização do ágio **não se daria sem qualquer critério**. Os arts. 7º e 8º discorrem, não por acaso, que 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, poderá amortizar o valor do ágio no prazo mínimo de sessenta meses. E no que concerne ao deságio a determinação é ainda mais incisiva, vez que o comando é que a empresa deverá amortizar o valor do deságio.*

Ora, a partir do momento em que o legislador determina que a amortização do ágio poderá ser realizada sob determinada condição, fica claro que a amortização do ágio a critério exclusivo da pessoa jurídica não pode ser realizada. Não há que se falar em amortização do ágio sem motivação. Ou seja, se contabilmente o Contribuinte decidir amortizar o ágio, tal medida não terá efeito para fins fiscais, porque a legislação fiscal expressamente estipulou condição no qual o ágio poderia ser amortizado: eventos societários previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, incorporação, fusão e cisão envolvendo investidora e investida.

Assim, se a Contribuinte resolveu amortizar o ágio contabilmente, sem a ocorrência dos eventos expressos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, trata-se de ato de liberalidade não oponível ao Fisco, cuja contabilização não terá repercussão no Lucro Real ou na Base de Cálculo da CSLL.

E a discussão sobre compatibilidade entre as bases de cálculo do IRPJ e CSLL tem ainda outros contornos.

*Isso porque o **ágio** é despesa, submetida a amortização.*

*Logo, encontra-se a despesa do ágio submetida ao **regramento geral das despesas** disposto no art. 47, da Lei nº 4.506, de 1964, base legal para o art. 299 do RIR/99:*

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Por sua vez, o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, dispõe:

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

(...)

A interpretação dada ao dispositivo pelo Conselheiro Marcos Pereira Valadão, no Acórdão nº 9101002.396, é didática e esclarecedora:

Assim, o texto legal acima transcrito evidencia claramente o vínculo entre a apuração da base cálculo da CSLL e os referidos requisitos para a dedutibilidade de despesas, do contrário não faria nenhum sentido a ressalva contida no texto. Com efeito, se o texto diz que para uma determinada situação deve se aplicar "A" independentemente de "B", é porque "B" também é aplicável àquela mesma situação.

Nessa perspectiva, as regras de dedutibilidade de despesas previstas no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, aplicam-se tanto ao IRPJ quanto à CSLL.

A redação do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, dispõe claramente sobre hipóteses de despesas indedutíveis **tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, incluindo expressamente as situações** previstas no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964.

Sendo a despesa de amortização de ágio submetida ao regramento geral das despesas operacionais, não há que se falar em ausência de previsão normativa para a sua adição à Base de Cálculo da CSLL.

No mesmo contexto, encontra-se a redação do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, mencionada pela autoridade fiscal:

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

Pela expressão **normas de apuração** entende-se o cômputo do quantum tributável, o procedimento consistente em determinar a base de cálculo do tributo, mediante operações de soma e diminuição de valores. Ou seja, precisamente a discussão dos presentes autos. Pelo dispositivo, resta mais evidente que

repercussão dos ajustes efetuados para apuração da base de cálculo do IRPJ para a CSLL.

Portanto, não há que se amparar o procedimento adotado pela Contribuinte, efetuado sem base legal e em completa dissonância com o sistema tributário.

Enfim, tendo a decisão recorrida dado provimento ao recurso voluntário da Contribuinte, não apreciou a matéria relativa à multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas mensais do anocalendarário de 2007.

Cabe, nesse sentido, o retorno dos autos para a turma a quo apreciar a matéria.

*Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e dar provimento** ao recurso especial da PGFN.*

5. Cabe destacar que as recentes decisões da CSRF tem sido neste sentido. Citem-se:

Processo nº 10600.720023/201432 Recurso nº Especial do Contribuinte Acórdão nº 9101003.697– 1ª Turma Sessão de 8 de agosto de 2018 Matéria ÁGIO CSLL Recorrente COMPANHIA ENERGÉTICA DE MINAS GERAIS CEMIG Interessado FAZENDA NACIONAL ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL Ano calendário:2010

CSLL. ADIÇÃO DE DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO NORMATIVA.

A adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio deduzidas indevidamente pela contribuinte encontra amparo nas normas que regem a exigência da referida contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra (relator), Cristiane Silva Costa e Luís Flávio Neto, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Vidal de Araujo.

Número do Processo 10480.735112/2012-25 Contribuinte HIPERCARD BANCO MULTIPLO S.A. Tipo do Recurso RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR-Data da Sessão 12/09/2018 Relator(a) VIVIANE VIDAL WAGNER Nº Acórdão 9101-003.740--

Ementa(s) Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJAno-calendário: 2007

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.A subsunção aos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos arts. 385 e 386 do RIR/99, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material ali previstos. Inexiste norma que amplie os aspectos

pessoal e material a outras pessoas jurídicas ou, ainda, que preveja a possibilidade de intermediação ou de interposição de outras pessoas jurídicas. Não há previsão legal, no contexto da mencionada legislação, para transferência de ágio por meio de interposta pessoa jurídica, sendo indevida a amortização do ágio pelo sujeito passivo. 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. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera empresa veículo para transferência do ágio à incorporadora. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se ao lançamento decorrente, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

2 Multa isolada. Estimativa não recolhida. Concomitância com multa de ofício.

6. Como relatado no item precedente, o Acórdão da CSRF que reformou o Acórdão da Turma Ordinária, devolveu o processo para que esta apreciasse a questão sobre a legalidade da exigência da multa isolada sobre estimativas devidas de CSLL, não recolhidas, enquanto também se exige multa de ofício sobre a CSLL anual apurada, não declarada e não paga.
7. Por ser absolutamente pertinente ao presente julgamento que trata dos mesmos fatos e do mesmo contribuinte, sendo diferentes apenas os períodos de apuração, transcreve-se o correspondente Acórdão nº 1201-002.460, de 17/08/2018.

Processo nº 16682.721151/201336 Recurso nº De Ofício Acórdão nº 1201002.460– 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 17 de agosto de 2018 Matéria Multa Isolada por insuficiência de estimativas Recorrente FAZENDA NACIONAL Interessado BB BANCO DE INVESTIMENTOS S/A ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL Ano-calendário: 2009

MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAIS IRPJ, RELATIVAS AOS MESES DE JUNHO E JULHO DE 2009, CUMULADAS COM MULTA DE OFÍCIO POR FALTA DE PAGAMENTO DE CSLL APURADA NO AJUSTE ANUAL.

Com o advento da Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, torna-se cabível o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas, relativas aos meses de 2009, e ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de CSLL apurada no ajuste anual de 31/12/2009. (Inaplicabilidade da Súmula CARF nº 105)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto da relatora. Vencidos os conselheiros Luis Fabiano Alves Penteado, Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima e Gisele Barra Bossa que negavam provimento ao recurso de ofício.

(...)

Do relatório do acórdão da DRJ, em síntese, insurge-se a autuada contra a exigência de multa isolada simultaneamente com multa de lançamento de ofício; argüi que, implica dupla imposição de penalidade sobre um mesmo fato e uma mesma base de cálculo, portanto merece ser afastada.

Do auto de infração (fls.727/735) e do TVF, depreende-se que as multas isoladas referem-se à insuficiência de estimativas da CSLL, e dizem respeito aos meses do ano calendário de 2009, e não 2007 como dito no Acórdão da CSRF, portanto configurado o lapso manifesto, prossegue-se na análise.

A Lei 9.430/96, em seu art. 44, inciso II, alínea b, com redação dada pelo art.

14 da Lei 11.488/2001, prevê a aplicação de multa isolada de 50%, para o caso de falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, neste caso, da CSLL Estimativa.

*Vale tecer algum comentário sobre a cumulatividade **de multa de ofício com multa isolada por insuficiência de estimativa mensal**, que devem ser afastadas por força da Súmula CARF nº 105, verbis:*

Súmula CARF nº 105 : A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Como se vê, a Súmula tem como fundamento o art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

Ocorre que, o mencionado dispositivo legal fora alterado pela Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, vejamos:

Redação anterior:

Art.44.Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:(Vide Lei nº 10.892, de 2004)

Ide 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;(Vide Lei nº 10.892, de 2004)

....

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

...

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;

...

Redação após a Lei nº 11.488, de 2007:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (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)

...

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

*No caso dos autos, as multas isoladas aplicadas, em relação aos meses de **junho e julho de 2009**, têm como fundamento o artigo 44, inciso II, alínea "b", da Lei 9.430/96, porquanto já em vigor a Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, de sorte que a mencionada Súmula não se aplica ao presente processo, haja vista que os fatos geradores das multas isoladas exigidas ocorreram **em 2009**, sob a égide da Lei nº 11.488/2007, portanto, sem qualquer óbice legal para imposição concomitante da multa prevista em seu inciso I com aquela estabelecida no inciso II, alínea "b".*

Desse modo, tem-se como indiscutível o cabimento da incidência da multa isolada pela insuficiência de pagamento das estimativas mensais da CSLL, ainda que cumulativamente se exija a multa de ofício proporcional à contribuição devida no ajuste anual do ano de 2009.

*Portanto, ainda que em face dos autos de infração se exija o pagamento da CSLL no ajuste anual, em 31/12/2009, com a multa de ofício de 75%, deve ser mantida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, nos presentes autos de infração, em relação aos mencionados **meses de 2009**.*

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso de ofício para manter as multas isoladas em comento.

8. Nada mais há que se ser acrescentado para, da mesma forma, julgar procedente o lançamento fiscal de multas isoladas sobre estimativas mensais de CSLL dos meses 01/2011 e 01, 02, 03, 11 e 12/2013, não declaradas e recolhidas.

Conclusão.

Voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)
Eva Maria Los