



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11282.720032/2023-27
ACÓRDÃO	1301-007.864 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JBS AVES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2019

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Ainda que haja antecipação do tributo devido, consubstanciada na retenção do imposto na fonte, no caso de lançamento com multa qualificada, por dolo, fraude ou simulação, a decadência se opera após o transcurso do prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente são 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. Hipótese em que a recorrente teve condições de compreender as infrações de que foi acusada e dela se defender.

DESPESAS DE ICMS. REGIME DE COMPETÊNCIA. RECONHECIMENTO CONTÁBIL EM EXERCÍCIO POSTERIOR. AUTO DE INFRAÇÃO DE ICMS. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. APLICAÇÃO DO REGIME DE CAIXA. LEGALIDADE.

Não configura infração ao regime de competência a dedução, em 2019, de despesa tributária relativa a auto de infração de ICMS lavrado naquele mesmo exercício, cujo crédito tributário teve a exigibilidade suspensa por impugnação administrativa. Conforme o art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981/1995 e o art. 352 do RIR/2018, deve-se adotar o regime de caixa enquanto perdurar a suspensão da exigibilidade. No caso concreto, até 2019 não havia obrigação presente que justificasse o reconhecimento da despesa com ICMS. O auto de infração lavrado pela SEFAZ/RS decorreu da glosa de créditos presumidos apropriados pela Recorrente em operações internas

de linguças e derivados, creditamento cuja legitimidade era sustentada com base no inciso XXXV do art. 32 do Livro I do RICMS/RS. Assim, até a conclusão do processo administrativo estadual, a obrigação representava mera contingência e não constituía passivo exigível.

INEXATIDÃO QUANTO AO PERÍODO DE RECONHECIMENTO DE DESPESA. ART. 6º, § 5º, DO DECRETO-LEI Nº 1.598/1977. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DE POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO OU REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. LANÇAMENTO INSUBSISTENTE.

A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de deduções somente constitui fundamento para lançamento de ofício quando comprovada a postergação do pagamento do tributo ou a redução indevida do lucro real. Ausente tal demonstração, e considerando que a despesa reconhecida não teve o condão de converter prejuízo fiscal em lucro tributável, deve ser afastada a glosa efetuada.

INVESTIMENTO AVALIADO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. LIMITE MÍNIMO DE VALOR.

Na mensuração de investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial, o valor do investimento deve ser limitado a zero. Caso a investidora tenha se comprometido a pagar dívida alheia, da investida, apenas cabe o reconhecimento de uma provisão, no passivo.

COMBINAÇÃO DE NEGÓCIOS. AVALIAÇÃO A VALOR JUSTO DOS ATIVOS LÍQUIDOS.

Na avaliação do valor justo de ativos líquidos, para fins de registro de combinação de negócios, é necessário que sejam considerados não somente os ativos, mas também os passivos do patrimônio da entidade adquirida.

COMBINAÇÃO DE NEGÓCIOS. CONTRAPRESTAÇÃO. ÔNUS A PROVA.

Para comprovação do valor pago a título de contraprestação, é necessária prova com documentação hábil e idônea do valor pago, ou de dívidas assumidas.

INVESTIMENTO AVALIADO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. MAIS-VALIA. REALIZAÇÃO. INCORPORAÇÃO.

No caso de incorporação de sociedade com participação societária adquirida com mais-valia, somente são passíveis de consideração no custo, para fins de realização ou ganho de capital, a mais-valia referente aos

ativos transferidos na incorporação e que tenham sido objeto de laudo de avaliação devidamente e tempestivamente apresentado.

MULTA QUALIFICADA. INFRAÇÕES CONTÁBEIS. DIVERGÊNCIA DE CRITÉRIOS TÉCNICOS. AUSÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. PENALIDADE REDUZIDA AO PERCENTUAL ORDINÁRIO.

A aplicação da multa qualificada prevista no art. 44, §1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/1996 exige a demonstração de conduta dolosa, caracterizada por fraude, simulação ou artifício com o propósito deliberado de suprimir ou reduzir tributos. A divergência na interpretação e aplicação das normas contábeis relativas ao reconhecimento de ganhos por compra vantajosa, goodwill e mais-valia — ainda que resulte em glosa fiscal — não configura, por si só, elemento subjetivo suficiente à qualificação da penalidade. Na ausência de prova concreta de simulação, fraude ou intuito de sonegação, a penalidade deve ser reduzida ao percentual ordinário de 75%, nos termos do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. ANOS CALENDÁRIO A PARTIR DE 2007. POSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA CARF Nº 105 E DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

A partir do ano-calendário de 2007, é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício. Em função da alteração normativa ocorrida, resta inaplicável ao fato a Súmula CARF nº 105. A multa isolada por falta de recolhimento da antecipação mensal por estimativa tem, como bem jurídico protegido, a tempestividade do recolhimento mensal, para fazer frente à execução do orçamento público. Já, a multa de ofício, ao final do período de apuração, tem como bem protegido o recolhimento do crédito tributário devido. Assim, não há que se falar em dupla penalização ou aplicação subsidiária do princípio da consunção

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade votos, em rejeitar as preliminares de decadência e de nulidade. No mérito, acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao recurso (i) por maioria de votos, para cancelar (i.1) a infração “redução indevida do lucro real e da base de cálculo ajustada da CSLL causada por postergação de custos”, vencidos os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Rafael Taranto Malheiros, que negavam provimento no ponto e (i.2) a qualificação da multa, vencido o Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, que lhe negava provimento; (ii) por unanimidade de votos, para (ii.1) cancelar a

infração “omissão do ganho por compra vantajosa na baixa do investimento na controlada FRS”, (ii.2) dar parcial provimento à infração “omissão do ganho por compra vantajosa na baixa do investimento na controlada REMA”, para reduzir o valor tributado a título de compra vantajosa à fração de 1/60, considerando que a operação ocorreu no mês de dezembro do ano, e (ii.3) para manter a autuação (ii.3.1) referente à infração “ajuste de exclusão indevido na realização de mais-valia de ativos da FRS baixados antes da incorporação”, e (ii.3.2) à infração “omissão de ganho de capital na alienação da controlada BR Frango, nos anos-calendários de 2017 e 2019”; e (iii) por voto de qualidade, para manter a autuação quanto à possibilidade de cumulação de multas de ofício e isolada, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso e Eduarda Lacerda Kanieski, que davam provimento ao recurso no ponto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Iágaro Jung Martins. Manifestou intenção de fazer declaração de voto a Conselheira Eduarda Lacerda Kanieski.

Nos termos do art. 105, § 15, do RICARF, o Conselheiro Luis Angelo Baptista Carneiro (suplente convocado) não votou, por se tratar de matérias já votadas pelo Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos na reunião do mês de julho de 2025.

Sala de Sessões, em 23 de setembro de 2025.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski – Relatora *ad hoc*

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins – Redator designado

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Iágaro Jung Martins, Luiz Eduardo Oliveira Santos, José Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Inicialmente, devo esclarecer que fui nomeada como relatora *ad hoc* pelo Presidente da Turma, Rafael Taranto Malheiros, com fulcro no art. 110, §12 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023 (RICARF), dado que o relator original, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, não mais integra este colegiado.

O julgamento do presente Recurso Voluntário teve início em sessão de julgamento realizada em 29/07/2025, quando o então Conselheiro Relator fez a leitura do relatório e apresentou seu voto. Na sequência, foi concedida vista a esta Conselheira, sem que os demais tenham votado.

Desta forma, sirvo-me da minuta do voto inserida pelo Relator no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o meu.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra decisão de primeira instância, que negou provimento à impugnação apresentada contra autos de infração, de IRPJ e CSLL, bem como acréscimos legais.

DO LANÇAMENTO E DA DECISÃO RECORRIDA

De acordo com a fiscalização, foram apuradas as seguintes infrações: (1) Redução Indevida do Lucro Real e da Base de Cálculo ajustada da CSLL causada por postergação de custos; (2) Omissão do Ganho por Compra Vantajosa na baixa do investimento na controlada FRS; (3) Omissão do Ganho por Compra Vantajosa na baixa do investimento na controlada REMA; (4) Ajuste de exclusão indevido na realização de mais-valia de ativos da FRS baixados antes da incorporação; (5) Ajuste de exclusão indevido na realização de mais-valia de ativos da BR Frango baixados antes da incorporação, e (6) Omissão de Ganho de Capital na alienação da controlada BR Frango, nos anos-calendários de 2017 e 2019. A multa de ofício foi qualificada, pela fiscalização, por entender que a contribuinte teria agido com dolo no cometimento das infrações e também foram lançadas multas isoladas, por falta de recolhimento de antecipações mensais.

A seguir, encontram-se, resumidamente, relatadas as infrações identificadas pela fiscalização.

(1) Redução Indevida do Lucro Real e da Base de Cálculo ajustada da CSLL causada por postergação de custos

Foi verificado que a contribuinte contabilizou em 2019 despesas relativas ao ICMS das competências de 2016 a 2018. A despesa desse imposto, lançado de ofício em 2019, foi contabilizada quando de seu pagamento, por conta de opção pelo “Programa Refaz 2019”. A fiscalização entendeu que (a) essa despesa deveria ter sido contabilizada de acordo com o regime

de competência e que (b) a contabilização realizada teria gerado prejuízo ao fisco, porque, ao se contabilizar essa despesa nas competências de 2016 a 2018, o prejuízo apurado no ano de 2019 se converteria em lucro, implicando tributo devido no período.

(2) Omissão do Ganho por Compra Vantajosa na baixa do investimento na controlada FRS

Em 2015, a contribuinte adquiriu 100% das ações do capital social da FRS S/A Agro Avícola Industrial – “FRS”. Em 31/03/2019, a fiscalizada incorporou a FRS. Na contabilidade da contribuinte, o investimento foi avaliado pelo valor patrimonial negativo e com reconhecimento de goodwill de R\$ 766.556.177,86.

A fiscalização afirma que a aquisição se deu pelo preço de R\$ 1,00 (um real), conforme consta do contrato de aquisição, ainda que a fiscalizada tivesse informado, como valor de aquisição, a quantia de R\$ 437.016 mil.

Do total informado, como valor de aquisição, R\$ 437.016 mil, a fiscalização não aceitou o valor de R\$ 117.186 mil, considerado pela fiscalizada como cessão de crédito relativo a dívidas do grupo Doux para com a controladora da fiscalizada JBS S/A, por falta de documentação comprobatória. Também, por falta de documentação comprobatória junto aos acionistas da FRS, não foi aceito o valor de R\$ 303.787.316,04, referente a créditos que a fiscalizada teria a receber da FRS. Por fim, a quantia de R\$ 20.540.393,03 também não foi aceita, por falta de comprovação documental.

De acordo com o laudo de avaliação da FRS, seus ativos estariam avaliados a valor justo, por R\$ 696.463.209,78. Esse valor foi considerado como o valor justo da participação adquirida e, em comparação com a quantia de R\$ 1,00, paga na aquisição da participação, a fiscalização concluiu pela ocorrência de compra vantajosa na operação.

A tabela a seguir ilustra os valores considerados pela contribuinte fiscalizada e pela fiscalização, respectivamente:

	Fiscalizada	Fiscalização
() Ativos a Valor Justo	696.463.209,78	696.463.209,78
	-	
(-) Passivos	1.026.121.209,78	0,00
	-	
(=) Ativos Líquidos	329.658.000,00	696.463.209,78
() Valor Pago	437.016.000,00	1,00
		-
(-) Ativos Líquidos	329.658.000,00	696.463.209,78
(=) Goodwill / Compra		-
Vantajosa	766.674.000,00	696.463.208,78

Pela incorporação da FRS pela fiscalizada, ocorrida em 2019, a fiscalização entendeu devido o valor da compra vantajosa e lançou o tributo a ela relativo, nos presentes autos de infração. O lançamento se deu com multa qualificada, pelo fato de a fiscalização ter entendido

que o caso não seria de simples equívoco na aplicação da legislação, mas de conduta dolosa, com a contabilização de valores cuja conexão com a operação não conseguiu comprovar documentalmente, inclusive a manutenção de um ágio (goodwill) inexistente.

(3) Omissão do Ganho por Compra Vantajosa na baixa do investimento na controlada REMA

Em 29/12/2016 a contribuinte adquiriu 100% das quotas de capital da Rema do Brasil Investimentos e Participações Ltda – “Rema”. Em 01/12/2017, a contribuinte incorporou a Rema.

A participação foi adquirida pela contribuinte, pelo preço de R\$ 88.136.658,00.

A contribuinte contabilizou o investimento em valor negativo: R\$ -52.828.188,58, pela investida ter passivo a descoberto. Adicionalmente, a contribuinte registrou, relativamente ao investimento, o valor justo de 140.964.846,58, contudo, não apresentou laudo de avaliação, que justificasse a mais-valia contabilizada.

A fiscalização entendeu ter havido compra vantajosa na operação de aquisição, no valor de R\$ 52.828.188,58, e que o ganho dessa compra vantajosa não teria sido oferecido à tributação, pela contribuinte, quando da incorporação da Rema.

(4) Ajuste de exclusão indevido na realização de mais-valia de ativos da FRS baixados antes da incorporação

A contribuinte reconheceu, em seu investimento na FRS, mais-valia, referente a ativos da FRS, contabilizando-a. No período entre 2016 e 2018, a contribuinte, realizou parte desta mais-valia, adicionando-a ao resultado desses períodos. Em 2019, período em que houve a incorporação da FRS, excluiu todo o valor antes adicionado.

A fiscalização apontou que parte dos ativos que ensejaram a mais-valia não foram transferidos para a contribuinte, quando da incorporação, por terem sido antes baixados do patrimônio da FRS antes da incorporação. Assim, entendeu que, com base no disposto no art. 20 da Lei nº 12.973, de 2014, e no art. 186 da IN RFB nº 1.700, de 2017, a parte do valor excluído referentes a bens baixados antes da incorporação seria indevida.

(5) Ajuste de exclusão indevido na realização de mais-valia de ativos da BR Frango baixados antes da incorporação

Conforme já relatado, quando da apresentação da infração (3), acima, a participação de 100% do capital da Rema foi adquirida pela contribuinte em 2016 e essa empresa foi incorporada pela contribuinte, em dezembro de 2017. Também, conforme já relatado, a contribuinte contabilizou, na aquisição da participação, mais-valia de ativos, todavia não apresentou o respectivo laudo de avaliação.

Registre-se que a Rema funcionava como uma holding não financeira e mantinha participação na empresa BR Frango Alimentos Ltda – “BR Frango”.

A fiscalização identificou que a contribuinte manteve escriturada a mais-valia, registrando sua realização até o ano de 2018, a débito do resultado e com a respectiva adição para fins de apuração da base de cálculo dos tributos. Em 2019, porém, quando da alienação da participação na BR Frango, excluiu o somatório de R\$ 13.929.153,84, referente aos valores antes adicionados.

A fiscalização entendeu que essa exclusão seria indevida, pela falta de laudo de avaliação, que impediria o aproveitamento da realização da mais-valia, nos termos do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, do art. 20 da Lei nº 12.973, de 2014, e dos arts. 185 e 186 da IN RFB nº 1.700, de 2017. Assim, procedeu a glosa do valor excluído.

(6) Omissão de Ganho de Capital na alienação da controlada BR Frango, nos anos-calendários de 2017 e 2019

A recorrente adquiriu, em 2016, participação de 100% do capital da Rema, contabilizando mais-valia dos ativos da Rema em seu investimento, sem apresentação de laudo de avaliação. Conforme já relatado na infração (5), a Rema mantinha participação na BR Frango. Em dezembro de 2017, a recorrente incorporou a Rema, passando a ser investidora direta da BR Frango, mantendo, porém, em seu ativo, o registro da mais-valia contabilizada quando da aquisição da Rema. Em 2019, a recorrente alienou a participação na BR Frango.

A fiscalização entendeu que o valor da mais-valia não poderia ser considerado como parte dedutível do custo da BR Frango, pelo fato de não ter sido elaborado o respectivo laudo de avaliação. Essa mais-valia, no entender da fiscalização, deveria ter sido baixada quando da incorporação da Rema pela recorrente, em 2017. Por esse motivo, glosou o valor da mais-valia, considerado como parte do custo pela recorrente, e apurou um ganho de capital de 126.455.311,33 na venda.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada do lançamento, a contribuinte apresentou impugnação, requerendo a nulidade ou o cancelamento do lançamento. Todavia, nos termos da decisão recorrida, foi negado provimento à impugnação.

Irresignada, a contribuinte interpôs o presente Recurso Voluntário, requerendo, após pugnar por sua tempestividade e apresentar um breve relato dos fatos objeto do processo, o cancelamento integral do lançamento, por insubsistência ou nulidade. A seguir, encontram-se, resumidamente, relatadas as alegações recursais.

I – Das Preliminares

Preliminarmente, a recorrente alega decadência parcial do lançamento e, também, sua nulidade.

(1) Alegação de Decadência

Alega, a recorrente, que, para o ano de 2017, o direito de o fisco lançar de ofício o tributo estaria fulminado pela decadência. Entende que, para o caso, não seria aplicável a regra decadencial do art. 173, I, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 1966), qual seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte ao que o tributo pudesse ser lançado. Defende que, no caso, seria aplicável a regra do art. 150, § 4º, qual seja, cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

Argumenta que, no caso, teria havido antecipação do tributo devido, consubstanciada na retenção de imposto por parte da fonte pagadora. Argumenta, também que não teria havido dolo, fraude ou simulação.

(2) Alegação de Nulidade do Lançamento

Ainda, preliminarmente, alega que o lançamento seria nulo, por entender ter havido violação ao art. 142 do já citado CTN. Defende que o lançamento teria incorrido em vício no tocante ao cálculo do montante do tributo devido, em específico, quanto aos seguintes pontos: (1) aplicação da data de apropriação de despesas; (2) Consideração de compra vantajosa, desconsiderando parte dos passivos das pessoas jurídicas; (3) Não observância da tributação de compra vantajosa na proporção de 1/60 por mês prevista na legislação. (4) Não consideração do §5º do artigo 6º do Decreto-lei n. 1.598/77; (5) Adoção de critério dúplice sobre valor justo relativo à BR Frango; e (6) Apuração multa isolada de modo considerado por ela equivocado.

II – Do mérito

(1) Redução Indevida do Lucro Real e da Base de Cálculo ajustada da CSLL causada por postergação de custos

Quanto a esse ponto, a recorrente alega ter cumprido as normas contábeis e contabilizado a despesa no exato momento em que a correspondente obrigação teria se tornado presente e provável. Em suporte a seu entendimento, cita a NBC TG 25.

Subsidiariamente, alega que, nos termos do art. 352 do Decreto nº 9.580, de 2018, (Regulamento do Imposto de Renda) e, em especial, de seu § 1º, para fins fiscais, o tributo em questão não deveria ser reconhecido pelo regime de competência, e sim pelo regime de caixa, por estar com a exigibilidade suspensa.

(2) Omissão do Ganho por Compra Vantajosa na baixa do investimento na controlada FRS

Com relação a essa infração, a contribuinte autuada alega que a fiscalização teria incorrido em erro em relação (1) ao valor considerado como preço pago e (2) ao valor justo da participação adquirida.

Quanto ao preço pago, afirma que deveriam ter sido considerados no preço o valor das dívidas da FRS assumidas/perdoadas pela fiscalizada. Alega que as operações estariam comprovadas com documentação acostada aos autos.

Já, quanto ao valor justo da participação adquirida, alega que a fiscalização considerou apenas o valor justo dos ativos, desconsiderando os passivos existentes. Argumenta que se a fiscalização entendeu que o valor justo dos passivos da FRS era igual ao que constava no balanço, então o passivo circulante de R\$ 47 milhões e o passivo não circulante de R\$ 854 milhões de reais não poderiam ser desprezados para fins de determinação da compra vantajosa. Afirma que, aritmeticamente, caso a Recorrente não tivesse considerado o valor do passivo a descoberto no MEP, mas tivesse considerado os passivos para fins de apuração do valor justo, o resultado teria sido exatamente o mesmo.

Adicionalmente, defende a correção de seu procedimento de registro de participação societária em valores negativos, fazendo referência ao Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2006 e ao Manual de Contabilidade Societária. São Paulo, 2023, Atlas, p.129, e ao parágrafo 39A do Pronunciamento Técnico CPC nº 18.

Por fim, alega que a tributação da receita de compra vantajosa, no caso de incorporação, deve ser realizada à razão de 1/60 (um sessenta avos), para cada mês do período de apuração. Argumenta que a fiscalização optou por alocar o valor total no ano-calendário de 2019, porém, defende que, considerando a incorporação ocorrida no mês de março, a tributação deveria ocorrer na proporção de 10/60 (dez sessenta avos).

(3) Omissão do Ganho por Compra Vantajosa na baixa do investimento na controlada REMA

A recorrente alega, em relação ao investimento na Rema, que a aquisição teria se dado pelo valor dos ativos líquidos, considerando a mais-valia de ativos, somados ao PL negativo, chegando-se a um valor justo líquido próximo do valor pago. Assim, conclui não ter ocorrido compra vantajosa.

Subsidiariamente, alega que a tributação da receita de compra vantajosa, no caso de incorporação, deve ser realizada à razão de 1/60 (um sessenta avos), para cada mês do período de apuração.

(4) Ajuste de exclusão indevido na realização de mais-valia de ativos da FRS baixados antes da incorporação

Com relação a essa infração, a recorrente alega que o valor inicial da mais-valia não foi discutido pela fiscalização e que quando da realização dos respectivos ativos da FRS, realizou essa mais-valia, adicionando ao resultado a despesa decorrente dessa realização.

Argumenta que normas infralegais não podem ser usadas para restringir direitos e, considerando que as amortizações de mais-valia até 2018 foram adicionadas ao lucro líquido, caso esses valores não fossem excluídos quando da incorporação haveria dupla tributação.

(5) Ajuste de exclusão indevido na realização de mais-valia de ativos da BR Frango baixados antes da incorporação

Nesse caso, a recorrente alega que, como ao realizar a mais-valia até 2018 adicionou o valor da respectiva despesa ao lucro, em 2019, quando da alienação da BR Frango, não poderia deixar de excluir esse mesmo valor, sob pena de dupla tributação.

Com relação ao laudo de avaliação, afirma que sua eventual inexistência estaria suprida pelo fato de a fiscalização ter utilizado o valor da mesma mais-valia para fundamentar o lançamento da compra vantajosa. Entende que esse dúplice critério seria incoerente frente ao princípio da moralidade administrativa.

(6) Omissão de Ganho de Capital na alienação da controlada BR Frango, nos anos-calendários de 2017 e 2019

Conforme já relatado, a recorrente adquiriu, em 2016, participação de 100% do capital da Rema, contabilizando mais-valia dos ativos da Rema em seu investimento, sem apresentação de laudo de avaliação. Registre-se que a Rema mantinha participação na BR Frango. Em dezembro de 2017, a recorrente incorporou a Rema, passando a ser investidora direta da BR Frango, mantendo o registro da mais-valia em seu ativo. Em 2019, a recorrente alienou a participação na BR Frango.

A fiscalização entendeu que o valor da mais-valia não poderia ser considerado no custo da BR Frango, pelo fato de não ter sido elaborado o respectivo laudo de avaliação.

A recorrente alega que, como a fiscalização considerou a existência da mais-valia para apuração da compra vantajosa, não poderia tê-la desconsiderado para fins de composição do custo da participação societária vendida. Argumenta ser isso uma incoerência da fiscalização, que ofenderia a moralidade. Defende que a venda teria ocorrido pelo valor contábil do investimento e, portanto, conclui que não teria havido qualquer ganho de capital a ser considerado.

III – Da Qualificação da Multa e das Multas isoladas

Insurge-se, a contribuinte, também especificamente contra a qualificação da multa. Alega que o registro de valor negativo para investimento participações societárias de pessoa jurídica com passivo a descoberto é matéria controvertida e, portanto, não há dolo nessa contabilização. Argumenta que a qualificação da multa teria sido realizada com o intuito de afastar a decadência dos fatos geradores ocorridos em 2017 que, em seu entendimento, estariam alcançados pela decadência.

Insurge-se, também, a contribuinte, contra o lançamento de multas isoladas, por falta de antecipação do tributo, por estimativa. Alega que, como entende que as infrações seriam indevidas, as multas isoladas também seriam. Alega ainda que, após o final do período, como estimativas não são mais devidas, a multa também não seria. Adicionalmente, alega que o somatório das multas lançadas ultrapassa o limite de 100%, determinado pelo art. 14 da Lei nº 14.689, de 2023. Por fim, alega aplicável ao caso o disposto na súmula CARF nº 105, que vedaria a concomitância de multa isolada com a multa de ofício, por aplicação do princípio da consunção.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Para deslinde da questão, será analisada – em separado – cada uma das alegações recursais, nos termos a seguir.

I – Das Preliminares

(1) Alegação de Decadência

Afasto a alegação de decadência suscitada para o ano de 2017. Entendo que, no caso, deva ser aplicada a regra decadencial do art. 173, I, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 1966).

De fato, há prova nos autos de antecipação do tributo devido, consubstanciada na retenção de imposto por parte da fonte pagadora, o que atrai o disposto na Súmula CARF nº 123, a seguir:

Imposto de renda retido na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Contudo, o lançamento foi realizado com multa qualificada, por dolo, o que implica a utilização mandatória da regra decadencial do 173, I, do CTN. A seguir, neste voto, no tópico apropriado, serão apresentados os fundamentos pelos quais concordo com a qualificação da multa.

Portanto, afasto a alegação de decadência.

(2) Alegação de Nulidade do Lançamento

Também afasto a alegação de nulidade. Com efeito, entendo que, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal no âmbito Federal, somente são nulos os atos realizados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa. No caso, o auto de infração foi lavrado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasi, portanto autoridade competente, e todos os pontos alegados como passíveis de nulidade, foram devidamente defendidos expressamente, no recurso, com alegações de mérito, demonstrado compreensão e ensejando o pleno exercício do direito de defesa.

Isso não quer dizer que este conselheiro concorde ou discorde dos pontos elencados, mas apenas que, em se tratando de questão de mérito, não ensejam a nulidade do

lançamento e serão devidamente analisados adiante neste voto, quando do enfrentamento das questões de mérito.

Portanto, afasto a alegação de nulidade.

II – Do mérito

(1) Redução Indevida do Lucro Real e da Base de Cálculo ajustada da CSLL causada por postergação de custos

Quanto a esse ponto, encontra-se em discussão o critério de apropriação de despesa com tributo. A fiscalização, e a decisão recorrida, entenderam que o regime de competência deveria ter sido obedecido. Já a recorrente alega que o reconhecimento da despesa pelo regime de caixa estaria de acordo com a NBC TG 25 e que, subsidiariamente, nos termos do art. 352, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda, o regime de caixa seria aplicável, pelo fato de o tributo estar com a exigibilidade suspensa.

Para enfrentamento da questão, parto do pressuposto de que a NBC TG 25 é genérica, determinando o reconhecimento de um passivo quanto houver uma obrigação julgada presente, decorrente de evento passado, cuja probabilidade de utilização de um recurso para sua quitação seja provável (entendida como mais do que cinquenta por cento de chance de haver desembolso) e com possibilidade de mensuração por estimativa confiável. Contudo, no caso, não estamos diante de uma obrigação em geral, mas sim de uma obrigação tributária, e, portanto, é necessário conhecer sua natureza.

Pois bem, de acordo com o ordenamento jurídico pátrio, há um critério objetivo para o reconhecimento de uma obrigação tributária. Esse critério não é o julgamento de probabilidade da ocorrência de pagamento para a quitação, mas sim a ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 113 do CTN, e o fato gerador é, nos termos do art. 114 do CTN, uma situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação.

Repara-se que as normas referidas no parágrafo anterior não dão espaço a julgamentos, para reconhecimento da obrigação. Aliás, o tributo, nos termos do art. 3º do mesmo CTN é prestação compulsória e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Portanto, não existe, no caso espaço para discricionariedade na identificação do momento de seu reconhecimento.

Visto que a regra para o reconhecimento da despesa relativa à obrigação tributária deve estar subordinada à lei, e não ao julgamento do contribuinte, vejamos a regra específica de terminação do momento de seu reconhecimento. Essa regra está veiculada pelo art. 352 do Regulamento do imposto de Renda, que determina o reconhecimento do tributo de acordo com o regime de competência, exceto no caso de tributos com a exigibilidade suspensa, para os quais o reconhecimento da despesa se dá conforme o regime de caixa.

Ora, no caso, os tributos não estavam com a exigibilidade suspensa nos anos de 2016 a 2018, porque somente houve lançamento de ofício no ano de 2019 e, neste mesmo ano,

houve o pagamento. Assim, para o caso, a norma aplicável determina a utilização do regime de competência e, nos termos do art. 3º da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657, de 1942), ninguém pode se escusar de cumprir a lei, alegando seu desconhecimento.

Por fim, verifico prejuízo ao fisco, porque, ao se reconhecer a despesa com o tributo nas competências de 2016 a 2018, o prejuízo apurado no ano de 2019 se converteria em lucro, implicando tributo devido no período.

Por esses motivos nego provimento ao recurso, quanto a essa matéria.

(2) Omissão do Ganho por Compra Vantajosa na baixa do investimento na controlada FRS

Quanto a este ponto, a acusação é a de que houve compra vantajosa na operação, pelos seguintes motivos: (a) não foi comprovada a assunção de dívidas, restando a aquisição pelo valor de R\$ 1,00, e (b) foi contabilizado valor negativo para o Patrimônio Líquido da adquirida, resultando em reconhecimento indevido de goodwill, quando deveria ter sido reconhecida compra vantajosa.

Já, as alegações recursais são as de que: (a) o valor justo da participação adquirida deveria ter sido considerado com base nos ativos líquidos dos passivos, e não somente com base nos ativos da adquirida; (b) o valor das dívidas assumidas pela recorrente estaria comprovado e deveria ser considerado; (c) a correção da contabilização de participação societária com valores negativos e (d) tributação da receita de compra vantajosa, no caso de incorporação, deve ser realizada à razão de 1/60 (um sessenta avos), para cada mês do período de apuração.

Em seguida, será analisada, em separado, cada uma das alegações recursais, quanto a essa infração.

Valor justo da participação adquirida

Entendo assistir razão à recorrente quanto à alegação de que o valor justo da participação adquirida deveria ter sido considerado com base nos ativos líquidos dos passivos, e não somente com base nos ativos da adquirida. Com efeito, é isso que se encontra disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, conforme a seguir reproduzido:

Art. 20. O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e

II - **mais ou menos-valia, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida**, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor de que trata o inciso I do caput; e (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

III - ágio por rentabilidade futura (goodwill), que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores de que tratam os incisos I e II do caput.

...

(grifos na transcrição)

Dívidas assumidas pela recorrente

Entendo improcedente a alegação de que o valor das dívidas assumidas pela recorrente estaria comprovado e deveria ser considerado. Para melhor compreensão da questão, reproduzo excerto do recurso, a seguir:

Apesar, de efetivamente, existir um problema na comprovação da formalização do contrato de compra venda - o documento encontrado realmente atribui um preço de apenas R\$ 1,00 efetivamente pago, mas não considera a assunção de certas dívidas e o perdão de outras - deve-se considerar que a operação ocorreu, repita-se, há 8 (oito) anos. Nesse tipo de negociação são comuns aditamentos, anexos e documentos complementares, sendo certo que houve dificuldade na localização, de arquivo, de todos os documentos envolvidos na época.

Sucedo que, ainda que não tivesse a formalização do valor total da aquisição, **a contabilidade não deve se guiar pela forma jurídica, mas pela essência econômica**. Se a Recorrente, de modo contemporâneo à aquisição da FRS, baixou créditos que faria jus a receber e assumiu passivos, todos vinculados à FRS e seus antigos controladores, isto é, o Grupo Doux, ainda que a formalização documental tenha sido de R\$ 1,00, não cabe à contabilidade se apegar ao formal, devendo registrar a operação pela sua essência econômica, sob pena de não transmitir, a seus usuários, a operação tal como se constitui.

Entendo não se tratar aqui de uma questão de fato, mas sim de suporte documental de fatos registrados.

No caso, há alegação de assunção de dívidas de terceiros por parte da recorrente e de perdão de dívidas da adquirida para com a recorrente. Ocorre que, para a assunção de dívidas, de acordo com o art. 299 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 2002), é necessário expresso consentimento do credor, o que, pelos termos do próprio recurso, não ocorreu.

Quanto ao perdão de dívida, seria necessário que a adquirida, devedora, tivesse capitalizado seu passivo, mediante aumento de capital, ou reconhecido o perdão como receita, em seu resultado.

Por fim, para vinculação de tais operações à aquisição da participação societária, seria necessária a existência de documentos definindo sua exigência e sua quitação.

Porém, não identifiquei quaisquer dessas providências, vinculadas à aquisição da participação societária.

Participação societária com valores negativos

Improcede a alegação de que a contabilização de participação societária com valores negativos estaria correta.

Esclareça-se que o Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2006, referido pela recorrente como base normativa para embasar o procedimento, é inaplicável ao caso, por ser anterior ao processo de convergência contábil internacional que, em nosso país, inicia-se em 2008, com a vigência da Lei nº 11.638, de 2007. Adicionalmente, é necessário colocar que o referido parágrafo 39A do Pronunciamento Técnico CPC nº 18 encontra-se atualmente retirado do texto da Norma Brasileira de Contabilidade nº 18 (decorrente da aprovação do referido pronunciamento pelo Conselho Federal de Contabilidade, com base na competência dada pelo art. 6º do Decreto-Lei nº 9.295, de 1976), conforme se depreende da leitura da íntegra da referida norma, no endereço INTERNET [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG18\(R4\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG18(R4).pdf).

Com relação à doutrina, tanto na edição de 2010 (pág. 201), quanto na edição de 2018 (pág. 220) do Manual de Contabilidade Societária, a técnica determina limitar o investimento a zero e reconhecer uma provisão no passivo, caso a investidora tenha se comprometido a pagar dívida alheia. Para fins de confirmação, a seguir, encontra-se reproduzido excerto da edição de 2018:

Após serem reduzidas a zero as contas que integram o investimento total líquido da investidora na coligada ou controlada em conjunto, será necessário o reconhecimento de perdas adicionais às já reconhecidas por equivalência patrimonial, isto é, podem originar um passivo, na medida em que o investidor tenha incorrido em obrigações legais ou construtivas de fazer pagamento em nome da investida.

Do ponto de vista jurídico, o reconhecimento de investimento avaliado por equivalência patrimonial, em valores negativos, equivaleria à desconsideração da limitação de responsabilidade e, em última instância, do princípio da separação dos patrimônios ou da própria existência de pessoas jurídicas com personalidade própria.

Tributação da Compra Vantajosa, no caso de incorporação

Entendo procedente a alegação de que a tributação da receita de compra vantajosa, no caso de incorporação, deve ser realizada à razão de 1/60 (um sessenta avos), para cada mês do período de apuração. Esse critério decorre da aplicação do disposto no art. 23 da Lei nº 12.973, de 2014:

Art. 23. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ganho proveniente de compra vantajosa, conforme definido no § 6º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deverá computar o referido ganho na determinação do lucro real dos períodos de apuração subsequentes à data do evento, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração. (Vigência)

Repara-se que a regra determina que o contribuinte deverá computar, no ganho, no mínimo 1/60 para cada mês do período de apuração.

Do ponto de vista lógico-dedutivo, conclui-se que a lei (a) exige cômputo da fração mínima de 1/60 do ganho por mês do período e (b) faculta ao contribuinte considerar fração maior. Assim, em um lançamento de ofício, a autoridade fiscal somente pode exigir aquilo que a lei exige, que é o cômputo da fração mínima de 1/60 do ganho por mês do período de apuração.

Conclusão

Em relação a essa infração, pelos critérios acima expostos, concluo que o goodwill reconhecido pela recorrente estaria equivocado, mas que também não teria ocorrido compra vantajosa, restando prejudicada a discussão do critério de sua tributação.

	Fiscalizada	Fiscalização	Decisão
() Ativos a Valor Justo	696.463.209,78	696.463.209,78	696.463.209,78
	-		-
(-) Passivos	1.026.121.209,78	0,00	1.026.121.209,78
(=) Ativos Líquidos	-329.658.000,00	696.463.209,78	0,00
() Valor Pago	437.016.000,00	1,00	1,00
		-	
(-) Ativos Líquidos	329.658.000,00	696.463.209,78	0,00
(=) Goodwill / Compra Vantajosa	766.674.000,00	696.463.208,78	1,00

limitado a zero

Portanto, em relação a essa infração, dou provimento parcial ao recurso, para reduzir o Goodwill a R\$ 1,00 e a Compra Vantajosa a zero.

(3) Omissão do Ganho por Compra Vantajosa na baixa do investimento na controlada REMA

Entendo que o ponto fulcral desta matéria resida no fato de não ter havido laudo de avaliação que justificasse a mais-valia contabilizada. Assim, aplico ao caso o disposto no art. 226 do Código Civil, que determina que os registros contábeis realizados sem o suporte de documentação comprobatória fazem prova contra a própria entidade, mas, para fazerem prova a seu favor, necessitariam dessa documentação, nos termos a seguir reproduzidos:

Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

No caso, a mais-valia foi devidamente contabilizada, compondo o valor justo da participação societária adquirida, porém não está lastreada em documentação comprobatória, conforme admitido pela contribuinte, em seu recurso:

Chama a atenção que, no caso específico da mais-valia relativa a BR Frango (infração 6) **a fiscalização reclama que a Recorrente deveria ter apresentado laudo protocolado na Receita Federal ou em cartório**, nos termos do §3º do artigo 20 do Decreto-lei n. 1.598/77.

Contudo, à fl. 115, a fiscalização diz que:

"mesmo não tendo apresentado laudo de avaliação da Rema, a contabilidade comprovou que o investimento adquirido por R\$ 88.135657, foi avaliado, a valor justo por R\$ 140.964.846,58 (cento e quarenta milhões, novecentos e sessenta e quatro mil, oitocentos e quarenta e seis reais e cinquenta e oito centavos)."

Ora, se a avaliação a valor justo foi comprovada, **a eventual inexistência do laudo de avaliação para fundamentar a mais-valia REMA não deveria ser exigida**. Não deve a fiscalização atuar com dois pesos e duas medidas e dar provado certo fator para a tributação e negar outro, sob pena de incoerência inadmissível frente ao princípio da moralidade administrativa.

Nesse caso, deve-se admitir a existência da mais-valia.

Prosseguindo, faz-se necessário discutir a possibilidade de registro da participação societária em valores negativos. Conforme já exposto neste voto, no item acima, entendo que a participação societária deve estar limitada ao valor zero, no caso de eventual patrimônio a descoberto na investida.

Ora, considerando a mais-valia contabilizada, a inexistência de laudo de avaliação comprovando o valor justo dos ativos líquidos, e a impossibilidade normativa de contabilização de valor patrimonial negativo para o investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial, conclui-se que o valor contabilizado como mais-valia revela o valor justo dos ativos líquidos.

Portanto, a compra vantajosa verificada pela fiscalização fica confirmada, nos termos a seguir:

	Decisão	
() Valor Pago	88.136.658,00	Conforme contabilizado
(-) Ativos Líquidos	140.964.846,58	
(=) Compra Vantajosa	-52.828.188,58	

Por fim, entendo assistir razão à recorrente, quanto ao critério de tributação do ganho pela compra vantajosa, no caso de incorporação, qual seja, o cômputo de 1/60 do ganho, por mês do período de apuração.

Pelo exposto, em relação a essa infração, dou provimento parcial ao recurso, para reduzir o valor tributado a título de compra vantajosa à fração de 1/60, considerando que a operação ocorreu no mês de dezembro do ano.

(4) Ajuste de exclusão indevido na realização de mais-valia de ativos da FRS baixados antes da incorporação

Com relação a essa infração, registre-se que, quando da análise de mérito da infração (1), antes neste voto, concluí pela inocorrência de mais-valia a ser reconhecida contabilmente, pelo fato de a participação ter sido adquirida por R\$ 1,00. Portanto, não caberia

qualquer despesa de realização da mais-valia e isso já seria suficiente para negar provimento ao recurso, mantendo o lançamento quanto à infração.

Ad argumentandum tantum, caso vencido quanto ao mérito da infração (1) enfrente, a seguir, o recurso, analisando a infração de per si. Pois bem, a norma citada, qual seja, o art. 20 da Lei nº 12.973, de 2014, determina a utilização do saldo existente na contabilidade da mais-valia, no momento da aquisição da participação societária. Contudo, a IN RFB nº 1700, de 2017, interpretando o dispositivo legal, nos arts. 185 e 186, esclarece que o valor aproveitável deve estar relacionado aos bens recebidos na data da incorporação. Portanto, como, no caso, os bens foram antes baixados e, portanto, não foram transferidos à incorporadora, a correspondente mais-valia, não pode ser deduzida.

(5) Ajuste de exclusão indevido na realização de mais-valia de ativos da BR Frango baixados antes da incorporação

A recorrente adquiriu, em 2016, participação de 100% do capital da Rema, que mantinha participação na BR Frango, incorporou a Rema em dezembro de 2017 e alienou a participação na BR Frango em 2019. Em decorrência da aquisição da Rema, a recorrente contabilizou mais-valia dos ativos da Rema em seu investimento, sem apresentação de laudo de avaliação, e a manteve escriturada, registrando sua realização até o ano de 2018, a débito do resultado e com a respectiva adição para fins de apuração da base de cálculo dos tributos. Em 2019, porém, quando da alienação da participação na BR Frango, excluiu o somatório de R\$ 13.929.153,84, referente aos valores antes adicionados.

A fiscalização entendeu que essa exclusão seria indevida, pela falta de laudo de avaliação, que impediria o aproveitamento da realização da mais-valia, nos termos do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, do art. 20 da Lei nº 12.973, de 2014, e dos arts. 185 e 186 da IN RFB nº 1.700, de 2017. Assim, procedeu a glosa do valor excluído.

Nesse caso, a recorrente alega que, como ao realizar a mais-valia até 2018 adicionou o valor da respectiva despesa ao lucro, em 2019, quando da alienação da BR Frango, não poderia deixar de excluir esse mesmo valor, sob pena de dupla tributação. Com relação ao laudo de avaliação, afirma que sua eventual inexistência estaria suprida pelo fato de a fiscalização ter utilizado o valor da mesma mais-valia para fundamentar o lançamento da compra vantajosa. Entende que esse duplice critério seria incoerente frente ao princípio da moralidade administrativa.

Pois bem, entendo que não se trata aqui da existência da mais-valia, mas sim da indedutibilidade de sua realização, em face da inexistência do respectivo laudo de avaliação. Nesse sentido, a Lei nº 12.973, de 2014, é clara ao condicionar a dedutibilidade à existência do referido laudo, nos termos de seu art. 20 § 3º, I.

Portanto, nega-se provimento ao recurso.

(6) Omissão de Ganho de Capital na alienação da controlada BR Frango, nos anos-calendários de 2017 e 2019

Neste ponto, discute-se o custo da participação societária mantida pela recorrente na BR Frango.

Recapitulando, a recorrente adquiriu, em 2016, participação de 100% do capital da Rema, contabilizando mais-valia dos ativos da Rema em seu investimento, sem apresentação de laudo de avaliação. Como a Rema mantinha participação na BR Frango, em dezembro de 2017, quando a recorrente incorporou a Rema, passou a ser investidora direta da BR Frango. O fato é que a recorrente manteve o registro da mais-valia em seu ativo e o considerou como custo do investimento na BR Frango, em 2019, quando alienou essa participação societária.

A fiscalização entendeu que o valor da mais-valia não poderia ser considerado no custo da BR Frango, pelo fato de não ter sido elaborado o respectivo laudo de avaliação. Assim, essa mais-valia, no entender da fiscalização, deveria ter sido baixada quando da incorporação da Rema pela recorrente, em 2017. Por esse motivo, glosou o valor da mais-valia, considerado como custo pela recorrente e apurou um ganho de capital de 126.455.311,33 na venda.

A recorrente alega, como a fiscalização considerou a existência da mais-valia para apuração da compra vantajosa, não poderia tê-la desconsiderado para fins de composição do custo da participação societária vendida. Argumenta ser isso uma incoerência da fiscalização, que ofenderia a moralidade. Defende que a venda teria ocorrido pelo valor contábil do investimento e, portanto, conclui que não teria havido qualquer ganho de capital a ser considerado.

Pois bem, entendo que não se trata aqui da existência ou mesmo de comprovação do valor da mais-valia, mas sim da impossibilidade de sua consideração no custo do investimento, para fins de ganho ou perda de capital, em face da inexistência do respectivo laudo de avaliação. Nesse sentido, a Lei nº 12.973, de 2014, é clara ao condicionar a consideração no custo do investimento à existência do referido laudo, nos termos de seu art. 20 § 3º, I.

Portanto, nega-se provimento ao recurso.

III – Das Multas

Com relação à qualificação da multa, conforme já exposto no presente voto, identifico que foram levados a registro lançamentos sem lastro documental, quais sejam, assunção de dívidas na aquisição da FRS e laudo de avaliação da mais-valia na aquisição da Rema. Esses lançamentos tiveram efeitos fiscais e levaram justamente à identificação de infrações, por parte da fiscalização. Assim, afasta-se a possibilidade de simples erro, mas o intuito de alcançar o objetivo de redução do tributo devido, que indica dolo na infração.

Por outro lado, é necessário que, de ofício, a multa qualificada seja reduzida ao percentual de 100%, por aplicação do superveniente art. 14 da Lei nº 14.689, de 2023.

Já, quanto ao lançamento das multas isoladas, saliento que, no caso, os períodos em discussão são posteriores à alteração normativa ocorrida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e, portanto, não estão alcançados pela Súmula CARF nº 105.

A multa isolada por falta de recolhimento da antecipação mensal por estimativa tem, como bem jurídico protegido, a tempestividade do recolhimento mensal, para fazer frente à execução do orçamento público. Já, a multa de ofício, ao final do período de apuração, tem como bem protegido o recolhimento do crédito tributário devido.

Repara-se que, havendo dois bens jurídicos diferentes, protegidos por essas multas, não há que se falar em dupla penalização ou aplicação subsidiária do princípio da consunção. A redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, até poderia dar ensejo à interpretação de impossibilidade de cumulação dessas multas, contudo, com a alteração normativa, aplicável a partir do ano-calendário de 2007, essa questão ficou superada.

Portanto, não se identifica qualquer óbice à convivência das duas multas.

Por fim, não há que se falar em aplicação do limite de 100%, determinado pela lei nº 14.689, de 2023, à multa isolada, porque essa multa isolada foi lançada no percentual de 50%.

IV - Conclusão

Pelo exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos termos a seguir.

I – Afastar as alegações de decadência e nulidade;

II – no mérito:

(1) negar provimento ao recurso quanto ao critério de reconhecimento da despesa com ICMS;

(2) dar parcial provimento ao recurso quanto à omissão de ganho por compra vantajosa no investimento na FRS, para reduzir o goodwill a R\$ 1,00 e a compra vantajosa a zero;

(3) dar parcial provimento ao recurso quanto à omissão de ganho por compra vantajosa no investimento na Rema, para reduzir o valor tributado a título de compra vantajosa à fração de 1/60;

(4) negar provimento ao recurso quanto à exclusão do valor da realização de mais-valia de ativos da FRS, baixados antes da incorporação;

(5) negar provimento ao recurso quanto à exclusão do valor da realização de mais-valia de ativos da BR Frango; e

(6) negar provimento ao recurso quanto ao ganho de capital na alienação da FR Frango.

III – com relação às multas:

(1) dar parcial provimento ao recurso para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%, pelo advento do art. 14 da Lei nº 14.689, de 2023; e

(2) negar provimento ao recurso quanto ao lançamento das multas isoladas, por falta de antecipação mensal do tributo.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski - Relatora *ad hoc*

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Iágaro Jung Martins**, redator designado

Em que pese a posição sempre abalizada do i. Relator, a Turma, por maioria de votos entendeu por cancelar (i) a infração redução indevida do lucro real e da base de cálculo ajustada da CSLL causada por postergação de custos e (ii) a qualificação da multa.

Passa-se a análise de cada uma das infrações:

i. Redução indevida do lucro real e da base de cálculo ajustada da CSLL causada por postergação de custos

Como referido, a Fiscalização constatou que a Recorrente contabilizou em 2019 despesas relativas ao ICMS das competências de 2016 a 2018, relativo a lançado de ofício realizado em 2019. Entendeu a autoridade fiscal que essa despesa deveria ter sido contabilizada de acordo com o regime de competência.

O i. Relator entendeu que a contabilização de uma despesa tributária não está adstrita ao julgamento de probabilidade da ocorrência de pagamento para a quitação, mas sim a ocorrência do fato gerador (art. 113 do CTN) e, de acordo com o art. 352 do RIR/2018, deve observar o regime de competência.

A Turma, no entanto, e por maioria, entendeu que até o momento do lançamento de ofício não havia em tese exigência tributária exigível, pois a própria Recorrente entendia que nada era devido a título de ICMS sobre a referida operação, em razão de interpretação da legislação tributária estadual, isto é, nenhum débito havia sido confessado. A exigência do tributo ocorreu tão somente no AC2019.

Para não ser repetitivo e por concordar integralmente com suas conclusões, reproduzo parte da bem estruturada declaração de voto da i. Conselheira Eduarda Lacerda Kanieski, designada como relatora *ad hoc*, em razão de o relator original não compor esse colegiado:

[...]

Inicialmente, cumpre destacar que o art. 41 da Lei nº 8.981/1995 estabelece, como regra, que os tributos e contribuições são dedutíveis segundo o regime de competência. O § 1º do mesmo dispositivo, entretanto, excepciona que, quando a exigibilidade do tributo estiver suspensa, aplica-se o regime de caixa:

LEI Nº 8.981/1995

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

O Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018), em seu art. 352, reproduz fielmente essa disciplina, assegurando coerência entre a lei ordinária e a norma regulamentar, *verbis*:

DECRETO Nº 9.580/2018

Art. 352. Os impostos e as contribuições são dedutíveis, para fins de determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, caput).

Do ponto de vista contábil, a estrutura conceitual do CPC 00 (R2) define despesa como a redução de ativos ou o aumento de passivos que resultem em diminuição do patrimônio líquido (item 4.69).

PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 00 (R2)

(...)

4.69 Despesas são reduções nos ativos, ou aumentos nos passivos, que resultam em reduções no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a distribuições aos detentores de direitos sobre o patrimônio.

Por sua vez, o **Pronunciamento Técnico CPC 25**, ao estabelecer critérios de reconhecimento e bases de mensuração aplicáveis a **provisões, passivos e ativos contingentes**, assim os define:

PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 25

Provisão é um passivo de prazo ou de valor incertos.

Passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos.

(...)

Passivo contingente é:

- (a) uma obrigação possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade; ou
- (b) uma obrigação presente que resulta de eventos passados, mas que não é reconhecida porque:
 - (i) não é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja exigida para liquidar a obrigação; ou
 - (ii) o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade.

Com efeito, as provisões somente devem ser reconhecidas quando presentes três condições cumulativas: (i) existência de obrigação presente, legal ou não formalizada, em decorrência de evento passado; (ii) probabilidade de saída de recursos para sua liquidação; e (iii) possibilidade de estimativa confiável do valor.¹

Passivos contingentes, por sua vez, não são objeto de reconhecimento, apenas de divulgação.

No caso concreto, até 2019 não havia obrigação presente que justificasse o reconhecimento das despesas de ICMS. O auto de infração lavrado pela SEFAZ/RS teve origem na *glosa de créditos presumidos* apropriados pela Recorrente em operações internas de linguças e derivados, creditamento cuja legitimidade era sustentada pela Contribuinte com fundamento no inciso XXXV do art. 32 do Livro I do RICMS/RS². Assim, até a conclusão do processo administrativo estadual, a obrigação representava mera contingência e não passivo exigível.

¹ **PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 25**

(...)

Provisão

14. Uma provisão deve ser reconhecida quando: (a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado; (b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e (c) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação. Se essas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.

² **DECRETO Nº 37.699/1997** (RICMS/RS)

Art. 32 - Assegura-se direito a crédito fiscal presumido:

(...)

A impugnação apresentada em 20/02/2019 suspendeu a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, III, do CTN³, afastando a regra geral de reconhecimento pelo regime de competência e atraindo a aplicação da exceção prevista no supracitado art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981/1995.

Nesses termos, apenas com o efetivo pagamento, em 13/12/2019, por ocasião da adesão ao programa de parcelamento REFAZ/2019 pela Recorrente, a obrigação se consolidou, convertendo-se em passivo presente e líquido, passível de reconhecimento contábil e dedução fiscal naquele exercício.

Dessa forma, o registro realizado em 2019 encontra amparo legal e contábil, não configurando infração ao regime de competência.

Ad argumentandum, ainda que se admitisse o reconhecimento das despesas nos exercícios em que incorridas (2016 a 2018), conforme sustentado no voto condutor, o lançamento não poderia subsistir sem a demonstração do requisito material indispensável previsto no art. 6º, § 5º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, que dispõe:

DECRETO-LEI Nº 1.598/1977

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

(...)

§ 5º A inexistência quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

- a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou
- b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

A Fiscalização, tampouco a decisão de primeira instância, lograram demonstrar o preenchimento de um dos requisitos acima. O fundamento de que a despesa teria transformado em prejuízo o resultado de 2019 se baseou em demonstrativo que considerava o somatório de todas as infrações autuadas (R\$ 857.604.240,82), montante que não representava lançamento definitivo na ocasião do julgamento.

Ademais, a própria Contribuinte comprovou que, antes da inclusão da despesa em questão (R\$ 14.398.871,72), o prejuízo em 2019 já alcançava R\$ 295.376.822,16.

XXXV - a partir de 1º de agosto de 2003, aos estabelecimentos fabricantes, em montante igual ao que resultar da aplicação do percentual de 10% (dez por cento) sobre o valor da base de cálculo do imposto, nas saídas internas de linguiças, mortadelas, salsichas e salsichões;

³ **LEI Nº 5.172/1966** (Código Tributário Nacional)

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

Nessas condições, a despesa glosada, por si só, não teria o condão de converter prejuízo em lucro tributável, o que esvazia a alegação de prejuízo ao Erário.

Por fim, entendo que, ao apoiar-se nos arts. 113 e 114 do CTN para concluir pela necessidade de reconhecimento da despesa no momento da ocorrência do fato gerador, o i. Conselheiro Relator confunde conceitos distintos: de um lado, o nascimento da obrigação tributária; de outro, o reconhecimento contábil da despesa.

Embora tais dispositivos estabeleçam o surgimento da obrigação tributária em abstrato, não disciplinam o momento contábil e fiscal do reconhecimento da despesa para fins de dedutibilidade, tema que encontra regulação específica no art. 41 da Lei nº 8.981/1995 e no art. 352 do RIR/2018.

Como referido, até 2019 não havia obrigação que justificasse o reconhecimento das despesas de ICMS, que se tornou exigível, a partir do lançamento de ofício, cuja motivação foi a glosa de créditos presumidos indevidamente apropriados. Registre-se, ainda, que a Recorrente, nos AC 2016 a 2018, fez o creditamento sustentada na aparente legitimidade, estribada no inciso XXXV do art. 32 do Livro I do RICMS/RS.

Além disso, como bem observado pela i. Conselheira em sua Declaração de Voto, com a instauração do litígio, com a apresentação da impugnação em 20.02.2019, a exigibilidade do crédito tributário restou suspensa (art. 151, III, do CTN), fato que afastou a regra geral de reconhecimento pelo regime de competência até o momento em que o crédito tributário lançado se torna definitivo na esfera administrativa, conforme art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981, de 1995. Com o efetivo pagamento em 13.12.2019, por ocasião da adesão ao programa de parcelamento REFAZ/2019 pela Recorrente, a obrigação se tornou definitiva, passível de reconhecimento contábil e dedução fiscal naquele exercício.

Diante disso, resta afastada a infração com base na premissa de tenha ocorrido ofensa ao regime de competência para registro de despesa com ICMS no AC2019.

ii. qualificação da multa

Com relação à qualificação da multa, entendeu o i. Relator, que a multa qualificada deve ser mantida em razão do registro lançamentos sem lastro documental, quais sejam, assunção de dívidas na aquisição da FRS e laudo de avaliação da mais-valia na aquisição da Rema, na sua ótica, restou afastada a possibilidade de simples erro.

A Recorrente alega que o registro de valor negativo para investimento participações societárias de pessoa jurídica com passivo a descoberto é matéria controvertida e, portanto, não há dolo nessa contabilização.

Igualmente nesse ponto, por concordar com a posição sobre o tema, reproduzo parte da percuente declaração de voto da i. Conselheira Eduarda Lacerda Kanieski, designada como relatora *ad hoc*, em razão de o relator original não compor esse colegiado:

A penalidade qualificada, nos termos do art. 44, §1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/1996, pressupõe a demonstração de conduta dolosa, caracterizada por fraude, simulação ou artifício com a finalidade específica de suprimir ou reduzir tributos. A mera divergência contábil não configura, por si só, os elementos subjetivos exigidos para aplicação da sanção agravada.

No tocante à Infração 02, a Fiscalização imputou à Contribuinte a omissão de ganho por compra vantajosa com base em duas premissas: (i) a ausência de comprovação da assunção de dívidas, o que teria reduzido o valor efetivo da aquisição a R\$ 1,00; e (ii) o reconhecimento contábil indevido de ágio (*goodwill*) em virtude de patrimônio líquido negativo da investida.

A Recorrente, por sua vez, sustentou — com base em interpretação própria das normas contábeis — que (i) os passivos da investida deveriam ser considerados no cálculo do valor justo da participação adquirida; (ii) o custo da aquisição encontrava-se devidamente documentado; e (iii) eventual ganho por compra vantajosa, se existente, estaria sujeito ao regime de tributação de 1/60 avos mensais, conforme a legislação aplicável às operações de incorporação.

O i. Relator, ao apreciar a controvérsia, acolheu parcialmente os argumentos da Contribuinte e afastou a existência de ganho por compra vantajosa, reconhecendo, por outro lado, que o *goodwill* estava contabilizado de forma incorreta. O resultado dessa reavaliação técnica foi a descaracterização integral da materialidade da infração originalmente apontada.

A tabela extraída do voto condutor explicita a reavaliação dos valores:

[...]

Dessa comparação decorre que havia divergência contábil substancial entre os valores registrados pela Recorrente (*goodwill* de R\$ 766.674.000,00) e os apurados pela Fiscalização (compra vantajosa de R\$ -696.463.208,78). Tal divergência foi reconhecida no julgamento como suficiente para afastar a própria materialidade da infração — a alegada compra vantajosa.

Ora, se o fato gerador da infração foi expressamente afastado pela decisão, não há como subsistir a penalidade agravada sob o fundamento de que teria havido dolo na sua prática. A divergência entre as interpretações da Contribuinte, da

Fiscalização e do próprio Relator evidencia que se trata de questão complexa de valoração contábil e jurídica, e não de conduta dolosa voltada à fraude fiscal.

Cumprе registrar, ademais, que a ausência de suporte documental quanto às dívidas da FRS assumidas ou perdoadas pela Recorrente, no valor de R\$ 437.016.000,00, pode até justificar o lançamento por glosa ou ajuste, mas não é suficiente para caracterizar simulação ou fraude, requisitos indispensáveis à qualificação da multa.

De igual modo, quanto à Infração 04 — referente ao ajuste de exclusão indevido na realização de mais-valia de ativos da FRS baixados antes da incorporação —, não se justifica a manutenção da multa qualificada.

Como já exposto, a divergência quanto aos critérios de reconhecimento contábil adotados pela Contribuinte e pela Fiscalização, ainda que tenha prevalecido a autuação em primeira e segunda instância de julgamento, não configura, por si só, o elemento subjetivo necessário à aplicação da penalidade qualificada.

A jurisprudência do CARF é firme no sentido de que a divergência interpretativa sobre critérios contábeis ou fiscais, **não autoriza a qualificação da multa**, na ausência de elementos concretos que indiquem intenção deliberada de fraudar o Fisco ou de simular operações.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2007 ÁGIO. MULTA QUALIFICADA. ADOÇÃO DE EMPRESA-VEÍCULO NA ESTRUTURA DE AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO. ACUSAÇÃO DE FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. GRUPO ECONÔMICO. CONTROLADORA COMO REAL ADQUIRENTE. IMPROCEDÊNCIA DO FUNDAMENTO DA PENA. INOCORRÊNCIA DE SIMULAÇÃO FRAUDE SONEGAÇÃO OU CONLUÍO. REDUÇÃO DA SANÇÃO DUPLICADA. A dedução indevida de dispêndios com ágio não se confunde com prática dolosa ou ilícita que autoriza a aplicação da multa duplicada de 150%, prevista no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Ainda que prevalecendo a glosa, não sendo demonstrada e comprovada a prática de fraude, sonegação ou conluio nas transações que geraram a despesa com o sobrepreço, deve ser aplicada a monta ordinária da multa de ofício de 75%. (...)

(Acórdão nº 9101-005.876, Rel. Cons. Andrea Duek Simantob, Sessão de Julgamento 11/11/2021)

Diante do exposto, não se justifica a manutenção da qualificação da multa, devendo a penalidade ser reduzida ao percentual ordinário de 75%, nos termos do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Conclusão

Por fim, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para cancelar a infração (i) redução indevida do lucro real e da base de cálculo ajustada da CSLL causada por postergação de custos, relativa à despesa com ICMS no AC2019 e (ii) por afastar a

qualificação da multa de ofício, permanecendo no percentual ordinário de 75%, nos termos do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Eduarda Lacerda Kanieski**

Em que pese o claro e conciso voto do i. Conselheiro Relator, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, ousou dele divergir quanto aos fundamentos utilizados para a manutenção do auto de infração, especificamente em relação a:

- (i) redução indevida do lucro real causada por postergação de custos ou despesas;
- (ii) multa qualificada aplicada sobre as Infrações 02 e 04; e
- (iii) concomitância da multa de ofício com a multa isolada.

REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL CAUSADA POR POSTERGAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS

Quanto ao primeiro ponto de divergência (item i supra), infere-se dos autos que, em 16/01/2019, a Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul lavrou Auto de Infração contra a Contribuinte, referente ao ICMS devido nos anos-calendários de 2016, 2017 e 2018. Posteriormente, em 13/12/2019, a empresa efetuou o pagamento do débito, no valor de R\$ 22.570.822,04, com as reduções previstas no Programa REFAZ/2019, instituído pelo Decreto Estadual nº 54.853/2019.

A controvérsia instaurou-se porque a Contribuinte, ao proceder ao pagamento, reconheceu contabilmente a despesa correspondente apenas em 2019, deixando de escriturá-la nos exercícios de origem (2016 a 2018). A Fiscalização entendeu que, ao assim proceder, a

Recorrente teria reduzido indevidamente o lucro líquido do exercício de 2019 e, por consequência, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Em primeira instância, manteve-se a glosa sob o argumento de que o reconhecimento da despesa apenas em 2019 teria acarretado prejuízo artificial, pois, se as despesas houvessem sido alocadas nos exercícios de 2016 a 2018, o ano-calendário de 2019 apresentaria resultado positivo e, portanto, estaria sujeito à tributação.

Para sustentar tal conclusão, o julgador de origem utilizou demonstrativo de apuração do IRPJ/2019, elaborado após os ajustes efetuados pela Fiscalização, no qual foram incluídas todas as infrações glosadas, alcançando o montante de R\$ 857.604.240,82. Subtraído o prejuízo fiscal informado na ECF, no valor de R\$ 287.112.251,92, e considerada a compensação de ofício de prejuízo fiscal de R\$ 171.147.596,67, apurou-se imposto devido.

A Autoridade Julgadora concluiu, assim, que o reconhecimento da despesa apenas em 2019 teria permitido à Contribuinte deixar de recolher imposto não apenas nos exercícios de 2016 a 2018, mas também em 2019, consignando que:

“Com a postergação de despesas, a empresa não apurou IRPJ a pagar nem em 2016, 2017 e 2018. Sem postergação, a empresa não teria apurado imposto a pagar entre 2016 a 2018, mas em 2019 teria apurado R\$ 99.812.098,05; ou seja, a postergação de despesas possibilitou à impugnante deixar de pagar IRPJ tanto em 2016, 2017 e 2018, como também em 2019, enquanto que, caso a despesa tivesse sido apropriada nos períodos corretos, haveria tributos a pagar em 2019.”

Em suas razões recursais, a Recorrente sustenta que observou as normas contábeis ao reconhecer, em 2019, a despesa com ICMS relativa a exercícios anteriores, por entender que somente naquele momento a obrigação se tornara presente, provável e mensurável, nos termos da NBC TG 25.

Subsidiariamente, aduz que, conforme o art. 352 do Decreto nº 9.580/2018 e, especialmente, seu §1º, a exigibilidade do tributo encontrava-se suspensa durante o curso do processo administrativo instaurado em 2019, em razão da impugnação apresentada contra o Auto de Infração de ICMS em 20/02/2019. Tal suspensão, afirma, perdurou até a adesão ao programa

de parcelamento, ocasião em que a obrigação se tornou presente, líquida e certa, justificando o reconhecimento pelo regime de caixa.

Dialogando com a decisão recorrida, a Contribuinte acrescenta que a despesa questionada correspondia ao montante de R\$ 14.398.871,72, enquanto o prejuízo de 2019, antes dos ajustes decorrentes dos autos de infração, era de R\$ 295.376.822,16. Assim, a despesa, por si só, não teria o condão de converter prejuízo em lucro, razão pela qual o lançamento de ofício não poderia subsistir.

Ressalta, ainda, que a decisão de primeira instância se fundamentou em demonstrativo que considerava a totalidade das cobranças incluídas no lançamento, as quais não representavam exigências definitivas à época do julgamento.

O voto do i. Relator, ao apreciar o recurso, parte da premissa de que a NBC TG 25 tem caráter genérico e que, tratando-se de obrigação tributária, deve prevalecer o critério objetivo estabelecido pelo Código Tributário Nacional. Fundamenta-se, assim, nos arts. 113 e 114 do CTN, segundo os quais a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador, concluindo que não há margem de discricionariedade para o contribuinte quanto ao momento de reconhecimento da despesa.

Invoca, ainda, o art. 352 do Regulamento do Imposto de Renda, segundo o qual as despesas com tributos devem ser reconhecidas pelo regime de competência, ressalvada a hipótese de exigibilidade suspensa.

Na visão do Relator, não se configurou suspensão da exigibilidade do crédito tributário nos exercícios de 2016 a 2018, uma vez que apenas em 2019 houve lançamento de ofício e, no mesmo exercício, ocorreu o pagamento do débito.

Por fim, entende configurado prejuízo ao Fisco, pois, se as despesas houvessem sido reconhecidas nos períodos de sua ocorrência (2016 a 2018), o exercício de 2019 deixaria de apresentar prejuízo e passaria a demonstrar lucro tributável, com imposto devido. Por tais fundamentos, o Relator votou por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Inicialmente, cumpre destacar que o art. 41 da Lei nº 8.981/1995 estabelece, como regra, que os tributos e contribuições são dedutíveis segundo o regime de competência. O § 1º do mesmo dispositivo, entretanto, excepciona que, quando a exigibilidade do tributo estiver suspensa, aplica-se o regime de caixa:

LEI Nº 8.981/1995

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

O Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018), em seu art. 352, reproduz fielmente essa disciplina, assegurando coerência entre a lei ordinária e a norma regulamentar, *verbis*:

DECRETO Nº 9.580/2018

Art. 352. Os impostos e as contribuições são dedutíveis, para fins de determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, caput).

Do ponto de vista contábil, a estrutura conceitual do CPC 00 (R2) define despesa como a redução de ativos ou o aumento de passivos que resultem em diminuição do patrimônio líquido (item 4.69).

PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 00 (R2)

(...)

4.69 Despesas são reduções nos ativos, ou aumentos nos passivos, que resultam em reduções no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a distribuições aos detentores de direitos sobre o patrimônio.

Por sua vez, o **Pronunciamento Técnico CPC 25**, ao estabelecer critérios de reconhecimento e bases de mensuração aplicáveis a **provisões, passivos e ativos contingentes**, assim os define:

PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 25

Provisão é um passivo de prazo ou de valor incertos.

Passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos.

(...)

Passivo contingente é:

- (a) uma obrigação possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade; ou
- (b) uma obrigação presente que resulta de eventos passados, mas que não é reconhecida porque:
 - (i) não é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja exigida para liquidar a obrigação; ou
 - (ii) o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade.

Com efeito, as provisões somente devem ser reconhecidas quando presentes três condições cumulativas: (i) existência de obrigação presente, legal ou não formalizada, em decorrência de evento passado; (ii) probabilidade de saída de recursos para sua liquidação; e (iii) possibilidade de estimativa confiável do valor.⁴

Passivos contingentes, por sua vez, não são objeto de reconhecimento, apenas de divulgação.

No caso concreto, até 2019 não havia obrigação presente que justificasse o reconhecimento das despesas de ICMS. O auto de infração lavrado pela SEFAZ/RS teve origem na *glosa de créditos presumidos* apropriados pela Recorrente em operações internas de linguíças e derivados, creditamento cuja legitimidade era sustentada pela Contribuinte com fundamento no inciso XXXV do art. 32 do Livro I do RICMS/RS⁵. Assim, até a conclusão do processo administrativo estadual, a obrigação representava mera contingência e não passivo exigível.

⁴ **PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 25**

(...)

Provisão

14. Uma provisão deve ser reconhecida quando: (a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado; (b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e (c) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação. Se essas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.

⁵ **DECRETO Nº 37.699/1997** (RICMS/RS)

Art. 32 - Assegura-se direito a crédito fiscal presumido:

(...)

XXXV - a partir de 1º de agosto de 2003, aos estabelecimentos fabricantes, em montante igual ao que resultar da aplicação do percentual de 10% (dez por cento) sobre o valor da base de cálculo do imposto, nas saídas internas de linguíças, mortadelas, salsichas e salsichões;

A impugnação apresentada em 20/02/2019 suspendeu a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, III, do CTN⁶, afastando a regra geral de reconhecimento pelo regime de competência e atraindo a aplicação da exceção prevista no supracitado art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981/1995.

Nesses termos, apenas com o efetivo pagamento, em 13/12/2019, por ocasião da adesão ao programa de parcelamento REFAZ/2019 pela Recorrente, a obrigação se consolidou, convertendo-se em passivo presente e líquido, passível de reconhecimento contábil e dedução fiscal naquele exercício.

Dessa forma, o registro realizado em 2019 encontra amparo legal e contábil, não configurando infração ao regime de competência.

Ad argumentandum, ainda que se admitisse o reconhecimento das despesas nos exercícios em que incorridas (2016 a 2018), conforme sustentado no voto condutor, o lançamento não poderia subsistir sem a demonstração do requisito material indispensável previsto no art. 6º, § 5º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, que dispõe:

DECRETO-LEI Nº 1.598/1977

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

(...)

§ 5º A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

- a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou
- b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

A Fiscalização, tampouco a decisão de primeira instância, lograram demonstrar o preenchimento de um dos requisitos acima. O fundamento de que a despesa teria transformado em prejuízo o resultado de 2019 se baseou em demonstrativo que considerava o somatório de

⁶ **LEI Nº 5.172/1966** (Código Tributário Nacional)

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

todas as infrações autuadas (R\$ 857.604.240,82), montante que não representava lançamento definitivo na ocasião do julgamento.

Ademais, a própria Contribuinte comprovou que, antes da inclusão da despesa em questão (R\$ 14.398.871,72), o prejuízo em 2019 já alcançava R\$ 295.376.822,16. Nessas condições, a despesa glosada, por si só, não teria o condão de converter prejuízo em lucro tributável, o que esvazia a alegação de prejuízo ao Erário.

Por fim, entendo que, ao apoiar-se nos arts. 113 e 114 do CTN para concluir pela necessidade de reconhecimento da despesa no momento da ocorrência do fato gerador, o i. Conselheiro Relator confunde conceitos distintos: de um lado, o nascimento da obrigação tributária; de outro, o reconhecimento contábil da despesa.

Embora tais dispositivos estabeleçam o surgimento da obrigação tributária em abstrato, não disciplinam o momento contábil e fiscal do reconhecimento da despesa para fins de dedutibilidade, tema que encontra regulação específica no art. 41 da Lei nº 8.981/1995 e no art. 352 do RIR/2018.

MULTA QUALIFICADA APLICADA SOBRE AS INFRAÇÕES 02 E 04

Em relação a **MULTA QUALIFICADA**, o i. Conselheiro Relator decidiu pela manutenção da penalidade, com lastro nos seguintes fundamentos:

“(…)

III – Das Multas

Com relação à qualificação da multa, conforme já exposto no presente voto, identifico que foram levados a registro lançamentos sem lastro documental, quais sejam, assunção de dívidas na aquisição da FRS e laudo de avaliação da mais-valia na aquisição da Rema. Esses lançamentos tiveram efeitos fiscais e levaram justamente à identificação de infrações, por parte da fiscalização. Assim, afasta-se a possibilidade de simples erro, mas o intuito de alcançar o objetivo de redução do tributo devido, que indica dolo na infração.

Por outro lado, é necessário que, de ofício, a multa qualificada seja reduzida ao percentual de 100%, por aplicação do superveniente art. 14 da Lei nº 14.689, de 2023.”

(grifei)

Com o devido respeito ao entendimento esposado pelo i. Conselheiro Relator, divirjo quanto à manutenção da multa qualificada nas Infrações 02 e 04, relativas à omissão de ganho por compra vantajosa nas operações de baixa dos investimentos nas sociedades FRS e Rema.

A penalidade qualificada, nos termos do art. 44, §1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/1996, pressupõe a demonstração de conduta dolosa, caracterizada por fraude, simulação ou artifício com a finalidade específica de suprimir ou reduzir tributos. A mera divergência contábil não configura, por si só, os elementos subjetivos exigidos para aplicação da sanção agravada.

No tocante à Infração 02, a Fiscalização imputou à Contribuinte a omissão de ganho por compra vantajosa com base em duas premissas: (i) a ausência de comprovação da assunção de dívidas, o que teria reduzido o valor efetivo da aquisição a R\$ 1,00; e (ii) o reconhecimento contábil indevido de ágio (goodwill) em virtude de patrimônio líquido negativo da investida.

A Recorrente, por sua vez, sustentou — com base em interpretação própria das normas contábeis — que (i) os passivos da investida deveriam ser considerados no cálculo do valor justo da participação adquirida; (ii) o custo da aquisição encontrava-se devidamente documentado; e (iii) eventual ganho por compra vantajosa, se existente, estaria sujeito ao regime de tributação de 1/60 avos mensais, conforme a legislação aplicável às operações de incorporação.

O i. Relator, ao apreciar a controvérsia, acolheu parcialmente os argumentos da Contribuinte e afastou a existência de ganho por compra vantajosa, reconhecendo, por outro lado, que o goodwill estava contabilizado de forma incorreta. O resultado dessa reavaliação técnica foi a descaracterização integral da materialidade da infração originalmente apontada.

A tabela extraída do voto condutor explicita a reavaliação dos valores:

	Fiscalizada	Fiscalização	Decisão
() Ativos a Valor Justo	696.463.209,78	696.463.209,78	696.463.209,78
	-		-
(-) Passivos	1.026.121.209,78	0,00	1.026.121.209,78
(=) Ativos Líquidos	-329.658.000,00	696.463.209,78	0,00

limitado a zero

() Valor Pago	437.016.000,00	1,00	1,00
(-) Ativos Líquidos	<u>329.658.000,00</u>	<u>696.463.209,78</u>	<u>0,00</u>
(=) Goodwill / Compra Vantajosa	766.674.000,00	696.463.208,78	1,00

Dessa comparação decorre que havia divergência contábil substancial entre os valores registrados pela Recorrente (goodwill de R\$ 766.674.000,00) e os apurados pela Fiscalização (compra vantajosa de R\$ -696.463.208,78). Tal divergência foi reconhecida no julgamento como suficiente para afastar a própria materialidade da infração — a alegada compra vantajosa.

Ora, se o fato gerador da infração foi expressamente afastado pela decisão, não há como subsistir a penalidade agravada sob o fundamento de que teria havido dolo na sua prática. A divergência entre as interpretações da Contribuinte, da Fiscalização e do próprio Relator evidencia que se trata de questão complexa de valoração contábil e jurídica, e não de conduta dolosa voltada à fraude fiscal.

Cumprе registrar, ademais, que a ausência de suporte documental quanto às dívidas da FRS assumidas ou perdoadas pela Recorrente, no valor de R\$ 437.016.000,00, pode até justificar o lançamento por glosa ou ajuste, mas não é suficiente para caracterizar simulação ou fraude, requisitos indispensáveis à qualificação da multa.

De igual modo, quanto à Infração 04 — referente ao ajuste de exclusão indevido na realização de mais-valia de ativos da FRS baixados antes da incorporação —, não se justifica a manutenção da multa qualificada.

Como já exposto, a divergência quanto aos critérios de reconhecimento contábil adotados pela Contribuinte e pela Fiscalização, ainda que tenha prevalecido a autuação em primeira e segunda instância de julgamento, não configura, por si só, o elemento subjetivo necessário à aplicação da penalidade qualificada.

A jurisprudência do CARF é firme no sentido de que a divergência interpretativa sobre critérios contábeis ou fiscais, **não autoriza a qualificação da multa**, na ausência de

elementos concretos que indiquem intenção deliberada de fraudar o Fisco ou de simular operações.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2007
ÁGIO. MULTA QUALIFICADA. ADOÇÃO DE EMPRESA-VEÍCULO NA ESTRUTURA DE
AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO. ACUSAÇÃO DE FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. GRUPO
ECONÔMICO. CONTROLADORA COMO REAL ADQUIRENTE. IMPROCEDÊNCIA DO
FUNDAMENTO DA PENA. INOCORRÊNCIA DE SIMULAÇÃO FRAUDE SONEGAÇÃO OU
CONLUÍO. REDUÇÃO DA SANÇÃO DUPLICADA. A dedução indevida de dispêndios com ágio
não se confunde com prática dolosa ou ilícita que autoriza a aplicação da multa duplicada
de 150%, prevista no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Ainda que prevalecendo a glosa,
não sendo demonstrada e comprovada a prática de fraude, sonegação ou conluio nas
transações que geraram a despesa com o sobrepreço, deve ser aplicada a monta ordinária
da multa de ofício de 75%. (...)

(Acórdão nº 9101-005.876, Rel. Cons. Andrea Duek Simantob, Sessão de Julgamento
11/11/2021)

Diante do exposto, não se justifica a manutenção da qualificação da multa, devendo
a penalidade ser reduzida ao percentual ordinário de 75%, nos termos do caput do art. 44 da Lei
nº 9.430/1996.

Por fim, penso que a exigência de MULTA ISOLADA, CONCOMITANTE À MULTA DE OFÍCIO,
NÃO DEVE SER MANTIDA, conforme fundamentos extraídos do Acórdão nº 1301-007.721, de minha
relatoria, os quais reproduzo a seguir:

“(…)

Com o devido respeito às posições divergentes, entendo que a multa isolada exigida com
base no art. 44, inciso II, alínea ‘b’, da Lei nº 9.430/1996, alterado pela Lei nº 11.488/2007,
não pode ser cumulada com a multa de ofício, devendo prevalecer o princípio da
consunção. Explico.

Como exposto ao longo deste voto, a essência da norma sancionatória prevista no inciso
IV, §1º, do art. 44 da redação original da Lei nº 9.430/1996 não foi modificada pela Lei nº
11.488/2007. A única alteração significativa foi a redução do percentual da multa isolada,
de 75% para 50%.

A redação original já previa que a falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e
CSLL era hipótese de incidência da multa isolada. Com a Lei nº 11.488/2007, essa previsão
foi deslocada para o inciso II, alínea ‘b’, do art. 44, mas sem alterar a substância da norma

punitiva, que continua sendo a penalização pela falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

É dizer, ainda que o art. 44 da Lei nº 9.430/1996, na redação dada pela Lei nº 11.488/2007, tenha introduzido alterações, tanto no percentual da multa isolada quanto na sua base de cálculo (antes apurada com base no valor devido no ajuste anual, atualmente apurada com base no valor das estimativas não recolhidas), a norma sancionatória não afastou a penalização cumulativa sobre o mesmo ilícito tributário, qual seja, o inadimplemento do IRPJ e CSLL. Essa penalização cumulativa é precisamente o fato que o princípio da consunção visa coibir.

Nessa perspectiva, considerando que o princípio da consunção ou absorção foi o principal fundamento para a criação da Súmula CARF nº 105, e não havendo qualquer modificação legislativa que elimine a dupla penalização sobre o mesmo ilícito tributário, concluo que o raciocínio adotado na súmula continua plenamente aplicável ao art. 44, inciso II, alínea 'b', da Lei nº 9.430/1996, na redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

Essa questão foi analisada de forma clara e irretocável pelo ilustre Ex-Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, no voto vencedor do **Acórdão nº 9101-005.695**, cuja fundamentação considero plenamente aplicável ao presente caso. Confira-se o excerto:

“(…)

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

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

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

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

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e deslocou o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo

tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da aplicação de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

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

INOCORRÊNCIA.

A garantia constitucional de ampla defesa, no processo administrativo fiscal, está assegurada pelo direito de o contribuinte ter vista dos autos, apresentar impugnação, interpor recursos administrativos, apresentar todas as provas admitidas em direito e solicitar diligência ou perícia. Não caracteriza cerceamento do direito de defesa o indeferimento de perícia, eis que a sua realização é providência determinada em função do juízo formulado pela autoridade julgadora, ex vi do disposto no art. 18, do Decreto 70.235, de 1972.

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

AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO.

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

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

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

(destacamos)

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

Ao passo que as estimativas representam um simples *adiantamento* de tributo que tem seu *fato gerador* ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de

apuração anual, a falta dessa *antecipação* mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto de penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra⁷.

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

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

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, aplicadas em *cumulação* com a multa de ofício - independentemente do ano-calendário dos *fato geradores* colhidos no lançamento de ofício.”

(grifos e destaques no original)

Com base no exposto, o racional que deu ensejo à Súmula CARF nº 105 deve implicar na mesma conclusão quando se tratar de exigência concomitante da multa isolada com a multa de ofício, após a alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.488/2007.

Logo, deve ser reconhecida a impossibilidade de exigência concomitante da multa isolada com a multa de ofício, exigida nos termos do art. 44, inciso II, alínea ‘b’ da Lei nº 9.430/1996, na redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, devendo a penalidade mais grave (multa de ofício) absorver a mais branda (multa isolada), em razão do princípio da *consunção*.

Por todo o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, para:

- (i) cancelar a glosa das despesas relativas ao ICMS contabilizadas no ano-calendário de 2019;

⁷ Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

- (ii) afastar a qualificação da multa, restabelecendo-se a penalidade ao percentual ordinário de 75%;
- (iii) cancelar a multa isolada aplicada em razão da falta de recolhimento das estimativas mensais.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski