RESOLUÇÃO GERADA NO PGD-CARF PROCESSO 19647.013203/2004-21
COPIA

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

Processo nº	19647.013203/2004-21
Recurso nº	Voluntário
Resolução nº	**1102-000.162 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data	12 de junho de 2013
Assunto	IRPJ/CSLL - multas isoladas
Recorrente	HIPERCARD ADMINISTRADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, CONVERTER o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

JOÃO OTÁVIO OPPERMANN THOMÉ - Presidente.

(assinado digitalmente)

ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Joao Otavio Oppermann Thome, Francisco Alexandre Dos Santos Linhares, Jose Evande Carvalho Araujo, Antonio Carlos Guidoni Filho, Ricardo Marozzi Gregorio, Joao Carlos de Figueiredo Neto

RELATÓRIO

Com base no permissivo do art. 33 do Decreto n. 70.235/72, HIPERCARD BANCO MÚLTIPLO S.A., sucessora por incorporação de HIPERCARD ADMINISTRADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO LTDA., interpõe recurso voluntário em

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/10/2013 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 01/04/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 09/10/2013 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 09/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

face de acórdão proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife (DRJ/REC), assim ementado, *verbis*:

> *"Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR DE NULIDADE. Estando o ato administrativo de lançamento revestido de suas formalidades essenciais, não se há que falar em nulidade.*
>
> *Assunto: Normas de Administração Tributária Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 Ementa: MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE CSLL SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA. Uma vez efetuada a opção pela forma de tributação com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita a antecipações mensais do imposto, calculadas com base em estimativa. O não-recolhimento ou recolhimento a menor do tributo sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada prevista no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96.*
>
> *É cabível a aplicação da multa exigida em face do não recolhimento das estimativas mensais, concomitantemente com a multa proporcional referente ao CSLL devido e não pago ao final do período, haja vista as respectivas hipóteses de incidência cuidarem de situações distintas.*
>
> *Assunto: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ Ano-calendário: 2001, 2002, 2003 Ementa: AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA COM ÁGIO. INDEDUTIBILIDADE DO ÁGIO PELA INCORPORADORA. A aquisição de participação societária de uma determinada empresa, com ágio, por outra que venha a ser incorporada, não permite a dedução do ágio pago, no cálculo do lucro real, pela incorporadora, haja visa que não se extinguiu o investimento anteriormente realizado.*
>
> *O ágio pago com fundamento em expectativa futura de lucro pode ser amortizado pela investidora, quando esta absorve o patrimônio da investida, em virtude de incorporação, fusão ou cisão desta última, a teor do disposto no inciso III do art. 386 do RIR, de 1999. Também a investida pode amortizar o referido ágio quando absorver o patrimônio da investidora (incorporação às avessas), a teor do inciso II do § 6º do mesmo artigo.*
>
> *EFICÁCIA DOS ATOS JURÍDICOS. GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS. PROCEDÊNCIA. Carecem de eficácia os atos jurídicos em que a real intenção das partes não é por eles espelhada.*
>
> *Lançamento procedente."*

O caso foi assim relatado pela Turma da DRJ/REC recorrida, *verbis*:

> *"Contra a empresa acima qualificada foi lavrado o auto de infração das fls. 21 a 24, formalizando-se um crédito no montante de R$ 8.595.988,82, em virtude da constatação de recolhimentos a menor de estimativas mensais da CSLL. Os detalhes da ação fiscal estão descritos no Termo de Verificação Fiscal, às fls. 32 a 51. Por agora, basta assinalar que o autuante elaborou o demonstrativo das fls. 51/52, considerando os valores apurados pela interessada, relativos à base de*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/10/2013 por ANTONIO CARLOS GUI DONI FILHO, Assinado digitalmente em 01/04/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 09/10/2013 por ANTONIO CARLOS GUI DONI FILHO
Impresso em 09/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

cálculo, incentivos fiscais, imposto de renda retido na fonte, e o IRPJ pago ou declarado em DCTF, ajustados pelos valores das infrações apontadas nos itens 1.2.1, 1.2.2, 2.3.1, 2.3.2, 2.4 e 4.2 do mencionado Termo, as quais, em apertada síntese, descrevemos a seguir:

– no ano-calendário de 2001, exclusão de R$ 62.155.035,13 no cálculo do lucro real apurado em 31/12/2001, a título de ágio já amortizado na empresa Comercial o Balaio S/A, decorrente de investimento efetuado por esta na empresa BR Participações e Empreendimentos S/A (item 1.2.1 do Termo de Verificação Fiscal);

– nos anos-calendário de 2002 e 2003, amortizações de ágio, decorrentes do investimento citado no item anterior, com a contrapartida em conta de (outras) despesas operacionais, no montante de R$ 64.261.985,27 (item 1.2.2 do Termo de Verificação Fiscal);

– no ano-calendário de 2002, exclusão de R$ 8.077.164,21 no cálculo do lucro real, apurado na DIPJ de 25/09/2002, a título de ágio já amortizado na empresa BPBR Empreendimentos Ltda., decorrente de investimento efetuado por esta na empresa Bompreço S/A Supermercados do Nordeste (item 2.3.1 do Termo de Verificação Fiscal);

– nos períodos de maio a agosto e setembro a dezembro do ano-calendário de 2002, e no ano-calendário de 2003, amortizações de ágio, nos montantes de R$ 2.398.673,01, R$ 2.398.673,03 e R$ 7.196.019,04, respectivamente, decorrentes do investimento citado no item anterior (item 2.3.2 do Termo de Verificação Fiscal);

– dedução de despesas financeiras (variação cambial passiva e juros), nos montantes de R$ 169.247.693,34 e R$ 73.436.222,09, no período de abril a setembro do ano-calendário de 2002 (item 2.4 do Termo de Verificação Fiscal).

–não-adição ao lucro líquido, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, de provisões do Pis e Cofins, com exigibilidade suspensa nos termos do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (item 4.2 do Termo de Verificação Fiscal).

2. Em virtude de as sobreditas infrações terem absorvido os prejuízos fiscais, apurados pela interessada nos anos-calendário de 2001 a 2002, ele glosou as compensações de prejuízos efetuadas nas DIPJs de 31/03/02 e 31/12/03, nos montantes de R$ 2.189.333,33 e R$ 15.751.048,50, respectivamente (item 2.5 do Termo de Verificação Fiscal). Da mesma forma, glosou as compensações de bases negativas de CSLL apuradas nos períodos encerrados em 31/08/2002 e 31/12/2002 (DIPJs de 25/09/2002 e 31/12/2002), em face das infrações descritas nos itens 1.2.2, 2.3.2 e 2.4 (item 3.2 do Termo de Verificação Fiscal).

3. Devidamente intimada, a interessada apresentou impugnação, às fls. 181 a 226, contrapondo, inicialmente, como preliminar de nulidade, que o procedimento fiscal padeceria de vício insanável, pois, no seu entender, não teria sido "aplicada a legislação pertinente, ocorrendo no caso vertente a existência de bitributação no tocante às multas isoladas, bem como o procedimento fiscal referente à cisão não

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/10/2013 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 01/04/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 09/10/2013 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 09/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

observou os requisitos formais expressos na Lei 6.404/76 (Lei de Sociedades por ações), Instrução CVM nº 247/96, §2º do art. 243, art. 386, inc. III, § 6º, inc. II e art. 426 do RIR/99, art. 36 da Lei 8.934/94." (sic)

4. Acrescentou ainda que teria sido violado o disposto no (sic) "art. 59, I, do CTN c/c Portaria MF nº 3007/2001" (antes, contudo, reportou-se ao art. 7º, inciso I, do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, art. 100 do CTN e art. 2º da Portaria SRF 1.265, de 22 de novembro de 1999, este transcrito à fl. 117);

5. Quanto ao mérito, alegou, em síntese, que:

5.1 – o autuante teria se equivocado no tocante ao conceito de empresa controladora/controlada, ao conceito de ágio e à eficácia, para fins tributários, dos eventos de reestruturação societária. Nesse sentido, discorreu, didaticamente, sobre tais conceitos, verberando o autuante por ele ter afirmado que a Hipercard era indiretamente controlada pela Comercial o Balaio S/A, (sic) "como se tal fato pudesse descaracterizar a relação controladora/controlada então existente, bem não reconheceu ser a Hipercard coligada da BRPart"; e por ele ter, na sua intelecção, querido vincular os montantes dos ágios vertidos para ela, escriturados em contas do ativo da Comercial o Balaio S/A e da BPBR Empreendimentos ltda, com o valor pago por estas a título de ágio, por ação (quota), quando da aquisição dos respectivos investimentos na BR Participações e Empreendimentos S/A e BPSN – Bompreço Supermercados do Nordeste, sem considera as possíveis mutações nos Patrimônios Líquidos das investidas;

5.2 – não seria verdade que apenas a Comercial o Balaio S/A e a BR Participações e Empreendimentos S/A (1º evento), bem assim a BPBR Empreendimentos Ltda. E a BPSN (2º evento), poderiam beneficiar-se do disposto no caput do art. 386 do RIR, de 1999, ou seja, escrituração do ágio em conta do ativo diferido e sua posterior amortização, à razão de 1/60 avos ao mês, vez que, no seu entender (sic) "não é essa a interpretação que se deve extrair desse normativo, quando feita de forma sistemática, dentro do conjunto da legislação fiscal e societária que rege os eventos de reestruturação societária";

5.3 – nas reestruturações societárias, por fusão, incorporação ou cisão, a pessoa jurídica sucessora assumiria os direitos e obrigações decorrentes, ou seja, a parcela do patrimônio dar-se-ia (sic) "a título universal, sendo assim transferidos valores ativos e passivos", o que afirmou ter ocorrido em relação aos bens, direitos e responsabilidades recebidos por ela por conta dos eventos cisão parcial da Comercial o Balaio S/A e da BPBR Empreendimentos Ltda., à luz do previsto nos §§ 1º e 3º do art. 229 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, c/c o art. 21 da Lei nº 9.249, de dezembro de 1995;

5.4 – o ágio pago pela Comercial o Balaio S/A, quando da aquisição do investimento na BR Participações e Empreendimentos Ltda., teria tido como fundamento econômico a expectativa de resultados futuros dela própria (Hipercard), por conta disso, no seu entender, deveria tal ágio ter o mesmo tratamento dado àqueles pagos em virtude de investimentos diretos. "Ademais, enquadrando-se a Balaio S/A, relativamente à Hipercard, no disciplinado pelo inciso II do § 6º do art.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/10/2013 por ANTONIO CARLOS GUI DONI FILHO, Assinado digitalmente em 09/10/2013 por ANTONIO CARLOS GUI DONI FILHO
/04/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 09/10/2013 por ANTONIO CARLOS GUI DONI FILHO
Impresso em 09/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

386 do RIR/99 e sendo a Hipercard sucessora dos direitos e obrigações contidos na parcela cindida da Balaio S/A e por ela incorporada, não há como, in casu, querer afastar a aplicação do caput desse normativo, reconhecendo como legal a amortização do referido ágio, como fez a impugnante nos anos calendários de 2002 e 2003" (sic). Este mesmo argumento apresentou com relação ao ágio vertido da BPBR Empreendimentos Ltda, amortizado nos anos-calendário de 2002 e 2003.

5.5 – os valores dos ágios por ela excluídos na apuração do lucro real, amortizados na Comercial o Balaio S/A e na BPBR Empreendimentos Ltda, já teriam sido oferecidos à tributação pelas empresas cindidas; que o inciso II do Parágrafo 6º do art. 386 do Decreto 3000, de 1999, reconhecer-lhe-ia o direito de deduzir como despesa o ágio não amortizado, e que o autuante não (sic) "poderia diferençar parcela já amortizada contabilmente na sucedida da parcela ainda a ser amortizada contabilmente na sucessora." Ressaltou que o referido art. 386 determinaria a forma do tratamento fiscal ao ágio pago na aquisição do investimento, não devendo ser confundido "com o conceito de amortização do ágio" (sic), e que a legislação relacionada aos eventos de incorporação, fusão ou cisão trataria apenas e tão-somente do ágio na aquisição de investimento, sem levar em consideração o tratamento contábil;

5.6 – por ter, na sua intelecção, observado todos os preceptivos legais concernentes aos atos de cisão, como antes explicado, inexistiria qualquer irregularidade quanto às compensações de prejuízo por ela realizadas;

5.7 – teria protocolizado em tempo hábil, nos termos do art. 36 da Lei nº 8.934, de 18 de novembro de 1994, todas suas alterações contratuais, consoante certidão da JUCEPE, às fls. 1.441 e 1.442 do Processo nº 19647.013200/2004-97, não havendo falar, portanto, no seu entender, em descaracterização dos eventos societários envolvendo a Hipercard, a BPBR Empreendimentos Ltda. e a BR Participações e Empreendimentos S/A;

5.8 – sobressairia da leitura do caput e § 1º e 7º do art. 235 do RIR, de 1999, nas reestruturações societárias os atos praticados passam a ter efeito fiscal a partir da data do evento, considerada como sendo a da deliberação que aprovar a incorporação, fusão ou cisão, não havendo (sic) "na legislação tributária nenhuma alusão à data do protocolo ou registro dos atos societários no órgão público competente";

5.9 – teriam sido observados todos os preceitos legais estabelecidos pela Lei nº 6.404, de 1976, de modo que não caberia (sic) "ao legislador fiscal, muito menos ao fisco, definir, nos casos de cisão, quais ativos e passivos devem compor a parcela do patrimônio da sociedade cindida a ser vertida para a sucessora." Tal decisão dependeria, no seu entender, exclusivamente da vontade das partes, como afirmou ter ocorrido no caso em questão.

5.10 – a exigência da multa em questão seria incabível, vez que os ajustes das bases de cálculo do IRPJ, motivo de seu lançamento, também ensejaram o lançamento de multa de ofício prevista no inicio I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996, caracterizando-

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/10/2013 por ANTONIO CARLOS GUI DONI FILHO, Assinado digitalmente em 09/04/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 09/10/2013 por ANTONIO CARLOS GUI DONI FILHO
Impresso em 09/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *se tal exigência, portanto, no dizer de suas palavras, "como excesso de exação". Em seu apoio, trouxe à colação diversas ementas de acórdãos do Conselho de Contribuintes, às fls. 223 a 225.*
>
> *6. Ante o exposto, solicitou o cancelamento da referida multa.*
>
> *7. É o que importa relatar" A DRJ/REC, apreciando a impugnação da Autuada, sucedida pela Recorrente, houve por bem negar-lhe provimento. As preliminares de nulidade do processo administrativo foram afastadas sob a premissa de inexistência de bitributação, vez que multa isolada (aplicada nestes autos) e multa de ofício (aplicada no lançamento do crédito tributário, em autos apartados) têm por fundamento situações jurídicas distintas, sendo que ambas foram verificadas no caso dos autos; e, ademais, despropositada a alegação de nulidade da autuação pelo contribuinte, com fundamento em referido tema, posto que "os casos de nulidade no âmbito do Processo Administrativo Fiscal são aqueles previstos nos incisos do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972".*

No mérito, entendeu não impugnadas as multas relativas aos anos-calendário de 1999 e 2000, posto que a irresignação da Autuada se limitou às multas relativas às glosas de IRPJ levadas a cabo pela Fiscalização.

Particularmente quanto à glosa das exclusões e deduções relativas ao aproveitamento de ágio nas incorporações de patrimônios cindidos de Comercial O Balaio S.A. e BPBR Empreendimentos LTDA., a insurgência da Autuada, sucedida pela Recorrente, foi afastada pela DRJ/REC com fulcro nos seguintes argumentos:

(i)a possibilidade de amortização do ágio na apuração do lucro real nos termos do art. 386, III, do RIR/99 (art. 7º, III, da Lei n. 9.532/97) ocorre no caso 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 de exercícios futuros*";

(ii)ademais, de acordo com o disposto no § 6º, inciso II, em consonância com o *caput* e inciso III de referido art. 386 do RIR/99, apenas a investidora ou a investida poderiam beneficiar-se da possibilidade de amortização do ágio na apuração do lucro real, não sendo possível a amortização de ágio relativo a investimento em terceira empresa, detentora de participação na incorporadora (ágio da incorporada relativo a investimento indireto na incorporadora).

A insurgência da Autuada, sucedida pela Contribuinte Recorrente, quanto às glosas de despesas financeiras, por sua vez, foi afastada pela Turma da DRJ/REC *a quo* sob o fundamento de que todos os atos de reestruturação adotados pela Autuada e respectivo grupo societário, não tinham propósito econômico, pois tiveram por única finalidade transferir àquela o ágio que, acreditava-se, poderia ser aproveitado, e vultosa dívida, a qual deu origem às despesas financeiras incorridas pela Autuada e glosadas pelo autuante.

As multas relativas às demais infrações foram mantidas por entender a DRJ/REC tratarem-se de reflexos dos demais lançamentos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/10/2013 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 01/04/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 09/10/2013 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 09/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por fim, entendeu a DRJ/REC que a concomitância entre multa isolada e multa decorrente do lançamento de ofício não seria suficiente para o cancelamento das multas lançadas nestes autos.

Em 04/05/2006 foi postada intimação ao endereço da Autuada constante do registro no CNPJ. Referida intimação foi devolvida à Delegacia de jurisdição da Autuada, em razão de endereço desconhecido (conforme carimbos apostos ao envelope juntado à fl. 266).

À fl. 272 dos autos há termo de ciência do contribuinte, o qual registra que procurador da empresa veio aos autos e lhe foi dada ciência da decisão da 3ª Turma da DRJ/REC em 14/09/2006.

Em 16/10/2006 a Recorrente protocolizou seu recurso voluntário, no qual sustenta:

impossibilidade de concomitância das multas dos incisos I e IV do art. 44 da Lei n. 9.430/96;

impossibilidade de exigência de multa isolada após encerrado o ano-base, sem a falta de pagamento de imposto;

erro de fato na apuração da matéria tributável, posto que a Fiscalização apurou recolhimentos a menor inclusive nos anos-calendário de 1999 e 2000, em meses nos quais não se efetuou qualquer ajuste em relação ao IRPJ e, também, nos anos de 2001, 2002 e 2003, nos quais as diferenças apuradas para fins de cálculo da multa são maiores do que os ajustes de IRPJ efetuados, de acordo com o Termo de Verificação Fiscal;

admitindo-se que fosse possível a aplicação da multa isolada no caso dos autos, sustenta da Recorrente a prejudicialidade do julgamento dos recursos voluntários interpostos nos Processos n. 19647.013200/2004-97 e 19647.013201/2004-31; e por fim, a imprestabilidade da SELIC para efeitos de cômputo dos juros de mora.

Às fls. 605/606, parecer do Titular da Delegacia da Receita Federal em Recife dando conta de que o contribuinte não haveria atendido todos os requisitos para o arrolamento de bens. Às fls. 615/736, pedido de reconsideração e documentos. Às fls. 738/739, notícia de que a incorporação da Autuada pela Recorrente fora autorizada pelo Banco Central. À fl. 746, despacho informando a regularidade do arrolamento, em vista da autorização do Banco Central para a incorporação referida.

Em sessão de julgamento realizada em 09.07.2010, a Primeira Turma da Segunda Câmara da Primeira Seção do CARF **(a)** afastou a preliminar de preclusão do direito de impugnar as multas de ofício isoladas relativas aos anos-calendário de 1999 e 2000 e **(b)** resolveu converter o julgamento em diligência nos seguintes termos, *verbis*:

> *"Outro ponto que merece destaque sobre o conhecimento do recurso relaciona-se à multa isolada relativa aos anos-calendário de 1999 e 2000, porquanto o recurso voluntário inova em parte os fundamentos de defesa da Contribuinte contra tais exigências.*
>
> *Tenho assente que as normas processuais que regem o processo administrativo fiscal devem ser interpretadas com menos rigor, especialmente aquelas relacionadas às fases postulatória e instrutória*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/10/2013 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 01/04/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 09/10/2013 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 09/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

do procedimento. É de interesse da própria Administração proceder adequadamente ao controle da legalidade dos atos administrativos, pelo que é salutar que sejam flexibilizadas as regras que impeçam as partes (por razões temporais) trazer ao conhecimento do julgador elementos de fato e de direito que permitam melhor exame da controvérsia.

Seguindo citada linha de interpretação, entendo que a preclusão de que trata o art. 17 do Decreto n. 70.235/72 deve ser aplicada apenas nas hipóteses em que o contribuinte deixa de contestar a própria tributação (ou melhor, infração) em impugnação e pretende fazê-lo apenas via recurso ordinário (voluntário). "Matéria não impugnada" significa, em outros termos, "exigência/infração não contestada": e é apenas essa a falta que não inicia o contencioso administrativo. A contrario sensu, impugnada a exigência, iniciado está o contencioso administrativo, no qual devem ser apreciados todos os argumentos de defesa apresentados pelo contribuinte em quaisquer de suas instâncias, ainda que não tenham sido suscitados originariamente em impugnação. A preclusão em referência não atinge os "fundamentos de defesa", mas sim a "defesa" contra determinada exigência ou infração à legislação tributária caso esta não tenha sido feita em primeira instância administrativa. Trata-se de aplicação dos princípios da instrumentalidade das formas e do formalismo moderado que informam o procedimento administrativo fiscal.

Há precedentes desta Corte Administrativa nesse sentido. Veja-se, a título ilustrativo, além do próprio acórdão paradigma colacionado neste recurso, ementa de acórdão proferido pela extinta Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, verbis:

(...)

Por tais fundamentos, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário também no tocante às razões da Contribuinte de "impossibilidade de exigência da multa isolada após encerrado o ano-base sem falta de pagamento do imposto" (item I.2 do recurso) e "erro de fato na apuração da matéria tributável: necessidade de revisão (até de ofício) do lançamento" (item II do recurso), notadamente no que se refere à alegada insubsistência das multas isoladas relativas aos anos-calendário de 1999 e 2000.

*Para exame de tais questões, contudo, parece-me indispensável a conversão do julgamento em diligência, a fim de que a d. Autoridade Fiscal **(i)** ateste a autenticidade dos documentos acostados ao recurso voluntário em confronto com as vias originais e escrita contábil da Contribuinte (notadamente fls. 406/493); **(ii)** ateste a existência (ou inexistência) de resultado positivo (ajuste) nos anos-calendário de 1999 e 2000, e, em caso afirmativo, informar o montante correspondente; **(iii)** informar o montante da base de cálculo da multa isolada aplicada caso sejam consideradas as alegadas compensações realizadas pela Contribuinte (fls. 52/53 e fls. 303/305), cuja existência também deverá ser atestada na diligência.*

Das verificações efetuadas, deverá ser lavrado Relatório de Diligência circunstanciado e dele ser dada ciência ao contribuinte para sobre ele se manifestar, no prazo de 30 (trinta) dias, querendo."

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/10/2013 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 01/04/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 09/10/2013 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 09/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Realizada a diligência, conforme relatório acostado às fls. 763 e seguintes, os autos retornaram ao exame do recurso voluntário.

É a síntese do necessário.

VOTO

Conselheiro ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO - Relator

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Conforme salientado no relatório fiscal supra, os lançamentos de multa isolada por não recolhimento de estimativas de CSLL relativos aos anos-calendário de 2001, 2002 e 2003 são reflexo de ajustes procedidos por meio dos autos de infração objeto dos Processos Administrativos n. 19647.013200/2004-97 e n. 19647.013201/2004-31, pelo qual foram glosadas deduções na apuração do lucro real da Contribuinte e foram exigidos IRPJ e CSLL, acrescidos de multa de oficio de 75% e juros de mora no período em referência.

Em exame ao Processo n. 19647.013200/2004-97, a Primeira Turma da Segunda Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais proferiu acórdão, pelo qual foi dado parcial provimento ao recurso voluntário para afastar o lançamento de IRPJ e CSLL quanto aos itens 1.2.1 e 1.2.2 e 2.4 do Termo de Verificação Fiscal e de CSLL quanto aos itens 2.3.1 e .2.3.2 do referido termo, determinando-se à unidade de os respectivos ajustes no saldo de prejuízos fiscais e bases negativas do contribuinte (itens 2.5, 2.6, 3.1 e 3.2 do referido termo e cancelar a apuração de juros sobre a multa de ofício. Veja-se, nesse sentido, ementa e parte dispositiva do acórdão, *verbis*:

> *"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 2002, 2003, 2004 Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INCORPORAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INTIMAÇÃO POR EDITAL. REQUISITOS LEGAIS. INOBSERVÂNCIA. NULIDADE. Não havendo referência no edital sobre a data da respectiva fixação no quadro de avisos da repartição pública, é de se computar o início do prazo recursal a partir do décimo sexto dia contado da data limite para cumprimento desta diligência (fixação). Preliminar de intempestividade do recurso superada.*
>
> *PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. COMPETÊNCIA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. MATÉRIA RELATIVA À EXECUÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NÃO ABRANGÊNCIA. Nos termos do art. 1º c/c art. 25, II do Decreto n. 70.235/72, a competência do CARF limita-se ao julgamento do processo de determinação e exigência do crédito tributário. Deve a Delegacia da Receita Federal de jurisdição do sujeito passivo, repartição competente pela cobrança administrativa do crédito discutido, cuidar para que somente sejam exigidos os créditos tributários e respectivas multas lançadas nos autos de infração, e nos limites em que mantidos por este Conselho.*
>
> *IRPJ. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO EM AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. A autorização para cômputo no lucro real das contrapartidas da amortização do ágio em razão de fusão, cisão ou incorporação, contida no art. 7º, III, e art. 8º da Lei n.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/10/2013 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 01/04/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 09/10/2013 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 09/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

9.532/97 restringe-se ao caso em que patrimônio da sócia/acionista detentora do ágio absorve o patrimônio da sociedade cuja participação societária foi adquirida com ágio, ou vice-versa, posto que os arts. 7º, III, e 8º da Lei n. 9.532/97 (e o art. 386 do RIR/99) referem-se à absorção do patrimônio de sociedade por outra, entre as quais uma deve deter participação societária de outra (i.e., uma sociedade deve ser sócia/acionista da outra). Ademais, a autorização restringe-se ao ágio referente à aquisição da participação societária de uma sociedade em outra. Não se admite a amortização de ágio relativo à aquisição de participação societária em terceira sociedade, da qual o patrimônio não foi absorvido em razão de incorporação, fusão ou cisão.

CSLL. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO EM AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. LIMITE. ÁGIO EFETIVAMENTE PAGO. 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, posto que o art. 25 do Decreto-lei n. 1.598/77, com a redação dada pelo Decreto-lei n. 1.730/79, apenas veda o computo das contrapartidas de referida amortização no lucro real. O art. 57 da Lei n 8.981/95 ressalva a manutenção da base de cálculo da CSLL nos modos em que prevista na legislação específica, inexistindo, portanto, identidade entre a base de cálculo da CSLL e a do IRPJ.

IRPJ. DEDUÇÃO. DESPESAS DESNECESSÁRIAS. O art. 47 da Lei n. 4.506/64 e art. 299 do RIR/99 dispõe que são operacionais (e, portanto, dedutíveis para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ) as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações que atendam às necessidades do contribuinte.

CSLL. DEDUÇÃO. DESPESAS DESNECESSÁRIAS. Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL consideradas indedutíveis pela legislação do IRPJ. O art. 47 da Lei n. 4.506/64 dispõe, apenas para a determinação do lucro real, que as despesas cuja dedução é admitida sejam aquelas necessárias à atividade ou à manutenção da fonte produtora do sujeito passivo. O art. 57 da Lei n 8.981/95 ressalva a manutenção da base de cálculo da CSLL nos modos em que prevista na legislação específica, inexistindo, portanto, identidade entre a base de cálculo da CSLL e a do IRPJ.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. APLICAÇÃO. Entendimento sumulado no âmbito do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes e referendado pela Sessão Plenária do CARF de 8/12/2009: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INAPLICABILIDADE. Ilegítima a aplicação de juros de mora sobre a penalidade incidente pelo não pagamento da obrigação principal, exigida conjuntamente com o tributo não pago, posto que se referida penalidade já estivesse incluída na expressão "crédito" sobre o qual incidem os juros de mora

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/10/2013 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 01/04/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 09/10/2013 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 09/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

previstos no artigo 161 do CTN, não haveria razão alguma para a ressalva final constante do mesmo dispositivo, no sentido de que esta incidência de juros se dá "sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis".

ACORDAM os membros da 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, não conheceram do recurso voluntário quanto à matéria execução do crédito tributário lançado nos presentes autos, e por unanimidade de votos, conheceram do restante do recurso. No mérito, deram provimento parcial nos termos do relatório e voto do relator, para: i) por unanimidade de votos, deram provimento ao recurso para afastar o lançamento de IRPJ e CSLL quanto aos itens 1.2.1 e 1.2.2 e 2.4 do Termo de Verificação Fiscal e de CSLL quanto aos itens 2.3.1 e .2.3.2 do referido termo, determinando-se à unidade de os respectivos ajustes no saldo de prejuízos fiscais e bases negativas do contribuinte (itens 2.5, 2.6, 3.1 e 3.2 do referido termo; ii) pelo voto de qualidade, negaram provimento ao recurso para manter a exigência de IRPJ quanto aos itens 2.3.1 e 2.3.2 do TVF, vencidos os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Marcos Vinícius de Barros Ottoni e Walmir Sandri, que davam provimento quanto a estes itens; iii) por maioria de votos, cancelaram a apuração de juros sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Flávio Vilela Campos."

Por sua vez, quanto ao Processo n. 19647.013201/2004-31, o Colegiado acima referido proferiu acórdão, pelo qual foi dado parcial provimento ao recurso voluntário apenas para excluir a incidência de juros sobre a multa de ofício aplicada, *verbis*:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003 Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INCORPORAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INTIMAÇÃO POR EDITAL. REQUISITOS LEGAIS. INOBSERVÂNCIA. NULIDADE. Após a entrega da DIPJ de incorporação, tem a Receita Federal conhecimento do evento societário. Em caso de tentativa frustrada de intimação via postal do sujeito passivo em seu endereço cadastrado no CNPJ, poderia a Receita Federal, com o conhecimento da informação acerca do evento da incorporação, encaminhar a intimação via postal também para o endereço da empresa incorporadora. Se não foram esgotadas as tentativas de intimação pessoal ou postal, não estão preenchidos os requisitos legais autorizadores da intimação por edital.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. COMPETÊNCIA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE. Por força do disposto no art. 26-A do Decreto n. 70.235/72 e art. 62 do Anexo II da Portaria MF n. 256/2009, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

CSLL. PROVISÃO. TRIBUTO COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA. DEDUTIBILIDADE. Os lançamentos contábeis efetuados com tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa caracterizam-se

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/10/2013 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 01/04/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 09/10/2013 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 09/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

como provisões e assim devem ser adicionados na determinação da base de cálculo da CSLL, em observância à vedação veiculada pelo art. 13, I, da Lei n. 9.249/95.

Em vista da natureza dos argumentos aduzidos pela Contribuinte e da notória relação de prejudicialidade entre este processo e os PA´s n. 19647.013200/2004-97 e n. 19647.013201/2004-31, notadamente quanto às penalidades de ofício relativas aos anos-calendário de 2001, 2002 e 2003, proponho a conversão do julgamento em diligência para que seja determinada a baixa desses autos à Delegacia de Origem para que esta aguarde o julgamento definitivo dos recursos interpostos no PA n. 19647.013200/2004-97 e no PA n. 19647.013201/2004-31 e proceda, se o caso, a revisão das bases de incidência das multas de ofício isoladas objeto deste PA.

Após tais providências, lavrar Relatório de Diligência circunstanciado e dele dar ciência à Contribuinte para sobre ele se manifestar, no prazo de 30 (trinta) dias, retornando-se os autos a esse Colegiado para ulterior julgamento.

(assinado digitalmente)

ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/10/2013 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 01/04/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 09/10/2013 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 09/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA