



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10469.721371/2017-31  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1201-003.310 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de novembro de 2019  
**Recorrente** COMPANHIA ENERGETICA DO RIO GRANDE DO NORTE - COSERN  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)**

Ano-calendário: 2012, 2013

SUSPENSÃO DO JULGAMENTO. ALEGAÇÃO DE SUSPEIÇÃO EM RAZÃO DO PROGRAMA DE PRODUTIVIDADE DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL E DO BÔNUS DE EFICIÊNCIA E PRODUTIVIDADE NA ATIVIDADE TRIBUTÁRIA.

Consoante tese firmada em Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas decidido pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, durante a vigência da Medida Provisória 765 de 29.12.2016, não havia impedimento nem suspeição de auditores-fiscais participar de julgamentos no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais/Carf, recebendo o bônus de eficiência instituído por essa medida. Com o advento da Lei 13.464 de 10.07.2017 ficou prejudicada essa discussão.

ÁGIO. NATUREZA JURÍDICA. AQUISIÇÃO. TRANSFERÊNCIA.

O ágio de que trata o artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 é uma expectativa de direito condicionada, oponível apenas ao Fisco e que se exaure no momento em que são atendidas as condições legais para a sua existência. Portanto, é um bem indisponível, pela sua natureza, não sendo apto a integralizar capital social subscrito, ou seja, a ser transferido por meio de aquisição de participação societária..

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Ano-calendário: 2012, 2013

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio deduzidas indevidamente pela contribuinte encontra amparo nas normas que regem a exigência da referida contribuição, conforme os itens 1 e 4 da alínea "c" do §1º do art. 2º da Lei 7.689/88.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2012, 2013

**DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TERMO INICIAL.**

É legítima a análise de fatos ocorridos há mais de cinco anos do procedimento fiscal para deles extrair a repercussão tributária em períodos ainda não atingidos pela decadência. Contudo, a contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve ter início quando verificada sua repercussão na apuração do tributo em cobrança. Aplicável o teor da Súmula CARF nº 116.

**LINDB. APLICABILIDADE DO ARTIGO 24. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA TRIBUTÁRIA.**

A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) em nada altera o manuseio do Direito no campo da Administração Pública Tributária, uma vez que as determinações lá contidas já estão materialmente incluídas no Código Tributário Nacional e são concretizadas pela Administração Pública Tributária por vários mecanismos de alinhamento de decisões, como as soluções de consulta, os pareceres normativos da RFB e as súmulas do CARF, muitas delas vinculantes para a RFB.

**ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. MULTA OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.**

A antecipação do tributo é uma obrigação acessória, exigível mesmo quando não há tributo a recolher na data do fato gerador. Assim, a antecipação não se confunde com a obrigação de pagar o tributo, sendo incomparáveis as suas bases de cálculo e, daí, não havendo impedimento para a exigência concomitante das duas sanções.

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108.**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. Súmula CARF nº 108.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2012, 2013

**JULGAMENTO. VOTO DE QUALIDADE. DÚVIDA.**

Não há que se falar em existência de dúvida em uma decisão do colegiado tomada mediante voto de qualidade, adotado para solucionar um impasse. Nesse caso, não há campo para a aplicação do artigo 112 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em conhecer e dar parcial provimento ao recurso voluntário: a) pelo voto de qualidade, em manter a glosa da dedução do ágio transferido e a exigência das multas isoladas, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa (relatora), Alexandre Evaristo Pinto e Barbara Melo Carneiro; b) por maioria, em afastar a aplicação da LINDB para exonerar as multas e em reconhecer como aplicável à CSLL as mesmas

regras de dedutibilidade do ágio em relação ao IRPJ, vencidos os conselheiros Gisele Barra Bossa (relatora), Alexandre Evaristo Pinto e Barbara Melo Carneiro; c) por maioria, em afastar a glosa das despesas tidas como multas regulatórias, vencido o conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa; d) por unanimidade, manter a exigência de juros com base na taxa SELIC. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque.

(assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa - Relatora.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Junior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

## **Relatório**

1. Trata-se de processo administrativo decorrente de autos de infração lavrados para a cobrança de IRPJ no montante de R\$ 34.619018,44 e de CSLL no montante de R\$ 12362463,57 relativos aos anos-calendário de 2012 e 2013, incluindo a cobrança de multa isolada, multa de ofício e juros de mora.

2. A fiscalização concluiu serem indedutíveis as despesas com a amortização de ágio e despesas decorrente de multas regulatórias.

3. De acordo com o Relatório Fiscal, a contribuinte registrou em sua contabilidade valores sob o título de amortização de ágio que fora analisado em outros processos administrativos fiscais sob o nº 10469.721.944/2010-51 (IRPJ) e 10469.721945/2010-03 (CSLL).

4. No presente processo, a fiscalização aplicou o mesmo entendimento dos processos passados por entender que a situação é uma repetição daquela verificada anteriormente e que as operações societárias teriam sido realizadas com excesso de forma jurídica e abuso de direito. Logo, glosou a despesa de amortização de ágio deduzida nos resultados de 2012 e 2013.

5. No que tange à despesa com multas regulatórias, o relatório constante na decisão de piso descreve os fatos sinteticamente:

“Nesta infração, a autoridade fiscal glosa a dedução de despesas com multas regulatórias aplicadas pela ANEEL e decorrentes do descumprimento dos indicadores/parâmetros como o DEC (Duração Equivalente de Interrupção por Unidade Consumidora), FEC (Frequência Equivalente de Interrupção por Unidade Consumidora), DIC (Duração de Interrupção Individual por Unidade Consumidora), FIC (Frequência de Interrupção Individual por Unidade Consumidora), DMIC (Duração Máxima de Interrupção Contínua por Unidade Consumidora ou por Ponto de Conexão).

O descumprimento dos limites desses indicadores resultou em compensações ao consumidor (ou penalidades aplicadas pela ANEEL)”.

6. A fiscalização concluiu que as multas decorrem da prestação do serviço de distribuição de energia em desacordo com as normas estabelecidas e, portanto, não são despesas dedutíveis para fins de apuração do lucro real visto que não são aquisições necessárias à atividade da empresa e ao funcionamento regular.

7. Devidamente intimada em 31/03/2017 (fl. 865), a Contribuinte apresentou impugnação ao lançamento (fls. 878/946), na qual, inicialmente, descreve a operação que gerou o ágio em questão:

#### 11.1.1— Breves Considerações acerca da Operação em Tela

(...) Como acima ressaltado, o ágio gerado no presente caso decorre da aquisição do controle da Impugnante, em processo licitatório de privatização. De fato, após o leilão público especial realizado em 18 de dezembro de 1997 (DOC 03), o novo grupo de controle da Impugnante passou a ser composto pelas seguintes empresas:

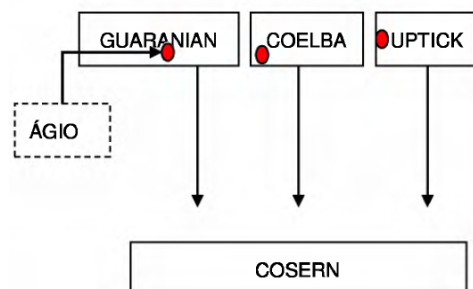
(i) GUARANIANA S/A;

(ii) COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BANIA - COELBA; E

(iii) UPTIK PARTICIPAÇÕES S.A.

Conforme ressaltado pelo Sr. Agente Fiscal, a aquisição da participação societária da Impugnante se deu com o pagamento de ágio ao Estado do Rio Grande do Norte (antigo titular de suas ações), em razão da expectativa de rentabilidade estimada com base em resultado de exercícios futuros. Confira-se o seguinte quadro ilustrativo da operação.

#### Data do Evento: 18/12/1997 – Privatização da COSERN



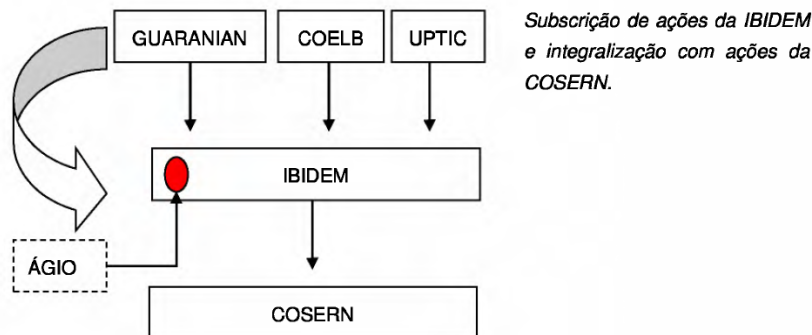
*Aquisição das ações da COSERN em processo licitatório de privatização (leilão público). Aquisição de participação societária com ágio.*

Posteriormente, e como não poderia deixar de ser, os adquirentes manifestaram seu interesse em aproveitar o benefício fiscal de dedutibilidade da despesa com a

amortização do ágio gerado na aquisição das participações societárias, conforme lhes era expressamente autorizado pelo artigo 386 do RIR/99.

Dessa forma, para que fosse possível o aproveitamento do benefício fiscal previsto no artigo 386 do RIR/99, os adquirentes resolveram subscrever e integralizar capital na empresa IBIDEM S.A, mediante entrega das ações da Impugnante acrescidas do ágio.

**Data do Evento: 27/12/2000 – Transferência do Ágio para a IBIDEM**



A operação societária acima ilustrada foi previamente submetida à aprovação do órgão regulador do setor elétrico Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, conforme exigência prevista no artigo 27 da Lei n.º 8.987/953.

A ANEEL, no exercício de sua competência regulatória, autorizou a transferência do bloco de controle acionário da Impugnante para a IBIDEM S.A, conforme se depreende da Resolução n.º 474, de 30 de novembro de 2000 (DOC 04).

Com a transferência do controle acionário da Impugnante à IBIDEM S.A, criou-se o ambiente necessário para que a Impugnante incorporasse sua controladora e, assim, aproveitasse o benefício fiscal previsto no artigo 386 do RIR/99, razão pela qual não pode prosperar a glosa das despesas pretendida pela D. Fiscalização.

É importante ressaltar que, mais uma vez em cumprimento ao artigo 27 da Lei n.º 8.987/95, a operação societária pretendida foi submetida à apreciação da ANEEL, a qual autorizou a Impugnante a promover a incorporação de sua controladora por meio da Resolução n.º 474, de 30 de novembro de 2000, parcialmente reproduzida abaixo: (DOC 04).

“AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA - ANEEL

RESOLUÇÃO Nº 242, DE 30 DE NOVEMBRO DE 2000

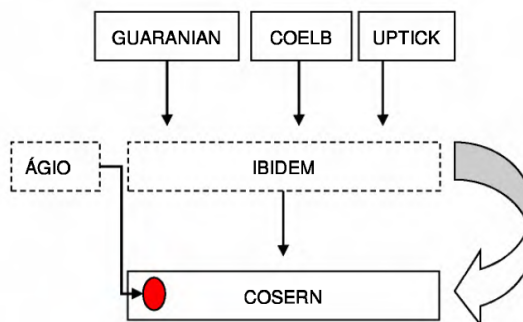
Autoriza a Companhia Energética do Rio Grande do Norte - COSERN a promover a incorporação de sua controladora IBIDEM S.A.

Art. 2º Para a realização da incorporação a concessionária fica obrigada a cumprir integralmente os seguintes requisitos:

(...)III - contabilizar o ágio, oriundo da empresa a ser incorporada, em conta a ser determinada pela ANEEL”

(...) Ademais, para a realização da incorporação foram estipulados diversos requisitos na própria Resolução ANEEL n.º 474, de 30 de novembro de 2000, dentre os quais a obrigação de que o ágio fosse amortizado segundo a curva baseada em resultados de exercícios futuros e no prazo remanescente da concessão, sendo que o controle do aproveitamento do ágio seria feito pela Superintendência de Fiscalização Econômica e Financeira da ANEEL.

Confira-se, a seguir, o quadro ilustrativo da operação:

**Data do Evento: 28/12/2000 – Transferência do Ágio para a COSERN**

*Incorporação da IBIDEM pela COSERN para que ela pudesse aproveitar o benefício fiscal do ágio previsto no artigo 386, § 6º, inciso II,*

Novamente, deve-se destacar que o valor do ágio transferido à Impugnante em razão da incorporação da sua controladora (IBIDEM) estava devidamente contabilizado, nos termos do artigo 385 do RIR/99 (desmembrando-se valor do investimento e ágio), bem como estava devidamente amparado por novo laudo de avaliação de ações fornecido pela Ernst & Young, data base de 30 de novembro de 2000 (DOC. 05).

Tal Laudo de Avaliação, bem como o Protocolo de Incorporação (Doc. 06) datado de 18 de dezembro de 2000, Justificação da Operação elaborado pela diretoria da Impugnante (DOC. 07), e o Parecer do Conselho Fiscal da Impugnante (DOC. 08) de 26 de dezembro de 2000, foram todos aprovados pela Ata da Assembleia Geral Extraordinária da Impugnante, de 29 de dezembro de 2000 (DOC. 09)”.

8. A Contribuinte trouxe em sua impugnação, em síntese, os seguintes pontos: (i) a fiscalização não poderia questionar os atos societários que deram origem ao ágio, pois estes já estão preclusos, (ii) os atos societários da operação que gerou o ágio foram fiscalizados e autorizados pela ANEEL; (iii) o ágio tem natureza de benefício fiscal e é uma forma de incentivar a prática de fusões; (iv) a operação tinha objetivos que não eram predominantemente tributários, logo, não há que se falar em ausência de propósito negocial; (v) a fiscalização não observou a peculiaridade do caso ao concluir que as despesas relativas às multas são indedutíveis; (vi) inexistente previsão legal para a adição, na base de cálculo da CSLL, das despesas com amortização de ágio considerada indedutível; (vii) defende a impossibilidade de cumulação da multa de ofício com a multa isolada; e (viii) alega ser inaplicável juros sobre a multa .

9. Em sessão de 16 de maio de 2016 a 2ª Turma da DRJ/BHE, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, nos termos do voto relator, Acórdão n.º 02-74.321 (fls. 1210/1245), cuja ementa recebeu o seguinte descritivo, *verbis*:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO.

O conceito do ágio é disciplinado pelo art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 27/12/1977 e os arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532, de 10/12/1997, e trata-se de instituto jurídico-tributário, premissa para a sua análise sob uma perspectiva histórica e sistêmica.

**APROVEITAMENTO DO ÁGIO. INVESTIDORA E INVESTIDA. EVENTOS. SEPARAÇÃO. UNIÃO.**

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

**DESPESAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.**

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

**DESPESAS. FATOS ESPONTÂNEOS.**

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

**CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO.**

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

**AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INVESTIDOR E INVESTIDA. MESMA UNIVERSALIDADE.**

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem às pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a controladora e a controlada ou coligada, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio). Enfim, toma-se o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, para se aperfeiçoar o lançamento fiscal com base no regime de tributação aplicável ao caso e estabelecer o termo inicial para contagem do prazo decadencial.

**MULTA ADMINISTRATIVA. AGÊNCIA REGULADORA. ANEEL. INDEDUTIBILIDADE.**

As multas impostas pelo descumprimento de normas administrativas são indedutíveis.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2012, 2013 **TRIBUTAÇÃO REFLEXA.**

A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração conexo, decorrente ou reflexo, no que couber, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2012, 2013

## DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. FATO GERADOR.

O fato gerador do IRPJ é constituído por uma série de eventos jurídicos, ocorridos ao longo do ano-base. Em 31 de dezembro, encerra-se a apuração do imposto. Nessa data, ocorre o fato gerador e surge a obrigação tributária.

## DECADÊNCIA. FATOS PRETÉRITOS. NATUREZA PROBATÓRIA. POSSIBILIDADE.

A análise da formação do ágio tem natureza de prova e independentemente da data do fato a que se reporte, está sujeita à livre apreciação pelo fisco que pode efetuar o lançamento com base nela desde que o fato gerador esteja dentro do prazo decadencial.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”.

10. A DRJ/RPO julgou improcedentes as impugnações, em síntese, sob os seguintes fundamentos: (i) a contagem do prazo decadencial não se inicia na data da aquisição, pois esta não é a data do fato gerador do IRPJ e da CSLL exigidos; (ii) a operação que deu origem ao ágio amortizado foi construída artificialmente para se enquadrar na incidência de aproveitamento do ágio; (iii) a IBIDEM, empresa criada no curso da operação, não tem substância e, portanto, não tem a condição de pessoa jurídica investidora; (iv) não foi concretizada a confusão patrimonial exigida por lei entre a IBIDEM e a COSERN; (v) não é possível caracterizar as multas exigidas pela ANEEL como despesas necessárias ou usuais; (vi) as motivações da multa isolada e da multa de ofício são distintas, logo não há que se falar em impossibilidade da cumulação; e (vii) os juros sobre a multa não constam no lançamento, logo, não constituem matéria litigiosa.

11. Cientificada da decisão (Termo de ciência por abertura de mensagem em 11/09/201, fl. 1256) a contribuinte, interpôs Recurso Voluntário em 10/10/2017 (fls. 1259/1342) e reiterou as razões já expostas em sua Impugnação (item 8) e complementou sua defesa com os seguintes pontos: (i) diferentemente do entendimento da fiscalização e da decisão recorrida, o artigo 7º da Lei nº 9.532/97 não restringe a transferência de um investimento, e conseqüentemente, um migração de um ágio; (ii) a existência de suposta empresa veículo não é suficiente para invalidar uma operação que culmine na amortização fiscal do ágio; e (iii) diferentemente do afirmado pela fiscalização e decisão recorrida, a empresa autuada registrou como despesas operacionais aquelas relativas ao pagamento de compensação aos seus consumidores por eventuais descumprimentos de metas de fornecimento de energia elétrica, e não as despesas relativas a multas impostas pela ANEEL. Por fim, requer que: (i) se declare a decisão recorrida nula; (ii) que o crédito tributário exigido seja desconstituído e o auto de infração cancelado; e (iii) se afaste a cobrança de multa isolada e dos juros sobre a multa.

12. Em 17/10/2018, a ora Recorrente apresentou a petição de e-fls. 1375/1387, suscitando a aplicação imediata do artigo 24, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB). Para tanto, apresenta relação de acórdão do CARF acerca de ágio gerado em privatização / desverticalização, bem como registra que, “até 2016, foram proferidas 18 decisões colegiadas favoráveis aos contribuintes e apenas 1 desfavorável, ressaltando que os fatos geradores autuados são de 2012 e 2013 e, nesse preciso período, o CARF se manifestou favoravelmente ao contribuinte em 14 julgamentos e apenas um contrariamente”.

13. Em 18/10/2018, esta 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara do CARF resolveu, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto desta relatoria (Resolução nº 1201000.639, e-fls. 1388/1406), para fins de:

“IV. Das Providências

63. Em face do exposto com relação aos itens I e II, proponho a remessa dos presentes autos à unidade preparadora com o objetivo de intimar a PGFN para se manifestar acerca da questão de ordem suscitada pela Recorrente e, em especial, sobre a relação de decisões apresentadas que, a priori, demonstram ser o entendimento majoritário da época favorável ao aproveitamento fiscal de ágio em casos semelhantes ao presente. Se for o caso, apresente rol de julgados para contrapor os apresentados pela Recorrente.

64. Após tais providências, a Recorrente deverá ser intimada para que demonstre serem os valores registrados na rubrica “Multas Regulatórias – Devolução Consumidor” referentes a pagamentos à título de compensação a seus consumidores (item III), ainda que tal comprovação seja feita através de controles internos que segreguem tais incidências e demonstrem que o valor lançado nestes autos se referem exclusivamente a estes dispêndios e não a multas pagas à ANEEL.

65. É inequívoco que, em caso de dúvidas quanto à exatidão das informações prestadas, a autoridade fiscal deve intimar a contribuinte a prestar esclarecimentos complementares.

66. Após a conclusão da diligência, a autoridade preparadora deverá elaborar Relatório Conclusivo, com posterior ciência à Recorrente, para que, se assim desejar, se manifeste no prazo de 30 (trinta) dias e na sequência retornem os autos ao E. CARF para julgamento.”

14. A douta PGFN apresenta a manifestação fls. 1408/1421 no sentido de ser *"inviável a aplicação do artigo 24 da LINDB à atividade administrativa do lançamento e aos julgamentos proferidos pelo CARF pelo simples fato (mas não apenas) de que a previsão ali contida não se adequa ao peculiar procedimento de constituição do crédito tributário"*.

15. O Termo de Diligência Fiscal foi devidamente elaborado (e-fls. 1493/1495). A Recorrente foi devidamente intimada e manifestou-se favoravelmente sobre o teor da diligência por meio da petição de e-fls. 1503/1505.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Gisele Barra Bossa, Relatora.

16. O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e cumpre os demais requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

## **Questões Preliminares**

### **I. Da Inocorrência de Decadência no Caso Concreto**

17. A Recorrente afirma que, apesar do ágio ter sido amortizado nos anos de 2012 e 2013, o fato contábil-societário que deu origem ao ágio ocorreu no ano-base de 2000, e, portanto, teria transcorrido *o prazo decadencial de cinco anos entre os fatos que propiciaram o surgimento do ágio em 2000 e a lavratura do auto de infração em questão (30/03/2017)*.

18. Entretanto, considero que o prazo decadencial para a lavratura de auto de infração para a glosa de despesas de amortização de ágio tem início com a efetiva dedução de tais despesas pelo contribuinte, pois somente a partir daí é possível cogitar inércia do fisco. Este entendimento foi consolidado em Súmula CARF n.º 116, *verbis*:

**Súmula CARF n.º 116**

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança.

19. Portanto, tendo em vista que a repercussão do ágio no tributo em cobrança se deu no momento de sua amortização, nos anos-calendário de 2012 e 2013, e que a Contribuinte foi cientificada dos lançamentos no dia 31/03/2017, fica evidente que os tributos exigidos não foram alcançados pela decadência.

20. Diante do exposto, afasto o pedido da Recorrente de cancelamento do processo administrativo.

**Questões de Mérito**

**I. Da Glosa relativa à Compensação - Multas ANEEL**

21. A fiscalização entendeu serem indedutíveis os valores registrados na contabilidade da contribuinte como “Multas Regulatórias – Devolução Consumidor”. O agente fiscal concluiu que tais valores são referentes a pagamento de multas exigidas por agência regulatória, e, conforme o artigo 57 da Instrução Normativa SRF n.º 390/04 e artigo 299 do RIR/99, seriam indedutíveis.

22. A contribuinte, ora Recorrente, por sua vez, alega que os valores glosados não são relativos a multas, mas sim a pagamentos compensatórios a seus consumidores em face de *oscilações próprias da estrutura ínsita ao fornecimento de energia*.

23. Em resposta a intimação no curso da fiscalização, a contribuinte afirma que:

“De início, cumpre esclarecer que, apesar de a rubrica sob análise possuir o termo “multa” em parte de sua designação, os valores a ela referentes não correspondem propriamente e a rigor a uma penalidade, mas sim a instrumentos regulatórios de compensação do consumidor de energia elétrica (FEC/DEC e FIC/DIC), inerentes à atividade operacional da COSERN e dela naturalmente indissociáveis, em função de oscilações próprias da estrutura ínsita ao fornecimento de energia.

(...) De fato, a solicitação da Receita Federal do Brasil, nos termos do Ofício n.º 01 ora respondido, refere-se a valores decorrentes de mecanismos regulatórios de compensação aplicados pela ANEEL às Concessionárias de Energia Elétrica em relação aos índices de DEC – Duração Equivalente de Interrupção por Unidade Consumidora, FEC – Frequência Equivalente de Interrupção por Unidade Consumidora, DIC – Duração de Interrupção Individual por Unidade Consumidora, FIC – frequência de Interrupção Individual por Unidade Consumidora, DMIC – Duração Máxima de Interrupção Contínua por Unidade Consumidora ou por Ponto de Conexão, entre outros.

Tais índices refletem aspectos relacionados com o fornecimento de energia elétrica pelas concessionárias, em especial aqueles que afetam diretamente o serviço contratado pelos consumidores.

(...) Existem ainda as causas de força maior que afetam diretamente a prestação do serviço, mas não dependem da atuação da Concessionária, posto que decorrem de fenômenos da natureza, geralmente sem previsibilidade, como os fatores climáticos.

(...) Há também questões atreladas à noção de caso fortuito e fatores externos alheios à vontade da companhia, tais como trânsito, períodos críticos de ocorrências de acidentes na rede, a exemplo de colisões em postes ou fios etc.

(...) Ademais, existem aspectos de sazonalidade que acometem tais situações, geralmente decorrentes de períodos de fortes chuvas, ou outros eventos semelhantes que, quando ocorrem, geram danos incomensuráveis na rede, interferindo imediatamente no fornecimento de energia elétrica. Tudo isso por fatores alheios à vontade da empresa e que por ela não podem ser controlados.

(...)Desse modo, como os fatores que influenciam na apuração do FEC/DEC e FIC/DIC não dependem necessariamente de atos de vontade da empresa, é que se lhes atribuiu exatamente uma natureza compensatória, e não sancionatória. Isso porque não faria sentido penalizar alguém por questões que não dependem da sua esfera de vontade, atuação ou controle.

Por outro lado, como em decorrência de tais fatores alheios à vontade da empresa acabam por afetar o fornecimento de energia ao consumidor, é preciso que estes sejam compensados por tais circunstâncias. Daí porque tais verbas possuem caráter compensatório, e não sancionatório.

Trata-se, portanto, de instrumentos compensatórios diretamente associados aos riscos inerentes à atividade da empresa, configurando situação normal e usual dentro da realidade e das especificidades do setor, sem os quais a atividade simplesmente não teria como se desenvolver adequada e regularmente. Configuram, então, despesas operacionais, porque diretamente atreladas à atividade fim, e necessárias, porque indispensáveis ao seu desenrolar considerando os padrões de usualidade e normalidade específicos da atividade e dos fatores externos que sobre ela exercem impacto e influência”.

24. A decisão de piso manteve a glosa por entender que *não se pode caracterizar despesas relativas a atos e omissões, proibidos e punidos por norma de ordem pública, como despesas necessárias ou usuais*. Afirma ainda os fatores que levaram ao pagamento dos valores em questão são referentes a um risco inerente à atividade, mas não são necessários.

25. Tal impasse deu azo à realização da Diligência Fiscal, a qual acaba por reconhecer o pleito da ora Recorrente. Confirma-se:

### III. DA ANÁLISE

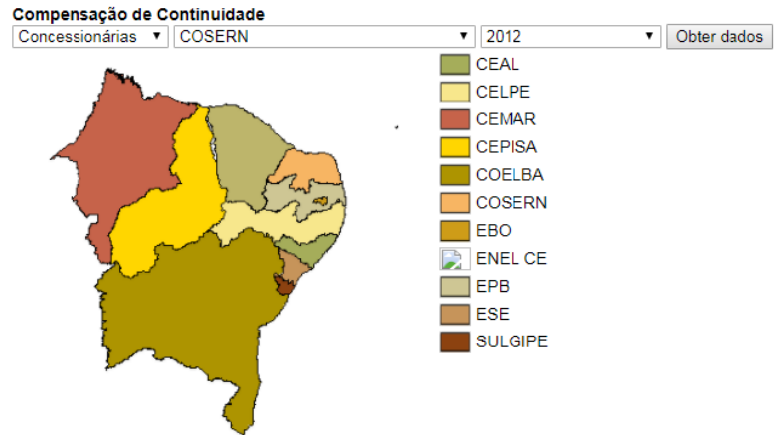
Em atendimento à solicitação contida na Resolução do CARF, a Seção de Controle e Acompanhamento Tributário da DRF/Natal cientificou o contribuinte do teor e da determinação emanada do órgão julgador para que demonstrasse a natureza jurídica das multas, a fim de que fique bastante claro que os valores lançados pela fiscalização se referem exclusivamente a dispêndios com a devolução aos consumidores, e não multas pagas à ANEEL.

Em resposta, o contribuinte apresenta as informações assim compostas: DOC.01 - Planilha contendo o controle dos valores apurados mensalmente nos anos-calendário de 2012 e 2013, respectivamente, R\$ 2.024.973,35 e R\$ 1.854.669,20, portanto constando pequena divergência para os valores lançados pela fiscalização, quais sejam, R\$ 2.237.906,63 e R\$ 1.772.361,48. A justificativa para as diferenças, segundo o contribuinte, é em razão do regime de competência, visto que a planilha fornecida pelo controle interno traz os valores devidos a título de compensação em função dos eventos ocorridos no mês de referência, ao passo que os valores constantes da conta contábil de devolução se referem ao valores efetivamente creditados e deduzidos como despesa; DOC.02 - A título exemplificativo, a contribuinte apresenta o Controle de todos os valores lançados nos meses de abril e maio de 2012 e 2013 como compensação para cada um dos clientes, cuja soma é idêntica ao valor lançado no DOC.01; DOC.03 - Diversas faturas de energia elétrica dos meses de abril e maio de 2012 e 2013 as quais demonstram, também, por amostragem, que os valores ressarcidos/compensados aos clientes são exatamente os mesmos considerados nos respectivos controles mensais e, conseqüentemente, anuais que embasaram os lançamentos na conta contábil objeto da glosa efetuada pela fiscalização.

Diante dos controles apresentados, bem como da efetividade da natureza dos valores comprovados mediante contas de energia dos consumidores beneficiados com as devoluções, mesmo que por amostragem, visto o universo de consumidores atendidos, dá-se por satisfeito esse procedimento apuratório sem a necessidade de apresentação pelo contribuinte de outros elementos comprobatórios.

Por fim, não resta dúvida de que se tratam de valores devolvidos nas faturas dos consumidores com o fim de reparação das interrupções e demais irregularidades nos serviços de fornecimento de energia elétrica prestados pela distribuidora (oscilações etc.). Para corroborar essa assertiva de que, de fato, são valores devolvidos/compensados, e não multas pagas à agência reguladora, consultamos no sítio da ANEEL o link de Indicadores de Compensação de Continuidade, anos de 2012 e 2013.

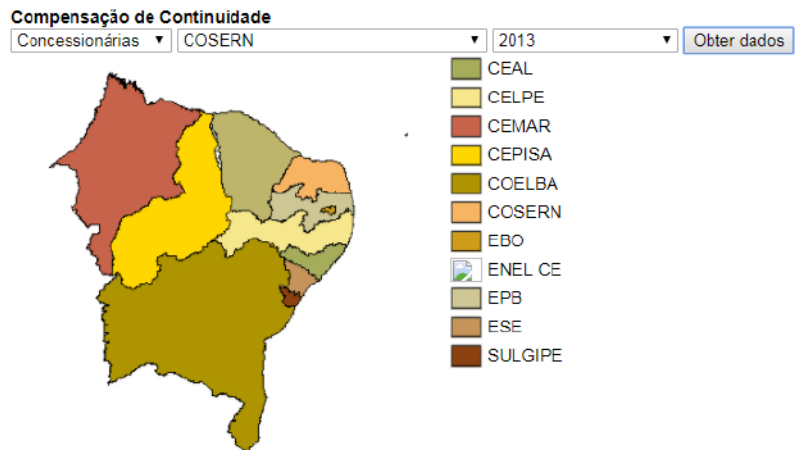
Para o ano-calendário de 2012 a informação constante referente à Compensação de Continuidade apresenta o valor de R\$ 2.260.707,83, enquanto que para o ano-calendário de 2013 o valor é de R\$ 1.667.257,15, conforme figuras abaixo (1 e 2). Portanto, valores muito próximos àqueles lançados na conta contábil 635519000J - MULTAS REGULATÓRIAS – DEVOLUÇÃO CONSUMIDOR. Ressalta-se, por oportuno, que os valores não são definitivos e que, portanto, estão sujeitos à alterações após análise por parte da ANEEL:

**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL  
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RFB NA 4ª RF  
Equipe Regional de Fiscalização dos Maiores Contribuintes**Figura 1**

Índices de Compensação de Continuidade					
Região NORDESTE					
COSERN - 2012					
Compensações	DIC, FIC e DMIC			DICRI	Total
	Mensais	Trimestrais	Anuais	Mensais	
Quantidade das compensações	904.017	149.959	121.234	0	1.175.210
Valor das compensações (R\$)	1.778.844,22	140.265,73	341.597,88	0,00	2.260.707,83

Os indicadores são passíveis de alterações após fiscalização da ANEEL.  
Os dados apresentados nestes relatórios são obtidos das bases de dados da ANEEL.

Figura 2



Índices de Compensação de Continuidade					
Região NORDESTE					
COSERN - 2013					
Compensações	DIC, FIC e DMIC			DICRI	Total
	Mensais	Trimestrais	Anuais	Mensais	
Quantidade das compensações	770.571	170.967	135.293	2.439	1.079.270
Valor das compensações (R\$)	1.238.455,00	107.683,74	311.757,24	9.361,17	1.667.257,15

Os indicadores são passíveis de alterações após fiscalização da ANEEL.  
Os dados apresentados nestes relatórios são obtidos das bases de dados da ANEEL.

26. Diante da transcrição supra, restou comprovado que os valores registrados na rubrica “Multas Regulatórias – Devolução Consumidor” referem-se a pagamentos à título de compensação a seus consumidores, os quais são devolvidos nas faturas de energia elétrica.

27. A própria legislação regulatória diferencia essas “compensações” das multas regulatórias propriamente ditas. No mais, o beneficiário dessas compensações é o consumidor e não a agência reguladora, o que demonstra cabalmente a natureza “indenizatória” de tal devolução aos consumidores, bem como ser essa ação inerente ao exercício da atividade empresarial da ora Recorrente. **Os requisitos do artigo 299, do RIR, encontram-se plenamente atendidos.**

28. Assim sendo, tais despesas são operacionais e, portanto, dedutíveis e não restam dúvidas de que os valores registrados na conta contábil objeto da autuação fiscal são, de fato, relativos às compensações pagas pela Recorrente aos seus clientes em virtude de imposição regulatória.

## II. Observações acerca da Aplicação da Teoria do Propósito Negocial

29. As Autoridades fiscais afirmam não ser possível amortizar o ágio posto que o único fim visado pela operação que o gerou *era a utilização do “benefício fiscal” de redução da carga tributária na COSERN*. Dito de outra forma, as operações praticadas no

presente caso não teriam propósito negocial, ou seja, não teriam substrato econômico para a sua realização, já que teriam sido realizadas apenas com o intuito de economizar tributos. Confira-se:

“34. O único fim visado era a utilização do benefício fiscal de redução da carga tributária na COSERN, cujo permissivo condicionava à incorporação/fusão/cisão das empresas investidoras – investida. Como não era essa a vontade dos detentores do controle acionário da COSERN, engendrou-se (então) o artifício jurídico dessas empresas subscreverem as suas ações de emissão da COSERN (com o ágio) em empresa efêmera (sociedade criada com propósito específico) sem qualquer propósito negocial ou racionalidade econômica, para logo em seguida, ser esta incorporada pela sua controlada (a COSERN) e devolver a ações de sua emissão a suas controladoras originárias.” (p. 14) (g.n.)

30. Em vista desse contexto técnico, vale trazer breves considerações acerca de eventual enquadramento da conduta praticada pela Recorrente como planejamento tributário abusivo.

31. Como é cediço e resguardado na Constituição Federal, o direito a livre iniciativa deve ser observado para que, de um lado se respeite a possibilidade de o contribuinte se auto-organizar e gerir com eficiência suas atividades empresariais e, de outro, se preserve a justa arrecadação tributária.

32. Da mesma forma que o tributo é a principal fonte de receitas para manutenção do Estado, a preservação da ordem econômica também assume protagonismo constitucional para fins de garantir o pleno atendimento ao interesse público primário. Sem atividade produtiva, não se arrecada.

33. Nas palavras de Gustavo Binbenbojm<sup>1</sup>, “*a definição do que é interesse público, e de sua proclamação da supremacia sobre os interesses particulares, deixa de estar ao inteiro arbítrio do administrador, passando a depender de juízos de ponderação proporcional entre os direitos fundamentais e outros valores de interesse metaindividuais constitucionalmente consagrados*”.

34. De fato, o direito administrativo deve ser explicado a partir da proporcionalidade e não mais da supremacia e o dito interesse público prescinde da associação dos interesses públicos e particulares.

35. Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>2</sup> apresenta a noção de interesse público como a projeção de interesses individuais e privados no plano coletivo. O doutrinador rejeita a dissociação dos conceitos ao enfatizar a existência de ligação entre os interesses públicos e privados. Sabemos que não é fácil desconstruir velhos paradigmas, mas é evidente que o Estado

---

<sup>1</sup> BINENBOJM, Gustavo. Da supremacia do interesse público ao dever de proporcionalidade: um novo paradigma para o Direito Administrativo. In: Revista de Direito Administrativo (RDA), v. 239, jan/mar. 2005. Rio de Janeiro, p. 8. Disponível em: <https://goo.gl/LLUkGQ>. Acesso em: 10/05/2019.

<sup>2</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 53 e ss.

brasileiro precisa se organizar para proteger, promover e compatibilizar direitos individuais e interesses gerais da coletividade para atender de forma efetiva os ditames constitucionais.

36. Especialmente em tempos de crise, a balança deve estar equilibrada e esta relação público-privada não deveria gerar antinomias, mas conformações. A manutenção e ampliação da atividade empresarial e, conseqüentemente, da ordem econômica é valor constitucional garantidor do desenvolvimento do país.

37. Assim sendo, esta relatoria tem plena convicção de que o contribuinte não está obrigado a, no curso do exercício das suas atividades empresariais, optar pela forma tributariamente mais onerosa, tampouco deverá pagar o maior imposto possível.

38. Feitas essas considerações, vamos aos aspectos jurídico-tributários propriamente ditos.

39. Tecnicamente, o ordenamento jurídico brasileiro não introduziu a suposta "norma antiabuso" ou "norma antielisão". O próprio parágrafo único do artigo 116, do CTN<sup>3</sup>, não é autoaplicável, mas depende de regulamentação por lei ordinária, a qual não ocorreu até o presente momento.

40. No ano-calendário de 2002, houve tentativa de regulamentação do citado dispositivo por meio dos artigos 13 e 14, da Medida Provisória nº 66/2002.

41. A redação proposta para citados artigos era no sentido de que a desconsideração de ato ou negócio jurídico poderia ser feita se fosse verificada a "falta de propósito negocial ou abuso de forma". Entretanto, essa tentativa de regulamentação não logrou êxito, pois os respectivos artigos da MP 66/2002 foram excluídos quando da sua conversão na Lei nº 10.637/2002.

42. O objetivo do parágrafo único do artigo 116, do CTN é introduzir no sistema tributário nacional a possibilidade de as autoridades fiscais desconsiderarem determinadas condutas dentro de circunstâncias específicas a serem dispostas por meio de norma regulamentadora que, conforme consignado, não existe.

43. E, por mais que as autoridades fiscais tentem aplicar os efeitos do citado parágrafo único do artigo 116, do CTN, a chamada "teoria da substância econômica", o entendimento uníssono na doutrina e jurisprudência atuais é o de que o referido dispositivo permanece sem efeitos e não pode ser aplicado a nenhum caso concreto até que sobrevenha a referida regulamentação por lei ordinária. Nesse sentido, já se manifestou a própria Receita Federal do Brasil:

---

<sup>3</sup> CTN, "Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: (...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária."

"Desconsideração de Atos e Negócios Jurídicos - O parágrafo único do art. 116 do CTN, com redação dada pela Lei Complementar nº 104/2001, possui eficácia limitada, sendo imprescindível para sua eficácia plena a entrada em vigor de lei integrativa". (Decisão nº 3.310; 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG; sessão de 27/03/2003).

No mesmo sentido já se posicionou o antigo Conselho de Contribuintes:

"IPI. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. O dispositivo previsto no parágrafo único do art. 116 do CTN, com a redação dada pela LC nº 104/2001, reveste-se de eficácia limitada, ou seja, dependia, à época da ocorrência dos fatos geradores alcançados pelo lançamento de ofício, da existência de norma integradora que lhe garantisse eficácia plena. Inexistente esta à época dos fatos, o lançamento padece da falta de suporte legal para sua validade e eficácia." (Acórdão nº 202-16.959, da antiga 2ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes; Rel. Cons. Maria Cristina Roza da Costa; sessão de 28/03/2006).

44. O Poder Judiciário já se externou opinião acerca inaplicabilidade da interpretação visada pela d. fiscalização e autoridades julgadoras no presente caso. Devido à eficácia limitada do parágrafo único do artigo 116 do CTN, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região proferiu a seguinte decisão:

"TRIBUTÁRIO. ELISÃO. EVASÃO. SIMULAÇÃO. PRESCRIÇÃO. (...) 4. Malgrado toda a discussão doutrinária acerca da aplicação da teoria econômica à elisão fiscal, o art. 116 do CTN não se aplica ao caso dos autos. É que o auto de infração se baseou no artigo 149 do CTN, isto é, na existência de simulação. Independentemente de ser considerada e aplicada com uma norma antielisiva, o art. 116 do CTN somente teria uma posição subsidiária no contexto da lide. Explico. O art. 149 do CTN é específico e taxativo ao prever os casos de evasão (dolo, simulação ou fraude). E tudo o que não se subsumir no art. 149 do CTN deve ser considerado elisão, isto até que o art. 116 do CTN (que não é autoaplicável) venha a ser regulamentado com outras vedações." (TRF 4ª Região, 2ª Turma, Apelação Cível nº 2006.72.04.004363-8, Rel. Des. Vânia Hack de Almeida; sessão de 19/08/2008).

45. Assim sendo, as normas gerais de controle de planejamentos tributários relacionadas às figuras do abuso de direito, abuso de forma, negócio jurídico indireto, inexistência de propósito negocial (razões extratributárias relevantes) não têm amparo no Direito Tributário Brasileiro e, portanto, não podem ser utilizadas como fundamento para o lançamento<sup>4</sup>.

46. No mais, registro ser filiada à doutrina que defende a impossibilidade de se aplicar o artigo 187, do Código Civil<sup>5</sup> ao Direito Tributário sem os devidos ajustes normativos

---

<sup>4</sup> Para Ricardo Lobo Torres, o objetivo das normas gerais de controle de planejamentos tributários seria "combater o abuso do direito em suas diversas configurações: abuso de forma jurídica, fraude à lei, ausência de propósito mercantil e dissimulação da ocorrência do fato gerador". TORRES, Ricardo Lobo. A Chamada "Interpretação Econômica do Direito Tributário", a Lei Complementar nº 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário. In Rocha, Valdir de Oliveira. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104. São Paulo: Dialética, 2001, p. 240-241.

<sup>5</sup> CC, "Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes."

específicos (dada a peculiaridade do disciplinamento), via lei complementar. O abuso de direito em matéria cível foi concebido com o *animus* de regular relações de direito privado e não de direito público, daí a necessária conformação constitucional (CF/88) e legal (CTN) para fins de aplicação deste instituto em matéria tributária.

47. De acordo com Paulo Ayres Barreto<sup>6</sup> os princípios informadores do Direito Privado e do Direito Público não são necessariamente os mesmos, enquanto em relação às normas cíveis "*aceita-se com maior tranquilidade a dilatação do conteúdo das regras em situações conflituosas apreciadas pelo Poder Judiciário, com base nos seus princípios informadores (eticidade, socialidade, operabilidade)*", em matéria tributária prestigia-se a certeza no direito, a segurança jurídica e a estrita legalidade, de modo que seria assegurado ao contribuinte prever com antecedência o alcance preciso das normas tributárias.

48. No mais, Humberto Ávila<sup>7</sup>, ao tratar da eficácia do Código Civil na legislação tributária, fez questão de registrar que para todos os temas reservados às normas gerais em matéria tributária, em que se requer lei complementar, "o novo Código Civil não importa". Para os demais temas, as normas privadas somente importariam caso não houvesse normas tributárias específicas (princípio da especialidade). Logo, a repercussão tributária do Código Civil é restrita.

49. Em termos práticos, as diretrizes do artigo 187, do Código Civil, ecoam de forma a anular o ato ilícito e não permitem a requalificação do ato - efeito esperado quando da aplicação do instituto em matéria tributária, por exemplo. Logo, resta nítida a impossibilidade de as doutas autoridades fiscais e julgadoras buscarem tais fundamentos para a manutenção do auto de infração<sup>8</sup>.

50. A partir destes pressupostos, neste caso concreto caberia, em havendo efetiva conduta fraudulenta, dolosa ou simulatória<sup>9</sup> (evasão fiscal), a aplicação e motivação fático-probatória à luz do artigo **149, inciso VII, do CTN**<sup>10</sup>, o que não ocorreu. Vejam que, sequer houve a imputação de multa qualificada.

51. Assim sendo, na medida em que as operações foram calcadas em atos lícitos e diante da inexistência de legislação apta a limitar a capacidade do contribuinte de se auto-organizar e de gerir suas atividades com o menor ônus fiscal - ainda que, *in casu*, tenham

---

<sup>6</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão Tributária: Limites Normativos*. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - SP. São Paulo: USP, 2008, p. 215.

<sup>7</sup> ÁVILA, Humberto. *Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária*. In Grumpenmacher, Betina Treiger (coord.) - *Direito Tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 72-73.

<sup>8</sup> Maiores aprofundamentos em SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento Tributário: Limites à Norma Antiabuso*. In *Revista de Direito Tributário Atual*, n.º 24. São Paulo: IBDT/Dialética, 2010, p. 349. NETO, Luis Flávio. *Teorias do "Abuso" no Planejamento Tributário*. Dissertação apresentada para obtenção do título de Mestre em Direito Tributário pela Faculdade da Universidade de São Paulo - SP. São Paulo: USP, 2011, p. 141 e ss.

<sup>9</sup> Não é demais registrar que sequer foi aventada a ocorrência de simulação.

<sup>10</sup> CTN, "Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...) VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;"

sido demonstradas razões extratributárias relevantes (existência de propósito negocial)-, **não há que se falar em abuso.**

52. **Não é o caso**, mas ainda que motivado pela economia tributária (leia-se boa gestão corporativa), são legítimos os atos praticados pelo contribuinte quando estes são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados e sua dinâmica operacional/negocial. Nesse sentido, vale referenciar o seguinte julgado deste E. CARF:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

**SIMULAÇÃO DE NEGÓCIOS. SUBSTÂNCIA DOS ATOS.**

O planejamento tributário que é feito segundo as normas legais e que não configura as chamadas operações sem propósito negocial, não pode ser considerado simulação se há não elementos suficientes para caracterizá-la. Não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as consequências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto.”

(Acórdão nº 1302001.713, Rel. Cons. Hélio Eduardo de Paiva Araújo, J: 25/03/2015).

53. Ademais, não é demais consignar que, para esta relatoria a ausência de propósito negocial e a alegação de suposto planejamento tributário abusivo não seriam motivações suficientes para que a autoridade fiscal pudesse glosar despesas legítimas incorridas pelo contribuinte, **aspecto técnico que, por si só, já bastaria para esta relatoria dar provimento ao recurso voluntário da contribuinte neste item.**

54. Contudo, em respeito à clara tendência deste E. CARF de ultrapassar tais aspectos de direito material para fins de analisar, em termos fático-probatórios, a existência ou não de propósito negocial, terei o cuidado de considerar os elementos trazidos pela ora Recorrente para fins de demonstrar a sua caracterização, especialmente em atenção ao disposto no artigo 59, § 3º, do Decreto nº 70.235/1972. Confira-se:

**Decreto nº 70.235/1972**

“Art. 59, § 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.”

55. Para enfrentar a afirmação de falta de propósito negocial se faz necessário analisar alguns elementos fáticos sobre como se deu a operação que gerou o ágio em questão.

56. De antemão, a ora Recorrente de forma pontual e assertiva, admitindo **forçosamente** os pressupostos da doutrina do Prof. Dr. Marco Aurélio Greco<sup>11</sup>, demonstra estarem presentes o motivo, a finalidade e a congruência dos atos jurídicos por ela praticados:

- ✓ todos os atos praticados tiveram por **motivo a aquisição da COSERN em processo de privatização**, para o conseqüente aproveitamento do benefício fiscal de dedução do ágio gerado nessa aquisição nos estritos termos da Lei. Inclusive, ao longo desta defesa, demonstrou-se os motivos pelos quais foram adotadas outras estruturas ou outros caminhos quando da realização de todas as operações, tendo em vista as peculiaridades do caso;
- ✓ a **finalidade da operação era a aquisição de uma concessionária de energia elétrica de grande porte e participação no mercado brasileiro**, como forma de **consolidar** as atividades do grupo de empresas controlados pela GUARANIANA S/A, atualmente denominada NEOENERGIA S.A, e
- ✓ **todos os atos societários praticados inserem-se congruentemente neste contexto da aquisição de uma concessionária de energia por um grupo detentor de grandes empresas concessionárias de energia elétrica (geradoras e transmissoras)**: (i) a forma de participação no leilão; (ii) os fluxos de caixa ocorridos; (iii) a necessidade da constituição de todas as sociedades envolvidas; e (iv) todas as operações realizadas para reduzir estruturas desnecessárias e obter uma sinergia no grupo NEOENERGIA S/A.

**Portanto, todos os atos praticados, analisados como um “filme”, demonstram claramente a congruência do motivo e da finalidade da operação realizada pelo grupo NEOENERGIA S/A, os quais não eram predominantemente tributários. Dessa forma, não há que se falar em falta de propósito negocial ou ausência de pressuposto econômico, como afirmou o Sr. Agente Fiscal, estando presentes todos os requisitos exigidos pela nova corrente doutrinária.**

57. Vejam que, conforme descrito no relatório, todos os atos societários que compõe a operação que originou o ágio ocorreram com ampla publicidade e foram submetidos à análise e autorizados por agência reguladora competente, a ANEEL.

58. A aquisição da COSERN pelas empresas Gueranian, Coelba e Uptick se deu em processo licitatório de privatização, cujo valor continha expressivo ágio. Na sequência, as empresas controladoras subscreveram e integralizaram capital na empresa IBIDEM S.A, mediante entrega das ações da COSERN acrescidas do ágio.

59. A incorporação pela COSERN de sua controladora IBIDEM, que veio em seguida, foi submetida à apreciação da ANEEL. A agência reguladora, por sua vez, aprovou a operação e detalhou os requisitos que deveriam ser obedecidos por meio da Resolução nº 474, de 30 de novembro de 2000, *verbis*:

“AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA – ANEEL

---

<sup>11</sup> Conforme consignado pela Recorrente, "para este autor, o motivo e a finalidade do negócio jurídico não podem ser predominantemente tributários. Com efeito, o motivo das partes (o que chamamos de intenção) de obter uma economia tributária não seria suficiente para a realização do negócio. Seria necessário demonstrar que houve outros motivos para sua realização. Além de existir o motivo e a finalidade predominantemente não tributários, seria necessário que eles fossem congruentes entre si. Portanto, deve ser possível demonstrar que o motivo não predominantemente tributário é compatível com a finalidade pretendida com a realização do negócio jurídico".

## RESOLUÇÃO Nº 474, DE 30 DE NOVEMBRO DE 2000

Autoriza a Companhia Energética do Rio Grande do Norte - COSERN a promover a incorporação de sua controladora IBIDEM S.A.

(...) a referida incorporação recebeu manifestação favorável da Comissão de Valores Mobiliários - CVM e que a mesma enquadra-se no disposto na Instrução CVM nº 319, de 3 de dezembro de 1999, resolve:

Art. 1º Autorizar a Companhia Energética do Rio Grande do Norte - COSERN a realizar a incorporação de sua controladora IBIDEM S.A., nos termos do Laudo de Avaliação da consultora Ernst & Young Auditores Independentes S/C, constantes do Processo no 48500.004622/00-67, condicionada à formalização, no prazo de 30 dias, de Termo Aditivo ao Contrato de Concessão nº 08/97 - ANEEL, contemplando todas as obrigações fixadas nesta Resolução”.

60. A referida resolução apresenta, inclusive, indicações sobre como deve ser amortizado o ágio gerado pela aquisição e transferido no curso da operação:

Art. 2º Para a realização da incorporação a concessionária fica obrigada a cumprir integralmente os seguintes requisitos:

I - antes da incorporação, criar na IBIDEM uma provisão de valor equivalente ao ágio pago pela aquisição do controle da COSERN, líquido do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL;

(...)

**III - contabilizar o ágio, oriundo da empresa a ser incorporada, em conta a ser determinada pela ANEEL;**

IV - proceder a amortização do ágio na COSERN, segundo a curva baseada em resultados futuros e no prazo remanescente da concessão, conforme Anexo desta Resolução, atentando para o fato de que a referida curva poderá ser revisada anualmente, a critério da Superintendência de Fiscalização Econômica e Financeira da ANEEL, em função dos resultados realizados comparativamente com os dados projetados e apresentados nos estudos da concessionária;

(...)

## ANEXO A RESOLUÇÃO Nº 474, DE 30 DE NOVEMBRO DE 2000

CURVA DE AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO APURADO NO PROCESSO DE AQUISIÇÃO DA COSERN	
ANO	CURVA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO
2000	0,03621
2001	0,04654
2002	0,04344
2003	0,04667
2004	0,04707
2005	0,04656
2006	0,04547
2007	0,04455
2008	0,04297
2009	0,04118
2010	0,04133
2011	0,03983
2012	0,03842
2013	0,03705
2014	0,03741
2015	0,03575
2016	0,03430
2017	0,03289
2018	0,03153
2019	0,03022
2020	0,02907
2021	0,02784
2022	0,02666
2023	0,02551
2024	0,02442
2025	0,02336
2026	0,02235
2027	0,02138
TOTAL	1,00000

61. Observe-se que, a autorização da ANEEL foi concedida com base nas seguintes considerações: (i) a análise levou em conta a preservação do equilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão, bem como a qualidade e continuidade da prestação do serviço público de energia elétrica; (ii) a incorporação não incluía as dívidas oriundas do processo de aquisição da Recorrente; (iii) a incorporação estava em conformidade com os artigos 223 a 229 da Lei nº 6.404/76 e com a Instrução CVM nº 319/99, com as alterações promovidas pela Instrução CVM nº 349/01.

62. Ademais, para a realização da incorporação foram estipulados diversos requisitos na própria Resolução ANEEL nº 474, de 30 de novembro de 2000, dentre os quais a obrigação de que o ágio fosse amortizado segundo a curva baseada em resultados de exercícios futuros e no prazo remanescente da concessão, sendo que o controle do aproveitamento do ágio seria feito pela Superintendência de Fiscalização Econômica e Financeira da ANEEL.

63. Diante da manifestação favorável da CVM sobre a incorporação, autorização da agência reguladora da atividade da companhia para a realização da operação, natural que a ora Recorrente prosseguisse com a amortização do ágio.

64. Destaque-se que, o valor do ágio transferido à Recorrente em razão da incorporação da sua controladora (IBIDEM) estava devidamente contabilizado, nos termos do

artigo 385 do RIR/99 (desmembrando-se valor do investimento e ágio), bem como amparado por novo laudo de avaliação de ações fornecido pela Ernst & Young, data base de 30 de novembro de 2000 (Doc. 05 da Impugnação). No caso em questão, o fundamento econômico para o pagamento do ágio foi o valor de rentabilidade futura da Recorrente, o qual está devidamente comprovado pelo citado laudo.

65. O referido Laudo de Avaliação, bem como o Protocolo de Incorporação (Doc. 06 da Impugnação) datado de 18 de dezembro de 2000, Justificação da Operação elaborado pela diretoria da Recorrente (Doc. 07 da Impugnação), e o Parecer do Conselho Fiscal da Recorrente (Doc. 08 da Impugnação) de 26 de dezembro de 2000, foram todos aprovados pela Ata da Assembleia Geral Extraordinária da Recorrente, de 29 de dezembro de 2000 (Doc. 09 da Impugnação).

66. No mais, de acordo com os documentos acostados aos autos, foi publicado o fato relevante em jornal de grande circulação, tratando da incorporação da IBIDEM pela Recorrente, bem como descrevendo todas as operações acima relatadas (DOC. 10 da Impugnação), em observância às formalidades previstas na legislação societária.

67. De fato, a operação encontra-se inserida no âmbito do Programa Nacional de Desestatização (“PND”), por meio do qual o Estado pretendia transferir para a iniciativa privada a prestação de diversos serviços públicos, que até então eram prestados pelo próprio Estado.

68. O objetivo era aumentar a eficiência da prestação dos serviços e, com isso, obter uma redução das tarifas. As empresas privadas, por sua vez, adquiriam as empresas públicas com o pagamento de um ágio em função do potencial de lucratividade do segmento econômico em que começariam a atuar.

69. Após a incorporação, então, a Recorrente passou a deduzir o ágio da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nos termos do artigo 386, § 6º, inciso II, do RIR/99. Essa decisão, conforme exposto, encontra-se fundamentada, em síntese: (i) na necessidade de aproveitamento do benefício fiscal concedido à Recorrente por determinação expressa de lei; (ii) na observância de todos os dispositivos normativos e regulatórios para a realização das operações societárias (total legalidade das operações); e (iii) no fato de a estrutura societária adotada ser a mais simples e coerente do ponto de vista econômico para o aproveitamento do ágio.

70. Considero evidente que a IBIDEM (empresa incorporada pela Recorrente) passou a ser a legítima detentora das ações da COSERN, escrituradas contabilmente na forma do artigo 385 do RIR/99.

71. E, por mais que a fiscalização afirme que não foi obedecido o suposto requisito da confusão patrimonial entre incorporada e incorporadora, vale salientar que a legislação vigente à época dos fatos não indica como requisito a ocorrência de “confusão patrimonial”:

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 20):

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

(...) § 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

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

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

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

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

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

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

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

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

72. A partir da leitura dos dispositivos acima se verifica que a lei estabeleceu apenas os seguintes requisitos: (i) que ocorra a aquisição de participação societária com ágio; (ii) que haja a absorção do patrimônio da investida em virtude de fusão, cisão ou incorporação; e (iii) que a fundamentação econômica do ágio tenha lastro em expectativa de rentabilidade futura.

73. Tais requisitos foram obedecidos o presente caso, visto que: (i) é incontestável que a aquisição da COSERN se deu com ágio; (ii) após a integralização de capital na empresa IBIDEM S.A, mediante entrega das ações da COSERN, a então investidora (IBIDEM) foi incorporada pela investida (COSERN), gerando a respectiva absorção do patrimônio da investida; e (iii) a fundamentação econômica do ágio foi devidamente suportada por laudo de avaliação.

74. Mas não é só, vale consignar que, era muito comum o ágio gerado em operações de privatização ser aproveitado nas próprias empresas privatizadas, com o lucro por elas gerado. Como dito, havia autorização expressa do artigo 386, § 6º, inciso II, do RIR/99 para aplicação do benefício fiscal quando a empresa incorporada fosse aquela que detinha a propriedade da participação societária.

75. Neste sentido, verifica-se que a revogação do inciso III do artigo 7º da Lei nº 9.532/97 (fundamento para o artigo 386 do RIR/99) foi proposta por meio do Projeto de Lei nº 2.922, de 2000, o qual se encontra arquivado. Não obstante, essa revogação foi contestada na proposta de emenda do Deputado Luiz Antonio Fleury (PTB-SP), com a seguinte justificativa:

“Propomos a supressão do dispositivo, tendo em vista afetar negativamente o tratamento contábil relativo às operações de reorganização societária e, conseqüentemente, o desenvolvimento da economia nacional.

Como se sabe, os processos de privatização de empresas estatais e concessão dos serviços públicos têm justamente o objetivo de fortalecer a economia, transferindo aos particulares o controle e a administração de companhias estatais.

Desta forma, andou bem o Estado ao promover a privatização de suas empresas, visando justamente incrementar a situação financeira econômica do país. **Inclusive, a forma de contabilização atualmente prevista no inciso III do art. 7º da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, representou um incentivo para que as empresas privadas participassem dos programas de desestatização.**

Neste sentido, podemos até dizer que um dos principais incentivos apresentados pelos processos de privatização está inserido na seara fiscal, eis a razão pela qual o benefício fiscal do inciso III do Art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, se faz necessário.

**A amortização do ágio efetivamente pago, com o fundamento na rentabilidade futura da empresa adquirida, é perfeitamente justa. O ágio consiste num ‘plus’ no valor da empresa negociada, podendo ser bastante subjetivo, devendo, portanto, ser amortizado ao longo do tempo. O ágio, muitas vezes, representa um substancial valor no preço total de negociação de uma empresa. A amortização a longo prazo permite que a empresa adquirente consiga ‘digerir’ o investimento efetuado de uma forma equilibrada, o que incentiva as reorganizações societárias. As demonstrações financeiras da empresa adquirida, por meio de privatização ou não, registram apenas o valor contábil da própria empresa. O eventual ágio a ser pago, que pode ser bastante relevante, não integra o patrimônio líquido da empresa adquirida; na verdade, podemos dizer que representa uma despesa necessária (do ponto de vista da empresa adquirente) para a aquisição ou reorganização. Na categoria de despesa, deve ter o tratamento apropriado para tanto.**

**Importantíssimo ressaltar que a amortização do ágio não traz qualquer lesão ao patrimônio público, até porque o assunto faz parte das normas contábeis e dos princípios geralmente aceitos. Ora, não se pode dizer que a aplicação de um princípio contábil, qual seja, amortização do ágio, traz lesão ao poder público, pois muitos desses princípios são legalmente previstos. Além disso, não há que se falar em prejuízo, porque prejuízo pressupõe a necessária apuração de perda, o que não é o caso.**

**A amortização de ágio é uma tradição contábil e fiscal e representa a verdadeira harmonização entre as normas contábeis e o tratamento tributário. A supressão do referido inciso III do art. 7º da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997 representará um desastroso descasamento com relação a esses aspectos e terá conseqüências negativas, porque a proposta representa um desincentivo às reorganizações societárias (inclusive às privatizações), o que culminará com o enfraquecimento da economia nacional e, aí sim, o patrimônio público será lesado.**

**Também é importante lembrar que a aprovação do dispositivo prejudica enormemente todas as reorganizações societárias praticadas por empresas privadas, e não só as vencedoras dos leilões de privatização. A aprovação do dispositivo seria um retrocesso na tentativa de reerguer o país, já que representa a imposição de mais um ônus injusto e desnecessário às empresas, e por conseqüência, à população em geral.**

O Brasil precisa de medidas construtivas, bem estudadas, para que finalmente consiga atingir o desejado equilíbrio econômico. Ante a todo o exposto, o mais correto é suprimir o referido art. 1º do Projeto de Lei n.º 2.922, de 2000, que revoga o inciso III do art. 7º da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, fazendo justiça ao próprio projeto de desenvolvimento econômico do país.” (g.n.)

76. Na prática, não podemos olvidar que a forma como foi realizado o processo de privatização não permitia o aproveitamento do ágio de maneira automática.

77. Nesse sentido, tenho que concordar com as seguintes razões trazidas pela ora Recorrente:

Conforme mencionado, a Recorrente não poderia incorporar automaticamente suas controladoras, pois não é razoável a incorporação de empresas como a GUARANIANA S/A, que detém investimentos em diversas companhias de geração e de transmissão de energia elétrica por uma concessionária de energia elétrica, ou mesmo da COELBA, empresa também concessionária de energia elétrica.

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

Dessa forma, verifica-se que a **única** forma jurídica possível para tornar viável economicamente a aquisição da Recorrente no processo de privatização, com o aproveitamento do benefício fiscal de dedutibilidade do ágio, foi a forma adotada no caso concreto: **reestruturação societária legal, de forma que a participação acionária adquirida com ágio pela empresa IBIDEM (gerado com fundamento econômico na privatização) fosse absorvida pelo patrimônio da Recorrente.**

**De fato, a análise da operação como um todo demonstra o evidente fundamento econômico para a realização dos atos societários: o ágio legitimamente pago na aquisição da Recorrente no processo de privatização foi adquirido pela empresa IBIDEM, a qual foi absorvida pela Recorrente, que passou a amortizar esse valor com fundamento no artigo 386, § 6º, inciso II, do RIR/99.**

Ademais, o motivo para a realização das operações demonstra-se coerente com as estruturas societárias adotadas, pois decorrente da natureza do próprio processo de privatização. **Insista-se: o aproveitamento do benefício fiscal não poderia ter sido realizado de outra maneira.**

Portanto, trata o presente caso de mera fruição de um benefício fiscal previsto em lei, que possui todos os requisitos legais, motivação econômica e coerência das estruturas adotadas com a finalidade pretendida.

Dessa forma, o ganho econômico da Recorrente, decorrente do aproveitamento do ágio, reflete um benefício fiscal **já considerado no momento do pagamento do preço no processo licitatório de privatização** (benefício este considerado por todos os participantes do leilão público). Não poderia agora o próprio Fisco pretender cercear a fruição desse benefício fiscal sob a alegação de que a Recorrente o teria prejudicado. (grifos nossos)

78. Vejam que, a ora Recorrente não pode afrontar a determinação da ANEEL, sob pena, inclusive, de perder a concessão.

79. A partir da análise da operação descrita, fica evidente que a Recorrente não comete ilícito ou tenta dolosamente lesar o erário com seus atos, pelo contrário, verifica-se

que, no curso da operação que originou o ágio por ela amortizado, cuidou de seguir as diretrizes da ANEEL. Logo, não há que se falar em artificialidade dos atos jurídicos para que o ágio pudesse ser amortizado, tampouco a fiscalização logrou êxito em demonstrar a efetiva ocorrência de simulação. Repita-se, *in casu*, sequer foi aplicada a multa de ofício qualificada nos termos do artigo 44, §1º, da Lei 9.430/96.

80. Ademais, conforme já consignado, a ocorrência da simulação não se presume, sob pena de infringir-se todo o fim pretendido pelo legislador ao dispor sobre a interpretação e a integração da legislação tributária, constante nos artigos 107 a 112 do Código Tributário Nacional.

81. A imprescindibilidade da prova no caso de simulação é requisito obrigatório em nosso ordenamento jurídico, que é todo ele regido por princípios constitucionais, sobretudo o da segurança jurídica e o da legalidade, que norteiam a atuação dos contribuintes, legisladores e aplicadores do direito, como é o caso do Fisco.

82. Diante das razões fáticas e jurídicas acima expostas, concluo que não há qualquer vedação na legislação tributária para o registro e amortização do ágio na operação em comento. Devendo ser canceladas as exigências relativas ao registro da amortização do ágio.

### **Das Demais Alegações**

83. Caso esta relatoria reste vencida e, por conseguinte, a glosa da amortização do ágio seja mantida, passo a julgar as demais questões pertinentes ao presente processo administrativas fiscais.

### **Da Ausência de Vedação à Amortização do Ágio em relação à CSLL**

84. Especificamente no que concerne à CSLL, considerando que as regras de dedutibilidade aplicáveis na apuração do lucro real não podem ser estendidas automaticamente, sem previsão legal, para a apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (artigo 2º da Lei nº 7.689/88), não se pode exigir da Recorrente a adição da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial na base de cálculo dessa contribuição.

85. Esse entendimento foi inclusive confirmado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, como evidencia a ementa abaixo transcrita:

"CSLL. BASE DE CÁLCULO E LIMITES À DEDUTIBILIDADE.

A amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício.

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

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

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

Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei n 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.

**IRPJ. CSLL. BASES DE CÁLCULO. IDENTIDADE. INOCORRÊNCIA.**

A aplicação, à Contribuição Social sobre o Lucro, das mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, por expressa disposição legal, não alcança a sua base de cálculo.

Assim, em determinadas circunstâncias, para que se possa considerar indedutível um dispêndio na apuração da base de cálculo da contribuição, não é suficiente a simples argumentação de que ele, o dispêndio, é indedutível na determinação do lucro real, sendo necessária, no caso, disposição de lei nesse sentido."

(CSRF, Acórdão n. 9101-002310, PA no. 12898.001543/2009-12, j. 03.05.2016).

86. Assim sendo, na remota hipótese da glosa da amortização do ágio ser mantida e, por conseguinte, esta relatoria restar vencida, com relação à CSLL a autuação deve ser cancelada de qualquer forma.

**Da Questão de Ordem Suscitada e seus Impactos na Exigência das Multas**

87. A Recorrente apresentou questão de ordem para fins de requerer a aplicação imediata do artigo 24, do Decreto-Lei nº 4.657/42, incluído pela Lei nº 13.655/2018, com o conseqüente cancelamento das respectivas autuações fiscais.

**Da Aplicabilidade da LINDB ao CARF**

88. Inicialmente, cumpre consignar que a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) deve ser observada e aplicada por todos os Órgãos de Estado.

89. A decisão da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (dentre outras que depois foram proferidas), chamou a atenção dos operadores ao afastar a aplicação desta Lei a atividade judicante do CARF, *verbis*:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2002

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. QUESTÃO DE ORDEM. CONHECIMENTO.

Não se conhece de questão de ordem cujo conteúdo não tem pertinência com o objeto do Recurso Especial, tampouco é aplicável ao Processo Administrativo Fiscal.”

(Processo nº 19515.003515/2007-74, Acórdão nº 9202-006.996, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão de 21 de junho de 2018, Relatora Maria Helena Cotta Cardozo).

90. Como fundamento, o voto condutor do r. Acórdão entendeu que a lei só “*promoveu alterações na atuação dos órgãos de controle da Administração Pública, principalmente do Tribunal de Contas da União (TCU)*”. Fez questão de consignar que “*os dispositivos ora tratados basearam-se na obra dos Professores Carlos Ari Sunfeld e Floriano de Azevedo Marques Neto, denominada Contratações Públicas e Seu Controle, o que não deixa margem de dúvida acerca da natureza essencialmente administrativa dos novos dispositivos*”.

91. No mais, registrou que “*em nenhum momento a lei em tela sinaliza que seria dirigida à atividade judicante administrativa, como é o caso do CARF*”, de modo que, “*quando muito, a aplicação desta lei no CARF restringir-se-ia às atividades essencialmente administrativas, afetas à sua Secretaria-Executiva*”.

92. Diante de tais colocações, os citados professores e coautores do anteprojeto da LINDB, manifestaram-se na mídia. Vale conferir os seguintes trechos, *verbis*:

Floriano de Azevedo Marques<sup>12</sup>

“A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro trata da aplicação da norma por todo o órgão que o faça no exercício de competência estatal. **Me surpreende que este argumento tenha sido utilizado para gerar uma imunidade à Lei de Introdução – ou por acaso o Carf não utiliza a regra da Lei de Introdução sobre a vigência?** Aplicar a LINDB na contratação ou exoneração de servidor público? Esta é uma interpretação contra legis.”

(...)

“**Se alguém achar que existe algum órgão que é imune à aplicação das Leis de Introdução**”, ponderou, “**este alguém está dizendo que algum órgão está imune à aplicação das regras do Direito**”.

Carlos Ari Sunfeld<sup>13</sup>

“A resposta quanto ao âmbito de incidência dos novos arts. 20 a 30 da Lei de Introdução é bem clara, a começar da ementa da lei que a alterou. Trata-se de “**disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e aplicação do direito público**”. **Os dispositivos da lei 13.655 não são de direito administrativo em sentido estrito** (isto é, sobre contratos administrativos, servidores públicos, serviços públicos e outros temas a cargo dos professores desse ramo), **tampouco sobre controle da administração; a lei é geral de direito público.**

**Seus dispositivos são abrangentes e serão observados nas operações jurídicas envolvendo o direito público em geral.** Entendem-se como tal as operações cuja tutela tenha como centro as autoridades administrativas, embora com fiscalização e participação de controladores externos e juízes. **Em suma, os arts. 20 a 30 da Lei de Introdução tratam do direito público cuja aplicação primária seja administrativa.**

(...)

**Quanto à esfera administrativa, a lei não fez distinções nem previu tratamento especial ou imunidades para suas subdivisões. Logo, a Lei de Introdução reformada tem de ser observada por todas as autoridades administrativas, seja qual for sua atuação material específica (ativa, consultiva, controladora,**

<sup>12</sup> MENDES, Guilherme. CARF deve aplicar artigo 24 da LINDB, afirma autor da nova redação da norma. Jota, São Paulo, 06 ago. 2018. Disponível em: <https://goo.gl/phv85x>. Acesso em: 07 ago. 2018. "Floriano de Azevedo Marques, que formulou as alterações da lei, afirma que o CARF não está imune à sua aplicação."

<sup>13</sup> SUNDFELD, Carlos Ari. LINDB: Direito Tributário está sujeito à Lei de Introdução reformada. Jota, São Paulo, 10 ago. 2018. Disponível em: <https://goo.gl/3kub1r>. Acesso em: 10 ago. 2018.

**licenciadora, reguladora, sancionadora, etc.), a legislação setorial a que está sujeita (contratual, concorrencial, tributária, etc.), sua vinculação organizacional (autoridades singulares, membros de colegiado, etc.) ou seu nível hierárquico (primeira instância, órgãos recursais, Chefe do Executivo, etc.).**

Eis então o âmbito objetivo de incidência da lei: situações de criação e aplicação do direito público sob tutela primária da administração pública como um todo. Ela impacta diretamente a aplicação dos direitos constitucional, tributário, administrativo (em sentido estrito), financeiro, ambiental, sanitário, concorrencial, previdenciário, de trânsito, enfim, os ramos do direito público.

(...)

Impor normas comuns a todos os administradores, controladores e juízes não significa desconhecer as especificidades de organização e funcionamento do controle externo e do Judiciário, tampouco as diferenças que existem na extensão de suas competências de aplicação das normas de direito público cuja tutela primária seja da administração. Para a sujeição de todos às mesmas normas sobre criação e aplicação do Direito, a **Lei de Introdução levou em conta a necessidade de coerência normativa: nem o juiz, nem o controlador, podem invalidar, sancionar ou substituir as opções do administrador usando parâmetros de interpretação e decisão discrepantes dos que são naturais e exigíveis na função administrativa.**

**A interpretação tributária feita pelo juiz tem de estar sujeita às mesmas diretrizes que vinculam o administrador tributário. Por identidade de razão, autoridades administrativas judicantes (como o CARF) não podem, para decidir casos, usar conjunto próprio e autônomo de referências jurídicas, diversas das que estão a vincular o administrador tributário ativo e o Poder Judiciário. Convém não esquecer que, ao menos nesse sentido, o Direito é uno, e que a autoridade judicante administrativa em matéria tributária nada mais faz do que aplicar o Direito, e não outra coisa qualquer.”** (grifos nossos)

93. Em vista do exposto, fica claro que a LINDB é plenamente aplicável ao CARF e, pessoalmente, não encontro qualquer sentido técnico, jurídico ou hermético para afastar os preceitos contidos na LINDB da atividade judicante administrativa.

94. Não há dúvidas de que a LINDB é preceito norteador interpretativo que objetiva, em última análise, assegurar segurança jurídica e previsibilidade aos administrados e anseia pela almejada coerência normativa dada a unicidade do Direito.

95. Nessa esteira, o primado da eficiência buscar atingir tais preceitos e garantir a satisfatividade das decisões na esfera administrativa. De acordo com Prof. Dr. Humberto Ávila<sup>14</sup> " *para que a administração esteja de acordo com o dever de eficiência, não basta escolher meios adequados para promover seus fins. A eficiência exige mais o que mera adequação. Ela exige satisfatoriedade na promoção dos fins atribuídos à administração. Escolher um meio adequado para promover um fim, mas que promove o fim de modo insignificante, com muitos efeitos negativos paralelos ou com pouca certeza, é violar o dever de eficiência administrativa. O dever de eficiência traduz-se, pois, na exigência de promoção satisfatória, para esse propósito, a promoção minimamente intensa e certa do fim*".

---

<sup>14</sup> ÁVILA, HUMBERTO. Moralidade, Razoabilidade e Eficiência na Atividade Administrativa. In: Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado, nº 04, out/nov/dez 2005, p. 23-24. Disponível em: <https://goo.gl/Hn3CpK>. Acesso em: 01/01/2018.

96. Assim sendo, a inobservância dos citados preceitos aqui descritos viola o princípio da eficiência, pois os litígios acabam sendo levados para o âmbito do Poder Judiciário. Para além do ônus suportado pelas partes, temos o ônus para a própria Administração Pública. O Estado é um só e os custos do contencioso são suportados por todos os cidadãos brasileiros. A eficiência de gestão dos recursos públicos e o cuidado na busca de soluções satisfativas são valores legais necessários à promoção do interesse público e não podem ser considerados incompatíveis com esse objetivo.

97. Esses valores atrelados à eficiência, estabilidade e uniformidade são grandes marcos do CPC/2015 e devem liderar não só as iniciativas do Poder Judiciário, mas desafiar os órgãos do Legislativo e Executivo a cumprirem suas funções como verdadeiros guardiões da segurança jurídica.

98. Dito isto, é fácil evidenciar que a LINDB está alinhada aos princípios que regem a Administração Pública, constantes do artigo 37<sup>15</sup>, da CF/88 e do artigo 2º<sup>16</sup>, da Lei nº 9.784/99, às diretrizes processuais da Lei nº 13.105/2015<sup>17</sup> (Código de Processo Civil) e, portanto, não há como afastar sua aplicação no âmbito do CARF.

### **Da Pertinência da Questão de Ordem Suscitada**

99. É notório que tema ágio é altamente controvertido e respondeu em 2014, pelo montante de R\$ 18,7 bilhões, nas 30 maiores empresas não-financeiras do País (em receita líquida) que acumulavam R\$ 283,4 bilhões em contencioso tributário, conforme estudo empírico realizado por Ana Teresa Lopes<sup>18</sup> na Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas.

100. Não podemos olvidar que tais montantes, a depender da classificação de risco da companhia, podem afetar seu resultado financeiro caso devida ou indevidamente provisionados. Portanto, em termos práticos, se determinada demanda tem classificação de perda remota, por exemplo, o valor em litígio não precisa ser provisionado e pode ser reinvestido na atividade produtiva e/ou na expansão as operações empresariais.

---

<sup>15</sup> "Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:"

<sup>16</sup> Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

<sup>17</sup> Sobre o tema, não é demais citar os valores processuais contantes dos artigos 4º, 6º e 8º, da Lei nº 13.105/2015:

"Art. 4º As partes têm o direito de obter em prazo razoável a solução integral do mérito, incluída a atividade satisfativa. (...)

Art. 6º Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva. (...)

Art. 8º Ao aplicar o ordenamento jurídico, o juiz atenderá aos fins sociais e às exigências do bem comum, resguardando e promovendo a dignidade da pessoa humana e observando a proporcionalidade, a razoabilidade, a legalidade, a publicidade e a eficiência."

<sup>18</sup> LOPES, Ana Teresa. *O contencioso tributário sob a perspectiva corporativa: estudo das informações publicadas pelas maiores companhias abertas do país*. Dissertação de mestrado apresentada no programa de direito da FGV DIREITO SP (p. 35 e p. 49), em 15/03/2017. Disponível em: <https://goo.gl/2xp1fN>. Acesso em: 24/07/2018.

101. Do contrário, se a expectativa de perda for provável, o resultado da companhia será impactado. Essas são as próprias diretrizes do CPC 25<sup>19</sup>:

"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.

Obrigação presente

15. Em casos raros não é claro se existe ou não uma obrigação presente. Nesses casos, presume-se que um evento passado dá origem a uma obrigação presente se, levando em consideração toda a evidência disponível, é mais provável que sim do que não que existe uma obrigação presente na data do balanço.

16. Em quase todos os casos será claro se um evento passado deu origem a uma obrigação presente. Em casos raros – como em um processo judicial, por exemplo –, pode-se discutir tanto se certos eventos ocorreram quanto se esses eventos resultaram em uma obrigação presente. Nesse caso, a entidade deve determinar se a obrigação presente existe na data do balanço ao considerar toda a evidência disponível incluindo, por exemplo, a opinião de peritos. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional proporcionada por eventos após a data do balanço. Com base em tal evidência: (a) quando for mais provável que sim do que não que existe uma obrigação presente na data do balanço, a entidade deve reconhecer a provisão (se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos); e (b) quando for mais provável que não existe uma obrigação presente na data do balanço, a entidade divulga um passivo contingente, a menos que seja remota a possibilidade de uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos (ver item 86)." (grifos nossos)

102. Esse singelo exemplo serve para demonstrar como a mudança repentina de entendimento do CARF pode impactar diretamente a tomada de decisão dos investidores.

103. Vejam que, em razão da alteração de posicionamento, as empresas acabam, inevitavelmente, por afetar seus resultados. Tal movimentação financeira é, por óbvio e diretamente, sentida pelos investidores<sup>20</sup>. O efeito desta dinâmica nefasta é simples: assistimos o desinvestimento nas operações nacionais, o agravamento do "Custo Brasil"<sup>21</sup>, a saída de grupos econômicos do país e o aumento da crise de confiança diante da insegurança jurídica provocada pelos Órgãos de Estado.

---

<sup>19</sup> "Na elaboração das demonstrações financeiras é comum que as empresas reconheçam como provisão os valores relativos às ações judiciais passivas cuja probabilidade de perda é provável. De acordo com o CPC 25, embora haja um nível de incerteza nestas provisões, o reconhecimento desses eventos como passivo indica que é mais provável que a saída de caixa aconteça do que não aconteça (itens 15 e 16)", por CANADO, Vanessa. Precedentes e Probabilidade de Perda em Ações Judiciais. Jota, São Paulo, 10 mai. 2018. Disponível em: <https://goo.gl/eHKKPf>. Acesso em: 13 ago. 2018.

<sup>20</sup> A simples divulgação dos balanços e notas explicativas afugentam os investimentos.

<sup>21</sup> O custo Brasil é um termo genérico, usado para descrever o conjunto de dificuldades estruturais, burocráticas e econômicas que encarecem o investimento no Brasil, dificultando o desenvolvimento nacional, aumentando o desemprego, o trabalho informal, a sonegação de impostos e a evasão de divisas. Em outros termos, "é custo adicional de transacionar, de realizar negócios, no Brasil, em comparação ao custo em um país com instituições que funcionam adequadamente", em PINHEIRO, Armando Castelar. A Justiça e o Custo Brasil. In: Revista USP, nº 101, mar/abr/mai. São Paulo, p. 141-158. Disponível em: <https://goo.gl/CSvJcn>. Acesso em: 07/06/2019.

104. Sobre este aspecto, bem caminhou o artigo 20 da LINDB, ao dispor que:

"Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, **não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão**.

**Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas.**"

105. A devida motivação calcada em valores concretos, a observância prática dos efeitos da decisão proferida e a publicização de eventual mudança de posicionamento, são fundamentais para trazer coerência aos julgados, bem como asseguram que o administrado tenha ciência e previsibilidade para bem gerir suas atividades empresariais.

106. Igualmente alinhado aos valores da segurança jurídica e da previsibilidade, o invocado artigo 24, da LINDB, proíbe expressamente que a administração tributária dê aplicação retroativa a nova interpretação sobre a legislação tributária, *verbis*:

#### **LINDB**

"Art. 24. **A revisão**, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as **orientações gerais da época**, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se **declarem inválidas situações plenamente constituídas**.

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou **em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público**." (grifos nossos)

107. De acordo com o próprio autor do Anteprojeto da LINDB, Floriano de Azevedo Marques<sup>22</sup>, tal dispositivo é plenamente aplicável ao CARF, *verbis*:

"O art. 24 proíbe que a administração tributária dê aplicação retroativa a nova interpretação sobre a legislação tributária, de modo que nenhuma revisão de validade de ato singular da autoridade (o lançamento, por exemplo) pode ser feita por mudança da orientação geral a respeito. Aliás, como se sabe, a proibição da irretroatividade da nova interpretação vai além dos simples casos de invalidação de atos administrativos, pois está prevista em termos amplos na Lei Federal de Processo Administrativo (art. 2º, parágrafo único, XIII) e no Código Tributário (art. 100, II, III e parágrafo único, e art. 146)."

108. Ocorre que, segundo o entendimento predominante do CARF, o aproveitamento fiscal do ágio em casos semelhantes ao presente era considerado legítimo e plenamente válido.

---

<sup>22</sup> MENDES, Guilherme. CARF deve aplicar artigo 24 da LINDB, afirma autor da nova redação da norma. Jota, São Paulo, 06 ago. 2018. Disponível em: <https://goo.gl/phv85x>. Acesso em: 07 ago. 2018. "Floriano de Azevedo Marques, que formulou as alterações da lei, afirma que o CARF não está imune à sua aplicação."

109. Nesse sentido, a ora Recorrente cuidou de relacionar os inúmeros precedentes na petição de fls. 1375/1387.

110. Assim sendo e diante da ausência de enfrentamento da relação de julgados apresentada pela ora Recorrente, não há dúvidas de que, *in casu*, a contribuinte estava diante de prática reiterada da administração pública. Em outros termos, havia o entendimento de que tais operações seriam toleráveis para este E. CARF, de acordo com a própria legislação e das decisões favoráveis proferidas e, assim sendo, como podemos sequer cogitar a imputação de multa de ofício de 75%? Definitivamente, tal posicionamento não encontra amparo nem na LINDB, nem no CTN ou na Constituição Federal e claramente atenta contra a própria moralidade administrativa.

111. Isto posto, se a pretensão dos litigantes no presente processo limita-se a discutir potenciais sutilezas técnicas que afastariam a aplicação do artigo 24, da LINDB ao CARF, vamos à elas:

### **O Artigo 24, da LINDB visa trazer eficácia e reforçar a observância dos Preceitos contidos no CTN e na CF/88**

112. Da simples leitura do caput do artigo 24, da LINDB é possível evidenciar sua clara convergência e perfeita conformação com os preceitos contidos no artigo 2º, parágrafo único, inciso XIII, da Lei nº 9.784/1999 e artigo 100, incisos II, III. Confira-se:

#### **Lei nº 9.784/1999**

"Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: (...)

**XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação."**

#### **CTN**

"Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: (...)

**II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;**

**III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;**

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo."

113. A expressão "prática reiterada" impõe que seja dado o mesmo tratamento jurídico-tributário para os contribuintes que estejam em situação equivalente, sob pena de afronta aos princípios da igualdade e da capacidade contribuinte. Aliás, deixar de

observar esse regramento cria, além de injustiça fiscal, disfunções concorrenciais têm termos comerciais.

114. É certo que, o objetivo dos novos artigos da LINDB, dentre eles o artigo 24, não foi alterar regras de caráter específico (e.g. CTN ou legislação relativa ao PAF), de modo que estas continuam em vigor, sem qualquer alteração, mas contribuir para dar maior eficácia e aumentar o grau de segurança jurídica na aplicação dessas disposições setoriais. Daí, inclusive, ser irrelevante o fato de a LINDB ter sido instituída por lei ordinária e não lei complementar. Os efeitos indicados por esta relatoria estão atrelados às próprias disposições do **artigo 100, III e § único**, do CTN, combinadas com o artigo 24, da LINDB - dispositivo de caráter geral que tem, justamente, a finalidade de trazer diretrizes interpretativas.

115. Outro aspecto relevante que merece ser superado diz respeito à expressão “*revisão*” constante do *caput* do artigo 24 da LINDB, considero que o dispositivo também protege em concreto o auto lançamento – “*situação plenamente constituída*”. Isso porque, o contribuinte agiu segundo as “*orientações gerais da época*” - os julgados deste E. CARF são interpretações públicas e, por conseguinte, o contribuinte não se baseou nas suas próprias visões privadas sobre o critério jurídico que seria aplicável. Em outros termos, o Estado não pode, com base em nova interpretação, contestar auto lançamento que se limitou a acolher interpretação pública que vigorava.

116. Por fim, com relação à preferência pela aplicação do artigo 100, II, do CTN em detrimento do artigo 100, III, do mesmo dispositivo, por potencial especialidade, considero o inciso II (*II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa*) é aplicável aos casos em que o reconhecimento do valor normativo às interpretações já contem estabilidade de grau máximo, leia-se Súmulas deste E. CARF, decisões proferidas sobre o regime de repetitivo e repercussão geral. Nessas hipóteses, **o próprio lançamento deve ser afastado**.

117. Já o inciso III (“*III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas*”), é aplicável, em linha com as próprias diretrizes do artigo 24 da LINDB (§ único. “*Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público*”), quando à época do fato gerador, existam manifestações equivalentes que, **por seu maior volume ou pelo grau superior do órgão de que emanadas**, bastem para sinalizar ao contribuinte de boa fé que a interpretação da lei tributária feita por certo órgão administrativo ou judicial foi superada, ainda que incerta. Para ambos os diplomas normativos, basta a existência de costume administrativo tributário quanto ao critério jurídico de interpretação da lei, não se exige a definitividade dessa jurisprudência administrativa, tampouco sua formalização em grau máximo (edição de Súmula CARF).

118. Em síntese, considero que a LINDB: (i) é aplicável em matéria tributária; (ii) a norma geral constante do artigo 24 da LINDB, em linha com os citados dispositivos da legislação tributária proíbe, a retroação de nova orientação; (iii) sua função é contribuir de modo importante para eficácia das disposições particulares, especialmente o artigo

100, III, do CTN. Com efeito, **não cabe no presente processo a aplicação de qualquer penalidade – multas em geral.**

### **Da Inaplicabilidade das Multas Isoladas**

119. Na remota hipótese dos efeitos da questão de ordem não serem admitidos por esse colegiado, passo a analisar a questão relativa à inaplicabilidade das multas isoladas.

120. A decisão de piso manteve a aplicação de multa isolada por ausência de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa por entender que a referida multa e a multa de ofício teriam fatos geradores distintos. Entretanto considero tal aplicação incabível.

121. Em que pese ser aplicável a multa de ofício na hipótese da manutenção das glosas, não cabe aqui a aplicação de multa isolada de forma concomitante, conforme pretendem as autoridades fiscais, com fundamento no artigo 44, inciso II, alínea b, da Lei n.º 9.430/1996 (redação dada pela Lei n.º 11.488/2007).

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

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

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

122. Por mais que a redação original do artigo 44, da Lei n.º 9.430/1996 tenha sofrido alterações ao longo do tempo, estas não foram capazes de afastar a aplicação da Súmula CARF n.º 105. Vejamos:

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

#### **Redação Original do artigo 44, §1º da Lei n.º 9.430/1996**

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

(...) § 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas: (Vide Medida Provisória n.º 303, de 2006)

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

123. As alterações promovidas no art. 44 da Lei n.º 9.430/96, pela Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei n.º 11.488/07, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas

reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base impositiva ao tributo devido no ajuste anual.

124. A própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351/07, limitou-se a esclarecer que a alteração do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, efetuada pelo artigo 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.

125. E, caso se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, subsiste o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importa o afastamento da penalidade menos gravosa.

126. Nessa linha foi o entendimento desse E. Conselho em casos semelhantes a este, *verbis*:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

MULTA ISOLADA. ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. LANÇAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO ACRESCIDO DE MULTA DE OFÍCIO E DE MULTA ISOLADA EM RELAÇÃO ÀS ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS.

A multa isolada é sanção aplicável nos casos em que o sujeito passivo, no decorrer do ano-calendário, deixar de recolher o valor devido a título de estimativas ou carnê-leão. Encerrado o ano-calendário não há o que se falar em recolhimento de carnê-leão ou de estimativa, mas sim no efetivo imposto devido. Nas situações em que o sujeito passivo, de forma espontânea, oferecer os rendimentos ou lucros à tributação, acompanhado do pagamento dos tributos e juros, aplica-se o instituto da denúncia espontânea previsto no disposto no artigo 138 do CTN. Nos casos de omissão, verificada a infração, apura-se a base de cálculo e sobre o montante dos tributos devidos aplica-se a multa de ofício, sendo incabível a exigência da multa isolada cumulada com a multa de ofício.

A alteração do artigo 44, II, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, resultante da conversão da Medida Provisória 351, de 2007, não teve o condão de cumular a multa de ofício com a multa isolada, mas sim reduzir o percentual desta, quando devida, por se tratar de infração de menor gravidade.

Ademais, o item 8 da exposição de motivos da citada Medida Provisória fala em “multa lançada isoladamente nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa.” Assim, se estamos falando de multa isolada ela não pode ser cumulada com outra multa, sendo a primeira exigida, no decorrer do ano-calendário, nas circunstâncias em que o contribuinte deixar de recolher os valores devidos a título carnê-leão ou de estimativas e a segunda quando verificada omissão após o período de apuração e prazo para entrega da declaração Recurso de Ofício Negado. Recurso Voluntário Provido em Parte”.

(Processo nº 10920.004434/2010-31, Acórdão nº 1402-001.369, 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária / 1ª Seção, Sessão de 10 de abril de 2013, Relator Moisés Giacomelli Nunes da Silva).

“MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE

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. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal". (Processo nº 16561.720157/2014-43, Acórdão nº 1401-002.076, 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / 1ª Seção, Sessão de 19 de setembro de 2017, Relator Daniel Ribeiro Silva)

127. Com efeito, considero as multas isoladas cobradas nos autos desse processo inaplicáveis.

### **Conclusão**

128. Diante do exposto, VOTO no sentido de CONHECER do RECURSO interposto e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque

A ilustre relatora trouxe ao colegiado uma valiosa descrição do cenário fático e do cenário jurídico atinentes ao presente processo. Todavia, o entendimento majoritário no colegiado foi diferente daquele trazido no voto inicial em relação a quatro pontos: (i) glosa da dedução do ágio transferido; (ii) exigência da multa isolada em concomitância com a multa de ofício; (iii) aplicação da LINDB para exonerar as multas exigidas e (iv) aplicabilidade à CSLL das mesmas regras de dedutibilidade do ágio em relação ao IRPJ. Diante desse fato, coube a mim redigir o correspondente voto vencedor, aqui apresentado.

#### **1 Ágio – glosa de despesas de amortização – IRPJ e CSLL**

A questão tem como cenário jurídico dispositivos do Decreto-Lei nº 1.598/1977, combinados com dispositivos da Lei nº 9.532/1977, a seguir transcritos, com a redação vigente na época dos fatos:

*DECRETO-LEI Nº 1.598/1977*

*Art. 20 O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:*

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

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

*§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.*

*§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:*

*[...]*

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

*[...]*

*§3º O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.*

*[...]*

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

*[...]*

*Art. 33 - O valor contábil, para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 20), será a soma algébrica dos seguintes valores:*

*I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;*

*II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados, nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real.*

*LEI Nº 9.532/1997*

*Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:*

*[...]*

*III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do §2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados em até dez anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração;*

*[...]*

*Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:*

[...]

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

A interpretação literal desses dispositivos autoriza afirmar que o ágio na aquisição de participação societária deve ser escriturado de forma segregada para que possa ser considerado na apuração de eventual ganho ou perda de capital por oportunidade da alienação ou liquidação do investimento. Outra oportunidade para que o ágio seja considerado ocorre quando a empresa investidora absorve o patrimônio da empresa da qual detém participação societária (e vice-versa), ocasião em que o ágio pode ser deduzido na apuração do lucro real.

Na espécie, o ágio foi pago pelas empresas GUARANIANA, COELBA e UPTIK, quando estas adquiriram a empresa autuada, COSERN. É incontroverso o fato de que a COSERN não absorveu o patrimônio das referidas empresas adquirentes, ou vice-versa. Assim, não há situação fática que sustente a aplicação dos referidos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, acima transcritos.

Conforme foi relatado, as referidas empresas investidoras resolveram subscrever e integralizar capital na empresa IBIDEM S.A, mediante entrega das ações da COSERN acrescidas do ágio, de forma que esta passou a ser controlada pela IBIDEM. Logo em seguida, a COSERN incorporou a IBIDEM e passou a amortizar e deduzir o referido ágio.

O contribuinte defende a tese de que o direito à dedução do ágio surgido na aquisição inicial da COSERN teria sido transferido para a IBIDEM. Todavia, não há previsão legal para essa alegada transferência. O contribuinte tenta dá uma interpretação deveras extensiva para o texto dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, o que não é permitido dentro da técnica da hermenêutica jurídica, quando a regra em tela tem natureza de exceção. Embora a vedação à interpretação extensiva de regras de exceção seja elementar na ciência jurídica, vou buscá-la em uma fonte jurisdicional, para tê-la em redobrada legitimidade, no caso, a decisão do REsp 853086/RS, relatada pela Ministra Denise Arruda, de cuja ementa transcrevo o seguinte excerto:

*9. Ademais, relativamente à Lei 6.681/79, a qual estabeleceu ressalva à fiscalização dos médicos, cirurgiões-dentistas e farmacêuticos militares pelas Forças Armadas, saliente-se que, em se tratando de regra de exceção, torna-se inviável a utilização de exegese ampliativa ou analógica. É inadequada a interpretação extensiva e a aplicação da analogia em relação a dispositivos infraconstitucionais que regulam situações excepcionais, porquanto enseja privilégio não previsto em lei.*

*10. "As disposições excepcionais são estabelecidas por motivos ou considerações particulares, contra outras normas jurídicas, ou contra o Direito comum; por isso não se estendem além dos casos e tempos que designam expressamente" (MAXIMILIANO, Carlos, ob. cit., pp. 225/227).*

[...]

*12. Por fim, ressalte-se que a Administração Pública, direta ou indireta, somente pode atuar dentro dos limites da lei, de maneira que a ausência de previsão legal há de ser interpretada como ausência de liberação para o exercício de poder jurídico. Desse modo, "em atendimento ao princípio da legalidade estrita, o administrador público, na sua atuação, está limitado aos balizamentos contidos na lei, sendo descabido imprimir interpretação extensiva ou restritivamente à norma, quando esta assim não permitir" (AgRg no REsp 809.259/RJ, Rei. Min. Laurita Vaz, DJe de 13.10.2008).*

Além de não possuir previsão legal, a tese do recorrente esbarra em uma impossibilidade material, a ver.

O Código Civil Brasileiro, no seu artigo 997<sup>23</sup>, III, permite que o capital da sociedade empresária seja compreendido por qualquer espécie de bens, desde que suscetíveis de avaliação pecuniária. Esse dispositivo legal não menciona, mas é certo que a expressão "qualquer espécie de bens" não é absoluta, pois o bem indicado para compor o capital social de uma sociedade deve ser disponibilizado pelo seu proprietário e sabe-se que há bens indisponíveis, em razão de lei ou em razão de sua própria natureza. Por exemplo, não se pode integralizar o capital de uma sociedade com um automóvel se ele tiver sido declarado indisponível por meio de uma decisão judicial. Também, por exemplo, não se pode fazer uma integralização de capital com o conhecimento em Direito detido pelo pretendido sócio, por ser impossível destacá-lo da pessoa que o detém. Nesses casos, a eventual cláusula contratual correspondente não teria validade jurídica.

Na espécie, não há dúvida de que as ações da COSERN são bens e podem ser alienadas. Também não há dúvida de que o ágio é um bem, mas perquire-se se ele pode ser alienado. Para tanto, é necessário um aprofundamento quanto a sua natureza.

Saliente-se que aquilo que temos chamado aqui de "ágio" não é o recurso financeiro dado a mais do valor patrimonial das ações da COSERN, isso é apenas a sua medida. Tampouco é o registro contábil desse valor. O que temos chamado de "ágio" é uma expectativa de direito, oponível contra o Fisco, de pagar menos tributo no momento da alienação ou liquidação das ações da COSERN (artigo 33 do Decreto-Lei n.º 1.598/1977) ou de pagar menos tributo se houver a absorção do patrimônio da COSERN (artigo 7º Lei n.º 9.532/1997), ou o contrário (artigo 8º da mesma lei). O direito, na verdade, somente surge quando atendidas as condições legais.

Em razão de ser criado por uma lei, em que são estipuladas condições para o seu exercício, o que temos chamado de "ágio" é um bem jurídico condicionado, ou seja, uma expectativa de direito que somente ganha concretude mediante o atendimento das condições estipuladas nas leis que a criou. Por ser oponível apenas contra o Fisco, o "ágio" é bem jurídico condicionado de natureza tributária.

Saliente-se, ainda, que as condições legais para o surgimento do direito subjetivo somente pode ocorrer uma única vez, ou seja, as empresas adquirentes (GUARANIANA, COELBA e UPTIK) podem alienar uma mesma ação da COSERN apenas uma única vez (artigo 33 do Decreto-Lei n.º 1.598/1977) e somente pode haver a absorção de patrimônio entre elas e a COSERN apenas uma única vez. Assim, o "ágio" é um bem que se exaure no momento em que surge.

Em resumo, o "ágio" é uma expectativa de direito condiciona que se exaure no momento de sua realização e, sendo assim, é um bem indisponível, pela sua própria natureza, não sendo apto a integralizar capital social subscrito.

Em razão dessa sua natureza, as normas contábeis brasileiras determinam que o registro do "ágio" com fundamento em expectativa de rentabilidade futura seja escriturado como

---

<sup>23</sup> Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:

III - capital da sociedade, expresso em moeda corrente, podendo compreender qualquer espécie de bens, suscetíveis de avaliação pecuniária;

um "ativo fiscal diferido", nos termos dos itens 5 e 32A do Pronunciamento Técnico CPC 32, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata dos Tributos sobre o Lucro, *verbis*:

*5. Os seguintes termos são utilizados neste Pronunciamento com os significados especificados:*

*[...]*

*Ativo fiscal diferido é o valor do tributo sobre o lucro recuperável em período futuro relacionado a:*

*(a) diferenças temporárias dedutíveis;*

*(b) compensação futura de prejuízos fiscais não utilizados; e*

*(c) compensação futura de créditos fiscais não utilizados.*

*[...]*

*32A. Se o valor contábil do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) que surgir de combinação de negócios for menor do que a sua base fiscal, a diferença dá margem a ativo fiscal diferido. O ativo fiscal diferido advindo do reconhecimento inicial do ágio será reconhecido como parte da contabilização de combinação de negócios na medida em que for provável que estará disponível lucro tributável contra o qual a diferença temporária dedutível poderá ser utilizada.*

Embora esta norma contábil não estivesse em vigor na época da aquisição da COSERN, ela ilustra bem a natureza do bem utilizado para integralizar as ações da IBIDEM.

É inquestionável o fato de que os titulares originais do "ágio" são as empresas GUARANIANA, COELBA e UPTIK.

Também é inquestionável o fato de que nunca houve absorção patrimonial entre as entidades GUARANIANA, COELBA, UPTIK e COSERN, o que implica dizer que a COSERN nunca adquiriu o direito de reduzir o pagamento de tributos em razão do artigo 7º Lei nº 9.532/1997.

Todavia, as empresas GUARANIANA, COELBA e UPTIK alienaram as ações da COSERN para a IBIDEM. Nesse momento, adimpliram a condição estipulada no artigo 33 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e fizeram surgir o direito de pagar menos tributos diante de eventual ganho de capital nessa alienação. Portanto, o "ágio", a expectativa de direito condicionada de que falamos, consumou-se e exauriu-se nesse momento. Com isso, entendo que a IBIDEM não adquiriu o "ágio" da GUARANIANA, COELBA e UPTIK, pois esse se exauriu no momento em que as ações da COSERN foram alienadas para ela.

Portanto, se a IBIDEM contabilizou um ágio na aquisição das ações da COSERN, este não pode ser o mesmo que surgiu quando a GUARANIANA, COELBA e UPTIK adquiriram as mesmas ações.

Tratando-se de uma nova aquisição, o ágio que possa surgir na operação também é novo e deve atender aos requisitos legais: efetivo pagamento, partes não relacionadas e avaliação legítima. Nenhum desses requisitos foi satisfeito pela IBIDEM, de forma que esta não adquiriu a expectativa de direito de que se tem tratado e a absorção patrimonial que se seguiu não fez surgir o direito reclamado pelo recorrente.

Com isso, o entendimento preponderante no colegiado foi no sentido de afastar a dedutibilidade do ágio na apuração do IRPJ e da CSLL.

## 2 **Ágio – glosa de despesas de amortização – argumento adicional para a CSLL**

Além dos argumentos tratados no item anterior, o recorrente combate a glosa da despesa com ágio na apuração da CSLL com o fundamento adicional de que as regras de dedutibilidade aplicáveis na apuração do lucro real não poderiam ser estendidas automaticamente, sem previsão legal, para a apuração dessa contribuição, considerando que o investimento é avaliado pela equivalência patrimonial.

A questão adicional trazida pelo recorrente já foi objeto de amplo debate nas turmas de julgamento desta Primeira Seção do CARF, mas entendo que já se pode notar uma convergência no sentido de afastar a tese defendida pelo recorrente, de que o ágio é dedutível na tributação da CSLL em razão da alegada ausência de dispositivo legal que a vede. Essa tendência pode ser notada nas recentes decisões no âmbito das câmaras baixas e também nas decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que vêm reformando, por maioria, as decisões das câmaras baixas que exoneraram o ágio da tributação da CSLL.

Por exemplo, o Acórdão n.º 1301-001.893 foi reformado por meio do Acórdão n.º 9101-003.002, de 08/08/2017, quando foi adotada a seguinte ementa:

*AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INDEDUTIBILIDADE.*

*E vedado, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, a dedução de quotas de amortização de ágio pago na aquisição de investimentos.*

Na mesma linha está o recente Acórdão n.º 9101-003.839, de 03/10/2018, o qual adotou a seguinte ementa:

*ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.*

*A adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio deduzidas indevidamente pela contribuinte encontra amparo nas normas que regem a exigência da referida contribuição, conforme os itens 1 e 4 da alínea "c" do §1º do art. 2º da Lei 7.689/88.*

Nesse último julgamento, a CSRF reformou, por maioria de votos e superando o voto da relatora, a decisão oriunda da Terceira Câmara. Em razão de sua completude e clareza, adoto como razão de decidir aquela veiculada no respectivo voto vencedor, da lavra do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, a seguir transcrita:

*A decisão recorrida defende, basicamente, reproduzindo considerações feitas pela contribuinte em seu recurso voluntário, que, ao contrário do que se verifica com relação ao IRPJ, para o qual a lei (arts. 389, § 1º; e 391 do RIR/1999) veda a dedutibilidade do ágio, inexistente disposição legal que imponha qualquer vedação semelhante para fins de apuração da CSLL. Assim, qualquer despesa de ágio amortizada contabilmente poderia ser aproveitada tributariamente na apuração da CSLL.*

*A Conselheira Relatora do presente julgamento expressa concordância com o disposto no acórdão recorrido ao votar pela negativa de provimento ao recurso especial da PGFN quanto ao tema, motivo pelo qual novamente peço vênias para expor meu posicionamento divergente.*

*Simplesmente não vejo como prosperar a alegação de que inexistente previsão legal que determine a adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas de amortização de ágio que sejam indedutíveis para fins de apuração do lucro real.*

Os §§ do art. 2º da Lei n.º 7.689/88, que constam como fundamento legal do lançamento, trazem um impedimento para essa dedução:

*Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.*

*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:*

*a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;*

*b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;*

*c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei n.º 8.034, de 1990)*

*1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n.º 8.034, de 1990)*

*(...)*

*4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n.º 8.034, de 1990)*

*(...)*

*O artigo ordena a adição do resultado negativo e a exclusão do resultado positivo decorrentes da avaliação de investimentos pelo MEP.*

*O voto que orientou o Acórdão n.º 1302-001.170, de 11/09/2013, da lavra do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior, que acolho como razões de decidir, explicita bem o impedimento para a dedução da amortização de ágio no âmbito da CSLL:*

*"Entendo que a despesa de amortização do ágio é despesa indedutível na apuração da base de cálculo da CSLL, por força dos itens 1 e 4 do dispositivo acima transcrito, os quais deixam claro a finalidade da norma de tornar o MEP neutro na apuração da CSLL. A avaliação do investimento pelo MEP influencia o cálculo da CSLL em caso de alienação ou liquidação do investimento, já que esse seria o valor contábil do investimento a ser considerado. Além disso, se assim não fosse, contrario sensu, a receita decorrente da amortização do deságio seria tributada, o que não me parece razoável, mas seria inevitável chegar a tal conclusão caso se entenda dedutível a despesa de amortização do ágio.*

*Note-se que, se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, logo, é lógico que a amortização que reduz o ágio/deságio compõe "lato sensu" o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, o qual seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSLL, como dispõe expressamente o dispositivo legal acima (itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/88)."*

*Assim, se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento; logo, é lógico que a amortização que reduz o ágio/deságio compõe "lato sensu" o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, o qual, seja positivo ou negativo, não deve impactar a base da CSLL, conforme os itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/1988.*

*Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN para reformar o acórdão recorrido na parte em que este defende a inexistência de previsão legal de adição à base de cálculo da CSLL das despesas de amortização de ágio consideradas indedutíveis na apuração do lucro real.*

Esse foi o entendimento preponderante no colegiado, no sentido de afastar a dedutibilidade do ágio na apuração da CSLL.

### 3 LINDB

Na primeira oportunidade em que o colegiado se reuniu para julgar o presente feito, foi resolvida a realização de uma diligência para que Procuradoria da Fazenda Nacional tivesse oportunidade de se manifestar sobre a possível aplicação, no presente processo, do artigo 24 da Lei n.º 13.655/2018 (LINDB), conforme a Resolução n.º 1201-000.639 (fls. 1388), o que foi atendido (fls. 1408).

A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) dispõe sobre a segurança jurídica e a eficiência na criação e na aplicação do Direito Público. Assim, em princípio, alcança o manuseio do Direito no processo administrativo fiscal. Observo, todavia, que o apontado artigo 24 em nada acrescenta às normas tributárias, uma vez que as determinações lá contidas já estão materialmente incluídas no Código Tributário Nacional. Vejam-se as semelhanças textuais entre o dispositivo apontado e os seguintes dispositivos do CTN:

*Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.*

*Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

*II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;*

*III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*

*IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.*

Saliente-se que tais preceitos existem na Administração Pública Tributária não apenas no seu aspecto formal, mas são concretizados por vários mecanismos de alinhamento de decisões, como as soluções de consulta, os pareceres normativos da RFB e as súmulas do CARF, algumas delas vinculantes para a RFB.

Com isso, entendo que o artigo 24 da LINDB em nada altera o manuseio do Direito Brasileiro no campo da Administração Pública Tributária, pelo contrário, apenas estende às demais atividades públicas os preceitos aqui regentes desde 1966.

Não se pode esperar que um único dispositivo legal transmute o *Civil Law* do Direito Brasileiro em um *Common Law*.

Na espécie, não vejo violação a qualquer orientação geral, simplesmente porque não existem orientações gerais sobre a matéria do litígio. O tema vem sofrendo evoluções, na medida em que os litígios vão sendo solucionados, mas está longe de ser pacificado. A síntese de um momento dessa evolução jurisprudencial não pode ser considerada como orientação geral. Nesse viés, deve ser salientado o conceito de orientação geral trazido pelo §3º do artigo 5º do Decreto n.º 9.830/2019, o qual regulamenta os artigos 20 a 30 da LINDB, *verbis*:

Art. 5º A decisão que determinar a revisão quanto à validade de atos, contratos, ajustes, processos ou normas administrativos cuja produção de efeitos esteja em curso ou que tenha sido concluída levará em consideração as orientações gerais da época.

[...]

§ 3º Para fins do disposto neste artigo, consideram-se orientações gerais as interpretações e as especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária e as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

Ao interpretar esse dispositivo, trazendo-o para o presente processo, entendo que a “decisão que determinar a revisão” seria o lançamento tributário e a jurisprudência majoritária seria aquela objeto de súmula do CARF existente na época do lançamento. Até hoje, não existe súmula do CARF no sentido de admitir a transferência do ágio para terceiro.

Na verdade, se houvesse necessidade de aplicação de norma protetiva da segurança jurídica, esta seria no sentido de manter o lançamento tributário, uma vez que o ágio em tela já foi objeto de julgamento pelo CARF, por oportunidade do lançamento relativo às glosas das deduções realizadas nos anos de 2005 a 2008 do mesmo ágio, formalizadas no processo n.º 10469.721.944/2010-51, as quais foram mantidas em decisão administrativa definitiva, conforme o Acórdão n.º 9101-002.304, de 06/04/2016.

A Ilustre Relatora propugnou pela aplicação do artigo 100, III, do CTN, acima transcrito, no sentido de afastar todas as multas exigidas ou exigíveis em razão da glosa em tela. Em síntese, entende que o fato de as decisões da CSRF deste CARF serem, em sua grande maioria, no sentido de admitir a dedução do ágio, em situação semelhante e na época do presente caso, configuraria as referidas “práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas” apontadas naquele dispositivo legal.

Todavia, as decisões da CSRF, cuja competência é julgar recursos especiais contra divergências na interpretação da legislação tributária, não se prestam a esta finalidade. Se há julgamentos de recursos especiais é porque há decisões prolatadas pelas câmaras baixas do CARF tanto no sentido de afastar a dedutibilidade do ágio quanto no sentido de admiti-la. Ademais, se há julgamentos nas câmaras baixas do CARF sobre o tema é porque há decisões de primeira instância no sentido de afastar a dedutibilidade do ágio. Por fim, se há decisões de primeira instância nesse sentido, é porque há lançamentos de ofício para glosar as deduções realizadas. Saliente-se que os Auditores-Fiscais da RFB são autoridades administrativas, as turmas julgadoras das DRJs são autoridades administrativas, as turmas julgadoras das câmaras baixas do CARF são autoridades administrativas, logo, é possível dizer que há práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas em sentido oposto ao pretendido pelo recorrente, ou seja, indicam que a Administração Tributária não estava admitindo a dedução de ágio transferido por meio de empresa veículo.

Com isso, concluo que o advento do artigo 24 da LINDB em nada altera o manuseio do Direito na solução da presente lide e o artigo 100 do CTN não pode ser aplicado para afastar as multas exigidas.

Esse foi o entendimento preponderante no colegiado, no sentido de manter os lançamentos tributários frente aos questionamentos aqui tratados.

#### 4 Multa isolada – multa de ofício

A dedução das despesas com a amortização do ágio em tela também reduziu as bases estimadas utilizadas no pagamento das antecipações mensais do IRPJ e da CSLL (estimativas), uma vez que a empresa autuada fez o cálculo dessas antecipações por meio de balancetes de suspensão ou redução. Consequentemente, a glosa dessas despesas teve o efeito de aumentar o valor devido das correspondentes estimativas mensais, pelo que a fiscalização também exigiu a multa isolada em razão do pagamento a menor dessas estimativas.

Inicialmente, verifico que as referidas multas isoladas foram exigidas com fundamento no artigo 44, inciso II, alínea "b", da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007 (fls. 4). Com isso, é forçoso concluir que a Súmula CARF n.º 105 não alcança essas multas, uma vez que a referida súmula está expressamente voltada para as multas exigidas com fundamento no artigo 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, dispositivo legal diverso daquele utilizado na espécie.

O recorrente se insurge contra a exigência dessas multas isoladas por entender que constituem duplicidade de sanção sobre o mesmo fato, considerando que também estão sendo cobradas multas de ofício pelo recolhimento a menor dos tributos apurados no final do exercício tributário.

A exigência de multa isolada em concomitância com a exigência de multa de ofício tem sido realizada com muita frequência pela Administração Tributária e já deu ensejo a muitos debates no âmbito do CARF. Adoto o entendimento de que não há *bis in idem* na exigência concomitante dessas duas multas, uma vez que a obrigação de antecipar parcelas estimadas dos tributos tem natureza de obrigação acessória, enquanto a obrigação de pagar os tributos após a ocorrência do fato gerador é, seguramente, obrigação tributária principal. Ademais, comparando as duas sanções, verifica-se que os dispositivos legais sancionadores são distintos, as bases de cálculo são distintas, as condutas são distintas, as sanções são distintas também em seus índices e os momentos de exigência podem ser distintos.

A jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais orienta o acolhimento da exigência simultânea das duas multas. Por exemplo, veja-se o recente Acórdão n.º 9101-003.913, de 4 de dezembro de 2018, o qual adotou a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

**ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.**

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei n.º 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período-base de incidência.

O recorrente também argumenta que a administração tributária não pode exigir o pagamento de estimativas após o encerramento do exercício tributário, uma vez que, já ocorrido o fato gerador, não haveria que se exigirem antecipações, apenas o tributo definitivamente apurado. Tal argumento não possui congruência com o presente processo, uma vez que não está sendo exigido do contribuinte o pagamento das estimativas não recolhidas, mas sim a multa pelo não pagamento. Na verdade, o auto de infração está aplicando uma sanção pelo descumprimento de uma obrigação, o que não deve ser confundido com a própria obrigação, ainda que ambas, obrigação e sanção, sejam expressas em valores monetários.

Em um terceiro argumento, o recorrente afirma que não há base de cálculo para a cobrança dos valores de IRPJ e da CSLL apurados por estimativa nos anos-base de 2012 e 2013 pela fiscalização, pois que estes superariam os valores apurados ao final desses anos-calendário.

Mais uma vez, o recorrente tenta confundir a presente aplicação de sanção administrativa em razão do descumprimento da obrigação de antecipar o tributo em cada mês com a obrigação de pagar o tributo no final do exercício. Como já demonstrado acima, a obrigação de antecipar o tributo sobre a base estimada em determinado mês não é elidida pela ausência de obrigação de pagar o tributo na apuração realizada no final do exercício, conforme expressamente postula o artigo 44<sup>24</sup>, II, “b” da referida Lei nº 9.430/1996.

Com isso, a turma julgadora manteve a exigência da multa isolada devida pelo pagamento a menor de estimativas.

Saliente-se que o fundamento para a manutenção da glosa atacada está no entendimento de que o ágio não foi transferido para a empresa IBIDEM. Assim, não foram atendidos os requisitos legais para a sua dedução por parte do recorrente. Com isso, ficaram sem objeto os argumentos relativos ao alegado propósito comercial e à possibilidade de utilização de empresa veículo.

## **5 Multa de ofício – voto de qualidade - dúvida**

O recorrente propugna pela aplicação do artigo 112 do CTN para afastar a exigência das multas aplicadas, no caso de o julgamento de seu recurso voluntário ser decidido por voto de qualidade no presente colegiado, ou seja, quando houver um empate de votos.

Esse dispositivo determina que a dúvida na interpretação de dispositivo normativo que impõe penalidade deve ser resolvida em benefício do acusado.

O recorrente levanta a hipótese de a exigência dos tributos ser decidida neste julgamento pelo voto de qualidade. Em seguida, propugna pela configuração de uma dúvida e a dúvida daria ensejo para à aplicação do referido dispositivo, no sentido de afastar a respectiva sanção.

Entendo que o pedido do recorrente não pode ser atendido, uma vez que parte de uma premissa falsa, a de que uma decisão obtida por voto de qualidade configura uma dúvida na interpretação da legislação.

A dúvida é um estado possível no caminho racional para se chegar a uma decisão. No âmbito do colegiado, o momento de debates, aberto logo após a leitura do voto do relator, tem a finalidade de acolher e sanar eventuais dúvidas. Todavia, uma vez proferido o voto, ou seja, a decisão, não há que se falar em dúvida.

---

<sup>24</sup> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - omissis

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

a) omissis

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

Sendo o colegiado um órgão plural, sempre há a possibilidade de serem proferidos votos em sentidos opostos. Para o recorrente, a existência de votos em sentidos oposto caracterizaria uma dúvida quando o resultado for um empate, o que não é verdade.

O voto de qualidade está previsto no §9º do artigo 25 do Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, verbis:

§ 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes.

Assim, o voto de qualidade somente ocorre quando há um empate entre os votos dados (4x4), ou seja, ele é um mecanismo de solução de impasse. O recorrente reclama de dúvida apenas quando há decisão por voto de qualidade, mas o seu fundamento não permite distinguir a situação de empate das demais possibilidades em que também poderia se falar em dúvida, segundo a tese do recorrente, por exemplo, quando o resultado da votação for 5x3 ou 6x2 ou 7x1. Note que a única diferença entre essas situações seria o grau da alegada dúvida, mas sempre dentro da mesma natureza, com origem na divergência de votos. Portanto, o que o recorrente chama de dúvida é a divergência em maior grau. Todavia, a lei invocada pelo recorrente não distingue o grau de dúvida a que esta pode ser aplicada, pelo que a tese fica esvaziada de fundamento legal.

Portanto, não há que se falar em existência de dúvida em uma decisão do colegiado, ainda que obtida após a solução de um impasse, não havendo campo para a aplicação do artigo 112 do CTN à espécie.

## **6 Juros de mora sobre a multa de ofício**

O recorrente propugna pela ilegalidade da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício exigida.

Essa questão já foi bastante debatida no âmbito do CARF, de forma que já há uma pacificação em torno do entendimento de que devem ser exigidos juros de mora sobre a multa de ofício, nos termos da Súmula CARF nº 108.

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Com isso, afasta-se a alegada ilegalidade.

## **7 Conclusão**

Em conclusão, o colegiado manteve a exigência do IRPJ e da CSLL e manteve a exigência da multa isolada, conforme o presente voto. No que diz respeito às demais questões apreciadas, a turma julgadora seguiu o voto da ilustre relatora.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque

Fl. 50 do Acórdão n.º 1201-003.310 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10469.721371/2017-31