



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.727593/2018-91
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.864 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 07 de março de 2024
Recorrentes FAZENDA NACIONAL E
COMPANHIA ENERGÉTICA DE PERNAMBUCO

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

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

INDENIZAÇÃO AOS CONSUMIDORES DE ENERGIA ELÉTRICA.
DESPESAS OPERACIONAIS.

As indenizações devidas aos consumidores por falhas técnicas no serviço de fornecimento de energia constituem despesas operacionais das empresas de distribuição e, portanto, dedutíveis para fins do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL.

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.

A subsunção aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos artigos 385 e 386 do RIR/99, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material. Exclusivamente no caso em que a investida adquire a investidora original (ou adquire diretamente a investidora de fato) é que haverá o atendimento a esses aspectos, tendo em vista a ausência de normatização própria que amplie os aspectos pessoal e material a outras pessoas jurídicas ou que preveja a possibilidade de intermediação ou de interposição por meio de outras pessoas jurídicas.

Não há previsão legal, no contexto dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos artigos 385 e 386 do RIR/99, para transferência de ágio por meio de interposta pessoa jurídica da pessoa jurídica que pagou o ágio para a pessoa jurídica que o amortizar, que foi o caso dos autos, sendo indevida a amortização do ágio pela recorrida.

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL.
COBRANÇA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA
SOBRE OS TRIBUTOS APURADOS NO FINAL DO PERÍODO DE
APURAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

A multa isolada é cabível na hipótese de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não há base legal que permita sua cobrança de forma cumulativa com a multa de ofício incidente sobre o IRPJ e CSLL apurados no final do período de apuração.

Deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

CSLL. NEUTRALIDADE DE DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A neutralidade de despesas com amortização de ágio na base de cálculo da CSLL possui amparo nas próprias normas que regem a exigência da referida contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em: (i) quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, por unanimidade de votos, conhecer do recurso; e (ii) relativamente ao Recurso Especial do Contribuinte: (a) por unanimidade de votos, conhecer do recurso quanto às matérias “possibilidade de utilização de empresa-veículo e incorporação reversa na amortização de ágio” e “impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício”; e (b) por maioria de votos, conhecer do recurso em relação à matéria “inexistência de previsão legal para a adição, na base de cálculo da CSLL, das despesas de amortização de ágio e de ressarcimento consideradas indedutíveis pela fiscalização”, vencida a conselheira Edeli Pereira Bessa que votou pelo não conhecimento. No mérito, acordam em: (i) no recurso da Fazenda Nacional, por maioria de votos, negar provimento, vencido o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado (relator) que votou por dar provimento, e votando pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto; e (ii) no recurso do Contribuinte: (a) por voto de qualidade, negar provimento quanto às infrações “possibilidade de utilização de empresa-veículo e incorporação reversa na amortização de ágio” e “inexistência de previsão legal para a adição, na base de cálculo da CSLL, das despesas de amortização de ágio e de ressarcimento consideradas indedutíveis pela fiscalização”, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, José Eduardo Dornelas Souza (substituto), Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Jeferson Teodorovicz (substituto) que votaram por dar provimento; e (b) por maioria de votos, dar provimento para cancelar a exigência das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, vencidos os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (relator), Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por negar provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Relator

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Jose Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Jeferson Teodorovicz (suplente convocado), Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente). Ausentes o conselheiro Luciano Bernart, substituído pelo conselheiro Jeferson Teodorovicz, e a conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, substituída pelo conselheiro Jose Eduardo Dornelas Souza.

Relatório

Trata-se de recursos especiais da Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN e da contribuinte em face do acórdão nº 1201-003.588 (da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF, fls. 1.444/1.514), por meio do qual o colegiado decidiu dar provimento parcial ao recurso, no termos da ementa abaixo:

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

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não ocorre a nulidade do auto de infração quando forem observadas as disposições do artigo 142 do Código Tributário Nacional e os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DECADÊNCIA.

O prazo decadencial para o lançamento decorrente de glosa de amortização de ágio é contado da data em que se dá a amortização e não da data em que o ágio é formado. Aplicação da Súmula CARF nº 116.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE

No caso de incorporação, para que o ágio registrado seja dedutível nos termos do artigo 386 do RIR/99, deve a pessoa jurídica que efetivamente suportou o ágio pago na aquisição de um investimento incorporar esse investimento, ou ser incorporada por ele.

A partir do momento que o ágio é transferido ou repassado para pessoas jurídicas distintas da investidora original o ágio deixa de ser dedutível uma vez que o fato impositivo (plano concreto) não mais se subsume à hipótese de incidência (plano abstrato) prevista seja no art. 386 do RIR/99 ou art. 6º desse mesmo artigo.

INDENIZAÇÃO AOS CONSUMIDORES DE ENERGIA ELÉTRICA. DESPESA OPERACIONAL. GLOSA AFASTADA.

As despesas incorridas a título de indenizações aos consumidores de energia elétrica, ainda que geradas em função de deficiências nos serviços prestados, constituem despesas operacionais, razão pela qual a sua glosa deve ser afastada.

MULTA REGULAMENTAR A ANEEL. DESPESA NÃO OPERACIONAL. GLOSA MANTIDA

Despesas operacionais são aquelas necessárias à atividade da pessoa jurídica e à manutenção da respectiva fonte produtora. Despesas necessárias são aquelas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. São admitidas como despesas operacionais apenas aquelas que sejam usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Art. 299, do RIR/99). As multas aplicadas pela ANEEL (multas regulatórias - órgão regulador) por transgressões normativas não preenchem os requisitos quanto à necessidade e usualidade; logo, são indedutíveis. (Destacou-se).

[...]

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado em conhecer parcialmente do recurso voluntário, nos termos do voto do relator, e: a) por voto de qualidade, em manter a glosa da dedução de ágio. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e André Severo Chaves (Suplente convocado); b) por maioria, em manter a glosa de despesas referentes a Multas Regulatórias - Órgão Regulador. Vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Luis Henrique Marotti Toselli; c) por maioria, em afastar a glosa de despesas referentes a Multas Regulatórias - Devolução Consumidores. Vencido o conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Efigênio de Freitas Júnior.

Encaminhados os autos à PFN em 03/06/2020 (fl. 1517), tendo ocorrido a ciência pessoa presumida, na forma do art. 7º da Portaria MF nº 527, de 2010, no dia 03/07/2020, esta apresentou recurso especial em 08/07/2020 (fl. 1547), suscitando a divergência quanto à matéria: **dedutibilidade de multas administrativas aplicadas pela Agência Nacional de Energia Elétrica, ANEEL. “Multas Regulatórias – Devolução Consumidores”**, apresentando os acórdãos paradigmas nº **1402-003.118** e **9101-002.196**.

O recurso foi admitido pela presidência da 2ª Câmara, por meio do despacho de fls. 1550/1557, do qual se extrai a análise conclusiva, *verbis*:

Da análise da divergência

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a recorrente obteve êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Confrontando ementas e votos condutores, verifica-se que em situações fáticas equivalentes foram aplicadas soluções diametralmente opostas.

Enquanto o acórdão recorrido chegou à conclusão de que tais desembolsos compensatórios (na forma de devolução aos consumidores e não multa paga diretamente a ANEEL) representam perdas operacionais dedutíveis, por terem natureza indenizatória e não propriamente punitiva, compõem o risco da operação, sendo assim inerentes ao serviço prestado; **os paradigmas**, por outro lado, decidiram pela sua indedutibilidade, por imputarem a tais multas decorrentes de falhas na qualidade da prestação de serviços uma verdadeira ofensa aos sistema jurídico vigente e **tendo caráter punitivo** o sistema jurídico não poderia permitir “que a pena possa passar da pessoa do infrator”, que é o que aconteceria se tal multa pudesse ser considerada dedutível (paradigma 1); O descumprimento de “parâmetros mínimos de atendimento, regrados pelo seu órgão regulador” tem necessariamente caráter **punitivo**, sendo assim descabida a sua inserção no conceito de despesa operacional para efeito de sua dedutibilidade (Paradigma 2).

Seguem trechos dos acórdãos confrontados amparando as conclusões acima:

Trechos do **voto condutor do Ac. Recorrido**:

[...] 234. Assim, com exceção do valor de R\$ 936.359,91, relativo ao ano de 2014 - cujo registro aponta tratar-se de multas pagas para a ANEEL -, a contabilidade faz prova de que as demais despesas glosadas foram incorridas em favor dos próprios consumidores de energia elétrica.

235. **Essa distinção quanto à natureza dos pagamentos (multas x indenizações)**, porém, não foi considerada relevante para a fiscalização, que

entendeu que ambas as despesas estariam sujeitas à regra específica de indedutibilidade prevista no artigo 57 da IN SRF n. 390/2004, [...]

(...)

243. Da leitura dessas disposições normativas, verifica-se que, **em caso de descumprimentos das metas de qualidade de fornecimento de energia elétrica ali estipulados, as concessionárias devem efetuar um ressarcimento (compensação) ao consumidor mediante concessão de determinado crédito a ser abatido em sua própria conta de luz.**

244. Ou seja, independentemente do motivo da deficiência, as Concessionárias **estão sujeitas ao pagamento de indenização aos consumidores prejudicados**, indenização esta que corresponde a um crédito compulsório que será abatido das próximas faturas. Trata-se tal pagamento, contudo, de verdadeira indenização (ou ressarcimento), e não multa propriamente dita.

245. Tanto é assim que **o beneficiário dessas compensações é o consumidor e não a agência reguladora, o que demonstra não só a natureza “indenizatória”** dos valores devolvidos aos consumidores, mas também a inaplicabilidade do artigo 57 da IN SRF n. 390/2004, artigo este que, conforme visto, regulamentou apenas o tratamento fiscal de multas.

246. A ANEEL, ressalte-se, também possui poderes para exigir penalidades específicas, como multas pecuniárias por ela própria arrecadada, nos termos da Resolução normativa n.º 63/2004

[...] (Destacou-se).

Seguem abaixo trechos do **1º paradigma** (Ac. nº 1402-003.118) em sentido também oposto:

[...] Nas suas próprias palavras, para gerar tais valores de despesas, **houve um descumprimento de metas de distribuição de energia elétrica**, e isto é bem claro na sua peça recursal.

Em nenhum momento há uma demonstração de que tais valores foram ocorridos a sua revelia, ou são normais na sua atividade operacional. **O que fica claro é que ela tem, como uma concessão pública de fornecimento de energia elétrica, cumprir certos parâmetros mínimos de atendimento, regrados pelo seu órgão regulador.** Não atendidos tais parâmetros, tem que compensar o seu cliente. Claro que tal compensação tem nítido caráter punitivo.

Definir que descumprir as normas estabelecidas pelo seu órgão regulador pode ser considerado como uma atividade operacional, e logo os valores pagos por estas sanções adentram no conceito de despesa necessária é descabido e não aplicável ao regramento tributário da matéria.

O que regra sua atividade operacional, no caso de uma concessão pública de fornecimento de energia elétrica, é o cumprimento dos termos do contrato e regular prestação do seus serviços.

[...]

Seguem abaixo trechos do **2º paradigma** (Ac. nº 9101-002.196) em sentido também oposto:

[...]

Como podemos depreender do enunciado acima, as despesas operacionais são as necessárias à atividade da empresa e a manutenção da fonte produtora e que são necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

Uma multa administrativa decorre, em geral, de um ato ou omissão considerado antijurídico. Ora, se é antijurídico, como é possível defender que uma multa aplicada por tal comportamento seja uma despesa operacional? Seria por acaso a atividade da empresa ilícita? Claro que não

[...]

. O que mantém a fonte produtora, no caso a concessão pública, não são as multas administrativas mas, pelo contrário, é o fiel cumprimento do contrato e as prestações de serviço dentro das suas responsabilidades operacionais. Ademais, quando o fator que originou a multa implica prejuízos aos usuários dos serviços da companhia autuada.

Afirmar que descumprimentos de contrato ou a não prestação dos serviços públicos concedidos é normal ou usual é perverter a lógica contratual e o bom senso jurídico. É equiparar o comportamento ilícito, que origina uma multa, do comportamento lícito, que gera riqueza, agrega valor e a prestação de serviços públicos, no caso. Conforme consta do Auto de Infração AI imposto pela ANEEL (fls. 595 e ss.), **houve violação de padrões de indicadores** de continuidade coletivos (DEC ou FEC) por parte da parte da LIGHT, sendo que esta, em sua manifestação, não apresentou justificativas que a isentassem de responsabilidade na violação das metas de continuidade, conforme demonstrado na exposição de motivos.

Ainda segundo consta do referido AI, a ANEEL, **ao estabelecer as metas de continuidade, busca a melhoria contínua do serviço prestado e isto inclui a rápida recomposição do sistema elétrico em contingências desta natureza.** Assim, as multas aplicadas pelo órgão regulador decorrem de descumprimentos não justificados de cláusulas contratuais, talvez até por inoperação e, portanto, não de uma atividade operacional. Conforme já foi dito, o comportamento que originou as multas resultou em prejuízo ao usuário. Assim, aceitar a dedução na base dos tributos (IRPJ e CSLL) implicaria, efetivamente, em uma redução da multa aplicada pelo órgão regulador em 34% (percentual os tributos incidentes na base que seria desonerada)

[...] (Destacou-se).

Portanto, a divergência jurisprudencial para esta matéria está configurada através de ambos os paradigmas apresentados.

CONCLUSÃO:

Ante ao exposto, OPINO para que seja DADO SEGUIMENTO ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em relação a matéria contestada.

À consideração do Sr. Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

[...]

De acordo.

Em cumprimento ao disposto no art. 18, inciso III, do Anexo II do RICARF, e com base nas razões retroexpostas, **DOU SEGUIMENTO** ao recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

[...]

No mérito, a recorrente sustenta que tais dispêndios não cumprem os requisitos do art. 299 do RIR/1999 “*sob nenhum ponto de vista, as multas administrativas suportadas pelo contribuinte podem ser consideradas como dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL, eis que não são necessárias, usuais e normais à sua atividade. Para a prestação de serviços públicos, não é necessário que a concessionária descumpra o contrato, é necessário que ela o cumpra. O descumprimento somente será usual e normal se a concessionária for incompetente para o objeto contratado*”.

Aduz “que as multas aplicadas evidenciam o descompasso dos esforços operacionais da concessionária com a sua atividade-fim. Considerar o pagamento das multas como despesas operacionais significa aceitar como operacional o custo que a empresa suporta (infração) justamente, por falta (quantitativa ou qualitativa) de despesas operacionais na persecução de sua atividade-fim. A dedutibilidade das multas administrativas, portanto, é uma contradição em si mesmo”.

Cita o PN. CST nº 61 de 1979, destacando que : “*inadmissível entender que se revistam desses atributos despesas relativas a atos e omissões, proibidos e punidos por norma de ordem pública. Assim, as multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributaria serão indedutíveis*”.

Cientificada do Acórdão, do Recurso Especial da PFN e de sua admissibilidade, em 06/10/2021 (fl. 1575), a contribuinte apresentou, em 21/10/2021 (fl.1577), suas contrarrazões (fls. 1579/1601), alegando, em síntese que:

- a) A Fazenda Nacional, incorreu na mesma confusão cometida pelos acórdãos paradigmas ao tratar como iguais (i) a **compensação regulatória**, decorrente de eventos alheios a vontade da Recorrida e pagos diretamente ao consumidor, e (ii) a **multa regulatória**, decorrente de ação/omissão da Recorrida e paga à ANEEL;
- b) A discussão dos autos não se refere à possibilidade da dedução das despesas incorridas com multas regulatórias, e sim com as **COMPENSAÇÕES REGULATÓRIAS**;
- c) No caso, foram impostas pela ANEEL medidas regulatórias de compensação dos consumidores nos casos de interrupção do fornecimento do serviço ou entrega em padrões de tensão distintos dos exigidos, com principal objetivo de resguardar o consumidor final, como uma espécie de indenização. São justamente essas indenizações que a Recorrida deduziu nos termos da legislação aplicável e foram equivocadamente glosadas pela D. Fiscalização;
- d) Que a controvérsia gira em torno da legalidade da dedução de despesas incorridas com a indenizações creditadas pelas próprias concessionárias aos

consumidores diretamente em sua conta de luz, quando ocorrem oscilações próprias da estrutura de fornecimento de energia elétrica devido a fortes chuvas, batidas de carros em postes, roubo de cabos, que podem prejudicar ou interromper o fluxo de distribuição da energia, sem qualquer participação ou contribuição da concessionária de distribuição;

- e) Que as multas regulatórias são aplicadas pela ANEEL às concessionárias, mas somente quando são apuradas irregularidades nas compensações regulatórias calculadas e realizadas pelas próprias concessionárias ao consumidor, configurando-se como a segunda etapa prevista nas normas específicas do setor elétrico, que tem como objetivo final resguardar o bom fornecimento de energia elétrica ao consumidor final;
- f) Que as despesas em referência estão diretamente ligadas à atividade de fornecimento de energia elétrica e, portanto, em decorrência de sua necessidade e habitualidade, devem ser classificadas como despesas operacionais a ensejar a sua dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; e
- g) Que ainda que se entenda que os procedimentos de compensação previstos no PRODIST possuem natureza punitiva, o que se admite apenas a título de argumentação, é forçoso concluir que tais multas possuem natureza compensatória, o que se amoldaria ao disposto do art. 344, § 5º do RIR/1999.

A contribuinte, também, apresentou recurso especial (fls. 1604/1684) em 21/10/2021 (fl. 1602), alegando divergência jurisprudencial quanto às seguintes matérias:

- Divergência I: possibilidade de utilização de empresa-veículo e incorporação reversa na amortização de ágio – Artigos 7º e 8º da Lei n.º 9.532/1997 - Paradigmas indicados: Acórdãos n.º 1301-000.711, 1101-00.354 e 1201-001.534.

- Divergência II: inexistência de previsão legal para a adição, na base de cálculo da CSLL, das despesas de amortização de ágio e de ressarcimento consideradas indedutíveis pela fiscalização – Artigo 57, da Lei n.º 8.981/1995, artigo 2º e parágrafos, da Lei n.º 7.689/88 e artigos 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97 - Paradigma indicado: Acórdão n.º 9101-005.773.

- Divergência III: impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício a fatos geradores ocorridos após 2007 – Artigos art. 44 da Lei n.º 9.430/96, 14 da Lei n.º 11.488/07 e Súmula CARF n.º 105. - Paradigmas indicados: Acórdão n.º 9101-005.080 e n.º 1401-001.367.

O recurso especial da contribuinte foi parcialmente admitido nos termos do despacho de admissibilidade de fl. 1969/1985, do qual se colher, *verbis*:

A recorrente instruiu o recurso com a cópia integral dos paradigmas que menciona em sua exposição (acima referidos).

O acórdão n.º 1201-001.534, contudo, foi proferido pelo mesmo colegiado que proferiu o acórdão recorrido, e, ademais disso, constitui o 3º paradigma indicado para uma

mesma matéria. Assim, por infringir tanto o caput quanto os parágrafos 6º e 7º do art. 67 do RICARF, o mesmo será descartado.

O acórdão n.º 1401-001.367, por sua vez, foi reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente pelo Acórdão n.º 9101-004.207, proferido em 04/06/2019, muito antes, portanto, da data da interposição do recurso. Assim, por infringir o parágrafo 15 do art. 67 do RICARF, o mesmo será descartado.

Com relação aos demais paradigmas, todos são oriundos de colegiados distintos daquele que proferiu o acórdão recorrido, e não foram posteriormente reformados, atendendo, assim, aos requisitos regimentais extrínsecos para que sejam analisados.

Isto posto, passa-se, a seguir, à exposição e análise das divergências alegadas.

1ª Divergência: possibilidade de utilização de empresa-veículo e incorporação reversa na amortização de ágio

[...]

Passo à análise.

Analizando o primeiro paradigma (acórdão n.º 1301-000.711), entendo que a similitude fática e jurídica entre os casos, assim como a divergência jurisprudencial entre eles, encontra-se suficientemente demonstrada pela recorrente.

De fato. Tanto no caso recorrido quanto no caso paradigmático se discute a possibilidade da utilização de “empresas-veículo” nos processos de reorganização societária com vistas à “transferência do ágio” originalmente pago em leilão de privatização, e seu posterior aproveitamento para fins fiscais. E, enquanto o acórdão recorrido negou provimento ao recurso voluntário, em face da inexistência de “confusão patrimonial” entre a real investidora e a investida, pois, “a partir do momento que o ágio é transferido ou repassado para pessoas jurídicas distintas da investidora original o ágio deixa de ser dedutível”, o paradigma, em situação semelhante, deu provimento ao recurso voluntário, afirmando inexistir qualquer problema no fato de as empresas “realizarem a reorganização societária por intermédio de uma outra empresa, à qual fora transferido o ágio, o que este Conselho vem denominando de empresa veículo”, mas isto “desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio” (como, naquele caso, decidiu o colegiado que não houve).

Assim, as situações fáticas são muito similares entre si, e as decisões foram divergentes.

Contudo, no caso do **segundo paradigma (acórdão n.º 1101-00.354)**, entendo que não haja similitude fática entre os casos, apta a ensejar o seguimento do recurso, conforme se passa a demonstrar.

Em primeiro lugar, registre-se que a recorrente, no seu esforço de demonstrar a similitude fática que haveria entre os casos, principia por transcrever, no recurso especial, do paradigma em questão, diversos trechos do **relatório** do acórdão recorrido, na parte em que são reproduzidos **excertos do Termo de Verificação Fiscal**, afirmando serem do “voto [do] Conselheiro Relator”, o que, contudo, não são.

Na sequência, transcreveu dois parágrafos da **declaração de voto da conselheira Edeli Pereira Bessa**, os quais fazem menção a “ágio formado em operações de transferência {de ágio} como estas”, também como se fossem afirmações do “voto [do] Conselheiro Relator”, o que, contudo, não são.

Deve-se ressaltar que a conselheira em questão, juntamente com o conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, acompanharam o voto do relator *pelas conclusões*, no que diz respeito ao recurso de ofício negado (que é onde se situa a matéria litigiosa que importa à demonstração da divergência alegada), e isto se deve

justamente ao fato de que esses dois conselheiros “*admitiram haver transferência do ágio, mas fundado em rentabilidade futura em razão do Edital de Licitação no qual o investimento foi adquirido*”, conforme constou na parte dispositiva daquele acórdão.

Tal circunstância (acompanhamento pelas conclusões, para *admitir ter havido a transferência do ágio*) já constitui a primeira evidência de que a razão de decidir do voto do relator — acompanhado pela maioria do colegiado — *não está calcada na transferência do ágio*, mas sim em fundamento diverso, o que será melhor explicitado a seguir, evidenciando, assim, a dissimilitude fática existente entre os casos.

Para finalizar a sua exposição da decisão paradigmática, a recorrente finalmente transcreveu alguns excertos que são, de fato, do voto do relator, mas, ao fazê-lo, cuidou ainda, com a devida vênia, de *suprimir os excertos principais à compreensão do caso*, e os quais justamente evidenciam que a situação fática analisada naqueles autos é substancialmente diversa da analisada nos presentes autos, assim como também são, por consequência, diversos os fundamentos determinantes para a negativa de provimento ao recurso de ofício por parte do relator do voto vencedor do acórdão paradigmático.

A recorrente transcreve apenas os excertos iniciais do voto do relator, na parte em que este tece considerações genéricas, as quais, *considerados os fundamentos que o relator de fato adotou para sua decisão*, constituem mero *obiter dictum* de sua parte. É o que se pode dizer dos excertos em que o relator afirma que “A norma legal prevê a possibilidade de transferência de ágio entre empresas na ocorrência de fusão, cisão e incorporação”, e que, “*No caso da existência de ágio no patrimônio da empresa sucedida, será o mesmo transferido para o patrimônio da sucessora*”. A recorrente transcreve esses excertos porque pretende deixar assente que o caso lá tratado seria de transferência de ágio entre empresas, o que o tornaria similar ao caso dos presentes autos.

Contudo, quando se chega à parte em que realmente se faz esclarecida a situação fática, e os fundamentos relevantes para a decisão, a transcrição da recorrente contém apenas o parágrafo introdutório do voto do relator que diz que “Do voto condutor do acórdão recorrido, transcrevo os excertos abaixo que elucidam muito bem a situação do caso sob exame”, mas, curiosamente, a recorrente não transcreve os referidos excertos, os quais justamente elucidariam muito bem a situação do caso sob exame, optando por fazer um “salto” para a parte seguinte do voto em que o relator afirma que, no caso daqueles autos, “ocorreu exatamente o caso acima descrito” (sem que se saiba qual foi o caso, porque a recorrente optou por não transcrevê-lo).

Assim, faz-se necessária a transcrição do voto do relator, sem cortes, para perfeita compreensão da *situação fática do caso sob exame*, a qual foi elucidada pela decisão de piso proferida naqueles autos, e com a qual o relator concordou que, de fato, “*ocorreu exatamente o caso acima descrito*”. É o que se faz abaixo:

“Do voto condutor do acórdão recorrido, transcrevo os excertos abaixo que elucidam muito bem a situação do caso sob exame:

(...)

Assim, é possível que uma empresa "Investidora" possua ações de uma companhia ("Investida") e, desejando subscrever capital em uma outra empresa "Nova Investida", resolva realizar o aumento de capital na "Nova Investida", mediante conferência das ações da antiga "Investida". Nessa situação, a "Investidora" deixa de ser investidora direta da antiga "Investida" e passa a ser investidora direta da "Nova Investida". A "Nova Investida", por sua vez, passa a ser investidora direta da antiga "Investida".

Nos termos dos arts. 7º e 8º da Lei das S/A, o ativo recebido pela nova investida (participação societária) deve ser coerente com o valor do capital social realizado, conforme avaliação.

Nota-se que a empresa "Nova Investida": (1) recebe ações da antiga "Investida" e (2) entrega, à "Investidora", ações (ou quotas de capital) de sua própria emissão. Caso o valor "pago" pela "Nova Investida" (representado pelo valor de seu capital, entregue a "Investidora" na forma de ações ou quotas de capital de sua emissão) seja maior do que o valor patrimonial da participação societária adquirida (referente à antiga "Investida", entregue pela "Investidora" à empresa "Nova Investida"), nos termos do art. 385 do Decreto 3.000, de 1999, cabe o registro de ágio na aquisição de ações. Por outro lado, há que ser baixado o investimento anteriormente mantido pela "Investidora" na antiga "Investida" podendo, inclusive ser gerado um ganho de capital para a "Investidora".

...

A Lei 10.637, de 2002, conversão da Medida Provisória nº 66 de 2002, deixou essa situação bem clara em seu art. 36 (revogado pela Lei 11.196, de 2005) quando determinou, à época, o diferimento da tributação do ganho de capital acima referido, conforme a seguir reproduzido:

Art. 36. Não será computada, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da pessoa jurídica, a parcela correspondente a diferença entre o valor de integralização de capital, resultante da incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização, e o valor dessa participação societária registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa jurídica.

§ 1º O valor da diferença apurada será controlado na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e somente deverá ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido:

...

Ora, a determinação legal (atualmente já revogada) de diferimento da tributação de ganho de capital em evento de subscrição e integralização de capital (correspondente à diferença entre o valor de integralização de capital, resultante da incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização, e o valor dessa participação societária registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa jurídica), implica a existência de ganho de capital por parte da investidora. **Ganho de capital decorre de baixa de ativo e, assim, não há falar em transferência.** Por outro lado, a empresa que recebe o investimento fica obrigada a avaliá-lo, podendo surgir — ou não — um ágio.

Repare que, **conforme exemplo acima apresentado, verifica-se a possibilidade de surgimento de ágio na empresa Nova Investida, sem que haja anteriormente qualquer ágio no patrimônio da empresa Investidora. Isso comprova que não há nesse tipo de operação transferência de ágio anterior, mas — tão somente — surgimento de ágio novo**, que demanda fundamentação própria.

Por ocasião da constituição da empresa controlada Tula Participações Ltda., ocorreu exatamente o caso acima descrito, pois esta recebeu as ações da Celular CRT Participações e efetuou a entrega à empresa TBS Celular Participações S/A de quotas de capital de sua própria emissão.

Nessas condições, o valor investido pela empresa Tula Part. Ltda., representado pelo valor de seu capital, entregue à TBS Celular Part. S/A — na forma de quotas de capital de sua emissão, foi superior ao valor patrimonial da participação societária adquirida (Celular CRT Part., entregue pela investidora à empresa nova investida TULA Part. Ltda.).

Esse é o tratamento previsto no art. 386 do RIR/99, verbis:

[...]

Assim, de acordo com o art. 386 do Decreto 3.000, de 1999, é cabível o registro de ágio na aquisição de ações, no patrimônio de TULA Part. Ltda.

Esses foram os motivos que a turma julgadora de primeiro grau reconheceu a correção do valor do ágio a ser amortizado pela Celular CRT S/A, considerando que referido valor está fundamentado no laudo de avaliação.

A decisão recorrida está devidamente motivada e aos seus fundamentos de fato e de direito, não merecendo reparos.

Nessas condições, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício interposto.”

(destaques acrescidos)

Verifica-se, dos excertos acima transcritos, portanto, que, ao contrário do que quer fazer crer a recorrente (e a despeito da manifestação de dois conselheiros vencidos de que, no caso, teria havido a transferência de ágio), o fato é que, nos termos do voto condutor do acórdão paradigmático, o caso, naqueles autos, **não era de transferência de ágio**, e sim, de **surgimento de ágio novo**, havido em decorrência de uma operação de **integralização de capital, em que o valor “pago” pela “Nova Investida”, na forma de quotas de capital de emissão própria, foi superior ao valor patrimonial da participação societária adquirida (referente à antiga “Investida”, e entregue pela “Investidora” à empresa “Nova Investida”)**.

Portanto, diante da dissimilitude fática entre os casos, não restou demonstrada a divergência com relação ao acórdão nº 1101-00.354.

Nada obstante, em face da demonstração da divergência com relação ao acórdão nº 1301-000.711, o recurso deve ter seguimento com relação a esta matéria.

2ª Divergência: inexistência de previsão legal para a adição, na base de cálculo da CSLL, das despesas de amortização de ágio e de ressarcimento consideradas indedutíveis pela fiscalização

Transcreve-se, a seguir, a parte do recurso destinada à demonstração da divergência alegada pela recorrente no recurso, *verbis* (com o formato e os destaques da própria recorrente):

[...]

Passo à análise.

A similitude fática e jurídica entre os casos, assim como a divergência jurisprudencial entre eles, encontra-se suficientemente demonstrada pela recorrente, mas tão somente no que diz respeito às despesas com amortização de ágio. A tentativa da recorrente de “*inserir*”, no mesmo contexto da divergência alegada, os “*valores pagos a título de compensação*”, ou “*[despesas de] ressarcimento*” (nas palavras da recorrente), é absolutamente imprópria, e não pode ser aceita.

Em primeiro lugar, porque a glosa dos “*valores pagos a título de compensação*”, ou das “*[despesas de] ressarcimento*”, no caso concreto, foi **afastada** pelo acórdão recorrido, conforme o comprova a parte dispositiva do julgado (...c) *por maioria, em afastar a glosa de despesas referentes a Multas Regulatórias - Devolução Consumidores*”), o que evidencia a total inépcia do recurso, neste aspecto, na medida em que a recorrente se propõe a recorrer da parte que ganhou. A parte que foi mantida pelo acórdão recorrido foi, na verdade, a glosa de despesas *referentes a Multas Regulatórias - Órgão Regulador*, ou seja, despesa diversa daquela à qual alude a recorrente no especial.

Em segundo lugar, porque o acórdão paradigmático não trata, em absoluto, de qualquer despesa desta natureza, ou mesmo minimamente similar a esta. O acórdão paradigmático, conforme visto — até mesmo pelos excertos que a própria recorrente transcreveu no recurso — trata exclusivamente de despesas com a amortização de ágio.

Neste aspecto, portanto, carece de similitude fática o paradigma apresentado.

A divergência jurisprudencial se caracteriza quando, em situações idênticas ou análogas, e em face do mesmo arcabouço normativo, são adotadas soluções diversas. A divergência jurisprudencial não se estabelece apenas na interpretação da legislação em tese, nem tampouco em matéria de prova, e sim na interpretação das normas, em face de contextos fáticos semelhantes.

A similitude fática e jurídica são requisitos inerentes à demonstração da divergência jurisprudencial. Neste sentido é também o uníssono entendimento do STJ a respeito da admissão do recurso especial de que trata o art.105, III, c, da Constituição Federal, recurso o qual em muito se aproxima da espécie recursal em exame, visto que ambos colimam a uniformização de entendimentos:

[...]

Deve ter seguimento o recurso, portanto, tão somente no que diz respeito à “*inexistência de previsão legal para a adição, na base de cálculo da CSLL, das despesas de amortização de ágio*”.

3ª Divergência: impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício a fatos geradores ocorridos após 2007

Transcreve-se, a seguir, a parte do recurso destinada à demonstração da divergência alegada pela recorrente no recurso, verbis (com o formato e os destaques da própria recorrente), já desconsiderado o acórdão paradigma nº 1401-001.367, pelas razões já aqui declinadas:

[...]

Passo à análise.

A similitude fática e jurídica entre os casos, assim como a divergência jurisprudencial entre eles, encontra-se suficientemente demonstrada pela recorrente.

Nada obstante a recorrente tenha transcrito no recurso excertos do voto do relator do acórdão paradigmático nº 9101-005.080 (os quais são contrários à tese que a recorrente defende no especial), é fato que o simples confronto entre as ementas dos dois acórdãos

(recorrido e paradigmático) permite antever a existência da divergência alegada, e esta se confirma pela leitura do inteiro teor das respectivas decisões.

Assim, verifica-se que em ambos os casos houve o lançamento de multas isoladas em concomitância com a multa de ofício proporcional, em anos posteriores a 2006, sendo que o acórdão recorrido negou provimento ao recurso voluntário, ao passo que o acórdão paradigmático nº 9101-005.080 — por força do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento — deu provimento ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte, naquele caso, com relação ao ponto.

Deve ter seguimento o recurso, portanto, com relação a esta matéria.

Conclusão

Pelo exposto, **proponho que, nos termos do art. 68 do RICARE, seja DADO PARCIAL SEGUIMENTO** ao recurso especial do sujeito passivo COMPANHIA ENERGÉTICA DE PERNAMBUCO, apenas com relação às matérias “*possibilidade de utilização de empresa-veículo e incorporação reversa na amortização de ágio*”, “*inexistência de previsão legal para a adição, na base de cálculo da CSLL, das despesas de amortização de ágio*”, e “*impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício a fatos geradores ocorridos após 2007*”.

[...]

De acordo.

Considerando que, consoante o exposto no presente despacho, foram preenchidos em parte os pressupostos regimentais de admissibilidade, e que foi demonstrada, apenas em parte, a existência de divergência jurisprudencial, DOU PARCIAL SEGUIMENTO ao recurso especial do sujeito passivo COMPANHIA ENERGÉTICA DE PERNAMBUCO, apenas com relação às matérias “*possibilidade de utilização de empresa-veículo e incorporação reversa na amortização de ágio*”, “*inexistência de previsão legal para a adição, na base de cálculo da CSLL, das despesas de amortização de ágio*”, e “*impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício a fatos geradores ocorridos após 2007*”.

[...]

No mérito, com relação à primeira matéria (**amortização do ágio**) a recorrente sustenta que “*não pode o Fisco interferir na maneira pela qual os contribuintes realizarão aquisições, por exemplo, vedando, sem qualquer respaldo em Lei, o aproveitamento de ágio gerado em reorganizações societárias que envolvam diferentes ou o mesmo Grupo Econômico, ainda que não tenham propósito negocial*”.

Com relação à segunda matéria (exigência da CSLL), defende a inexistência de previsão legal para a adição, na base de cálculo da CSLL, das despesas de amortização de ágio.

Com relação à terceira matéria (**exigência de multa isolada**) sustenta a impossibilidade de sua cumulação com a multa de ofício, em face do princípio da consunção.

Encaminhados os autos à PFN em 11/01/2023 (fl. 2013), esta ofertou contrarrazões (fls. 2014/2049), não contestando o conhecimento das matérias. No mérito, quanto à amortização de ágio, sustenta que as operações de transferência pelos investidores de suas participações na **CELPE** para a empresa Guaraniana e a subsequente transferência desta para a Leicester, não tiveram propósito negocial, caracterizando um ágio de si mesma (**Celpe**). Aponta

que a recorrente não comprovou o fundamento do ágio com base na rentabilidade futura, na medida em que o laudo apresentado é contemporâneo à incorporação das ações da **Celpe** na Leicester e não à aquisição original pelo grupo de investidores. Acrescenta que inexistiu a necessária confusão patrimonial entre investidora (grupo de investidores, no caso) e a investida (**Celpe**) de sorte que não ocorreu a extinção do investimento.

Com relação à segunda matéria (exigência de CSLL), argumenta que “*ao contrário do que defende a Contribuinte Recorrente, uma vez não sendo expressa a autorização para a dedução da base de cálculo da CSLL das despesas com a amortização de um ágio, essas despesas não são dedutíveis, mesmo se o ágio for considerado válido e dedutível para fins do IRPJ*”.

Quanto às multas isoladas de estimativa (terceira matéria), defende a inaplicabilidade da Súmula CARF nº 105 ao presente caso e que as mesmas constituem penalidade distinta da multa de ofício aplicada sobre o saldo e imposto anual devido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

1. Conhecimento

1.1 Recurso Especial da Fazenda Nacional

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

A contribuinte não questionou o conhecimento do recurso em suas contrarrazões.

Não obstante, entendo que a divergência suscitada somente foi caracterizada em face do primeiro acórdão paradigma (1402-003.118), que examina a mesma matéria recorrida.

Em que pese o título dado (**Multas Regulatórias – Devolução a consumidores**), a matéria que remanesce, no presente caso, acerca das “multas administrativas” refere-se a valores pagos pela contribuinte, a título de compensação a consumidores pela transgressão de indicadores fixados pela ANEEL em suas faturas mensais, conforme se extrai do voto condutor do recorrido, *verbis*:

[...] 234. Assim, com exceção do valor de R\$ 936.359,91, relativo ao ano de 2014 - cujo registro aponta tratar-se de multas pagas para a ANEEL -, a contabilidade faz prova de que as demais despesas glosadas foram incorridas em favor dos próprios consumidores de energia elétrica.

235. **Essa distinção quanto à natureza dos pagamentos (multas x indenizações)**, porém, não foi considerada relevante para a fiscalização, que entendeu que ambas as despesas estariam sujeitas à regra específica de indedutibilidade prevista no artigo 57 da IN SRF n. 390/2004, [...]

236. Além disso, a fiscalização também invoca como fundamento da glosa a impossibilidade de enquadrar referidos dispêndios no conceito de “despesas operacionais”. Argumenta, para tanto, que “*o contribuinte não adquiriu nenhum bem, serviço ou utilidade com vistas à realização do serviço público para o qual foi contratado, e sim, por ter negado a prestação desse serviço ou por ter executado o serviço em desacordo com as normas a que estava submetido*”.

237. A DRJ, por sua vez, manteve a glosa com base na seguinte motivação:

Com efeito, independentemente de se adotar a denominação “multa” ou “ressarcimento” aos consumidores, fato é que a origem da obrigação de pagar está em uma conduta que revela uma anomalia do serviço.

Tanto essa prática não é usual, habitual ou necessária, que sua realização é combatida normativamente. Ou seja, não se pode atribuir a característica de “necessário” a um evento que evidencia a disfunção na atividade e, por isso mesmo, implica a imposição de sanção.

E essa sanção não se confunde com os tributos e multas por infrações fiscais de que trata o art. 344 do RIR/1999, de forma que sua aplicação não pode ser invocada no caso concreto.

Assim, não é correto e não tem amparo legal, que a empresa transfira à sociedade o ônus de sua ineficiência, reduzindo com ele a base de cálculo tributária.238. Não concordo, todavia, com esse racional. Senão, vejamos:

239. As entidades que exploram atividades relacionadas ao sistema de fornecimento de energia elétrica estão sujeitas à fiscalização e ao cumprimento de normas da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL).

240. Visando normatizar e padronizar as atividades técnicas relacionadas ao funcionamento e desempenho dos sistemas de distribuição de energia elétrica, a ANEEL editou a Resolução n. 395/2009 (fls. 1.297/1.303), através da qual aprovou os Procedimentos de Distribuição de Energia Elétrica no Sistema Elétrico Nacional – PRODIST.

241. O PRODIST é dividido em 9 módulos que englobam as normas regulatórias e que devem ser observadas pelas concessionárias de distribuição de Energia Elétrica. Dentre os diversos procedimentos previstos no PRODIST, o Módulo 8 trata especificamente dos procedimentos relativos à comercialização de energia elétrica que devem ser observados pelas Distribuidoras, abordando as especificações relativas à qualidade do produto e à qualidade do serviço.

242. Na Seção 8.1, que trata da qualidade do produto, o PRODIST estabelece os indicadores individuais e coletivos (DRP e DRC) que devem ser observados para os níveis de tensão em regime permanente e determina que, **caso as medições de tensão excedam os limites dos indicadores, as Distribuidoras devem ressarcir os consumidores, mediante compensação na fatura de energia elétrica. É o que se infere dos dispositivos abaixo reproduzidos:**

2 TENSÃO EM REGIME PERMANENTE

(...)

2.1 Termos e definições

2.1.1 São estabelecidos os limites adequados, precários e críticos para os níveis de tensão em regime permanente, os indicadores individuais e coletivos de conformidade de tensão elétrica, os critérios de medição e de registro e os prazos para compensação ao consumidor, caso as medições de tensão excedam os limites dos indicadores.

(...)

2.7 Compensação aos Consumidores

2.7.1 A distribuidora deve compensar os consumidores que estiveram submetidas a tensões de atendimento com transgressão dos indicadores DRP ou DRC e os titulares daquelas atendidas pelo mesmo ponto de conexão.

(...)

2.7.3 A compensação deve ser mantida enquanto o indicador DRP for superior ao DRPlimite e/ou o indicador DRC for superior ao DRClimite.

2.7.4 O valor da compensação deve ser creditado na fatura apresentada no prazo máximo de dois meses subsequentes ao mês civil de referência da última medição que constatou a violação.

243. Mais adiante, na Seção 8.2, que trata da qualidade do serviço, o PRODIST estabelece os indicadores de continuidade do serviço de distribuição de energia elétrica quanto à duração e frequência de interrupção. São estabelecidos, portanto, o DEC e FEC, que são indicadores de continuidade de conjunto de unidades consumidoras, bem como o DIC, FIC e DMIC que cuidam especificamente da continuidade individual por unidade consumidora.

242. (sic) O PRODIST também estabelece que, nos casos de violação aos limites de continuidade, a distribuidora deverá calcular a compensação ao consumidor e efetuar o crédito na fatura. Veja-se a seguinte disposição normativa:

5 INDICADORES DE CONTINUIDADE DO SERVIÇO DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA

5.1 Por meio do controle das interrupções, do cálculo e da divulgação dos indicadores de continuidade de serviço, as distribuidoras, os consumidores e a ANEEL podem avaliar a qualidade do serviço prestado e o desempenho do sistema elétrico.

(...)

5.6 Apuração dos indicadores.

5.6.1 Os indicadores de continuidade de conjunto de unidades consumidoras e individuais deverão ser apurados considerando as interrupções de longa duração.

(...)

5.10.6 Os limites dos indicadores de continuidade individuais (DIC, FIC e DMIC) para as unidades consumidoras deverão obedecer aos valores estabelecidos nas tabelas 1 a 5 do Anexo I desta seção, de acordo com a localização e com a tensão contratada.

5.10.6.1 Para efeito de enquadramento dos limites de continuidade individuais, considera-se unidade consumidora situada em área não urbana aquela unidade com atendimento efetuado pela distribuidora fora do limite de zona urbana definida por lei municipal.

5.10.6.2 Os limites dos indicadores DIC e DMIC são vinculados ao limite anual do indicador DEC, enquanto os limites do indicador FIC são vinculados aos limites anuais do indicador FEC.

(...)

5.11 Compensações.

5.11.1 No caso de violação do limite de continuidade individual dos indicadores DIC, FIC e DMIC em relação ao período de apuração (mensal, trimestral ou anual), a distribuidora deverá calcular a compensação ao consumidor acessante do sistema de distribuição, inclusive àqueles conectados em DIT, e efetuar o crédito na fatura, apresentada em até dois meses após o período de apuração.

243. Da leitura dessas disposições normativas, verifica-se que, **em caso de descumprimentos das metas de qualidade de fornecimento de energia elétrica ali estipulados, as concessionárias devem efetuar um ressarcimento (compensação) ao consumidor mediante concessão de determinado crédito a ser abatido em sua própria conta de luz.** (g.n)

244. Ou seja, independentemente do motivo da deficiência, as Concessionárias estão sujeitas ao pagamento de indenização aos consumidores prejudicados, indenização esta que corresponde a um crédito compulsório que será abatido das próximas faturas. Trata-se tal pagamento, contudo, de verdadeira indenização (ou ressarcimento), e não multa propriamente dita.

245. Tanto é assim que o beneficiário dessas compensações é o consumidor e não a agência reguladora, o que demonstra não só a natureza “indenizatória” dos valores devolvidos aos consumidores, mas também a inaplicabilidade do artigo 57 da IN SRF n. 390/2004, artigo este que, conforme visto, regulamentou apenas o tratamento fiscal de multas.

246. A ANEEL, ressalte-se, também possui poderes para exigir penalidades específicas, como multas pecuniárias por ela própria arrecadada, nos termos da Resolução normativa n.º 63/2004, que aprovou os *procedimentos para regular a imposição de penalidades aos concessionários, permissionários, autorizados e demais agentes de instalações e serviços de energia elétrica, bem como às entidades responsáveis pela operação do sistema, pela comercialização de energia elétrica e pela gestão de recursos provenientes de encargos setoriais. Aqui, sim, a natureza jurídica do pagamento corresponde à multa em sentido técnico.*

247. Nesse contexto, cumprе reiterar que a fiscalização, com base na contabilidade da empresa, glosou ambas as despesas, ou seja,: (i) despesas incorridas com as indenizações (ressarcimentos) pagas aos consumidores; (ii) despesas incorridas a título de multa para a ANEEL, embora esta represente uma parcela residual em face do total glosado. (g.n.)

[...] (Destacou-se).

O colegiado *a quo*, por sua vez, manteve apenas as multas exigidas pela ANEEL, conforme se extrai da ementa e da decisão, *verbis*:

[...]

INDENIZAÇÃO AOS CONSUMIDORES DE ENERGIA ELÉTRICA. DESPESA OPERACIONAL. GLOSA AFASTADA.

As despesas incorridas a título de indenizações aos consumidores de energia elétrica, ainda que geradas em função de deficiências nos serviços prestados, constituem despesas operacionais, razão pela qual a sua glosa deve ser afastada.

MULTA REGULAMENTAR A ANEEL. DESPESA NÃO OPERACIONAL. GLOSA MANTIDA

Despesas operacionais são aquelas necessárias à atividade da pessoa jurídica e à manutenção da respectiva fonte produtora. Despesas necessárias são aquelas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. São admitidas como despesas operacionais apenas aquelas que sejam usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Art. 299, do RIR/99). As multas aplicadas pela ANEEL (multas regulatórias - órgão regulador) por transgressões normativas não preenchem os requisitos quanto à necessidade e usualidade; logo, são indedutíveis.

[...]

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em conhecer parcialmente do recurso voluntário, nos termos do voto do relator, e: a) por voto de qualidade, em manter a glosa da dedução de ágio. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e André Severo Chaves (Suplente convocado); b) por maioria, **em manter a glosa de despesas referentes a Multas Regulatórias - Órgão Regulador**. Vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Luis Henrique Marotti Toselli; c) por maioria, em **afastar a glosa de despesas referentes a Multas Regulatórias - Devolução Consumidores**. Vencido o conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Efigênio de Freitas Júnior.

(g.n.)

Já o acórdão paradigma nº 9101-002.196, cuida apenas da indedutibilidade das multas aplicadas pela ANEEL, conforme se extrai do seguinte excerto do voto condutor, *verbis*:

Como podemos depreender do enunciado acima, as despesas operacionais são as necessárias à atividade da empresa e a manutenção da fonte produtora e que são necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

Uma multa administrativa decorre, em geral, de um ato ou omissão considerado antijurídico. Ora, se é antijurídico, como é possível defender que uma multa aplicada por tal comportamento seja uma despesa operacional? Seria por acaso a atividade da empresa ilícita? Claro que não

[...]

. O que mantém a fonte produtora, no caso a concessão pública, não são as multas administrativas mas, pelo contrário, é o fiel cumprimento do contrato e as prestações de serviço dentro das suas responsabilidades operacionais. Ademais, quando o fator que originou a multa implica prejuízos aos usuários dos serviços da companhia autuada.

Afirmar que descumprimentos de contrato ou a não prestação dos serviços públicos concedidos é normal ou usual é perverter a lógica contratual e o bom senso jurídico. É equiparar o comportamento ilícito, que origina uma multa, do comportamento lícito, que gera riqueza, agrega valor e a prestação de serviços públicos, no caso. Conforme consta do Auto de Infração AI imposto pela ANEEL (fls. 595 e ss.), houve violação de padrões de indicadores de continuidade coletivos (DEC ou FEC) por parte da parte da LIGHT, sendo que esta, em sua manifestação, não apresentou justificativas que a isentassem de responsabilidade na violação das metas de continuidade, conforme demonstrado na exposição de motivos.

Ainda **segundo consta do referido AI, a ANEEL, ao estabelecer as metas de continuidade, busca a melhoria contínua do serviço prestado e isto inclui a rápida recomposição do sistema elétrico em contingências desta natureza**. Assim, as multas aplicadas pelo órgão regulador decorrem de descumprimentos não justificados de cláusulas contratuais, talvez até por inoperação e, portanto, não de uma atividade operacional. Conforme já foi dito, o comportamento que originou as multas resultou em prejuízo ao usuário. Assim, aceitar a dedução na base dos tributos (IRPJ e CSLL) implicaria, efetivamente, em uma

redução da multa aplicada pelo órgão regulador em 34% (percentual os tributos incidentes na base que seria desonerada)

(g.n.)

Desta feita, não há como inferir como se conduziria o colegiado que proferiu tal paradigma ao analisar a presente matéria que apresenta circunstâncias fáticas distintas da examinada naquele caso.

Já o primeiro acórdão paradigma (1402-003.118) embora mencione o racional do segundo paradigma (9101-002.196), como um dos fundamentos da decisão, examina a mesma matéria fática do acórdão recorrido.

Desta feita, por entender que restou caracterizada a divergência suscitada em face do primeiro paradigma, voto por conhecer do recurso fazendário.

1.2 Recurso Especial da Contribuinte

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

A PFN, também, não questionou o conhecimento do recurso em suas contrarrazões.

Destarte, por entender que restaram bem caracterizadas as divergências suscitadas, nos termos do despacho de admissibilidade, cujos fundamentos adoto, nos termos do art. 50, § 1º da Lei nº 9.784/1999, voto por conhecer do recurso especial da contribuinte.

2. Mérito

2.1 Recurso Especial da Fazenda Nacional

A recorrente defende que as multas e compensações pagas pela empresa por descumprimento das metas estabelecidas pelo órgão regulador (ANEEL) não cumprem os requisitos de usualidade, normalidade e necessidade fixados no art. 299 do RIR/1999 destacando que a normalidade na prestação de serviços públicos é a sua regular prestação e não o contrário.

Acrescenta “*que as multas aplicadas evidenciam o **descompasso dos esforços operacionais da concessionária com a sua atividade-fim**. Considerar o pagamento das multas como despesas operacionais significa aceitar como operacional o custo que a empresa suporta (infração) justamente, por falta (quantitativa ou qualitativa) de despesas operacionais na persecução de sua atividade-fim. A dedutibilidade das multas administrativas, portanto, é uma contradição em si mesmo*”.

Invoca o PN. CST nº 61 de 1979, destacando que : “***inadmissível entender que se revistam desses atributos despesas relativas a atos e omissões, proibidos e punidos por norma de ordem pública. Assim, as multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributaria serão indedutíveis***”.

A contribuinte, em suas contrarrazões, alegando, que a Fazenda Nacional, incorreu na mesma confusão cometida pelos acórdãos paradigmas ao tratar como iguais (i) a **compensação regulatória**, decorrente de eventos alheios a vontade da Recorrida e pagos

diretamente ao consumidor, e (ii) a **multa regulatória**, decorrente de ação/omissão da Recorrida e paga à ANEEL, destacando que apenas a primeira está em discussão.

Esclarece que trata-se de compensação dos consumidores nos casos de interrupção do fornecimento do serviço ou entrega em padrões de tensão distintos dos exigidos, com principal objetivo de resguardar o consumidor final, como uma espécie de indenização o impostas pela ANEEL em suas medidas regulatórias.

Sustenta que tais despesas estão diretamente ligadas à atividade de fornecimento de energia elétrica e, portanto, em decorrência de sua necessidade e habitualidade, devem ser classificadas como despesas operacionais a ensejar a sua dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; e que, ainda que se entenda que os procedimentos de compensação previstos no PRODIST possuem natureza punitiva, as multas possuem natureza compensatória, o que se amoldaria ao disposto do art. 344, § 5º do RIR/1999.

Observa-se que a autoridade fiscal efetuou o lançamento pela glosa tanto das multas lançadas pelo órgão regulador (ANEEL) pelo descumprimento das normas de fornecimento de energia quanto das devoluções aos consumidores por meio de compensações em suas contas de energia, também em face do descumprimento de padrões de qualidade (nível de tensão) e de continuidade dos serviços prestados. E fundamentou a autuação nos artigos 299 e 344, § 5º do RIR/1999.

O colegiado *a quo* manteve a glosa apenas da dedução das multa aplicadas pelo órgão regulador e cancelou a exigência em face das glosas de compensações pagas diretamente aos consumidores, considerando esta parte como despesas operacionais, ou seja, que atenderiam aos requisitos de normalidade, necessidade e usualidade previstos no art. 299 do RIR/1999.

O relator do acórdão recorrido, d. Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli aponta em seu voto o caráter indenizatório da compensação, afastando a natureza de multa, *verbis*:

[...]

243. Da leitura dessas disposições normativas, verifica-se que, em caso de descumprimentos das metas de qualidade de fornecimento de energia elétrica ali estipulados, as concessionárias devem efetuar um ressarcimento (compensação) ao consumidor mediante concessão de determinado crédito a ser abatido em sua própria conta de luz.

244. Ou seja, independentemente do motivo da deficiência, as Concessionárias estão sujeitas ao pagamento de indenização aos consumidores prejudicados, indenização esta que corresponde a um crédito compulsório que será abatido das próximas faturas. **Trata-se tal pagamento, contudo, de verdadeira indenização (ou ressarcimento), e não multa propriamente dita.**

245. Tanto é assim que o beneficiário dessas compensações é o consumidor e não a agência reguladora, o que demonstra não só a natureza “indenizatória” dos valores devolvidos aos consumidores, mas também a inaplicabilidade do artigo 57 da IN SRF n. 390/2004, artigo este que, conforme visto, regulamentou apenas o tratamento fiscal de multas.

[...]

De fato, entendo que esta parcela das glosas efetuadas pela fiscalização, embora tenha como pressuposto o descumprimento ou a violação às normas estabelecidas pela ANEEL no fornecimento de energia (seja quanto à qualidade dos níveis de tensão exigidos ou continuidade dos serviços), não se constitui em multa propriamente dita, devendo ser analisada a sua dedutibilidade com base nas regras gerais de dedutibilidade.

A regra geral de dedutibilidade de despesas, quando não expressamente prevista na legislação, encontra-se prevista no art. 47 da Lei nº 4.506/1964, *verbis*:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

[...]

Esse dispositivo foi analisado pela antiga Coordenação do Sistema de Tributação (atual Coordenação-Geral de Tributação) nos autos do Parecer Normativo CST nº 32, de 17 de agosto de 1981, publicado no Diário Oficial da União de 19 de agosto de 1981, *verbis*:

[...]

3. A qualificação dos dispêndios de pessoa jurídica, como despesas dedutíveis na determinação do lucro real, está subordinada a normas específicas da legislação do imposto de renda, que fixam conceito próprio de despesas operacionais e estabelecem condições objetivas norteadoras da imputabilidade, ou não, das cifras correspondentes para aquele efeito. Assim é que o Regulamento do Imposto de Renda, baixado com o Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980, dispõe que:

"Art. 191. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º. São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º. As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa."

4. Segundo o conceito legal transcrito, o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

5. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de "usualidade" deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.

[...]

Dúvida não há que tais ressarcimentos são decorrentes do exercício da atividade da recorrente, ainda que causados por deficiências na prestação dos serviços objeto da concessão pública e estão de algum modo vinculadas às fontes produtoras de rendimentos. Resta aferir se tais pagamentos são essenciais à operação e se podem ser considerados como usuais ou normais ao tipo de operação.

O acórdão paradigma, analisando a mesma situação em face da mesma contribuinte, concluiu, *verbis*:

[...]

Tudo o acima posto, apesar das alegações da recorrente das peculiaridades da sua atividade, e ser regrada e fiscalizada pela ANEEL, no campo tributário deve prevalecer as normas atinentes ao seu próprio regramento.

Por mais que se aprecie os argumentos da recorrente, o que vislumbro em tais despesas são realmente multas estabelecidas em contrato de concessão de serviço público, no caso reguladas e, se necessário, fiscalizado pela ANEEL.

O fato da recorrente aplicar automaticamente tais cálculos e atribuir o nome de compensações, sem precisar ter ocorrido um termo prévio do órgão regulador, não descaracteriza a sua natureza punitiva, pelo descumprimento da qualidade exigida na sua atuação.

Nas suas próprias palavras, para gerar tais valores de despesas, houve um descumprimento de metas de distribuição de energia elétrica, e isto é bem claro na sua peça recursal.

Em nenhum momento há uma demonstração de que tais valores foram ocorridos a sua revelia, ou são normais na sua atividade operacional. O que fica claro é que ela tem, como uma concessão pública de fornecimento de energia elétrica, cumprir certos parâmetros mínimos de atendimento, regrados pelo seu órgão regulador. Não atendidos tais parâmetros, tem que compensar o seu cliente. Claro que tal compensação tem nítido caráter punitivo.

Definir que descumprir as normas estabelecidas pelo seu órgão regulador pode ser considerado como uma atividade operacional, e logo os valores pagos por estas sanções adentram no conceito de despesa necessária é descabido e não aplicável ao regramento tributário da matéria.

O que regra sua atividade operacional, no caso de uma concessão pública de fornecimento de energia elétrica, é o cumprimento dos termos do contrato e regular prestação do seus serviços.

A jurisprudência deste CARF tem sido tranquila nesta matéria, nos termos do acórdão da CSRF citado no v. acórdão recorrido, e totalmente aplicáveis ao caso.

O artigo 344, § 5º invocado pela recorrente para reforçar suas alegações é bem latente no seu caput se tratar de situações de multas por infrações fiscais, o que não é aplicável ao caso em discussão aqui.

Isto tudo posto, NEGÓ PROVIMENTO ao recurso voluntário neste item.

Com efeito, despesas normais à atividade da recorrente são aquelas realizadas com vistas à boa e contínua prestação dos serviços objeto da concessão pública, não sendo razoável considerar normais ou essenciais aquelas que decorrem exatamente da deficiência de sua prestação.

Embora faça referência à dedução de multas, o que não é o caso como já assinalado, tem razão à PFN quando aponta que considerar tais pagamentos “*como despesas operacionais significa aceitar como operacional o custo que a empresa suporta (infração) justamente, por falta (quantitativa ou qualitativa) de despesas operacionais na persecução de sua atividade-fim*”.

Ou como apontado no acórdão nº 1302-001.486¹, *verbis*:

Descumprir as normas estabelecidas para o setor elétrico não pode ser considerado da essência da atividade empresarial, logo, não se pode acatar a idéia de que o pagamento destas sanções se insere no conceito de despesas necessárias à atividade da empresa só pelo fato de que o seu eventual não pagamento desautorizará a continuidade da prestação do serviço.

Por fim, observo que a Coordenação-Geral de Tributação – Cosit já se manifestou no mesmo sentido, nas Soluções de Consulta nºs 77/2021 e 209/2019 acerca da indedutibilidade de indenizações pagas em face de danos materiais ou morais, *verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ
ACORDO HOMOLOGADO JUDICIALMENTE EM SEDE DE RECLAMATÓRIA
TRABALHISTA. INDENIZAÇÃO POR DANOS MORAIS E MATERIAIS.
PAGAMENTO DE DESPESAS COM PLANO DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE DE
EMPREGADO. APURAÇÃO DO LUCRO REAL.

Os valores pagos a empregado a título de indenização por danos morais e materiais, fixados em acordo homologado judicialmente, não constituem despesas necessárias, usuais e normais no tipo de transações, operações ou atividades da pessoa jurídica, pelo que, conseqüentemente, são indedutíveis na determinação do lucro real.

Por seu turno, a possível dedutibilidade das despesas com plano de assistência à saúde destinado a empregado, realizadas conforme o acordo firmado na reclamatória, para fins de apuração da base de cálculo do tributo, depende do atendimento às regras específicas previstas na legislação de regência.

Dispositivos Legais: Decreto nº 9.580, de 2018, anexo, arts. 311 e 372; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 68 e 134; Parecer Normativo CST nº 32, de 1981. **(Solução de Consulta nº 77/2021)**

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

INFORMAÇÕES INVERDÍDICAS. ACORDO HOMOLOGADO JUDICIALMENTE.
INDENIZAÇÃO. HONORÁRIOS. LUCRO REAL. INDEDUTIBILIDADE.

Valores pagos por acordo realizado em ação judicial de que a consultante é ré e cujo pedido é a compensação por perdas patrimoniais decorrentes da divulgação de informações erradas pela companhia e os correspondentes honorários advocatícios não são despesas necessárias, usuais ou normais à atividade da pessoa jurídica e, conseqüentemente, não podem ser deduzidos na determinação do lucro real.

[...]

Dispositivos Legais: Lei nº 8.541, de 1992, art. 7º; Decreto nº 9.580, de 2018, Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), art. 311; Parecer Normativo CST nº 2, de 1980; Parecer Normativo CST nº 32, de 1981; e Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 68. **(Solução de Consulta nº 209/2019)**

¹ Naquele caso referindo-se às multas aplicadas pela ANEEL, mas cujo racional é aplicável ao presente caso.

Desta última, destacam-se os seguintes excertos, *verbis*:

18. Salienta-se ainda que contraprestações pagas em virtude da prática de atos ilícitos ou para encerrar, sem solução de mérito, processos em que é aferida a prática de ilícitos não podem ser consideradas necessárias à atividade da empresa já que não são essenciais à realização de suas operações ou transações e nem usuais ou normais nos termos dos arts. 68 e 69 da IN RFB nº 1.700, de 2017.

19. Por conseguinte, valores pagos por acordo realizado em ação judicial de que a consultante é ré e cujo pedido é a compensação por perdas patrimoniais decorrentes da divulgação de informações erradas pela companhia e os correspondentes honorários advocatícios não são despesas necessárias, usuais ou normais à atividade da pessoa jurídica e, consequentemente, não podem ser deduzidos na determinação do lucro real e do resultado ajustado.

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial fazendário.

2.2 Recurso Especial da Contribuinte

A contribuinte indicou três matérias em que se verificam divergências jurisprudenciais entre os colegiados do CARF, sendo uma delas parcialmente admitida.

Cumpra examiná-las.

Divergência I: possibilidade de utilização de empresa-veículo e incorporação reversa na amortização de ágio – Artigos 7º e 8º da Lei n.º 9.532/1997

A primeira divergência proposta refere-se à possibilidade do aproveitamento do ágio pago na aquisição da empresa recorrente por um grupo de investidores (formado pelas empresas ADL ENERGY S.A., CAIXA DE PREVIDÊNCIA DOS FUNCIONÁRIOS DO BANCO DO BRASIL – PREVI e BB – BANCO DE INVESTIMENTO S.A) através de processo licitatório de leilão de privatização.

Após aquisição o investimento e o respectivo ágio foram aportados, por meio de subscrição e integralização de capital na empresa Guaraniana S/A (holding operacional do grupo).

Em uma terceira etapa a empresa Guaraniana S/A decidiu integralizar as suas ações na **CELPE** em uma outra sociedade, a Leicester Comercial S/A, que passou a ser a detentora do investimento adquirido com o ágio.

Ato contínuo, a Recorrente incorporou sua controladora (incorporação reversa) para em seguida passar a se valer do aproveitamento fiscal do ágio, tendo por base o artigo 386 do RIR/99.

A fiscalização não questionou a comprovação do fundamento econômico do ágio (expectativa de rentabilidade futura), o efetivo pagamento do preço pactuado ao Estado de Pernambuco (antigo titular das ações) e que a operação se deu entre partes independentes. A glosa das despesas com a amortização, segundo a fiscalização, ocorreu em face de que a reorganização societária implementada para fins de seu aproveitamento fiscal seria abusiva, simulada e sem propósito negocial.

Do relatório do acórdão recorrido se colhem excertos do Termo de Verificação Fiscal – TVF no qual são descritas as razões para a glosa das despesas, *verbis*:

11. No entender da fiscalização, porém, a amortização do ágio em questão seria indedutível, o que a levou a glosar as respectivas despesas. De acordo com o TVF:

9. Vejamos abaixo, trechos do que foi relatado no Termo de Encerramento de Ação Fiscal, lavrado em 24/09/2007, no tocante as referidas despesas de amortização de ágio contabilizadas naqueles períodos e deduzidas do IRPJ e da CSLL:

13. As explicações sobre o aparecimento, na **Celpe**, da conta de Ativo Diferido – Ágio na Incorporação, que passou a ser submetida à amortização, conforme as explicações que nos foram apresentadas, em apertada síntese, são que: Tais despesas de ágio tiveram origem em “*ágio dela mesma*” proveniente da incorporação, efetuada em **31/07/2001**, de sua (então) controladora, a empresa LEICESTER COMERCIAL S/A (CNPJ 03.515.931/0001-10), qualificada pelo contribuinte como “*Sociedade de Propósitos Específicos (SPP)*”; que, por sua vez, adquirira o investimento, em **30/06/2001**, da empresa GUARANIANA S/A (CNPJ 01.083.200/0001-18); que recebera as ações da **Celpe** por conferência de capital, das empresas que haviam adquirido essas ações em processo licitatório de privatização efetuado em **17/02/2000**; (...)

14. A aquisição das ações da **Celpe** pelo NOVO GRUPO DE CONTROLE (que em seguida concentraram esses seus investimentos na empresa GUARANIANA S/A) com um sobrepreço (ágio) em relação ao seu valor patrimonial de R\$ 1.494.454 mil é explicada como sendo baseada na perspectiva de rentabilidade futura da empresa adquirida (**Celpe**); assim, nos termos do disposto no artigo 386 do RIR/99 (Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº. 3.000/1999), a **Celpe**, incorporando a Leicester, entendeu ser possível considerar as despesas de amortização desse ágio dela mesma, como valores dedutíveis do IRPJ e da CSLL dos respectivos períodos em que proceder às amortizações.

17. Concluída a seqüência de etapas acima descritas, fica evidente que o objetivo dessas operações foi o de transferir para a Celpe o valor do ágio pago no investimento realizado pelas empresas que arremataram as ações de emissão da Celpe em processo licitatório de privatização e as concentrou na empresa Guaraniana, isto sem que o investimento deixasse de existir. Sendo a Celpe uma empresa rentável, passou a se utilizar da dedutibilidade da amortização do ágio (ágio de si mesma) com redução de sua carga tributária (IRPJ e CSLL).

...

24. A prática adotada pelo grupo econômico detentor do controle da empresa fiscalizada, consistiu numa série de procedimentos, num curto intervalo de tempo, com o objetivo de “construir” uma situação contábil que lhe permitisse o aproveitamento (indevido) do benefício fiscal de amortização do ágio previsto no art. 386 do RIR/99; isso sem que as empresas que efetivamente fizeram o investimento de aquisição de seu controle acionário, com ágio, liquidassem esses investimentos.

25. Assim é que, procedendo a uma série ações que chamou de reestruturações societárias (que, de fato, não passou de atos formais desprovidos de efetivos propósitos negociais), o grupo adquirente da maioria das ações da **Celpe** – chamado NOVO GRUPO DE CONTROLE, concentrando esses investimentos na sua empresa controlada **Guaraniana**, conseguiu: i) permanecer com os seus investimentos na **Celpe** intocados, e agora sem ser apresentado contabilmente desdobrado em “investimento + ágio”, e ii) constituir, na contabilidade da

Celpe, uma conta de ativo diferido em valor igual ao ágio com que as empresas adquiriram o seu controle acionário, de forma a poder amortizar esse ativo, no prazo de sua concessão para distribuição de energia elétrica, gerando uma extraordinária despesa para deduzir do lucro tributável, no IRPJ e na CSLL.

26. Essa versúcia que motivou a prática dos atos jurídicos está explícita em diversos documentos que compõem as exigências legais para as operações de reorganização societária levadas a efeito; a exemplo do afirmado na Ata da Reunião nº 014/2000 do Conselho de Administração da **Guaraniana S.A.** realizada no dia 27/12/2000, a teor das seguintes afirmações:

(...)

27. Portanto, é mais que claro que o único fim visado pelas operações de reestruturações societárias foi o benefício fiscal de redução da carga tributária na **Celpe**, a qual tem o seu permissivo legal condicionado a incorporação investidora - investida; e, como não era essa a vontade dos detentores do controle acionário da **Celpe** (incorporação das controladoras), engendrou-se um artifício jurídico de uma empresa subscrever a ações em outra (empresa efêmera, do mesmo grupo societário) sem qualquer propósito negocial; e esta, por sua vez, ser incorporada pela sua controladora (a **Celpe**), que então devolve as ações à sua originária controladora; não sem antes constituir um ativo diferido no valor do ágio pago para adquirir as ações dela mesma, “edificando” uma conta para gerar despesas dedutíveis.

28. O fato é que, a estrutura societária do início das operações permanece inalterada após o seu término; ou seja, efetivamente, **não houve qualquer liquidação / extinção de investimento adquirido com ágio por meio dos institutos da fusão, cisão ou incorporação, como pressupõe e exige a lei para permitir a dedutibilidade da amortização do ágio.**

..

48. Dentre as operações de reestruturação praticadas pelo NOVO GRUPO DE CONTROLE da **Celpe**, temos que, em etapa anterior à “incorporação às avessas”, a empresa **Guaraniana** subscreveu capital na **Leicester** (empresa aparentemente criada para este fim, que se manteve inativa desde a sua criação e com capital ínfimo de R\$ 100,00) no valor de **R\$ 2.018.912.397,00**, que integralizou com as 63.604.631.279 de ações de emissão de **Celpe**. Fato que criou uma situação inusitada: uma empresa de micro porte, que até então sequer havia realizado qualquer operação, passou a controlar uma empresa do porte da **Celpe**, recebendo um investimento da ordem de R\$ 2.018.912.397,00.

49. Percebe-se que a **Leicester** surge no contexto apenas com a função de servir de veículo para a transferência das ações de emissão da **Celpe** em poder da **Guaraniana** no ato seguinte, quando, apenas 1 (um) mês depois, a Leicester é incorporada pela **Celpe**.

50. Ou seja, não se pode dizer que houve vontade fática (verdadeira) de a **Guaraniana** negociar com a **Leicester** as ações da **Celpe** que detinha; tudo compõe o pacote de artifícios jurídicos praticados para tentar ganhar a redução tributária.

51. Ainda sobre este tipo de empresa, a própria Comissão de Valores Mobiliários (CVM) reconhece essa distorção prevista na legislação societária, ao analisar a incorporação feita através de uma sociedade veículo, como a que ora se examina. (...)

54. De fato, anteriormente à incorporação, o NOVO GRUPO DE CONTROLE, depois a **Guaraniana**, depois a **Leicester**, eram os sujeitos jurídicos titulares da participação societária na **Celpe**. A **Celpe**, ao incorporar a sua controladora, fez desaparecer esse sujeito jurídico, transferindo para dentro dela o montante do ágio de si mesma.

(...)

67. É que, no caso sob análise, a **legislação societária** foi usada apenas como instrumento para se alcançar ganhos na esfera da legislação tributária, e no comando do art. 386 do RIR/99, a **legislação tributária**, para permitir a dedutibilidade da amortização do ágio, tem sua inteligência fundamentada na efetiva extinção do investimento através dos institutos da fusão, cisão ou incorporação entre as empresas (investidora e investida); ou seja, a legislação tributária instituiu um disciplinamento para tributação do resultado (ganho/perda) de um negócio jurídico particular que culmina numa “confusão patrimonial” – o ágio de si mesma.

68. Não foi o que ocorreu, não houve efetiva unificação patrimonial, apenas fabricou-se na **Celpe** o que deveria ser o “ágio de si mesma”. O grupo econômico detentor da maioria das ações da **Celpe** tentou se ajustar à letra da lei, sem atender à sua fundamentação, praticando uma série de reestruturações societárias sem qualquer motivação econômica para ao final das operações apresentarem a mesma estruturação societária de antes.

69. Novamente dizendo, não houve qualquer reestruturação societária, tudo não passou de um estratagema para se tentar conseguir ganho tributário em prejuízo do fisco federal.

[...]

A divergência jurisprudencial arguida está centrada na possibilidade (ou não) da utilização de uma empresa veículo para viabilizar a amortização fiscal do ágio na empresa investida, mediante a transferência do investimento originalmente feito para esta terceira empresa e sua subsequente incorporação reversa pela empresa investida, de forma a amoldar-se à hipótese prevista no art. 386 do RIR/1999.

A recorrente sustenta que a reorganização societária empreendida era a única forma de viabilizar a amortização do ágio, tendo em vista a impossibilidade de incorporação das investidoras originais pela empresa adquirida, conforme se extrai dos seguintes excertos do seu recurso especial, *vebis*:

[...]

Foi exatamente esse o mesmo benefício fiscal que a Recorrente pretendeu usufruir. Contudo, a forma como foi realizado o processo de privatização não permitia o aproveitamento de forma automática.

Conforme mencionado, a Recorrente não poderia incorporar automaticamente suas controladoras, pois não é razoável a incorporação de empresas como a PREVI – Caixa de Previdência dos Funcionários do Banco do Brasil e do BB – Banco de Investimento S/A por uma 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.

[...]

O exemplo hipotético acima descrito seria outra forma societária de se ter aproveitado o benefício fiscal de dedução do ágio gerado na aquisição da Recorrente no processo de privatização. Contudo, referido modelo não pôde ser adotado em razão da sua inviabilidade com relação à participação do próprio processo de privatização, realizado por meio de leilão público.

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 Leicester (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 Leicester, 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 lei7, que possui todos os requisitos legais, motivação econômica e coerência das estruturas adotadas com a finalidade pretendida.

[...]

Pois bem.

A questão não é nova neste colegiado que, em outra composição, já apreciou esta matéria em face das mesmas operações societárias e a glosa de amortização de ágio dos anos calendário 2001 a 2006 (Processo nº 19647.010151/2007-83) e 2007 e 2008 (processo nº 10480.723383/2010-76), e proferiu os acórdãos 9101-002.186 e 9101-002.187, negando provimento aos recursos especiais da contribuinte, nos termos sintetizados na seguinte ementa:

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.

A subsunção aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos artigos 385 e 386 do RIR/99, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material. Exclusivamente no caso em que a investida adquire a investidora original (ou adquire diretamente a investidora de fato) é que haverá o atendimento a esses aspectos, tendo em vista a ausência de normatização própria que amplie os aspectos pessoal e material a outras pessoas jurídicas ou que preveja a possibilidade de intermediação ou de interposição por meio de outras pessoas jurídicas.

Não há previsão legal, no contexto dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos artigos 385 e 386 do RIR/99, para transferência de ágio por meio de interposta pessoa jurídica da pessoa jurídica que pagou o ágio para a pessoa jurídica que o amortizar, que foi o caso dos autos, sendo indevida a amortização do ágio pela recorrida.

Por concordar com os fundamentos dos referidos acórdãos, os quais inclusive já tive a oportunidade de reproduzir em outros julgados de que fui relator², transcrevo e adoto como razões de decidir, *verbis*:

[...]

Para o julgamento de mérito sobre a despesa de amortização de ágio e seus reflexos tributários, da mesma forma como fiz para o processo nº 19647.01051/200783, adoto a recente jurisprudência do CARF que considero mais adequada e que restou cinzelada no Acórdão nº 1103-001.170, de 04/02/2015, da relatoria do nobre Conselheiro André Mendes de Moura. Seguem trechos do voto condutor:

Para se tratar em ágio, há que se, inicialmente, falar do investimento em sociedades coligadas e controladas avaliado pelo método de equivalência patrimonial (MEP), conforme previsto no art. 384 do RIR/99. A principal característica do método é de se permitir uma atualização dos valores dos investimentos em coligadas ou controladas com base na variação do patrimônio líquido das investidas.

Esclarece o art. 385 do RIR/99 que se a pessoa jurídica adquirir um investimento avaliado pelo MEP por valor superior ou inferior ao contabilizado no patrimônio líquido, deverá desdobrar o custo da aquisição em (1) valor do patrimônio líquido na época da aquisição e (2) ágio ou deságio. Para a devida transparência na mais valia (ou menor valia) do investimento, o registro contábil deve ocorrer em contas diferentes: O investimento adquirido com ágio pode ser alienado, liquidado, ou mesmo ser objeto de uma transformação societária.

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 nº 1.598, de 1977, art. 20):

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; 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 inciso anterior.

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 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.

§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte

² Vide, p.e, o Acórdão nº 1302-001.950, de 09 de agosto de 2016

arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º).

Como se pode observar, a formação do ágio não ocorre espontaneamente. Pelo contrário, deve ser motivado, e indicado o seu fundamento econômico, que deve se amparar em pelo menos um dos três critérios estabelecidos no § 2º do art. 385 do RIR/99, (1) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade, (2) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros (3) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

Dentre os três critérios, assume relevância, para o caso concreto, aquele que consiste no fundamento econômico com base em expectativa de rentabilidade futura da empresa adquirida. Trata-se precisamente de lucros esperados a serem auferidos pela controlada ou coligada, em um futuro determinado. Por isso o adquirente (futuro controlador) se propõe a desembolsar pelo investimento um valor superior ao daquele contabilizado no patrimônio líquido da vendedora. Por sua vez, tal expectativa deve ser lastreada em demonstração devidamente arquivada como comprovante de escrituração, conforme previsto no § 3º do art. 385 do RIR/99.

As variações no patrimônio líquido da investida passam a ser refletidas na investidora pelo MEP. Contudo, os aumentos no valor do patrimônio líquido da sociedade investida não são computados na determinação do lucro real da investidora. Vale transcrever os dispositivos dos arts. 387, 388 e 389 do RIR/99 que discorrem sobre o procedimento de contabilização a ser adotado pela controladora.

Art. 387. Em cada balanço, o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o disposto no art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976, e as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 21, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso III):

[...]

Art. 388. O valor do investimento na data do balanço (art. 387, I), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo anterior, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 22).

[...]

Art. 389. A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).

É por isso que a investidora, ao registrar o ágio em conta de ativo, não promove a sua amortização para fins fiscais. Não poderia ser diferente, vez que a “mais valia”, decorrente da expectativa de rentabilidade futura, foi paga em razão dos lucros a serem auferidos pela investida, e que serão tributados na **própria investida**. Por sua vez, a repercussão de tais lucros na investidora dar-se-á pelo MEP, que não é objeto de tributação. Dessa maneira, como os lucros não são tributados na investidora, não há que se falar em amortização do ágio na investidora. Não faria sentido tributar os lucros na investida, e em seguida tributar o aumento do patrimônio líquido na investidora, que ocorreu precisamente por conta dos lucros auferidos pela investida.

Portanto, percebe-se que, na regra geral, para fins fiscais, o ágio não é dedutível na apuração do lucro real.

Contudo, tal cenário está sujeito a mudanças.

O investimento adquirido com ágio pode ser alienado, liquidado, ou mesmo ser objeto de uma transformação societária.

Passam a ser tratadas as situações específicas, como se pode verificar nos arts. 391 e 426 do RIR/99:

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

Parágrafo único. Concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, do ágio ou deságio a que se refere este artigo, será mantido controle, no LALUR, para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento (art. 426).

[...]

Art. 426. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na **alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido** (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso V):

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;

III - provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real, observado o disposto no parágrafo único do artigo anterior. (grifei)

Verifica-se que o aproveitamento do ágio ocorre no momento em que o investimento que lhe deu causa for objeto de alienação ou liquidação, oportunidade em que o ágio irá compor a apuração do custo de aquisição a ser considerado no ganho de capital auferido pelo alienante.

Por sua vez, em eventos de transformação societária, quando investidora absorve o patrimônio da investida (ou vice versa), adquirido com ágio ou deságio, em razão de cisão, fusão ou incorporação, resolveu o legislador disciplinar a situação no art. 386 do RIR/99:

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 nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 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. [...] (grifei)

Fica evidente que os arts. 385 e 386 do RIR/99 guardam conexão indissociável, constituindo-se em norma tributária permissiva do aproveitamento do ágio nos casos de incorporação, fusão ou cisão envolvendo o investimento objeto da mais valia.

A norma em debate tem repercussão direta na base de cálculo do tributo, o que permite a sua análise sob a perspectiva da hipótese de incidência tributária delineada pela melhor doutrina (Geraldo Ataliba, Hipótese de Incidência Tributária).

Esclarece o doutrinador que a hipótese de incidência se apresenta sob variados aspectos, cuja reunião lhe dá entidade.

Ao se apreciar o aspecto **pessoal**, merecem relevo as palavras da doutrina, ao determinar que se trata da qualidade que determina os sujeitos da obrigação tributária.

E a norma em debate se dirige à **investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição, sendo ela, e apenas ela** a destinatária da prerrogativa de amortização do sobrepreço. A partir do momento em que o ágio é transferido ou repassado para outras pessoas (de A para B, de B para C, de C para D e assim sucessivamente), pessoas jurídicas **distintas** da investidora, a subsunção ao art. 386 do RIR/99 torna-se impossível, vez que o fato impositivo (suporte fático, situado no plano concreto) deixa de ser amoldar à hipótese de incidência da norma (plano abstrato), por incompatibilidade do aspecto **pessoal**.

A respeito do aspecto **temporal**, cabe verificar o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, **evento que provoca impacto direto na apuração da base de cálculo tributável**.

Sobre o aspecto **material**, há que se observar que **apenas o ágio com fundamento econômico no valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros** é que tem a amortização autorizada em sessenta parcelas.

Ainda, há que se consumir a **confusão de patrimônio** entre investidora e investida, a que faz alusão o caput do art. 386 do RIR (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...), ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente.

Compartilhando o mesmo patrimônio investidora e investida, consolida-se cenário no qual a mesma pessoa jurídica que adquiriu o investimento com mais valia (ágio) baseado na expectativa de rentabilidade futura, passa a ser tributada pelos lucros percebidos nesse investimento."

Naquela assentada, tratava-se de caso em que a incorporação se deu conforme o *caput* do art. 386 do RIR/99. Já no caso dos autos, trata-se de incorporação nos moldes do §6º

do art. 386 do RIR/99 (que é comumente conhecida como incorporação "às avessas"). Embora isso não vá impactar nas premissas de exegese da norma, faz-se necessário tecer comentários adicionais quantos aos aspectos pessoal e material, de forma a adequá-los a esse modelo de incorporação:

§ 6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando (Lei nº 9.532, de 1997, art. 8º):

I - o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor do patrimônio líquido;

II - a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

O §6º do art. 386 do RIR/99, na realidade o art. 8º da Lei nº 9.532/97 (do qual este é mera cópia), se utilizou de uma técnica legislativa que faz uso da propriedade transitiva, assim o que vale para o *caput* do art. 386 do RIR/99 vale para o §6º do mesmo artigo, fazendo-se apenas a adaptação para contemplar a situação prevista.

Portanto, o §6º do art. 386 do RIR/99, sob o significado pessoal, se dirige à investida que incorporar a investidora que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição da participação societária (tanto o valor do principal quanto o valor do ágio). Ou seja, quando ocorre a incorporação, pela investida, da investidora "original" ou investidora *stricto sensu* (no sentido de que a originalidade está indissociavelmente ligada a pessoa jurídica que paga o ágio e, por isso mesmo, tem confiança na rentabilidade futura, pois é quem assume o risco) é que se dá a subsunção do fato à norma e surge a prerrogativa de amortização do sobrepreço.

Analisando as situações possíveis, sob a ótica dos dois tipos de incorporações, a partir do momento em que o ágio é transferido ou repassado para outras pessoas (de A para B, de B para C, de C para D e assim sucessivamente), pessoas jurídicas distintas da investidora **original** (para, ao fim, incorporar a investida ou ser incorporada pela investida), a subsunção ao **caput do art. 386 do RIR/99 ou ao §6º do mesmo artigo** torna-se impossível, vez que o fato impositivo (suporte fático, situado no plano concreto) deixa de ser amoldar à hipótese de incidência da norma (plano abstrato), por incompatibilidade do aspecto pessoal (seja no caso de a investidora que tiver incorporado a investida seja outra investidora que não a original, seja no caso de a investida estar incorporando uma investidora que não a original).

Da mesma forma que no aspecto pessoal, **a confusão de patrimônios**, principal item do aspecto material, para fins de enquadramento no §6º do art. 386 do RIR/99, consuma-se quando, na investida, o lucro futuro e o investimento original com expectativa desse lucro (aquele que foi sobreavaliado) passam a se comunicar diretamente (os riscos se fundem: o risco do investimento assim entendido os recursos aportados e o risco do empreendimento).

Compartilhando o mesmo patrimônio a investida e a investidora original, consolida-se cenário no qual a mesma pessoa jurídica que honrará a rentabilidade futura passa a ser detentora da mais valia (ágio) do investimento baseado na expectativa dessa rentabilidade.

"Dentre os aspectos que impedem o ágio registrado ... de ser dedutível, cita-se aquele que fora ressaltado pelo Termo de Verificação Fiscal, qual seja: **ausência do encontro num mesmo patrimônio do ágio com o investimento que lhe deu origem.**

Por certo, tal como fora ressaltado nas premissas teóricas apresentadas neste recurso, a dedução autorizada pelo artigo 386 do RIR/99 decorre de o

encontro num mesmo patrimônio da participação societária adquirida com o ágio com esse mesmo ágio. Em face dessa “**confusão patrimonial**”, a legislação admite que o contribuinte considere perdido o seu capital investido com o ágio e, assim, deduza a despesa que teve com a “mais valia”.

Todavia, para que haja esse encontro num mesmo patrimônio do ágio com o investimento que lhe deu origem, **é imprescindível que a “mais valia” contabilizada tenha sido efetivamente suportada por alguma das pessoas que participa da “confusão patrimonial”. O investidor deve se confundir com o seu investimento.**

Assim, em outras palavras, no caso de uma incorporação, para que o ágio registrado seja dedutível nos termos do artigo 386 do RIR/99, deve a pessoa jurídica **que efetivamente suportou o ágio** pago na aquisição de um investimento incorporar esse investimento, ou ser incorporada por ele. **O ágio deve ser de fato pago por alguma das pessoas jurídicas que participam da incorporação, fusão ou cisão societária.** Se assim não for, será impossível o ágio ir de encontro com o investimento que lhe deu causa.

De acordo com a previsão legal, qualquer situação diferente da hipótese aqui ventilada não admite a dedução da despesa com amortização do ágio. Uma incorporação, fusão ou cisão societária que envolva um ágio que não foi de fato arcado por nenhuma das pessoas participantes da operação societária não permitirá a aplicação do benefício fiscal instituído pelo artigo 386 do RIR/99. **O ágio pode até existir contabilmente, mas não será dedutível na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.**

...

Na situação estudada, nenhuma das duas empresas participantes da operação societária arcou de fato com o ágio pago na aquisição das referidas quotas. Não houve “confusão patrimonial” da “mais valia” com o investimento que lhe deu causa.”

Em síntese, a subsunção aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos artigos 385 e 386 do RIR/99, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material. Na atual redação destes dispositivos e para o caso de incorporação “às avessas”, exclusivamente no caso em que a investida **adquire a investidora original** (ou **adquire diretamente a investidora**, nessa linha de raciocínio as intermediárias não seriam investidoras de fato, apenas de direito) é que haverá o atendimento a esses aspectos, tendo em vista a ausência de normatização própria que amplie os aspectos pessoal e material a outras pessoas jurídicas ou que preveja a possibilidade de intermediação ou de interposição por meio de outras pessoas jurídicas. No caso dos autos, esses aspectos não foram satisfeitos, em especial dos aspectos pessoal e material, vejamos:

A utilização de uma pessoa jurídica interposta (Leicester Comercial S.A) para transferência do ágio, que veio a ser adquirida pela investida (CELPE), mas que não era a investidora original (investidora de fato, a que pagou o ágio), implica no desatendimento dos aspectos pessoal e material e, conseqüentemente, na descaracterização da aplicação dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos artigos 385 e 386 do RIR/99, que resulta na impossibilidade da amortização do ágio.

A amortização do ágio seria devida apenas se a empresa investida (CELPE) tivesse incorporado a investidora original (investidora *strico sensu*), pois somente essa se enquadra nos aspectos pessoal e material. Pouco importa terem havido motivos de ordem societária, técnica ou mercadológica que impedissem a CELPE de incorporar a real investidora: são as situações que devem se moldar à lei, para fins de aplicação da

norma, e não a lei que tem que se moldar às situações, o que implicaria em substituir a coercitividade da regra pela conveniência dos regradados.

Portanto, relativamente à despesa de amortização de ágio, voto por DAR provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

[...]

Forte nas razões acima, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da contribuinte quanto à primeira matéria.

Divergência II: inexistência de previsão legal para a adição, na base de cálculo da CSLL, das despesas de amortização de ágio consideradas indedutíveis pela fiscalização – Artigo 57, da Lei nº 8.981/1995, artigo 2º e parágrafos, da Lei nº 7.689/88 e artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97

A recorrente sustenta que inexistente previsão legal que determine a adição das despesas de amortização de ágio à base de cálculo da CSLL, nos seguintes termos:

Ainda que sejam ultrapassadas as questões postas nos itens anteriores, faz-se necessário demonstrar que este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais deve ao menos reconhecer a impossibilidade de se falar na adição das referidas despesas na base de cálculo da CSLL, **por absoluta ausência de previsão legal.**

Isso porque, ao contrário do entendimento da DRJ, artigo 57 da Lei nº 8.981/95 não tem o condão de tornar idênticas as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois, na verdade, esse dispositivo se aplica apenas às normas de **apuração e pagamento (procedimentos administrativos de cobrança)**, mas são mantidas as bases de cálculo e alíquota próprias de cada tributo. Confira-se:

[...]

De fato, o legislador determinou a base de cálculo da CSLL de forma exaustiva (numerus clausus), fixando, taxativa e individualmente, cada um dos ajustes aplicáveis (artigo 2º e parágrafos, da Lei nº 7.689/88), **não arrolando, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à valores pagos a título de compensação, bem como àqueles relativos à amortização do ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura.**

Com efeito, muito embora a CSLL seja, assim como o IRPJ, tributo incidente sobre o lucro dos contribuintes, certo é que para ela existem normas específicas que tratam das adições e exclusões ao lucro líquido para fins de determinação de sua base de cálculo, as quais, nem sempre, são as mesmas aplicáveis ao IRPJ, como pretendeu fazer crer a autoridade fiscal e a Turma Julgadora.

Conforme se verifica do acórdão recorrido, a DRJ entendeu que como a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL partem do lucro líquido, ambos os tributos devem observar as mesmas regras quanto a adições e exclusões ao lucro líquido, por força do art. 57 da Lei nº 8.981/1995 cujo texto está acima transcrito.

Não obstante, como demonstrado ao longo da presente peça recursal, restou efetivamente comprovada a regularidade da dedução das despesas de compensação e com amortização fiscal do ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura.

[...]

Portanto, mesmo que se considere que o ágio amortizado e os valores pagos aos consumidores da Recorrente a título de ressarcimento devem ser adicionados para fins

de apuração da base de cálculo do IRPJ no presente caso, o que se admite, insista-se, apenas a título argumentativo, **é possível concluir que o lançamento de CSLL, que também é objeto do presente processo administrativo, não possui fundamento legal, na medida em que afronta um dos mais importantes princípios norteadores do Direito Tributário, qual seja o princípio da legalidade, motivo pelo qual deve ser cancelado ao menos o auto de infração de CSLL por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.**

[...]

Entendo que não assiste razão à recorrente.

Não discordo da alegação da recorrente no sentido de que o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 não equiparou as bases de cálculo da CSLL ao IRPJ, situação expressamente ressalvada naquele dispositivo.

Ocorre que a autoridade fiscal apesar de também indicar este dispositivo, mas também em outros dispositivos legais como o art. 2º da Lei 7.689/1988, p.ex (vide Auto de Infração – fl.25), que traz disposições expressas sobre a neutralidade da amortização do ágio de investimento avaliado pelo Método de Equivalência Patrimonial – MEP na base de cálculo da CSLL, assim como ocorre com o IRPJ .

Já tive a oportunidade de me manifestar sobre o tema nas turmas ordinárias em situação um pouco distinta do presente, quando não havia a dedução indevida do IRPJ, mas apenas a falta de adição à base de cálculo do IRPJ, quando relatei o processo que deu origem ao Acórdão nº 1302-002.626, do qual colho, *verbis*:

Também afasto o art. 57 da Lei 8.981/1995, como base para a exigência, pelos motivos já analisados no tópico anterior.

Não obstante, a autoridade fiscal também apontou no TVF (fls. 657/690) a indedutibilidade da amortização do ágio, com fundamento nas disposições do DL. 1598/1977 e da Lei nº 9.532/1997, que regulam especificamente o registro e a amortização do ágio para fins fiscais e que seriam igualmente aplicáveis à CSLL, o que também é contestado pela recorrente sob o argumento de que as normas do DL. 1598/1977 são anteriores à Lei nº 7.689/1988, que instituiu a CSLL.

Este relator já votou a favor da tese da inexistência de previsão legal específica que determinasse a adição da amortização de ágio pago na aquisição de investimento avaliado pelo método de equivalência patrimonial à base de cálculo da CSLL, que por tal razão não deveria ser adicionada a base de cálculo da referida contribuição.

No entanto, com o aprofundamento das discussões nos colegiados dos quais participei reformulei meu entendimento especialmente em face dos argumentos relacionados à neutralidade da amortização do ágio de investimento avaliado pelo MEP, registrada contabilmente, para efeito da apuração do lucro real e da existência de hipóteses expressas na legislação fiscal quanto à sua integração à apuração da base de cálculo do IRPJ, conforme fiz questão de deixar registrado em declaração de voto no Acórdão nº 1302-001.995³, de 09 de junho de 2016, acompanhando o voto da i. relatora, Conselheira e Presidente Edeli Pereira Bessa, que sintetizou a decisão na seguinte ementa, quanto a esta matéria, *verbis*:

³ A referência ao acórdão está incorreta. Trata-se do Acórdão 1302-001.895 proferido na mesma sessão de julgamento (09 de junho de 2016).

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. A lei somente autoriza que a amortização de ágio afete a apuração do lucro real e nas condições por ela estabelecidas. Desnecessária, assim, norma que determine a adição, ao lucro líquido, de valores cuja dedução somente é permitida no âmbito do lucro real.

Como bem apontou a d. relatora naquele julgado, a legislação societária (lei nº 6.404/1976) nada dispunha sobre o registro da amortização contábil do ágio pago na aquisição de investimentos e que esta possibilidade somente surgiu a partir da edição do Decreto-lei nº 1.598/77, que veio disciplinar a apuração do imposto de renda a partir do resultado apurado na escrituração comercial.

Ou seja, toda a disposição legal sobre a matéria da amortização do ágio remete à apuração do lucro real, seja para determinar a neutralidade dos seus efeitos, seja para autorizar a sua consideração na base de cálculo do IRPJ nos casos que especifica, de sorte que, ou bem se aplicam todas as disposições (sobre o ágio) para a apuração para a base de cálculo do IRPJ e da CSLL (seja para adicionar a amortização do ágio à base da CSLL, seja para sua consideração no resultado nas hipóteses legais cabíveis) ou se considera que, à míngua de qualquer menção da CSLL nos textos legais, a amortização do ágio não pode repercutir em nenhum momento em sua base de cálculo.

Sob outro ângulo, é cabível, também, a interpretação de que a hipótese legal para adicionar a amortização do ágio à base de cálculo da CSLL está compreendida no art. 2º, § 1º, alínea c, itens 1 e 4 da Lei nº 7.689/1988, que estabelece a adição/exclusão do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido ao resultado do exercício.

Este dispositivo deixa patente que, também, na base de cálculo da CSLL deve ser neutro o resultado da equivalência patrimonial.

O art. 2º da Lei nº 7.689.1992, estabelece, *verbis*:

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: [\(Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990\)](#)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; [\(Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990\)](#)

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; [\(Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990\)](#)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; [\(Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990\)](#)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; [\(Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990\)](#)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; [\(Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990\)](#)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. [\(Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990\)](#)

§ 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.

A despesa de amortização do ágio é indedutível na apuração da base de cálculo da CSSL, por força dos itens 1 e 4 do dispositivo acima transcrito, os quais deixam claro a finalidade da norma de tornar neutro o resultado da equivalência patrimonial na apuração da CSLL.

A avaliação do investimento pelo Método da Equivalência Patrimonial - 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.

Assim, se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, conclui-se que a amortização que reduz o ágio/deságio deve compor o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, e quer este seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSLL, como dispõem expressamente os itens 1 e 4 da alínea “c” do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/88.

Extraem-se iguais fundamento do voto da i. Conselheira Adriana Gomes Rego, ao proferir o voto vencedor do Acórdão nº 9101-003.002, de 08/08/2017, conforme os excertos abaixo, *verbis*:

[...]

1. Dedutibilidade das despesas com amortização de ágio da BC da CSLL

O Relator cita o acórdão 9101002.310 nas suas razões de decidir. Mantenho as razões de decidir expostas no voto vencido daquele acórdão, o qual foi de minha relatoria.

O Decreto-Lei nº 1.598/1977 cumpre função estruturante no regramento da avaliação de investimentos pelo MEP, estabelecendo regras de contabilização que dizem com a neutralidade de seus efeitos na determinação do lucro tributável.

Em outras palavras, quis o legislador dizer que as contrapartidas da amortização do ágio ou deságio são lançadas como despesas (ou receitas), porém devem ser adicionadas ou excluídas, conforme o caso, da apuração do lucro real, justamente para que o ágio ou deságio só tenha influência por ocasião da alienação ou liquidação do investimento.

Não faz sentido, assim, admitir que as disposições do Decreto-Lei nº 1.598/1977 sobre os efeitos tributários da avaliação de investimentos pelo MEP, inclusive no que toca à amortização do ágio, não encontrem eco na apuração da CSLL, apenas por serem feitas algumas referências em seus dispositivos ao "lucro real".

É de se considerar, também, que o Decreto-Lei nº 1.598/1977, que, como se viu foi editado com o fim de *"adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de*

1976)", é anterior à CSLL, introduzida no ordenamento jurídico em 1988, pela Lei 7.689.

Nesse contexto, tem-se ainda que, se o art. 57 da Lei nº 8.981/1995, ao estabelecer que se aplicam à CSLL "*as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (...) mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor*", não tem o condão de estabelecer uma absoluta identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, dele não se pode extrair que o fato de a legislação específica da CSLL não reproduzir o comando do art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 em sua literalidade implica permissão de dedução.

Outro argumento em favor da indedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL é o de que a neutralidade da avaliação dos investimentos pelo método da equivalência patrimonial em relação a essa contribuição **está plasmada nas disposições do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, na medida em que os itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º do artigo em questão comandam a adição do resultado negativo e a exclusão do resultado positivo decorrentes da avaliação de investimentos pelo MEP**. Senão, vejamos:

[...]

Ora, a neutralidade da amortização do ágio/deságio é consequência lógica da neutralidade do MEP em si, uma vez que o ágio (ou deságio) é, como se viu, desdobramento do investimento, sendo que sua amortização tem o condão de reduzi-lo.

[...]

É de se concluir, por conseguinte, que a neutralidade da avaliação pelo método da equivalência patrimonial das participações societárias mantidas na investidora não se restringe ao IRPJ, tendo lugar também na determinação da base de cálculo da CSLL, razão pela qual o ágio amortizado contabilmente não pode ser deduzido da base de cálculo dessa contribuição.

[...]

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário quanto a este ponto.

Em linha com este entendimento, já nesta Turma da CSRF, participei do julgamento no processo 16682.720821/2011-35, tendo me acompanhado a maioria qualificada que negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do i. conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, redator designado do Acórdão nº 9101-005,976, que também adoto como fundamento de decidir do presente recurso, *verbis*:

Em síntese, a Recorrente alega que a decisão recorrida deve ser reformada, pois não se sustentariam os seus fundamentos quanto à suposta ausência de previsão legal para a adição do valor correspondente à amortização do ágio na apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL.

Divirjo de tal entendimento.

De toda forma, não me alinho aos argumentos do paradigma como fundamento para o restabelecimento da exigência, isso porque, não há dúvidas que IRPJ e CSLL possuem bases de cálculo próprias, não tendo o art. 57 da Lei nº 8.981/95 o alcance dado naquele precedente no sentido de igualar as bases de cálculos desses dois tributos, mas sim determinar as mesmas normas quanto a períodos de apuração, forma de apuração e data

de vencimento para o recolhimento dos tributos devidos, conforme bem esclarecido pelo ilustre Conselheiro Rafael Vidal de Araújo no Acórdão nº 9101-003.220:

Não discordo da afirmação de que a regra do art. 57 da Lei nº 8.981/1995 manteve separadas as bases de cálculo e as alíquotas previstas para o IRPJ e a CSLL. Embora estipule que as normas de apuração e de pagamento do IRPJ se aplicam à CSLL, o próprio dispositivo declara em seguida que serão "mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor":

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, **mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor**, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) [grifos do precedente]

Não há dúvidas de que a legislação prevê ajustes específicos (adições e exclusões) que não abrangem os dois tributos. Tampouco se discute que nem todos os ajustes de um tributo serve ao outro.

Se o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 houvesse produzido uma coincidência plena entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, seria inteiramente dispensável que normas posteriores a ele viessem estabelecer pontualmente, em determinadas situações, a equiparação.

Por exemplo, o art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 (base legal do art. 464 do RIR/1999) estabelece que, na determinação do lucro real, devem ser adicionados os valores caracterizados como distribuição disfarçada de lucros. Se o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 houvesse equiparado as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a partir de então a distribuição disfarçada de lucros também deveria ser adicionada à base de cálculo da CSLL.

Conclui-se que não era este o caso a partir do momento em que o art. 60 da Lei nº 9.532/1997, abaixo transcrito, veio estabelecer expressamente esta adição à base de cálculo da CSLL. Qual seria o sentido dessa nova norma legal promulgada em 1997 se já houvesse, desde 1995, equiparação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL determinada pelo art. 57?

Art. 60. O valor dos lucros distribuídos disfarçadamente, de que tratam os arts. 60 a 62 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, com as alterações do art. 20 do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, serão, também, adicionados ao lucro líquido para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

Assim, se existem normas posteriores ao art. 57 da Lei nº 8.981/1995 que vêm pontualmente determinar a adição de certos valores à base de cálculo da CSLL, valores estes que antes só eram adicionados ao lucro real, é de se concluir inexoravelmente que o referido art. 57 não equiparou as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Com efeito, a CSLL tem como base de cálculo o *lucro líquido* do período com os ajustes determinados na respectiva legislação. Nesse sentido o art. 2º, da Lei nº 7.689/1988, dispõe que a base de cálculo desta *contribuição* é o "*valor do resultado do exercício antes da provisão do imposto de renda*". Veja-se:

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 nº 8.034, de 1990)
 - 1. adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
 - 2. adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
 - 3. adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
 - 4. exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;
 - 5. exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)
 - 6. exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. [grifos nossos]

[...]

Já o conceito de lucro líquido extrai-se dos artigos 248 e 277, ambos do RIR/99, *verbis*:

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

[...]

Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11).

O lucro operacional é, pois, o resultado do confronto das receitas operacionais com as despesas operacionais. Assim determina o artigo 299 do RIR/99:

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

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

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

Especificamente acerca do tratamento a ser dado à amortização de ágio na base de cálculo da CSLL, a fim de evitar tautologia, e por concordar integralmente com os fundamentos de seu voto, reproduzo a seguir o entendimento firmado pela I. Conselheira Adriana Gomes Rêgo no acórdão 9101-002.310:

Vale assinalar que não se trata da hipótese de absorção da participação em controlada ou coligada em virtude de incorporação, fusão ou cisão, de que trata a Lei nº 9.532/1997 em seus arts. 7º e 8º, mas de participação mantida na investidora.

A discussão, então, cinge-se à possibilidade de uma pessoa jurídica que tem um investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial adquirido com ágio, poder deduzir da base de cálculo da CSLL, despesas com amortização desse ágio.

Nesse sentido, tem-se que a avaliação de investimentos em outras sociedades (participações societárias) pelo valor do patrimônio líquido, método da equivalência patrimonial (ou MEP), encontra-se regulada pela Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas). Com efeito, o art. 248 desse diploma legal estabelece a obrigatoriedade de avaliação dos investimentos em empresas coligadas, controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum por esse método e estabelece suas regras.

No âmbito tributário, coube ao Decreto-Lei nº 1.598/1977, como se vê de seu preâmbulo, *"adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976)"*. Assim, no que toca ao método da equivalência patrimonial, o Decreto-Lei em questão dedicou à essa matéria a Subseção II da Seção II, intitulada "Investimento em Sociedades Coligadas ou Controladas Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido".

Inaugurando a subseção em comento, o art. 20 do Decreto-Lei estabelece que o custo de aquisição da participação societária deve ser desdobrado em valor de patrimônio líquido na época da aquisição e ágio ou deságio na aquisição⁴. O § 2º do artigo em questão fixa quais são os fundamentos econômicos possíveis a justificar o ágio/deságio (valor de mercado de bens do ativo superior/inferior ao registrado na contabilidade, rentabilidade de exercícios futuros e fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas).

Na sequência, os arts. 22, 23, 25 e 33, estabelecem os efeitos tributários que exsurtem da avaliação de investimentos pelo MEP. O que esses dispositivos estampam é que os efeitos que a avaliação de investimentos pelo MEP produz nas contas de resultado devem ser neutros para fins tributários (neutralidade), a exceção do caso de alienação ou liquidação (baixa) do investimento (art. 33). Tal neutralidade se estabelece tanto em relação à variação positiva ou negativa do valor do investimento em si por ocasião da avaliação pelo MEP (arts. 22 e 23), quanto em relação à amortização do ágio ou do deságio (art. 25).

Vale transcrever parcialmente os dispositivos em comento do Decreto-Lei nº 1.598/1977 (na redação anterior à trazida pela Lei nº 12.973, de 2014, aplicável aos fatos), cabendo registrar que tais disposições se encontram reproduzidas no RIR/1999, em seus arts. 385, 389, 391 e 426:

⁴ 2. Aqui é feita referência à redação anterior à trazida pela Lei nº 12.973/2014, aplicável aos fatos.

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:

- a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;*
- b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;*
- c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.*

§ 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. 22. O valor do investimento na data do balanço (art. 20, I), depois de registrada a correção monetária do exercício (art. 39), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo 21, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento.

Parágrafo único Os lucros ou dividendos distribuídos pela coligada ou controlada deverão ser registrados pelo contribuinte como diminuição do valor de patrimônio líquido do investimento, e não influenciarão as contas de resultado.

Art. 23. A contrapartida do ajuste de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978) Parágrafo único Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País. (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978). (...)

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. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (...)

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. (Redação dada pelo Decreto-lei n.º 1.730, 1979)

Vê-se, assim, que o Decreto-Lei n.º 1.598/1977 cumpre função estruturante no regramento da avaliação de investimentos pelo MEP, estabelecendo regras de contabilização que dizem com a neutralidade de seus efeitos na determinação do lucro tributável.

Em outras palavras, quis o legislador dizer que as contrapartidas da amortização do ágio ou deságio são lançadas como despesas (ou receitas), porém devem ser adicionadas ou excluídas, conforme o caso, da apuração do lucro real, justamente para que o ágio ou deságio só tenha influência por ocasião da alienação ou liquidação do investimento.

Não faz sentido, assim, admitir que as disposições do Decreto-Lei n.º 1.598/1977 sobre os efeitos tributários da avaliação de investimentos pelo MEP, inclusive no que toca à amortização do ágio, não encontrem eco na apuração da CSLL, apenas por serem feitas algumas referências nos retrocitados dispositivos ao "lucro real".

É de se considerar, também, que, como bem registra a Fazenda Nacional em suas contrarrazões, o Decreto-Lei n.º 1.598/1977 - que, como se viu foi editado com o fim de "*adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976)*" - é anterior à CSLL, introduzida no ordenamento jurídico em 1988, pela Lei 7.689.

Nesse contexto, tem-se ainda que, se o art. 57 da Lei n.º 8.981/1995, ao estabelecer que se aplicam à CSLL "*as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (...) mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor*"², não tem o condão de estabelecer uma absoluta identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, dele não se pode extrair que o fato de a legislação específica da CSLL não reproduzir o comando do art. 25 do Decreto-Lei n.º 1.598/1977 em sua literalidade implica permissão de dedução.

Vale aqui trazer à colação o precedente do acórdão n.º 1301-001.067 (1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, 03/10/2012, Redator Designado Wilson Fernandes Guimarães), no sentido da indedutibilidade da amortização do ágio na determinação da CSLL por estar essa contribuição alcançada pelas disposições do Decreto-Lei n.º 1.598/1977 sobre a matéria:

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO CONTÁBIL. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Em que pese a referência feita, em algumas das disposições, ao lucro real, e o disposto nos arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532, de 1997, o preconizado pelos arts. 22, 23, 25 e 33 do Decreto-Lei n.º 1.598/77 deixam claro que, para fins fiscais, os efeitos decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial nas contas de resultado só devem ser considerados na baixa do investimento. Assim, considerado o disposto no art. 2º da Lei n.º 7.689, de 1988, não há que se falar em dedutibilidade do ágio amortizado contabilmente da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Excerto do Voto Condutor:

Aqui, o Colegiado alinhou-se ao registrado no acórdão recorrido, que, reproduzindo excertos do acórdão n.º 25.455, de 16 de abril de 2009, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas, destacou que a indedutibilidade em questão "decorre da própria lógica contábil da metodologia de escrituração" dos investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

Como é cediço, não obstante as disposições trazidas pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, a legislação tributária foi edificada no sentido de emprestar absoluta neutralidade tributária aos ajustes e amortizações contábeis derivadas da aplicação do método de equivalência patrimonial. Assim, os efeitos fiscais decorrentes da aplicação do referido método, observadas, obviamente, as disposições da já citada Lei nº 9.532/97, só são verificados na apuração do resultado da alienação da participação societária.

Em que pese a referência feita, em algumas das disposições, ao lucro real, para o Colegiado, o preconizado pelos arts. 22, 23, 25 e 33 do Decreto-Lei nº 1.598/77, abaixo reproduzidos, deixam claro que, para fins fiscais, os efeitos decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial nas contas de resultado só devem ser considerados na baixa do investimento. Assim, considerado o disposto no art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, não há que se falar em dedutibilidade do ágio.

Outro argumento em favor da indedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL é o de que a neutralidade da avaliação dos investimentos pelo método da equivalência patrimonial em relação a essa contribuição **está plasmada nas disposições do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, na medida em que os itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º do artigo em questão comandam a adição do resultado negativo e a exclusão do resultado positivo decorrentes da avaliação de investimentos pelo MEP.**

Ora, a neutralidade da amortização do ágio/deságio é consequência lógica da neutralidade do MEP em si, uma vez que o ágio (ou deságio) é, como se viu, desdobramento do investimento, sendo que sua amortização tem o condão de reduzi-lo. Vale transcrever parcialmente o art. 2º em comento (sublinhei):

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 nº 8.034, de 1990)*

1. adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

2. adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

3. adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

4. exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

5. exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

6. exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (...)

Veja-se, a propósito, como o Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior defende a indedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL com base nesse argumento em processo outro em que a ora Recorrente também figura como autuada (acórdão nº 1302-001.170, 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, 11/09/2013, sublinhei):

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)

Vale destacar a importante observação feita nesse julgado, no sentido de que, a afirmação de que a despesa decorrente da amortização do ágio é dedutível conduz, *contrario sensu*, à conclusão de que a receita decorrente da amortização do deságio é tributada, o que não é razoável, e nem vem sendo exigido.

Some-se a essas razões o fato de a IN SRF nº 390/2004, que dispõe sobre a apuração e o pagamento da CSLL, ter sido expressa ao estabelecer em seu art. 44 que "*aplicam-se à CSLL as normas relativas à depreciação, amortização e exaustão previstas na legislação do IRPJ, exceto as referentes a depreciação acelerada incentivada, observado o disposto nos art. 104 a 106*".

É de se concluir, por conseguinte, que a neutralidade da avaliação pelo método da equivalência patrimonial das participações societárias mantidas na investidora não se restringe ao IRPJ, tendo lugar também na determinação da base de cálculo da CSLL, razão pela qual o ágio amortizado contabilmente não pode ser deduzido da base de cálculo dessa contribuição.

Conforme se observa, não havendo previsão legal para que o ágio amortizado possa influenciar o lucro líquido, não há que falar em falta de previsão legal de sua adição na determinação da base de cálculo da CSLL, uma vez que o resultado do exercício, ponto de partida para cálculo da base impositível dessa contribuição, já não deveria ser influenciado por essa amortização.

Assim sendo, o acórdão recorrido, ainda que por fundamentos distintos, deve ser confirmado.

Com os fundamentos acima exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial neste ponto.

Divergência III: impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício a fatos geradores ocorridos após 2007 – Artigos art. 44 da Lei nº 9.430/96, 14 da Lei nº 11.488/07 e Súmula CARF nº 105

Como último ponto a ser apreciado a recorrente questiona a aplicação concomitante de multa isolada sobre as estimativas mensais com a multa de ofício, em face do princípio penal da consunção. Defende que a Súmula CARF nº 105 firmou entendimento quanto à impossibilidade de cumulação das multas de ofício e por falta de recolhimento de estimativas.

Não lhe assiste razão.

Inexiste qualquer conflito legal para aplicação da multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo em conjunto com a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas, tampouco após o encerramento do período de apuração.

Desde logo afasto a aplicação da súmula CARF nº 105⁵, porquanto o lançamento da multa isolada, sobre os períodos abrangidos no recurso especial, foi fundamentado no Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Com efeito, o alcance da referida súmula é limitado às exigências formalizadas anteriormente às alterações legislativas introduzidas pela Lei nº 11/488/2007. O enquadramento legal citado expressamente no texto da súmula (*art.44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996*) deixou de existir a partir de 22/01/2007.

Na mesma data, foi publicada no DOU (edição extra) e entrou em vigor a Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007⁶. Foram alterados o

⁵ Súmula CARF nº 105:

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

⁶ Lei nº 11488/2007:

Art. 14. O art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2o nos incisos I, II e III:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

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

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.

§ 1o O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III- (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2o Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1o deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

percentual aplicável (de 75% para 50%) e também a base de incidência da multa (antes, *a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição*, após, *o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado*).

Assim, com relação aos fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 2007, os conselheiros podem votar de acordo com seu livre convencimento sobre a matéria.

Com efeito, a lei prevê expressamente aplicação da penalidade isolada no caso do descumprimento da obrigação de recolher o tributo estimado mensalmente, mesmo se apurado prejuízo ao final do exercício.

Entendeu o legislador que tal infração (falta de recolhimento da estimativa) não deve ser ignorada.

Com vistas à proteção da arrecadação tributária e prestigiando os contribuintes que em situação equivalente efetuaram os recolhimentos devidos por antecipação, houve por bem o legislador estabelecer uma penalidade para aquela infração, que não se confunde de modo algum com a multa de ofício eventualmente devida pelo não recolhimento do saldo de tributo apurado no final do exercício.

Assim, se, além das estimativas mensais que deixaram de ser recolhidas, a fiscalização constata que também o saldo de imposto anual devido em face da apuração do resultado do exercício não foi declarado/recolhido, ou o foi à menor, impõe-se a cobrança das diferenças de tributos devidas acrescidas da respectiva multa de ofício (75%), aplicada sobre o saldo de tributo devido.

Ora, é princípio basilar de hermenêutica que "a lei não contém palavras inúteis".

Ao estabelecer que é devida a multa isolada ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da contribuição social, o legislador deixou muito claro que a penalidade isolada não se confunde e não pode se fundir com a multa de ofício eventualmente devida pelo saldo de tributo devido no ano. Interpretação nesse sentido implica em negar validade ao citado dispositivo.

A imposição da multa isolada visa prestigiar o contribuinte que cumpre com suas obrigações e observa um dos princípios essenciais da atividade econômica, previsto na Constituição Federal de 1988: o princípio da livre concorrência (vide Art. 170, inc IV, Art. 146-A e Art. 173, § 4º).

Ao impor ao infrator a penalidade isolada a lei visa desestimular comportamentos que levem a condições desiguais, pois enquanto os contribuintes que honram com suas obrigações sacrificam parte de seus fluxos de caixa para contribuir com a coisa pública, muitas vezes tendo que recorrer ao pagamento de juros a terceiros, o infrator (que deixa de recolher o tributo estimado) preserva o seu "Caixa" e se coloca em situação vantajosa economicamente perante os seus concorrentes.

É cediço os efeitos que a sonegação tem sobre o equilíbrio concorrencial. Portanto, ao se desonerar da multa isolada o contribuinte que deixa de efetuar o recolhimento por estimativa ferir-se-ia, além da legalidade, o princípio da isonomia.

Rejeito, também, o argumento, que tem sido reiteradamente utilizado pelos que defendem a impossibilidade de coexistência das duas penalidades, quanto a possibilidade de estarmos diante da ocorrência de um "*bis in idem*": aplicação da multa isolada e da multa de ofício sobre um mesmo fato.

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

..... ” (NR)

Não vejo como se possa defender a existência de um mesmo fato a ensejar a aplicação das penalidades.

A lei é cristalina ao estabelecer cada uma das hipóteses em que as penalidades são aplicáveis, sendo certo que as infrações ocorrem em momentos absolutamente distintos, embora possam ser detectadas num mesmo momento pela fiscalização.

Enquanto a infração pelo não recolhimento dos tributos devidos com base na estimativa mensal ocorre durante o ano-calendário de sua apuração, a infração pelo não recolhimento do tributo anual devido só pode ocorrer depois de encerrado o período de apuração respectivo. São fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro.

O percentual da multa isolada que antes coincidia com o mesmo percentual da multa de ofício também era comumente utilizado para justificar o alegado "*bis in idem*". Porém, também não existe mais essa coincidência, em face de sua redução para 50% pela Lei nº 11.488/2007, e que passou a ser aplicada aos casos pretéritos (inclusive neste) em face da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, alínea "c" do CTN.

Os prazos para cumprimento das obrigações em questão também são distintos em cada caso.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, inc.V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a penalidade aplicada em tal e qual caso é adequada ou se é excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que é vedado no âmbito deste colegiado.

Por fim quanto à alegação da recorrida sobre a aplicação do princípio penal da consunção, valho-me da precisa fundamentação trazida pelo d. conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no acórdão nº 1302-001.080, apontado como um dos paradigmas pela recorrente, para afastá-la, *verbis*:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu*. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, *idem*). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.

Em conclusão, se a lei não prevê a possibilidade de incidência de uma penalidade em detrimento da outra não cabe ao intérprete afastá-la ou modular sua aplicação.

Assim, voto por negar provimento ao recurso especial neste ponto.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da contribuinte.

3. Conclusão Geral

Ante todo o exposto, voto no sentido de conhecer dos recursos especiais interpostos pela PFN e contribuinte e, no mérito, dar provimento ao recurso especial fazendário e negar provimento ao recurso da contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Voto Vencedor

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Redator Designado

Fui designado para redigir o voto vencedor no tocante ao não provimento do recurso especial fazendário, bem como para o provimento do apelo do sujeito passivo no que concerne ao afastamento da multa isolada.

Pois bem.

Recurso especial da Fazenda Nacional – Dedutibilidade de verbas compensatórias pagas pela empresa por descumprimento das metas estabelecidas pelo órgão regulador (ANEEL)

Conforme relatado, figurei como Relator do acórdão recorrido, tendo sido naquela ocasião vencido na matéria aqui rediscutida. Do respectivo voto transcrevo a seguinte passagem:

252. Não se pode perder de vista que tanto as indenizações aos consumidores quanto as multas para a ANEEL constituem despesas da Recorrente para a Recorrente. Tratam-se de gastos relativos ao próprio exercício da atividade principal da contribuinte – distribuidora de energia elétrica -, possuindo ligação direta com a exploração de seu objeto social. Foi justamente o desempenho de suas atividades empresariais – que geram receitas - o fator que desencadeou essas despesas.

253. Por mais preconceito que possa ter da origem da origem dessas despesas, o fato é que o pagamento dessas indenizações e multas não é crime ou conduta proibida, revelando-se, isto sim, gasto necessário pois inerente à manutenção da própria fonte produtora.

254. A DRJ, quando alega que *não é correto e não tem amparo legal, que a empresa transfira à sociedade o ônus de sua ineficiência, reduzindo com ele a base de cálculo tributária*, esquece que tributo não pode ser revestido de sanção.

255. Negar a dedutibilidade de indenizações ou multas vinculadas ao exercício de atividades econômicas, ainda que prestado de forma irregular, significa punir o

contribuinte em valor maior que o da própria indenização ou penalidade, uma vez que sobre o valor da multa também estaria se exigindo o IRPJ e CSLL sobre ela, o que não se sustenta diante do princípio da renda líquida.

Reitero esse meu posicionamento, complementando que a dedução de *despesa operacional* não corresponde a uma vantagem ou benefício fiscal, constituindo ela, na verdade, um direito legítimo do contribuinte em face da própria materialidade do IR (*renda líquida*).

A *necessidade* do dispêndio não se faz presente só quando a despesa gera alguma contrapartida financeira, mas também revela-se quando a sua *causa jurídica* esteja vinculada, direta ou indiretamente, ao desempenho da atividade da empresa.

Como bem notou Humberto Ávila⁷ ao tratar do conceito de despesa necessária (dedutível, portanto), a questão não é saber se o contribuinte poderia ter desempenhado suas atividades de maneira diversa, sem incorrer na despesa controvertida ou efetua-la em valor menor. Decisivo, em vez disso, é verificar se a despesa consubstancia uma imposição das operações e negócios jurídicos que o contribuinte escolhe desempenhar enquanto expressão do livre exercício de atividade econômica ou empresarial.

É justamente o que ocorre com gastos com a reparação de uma deficiência na prestação da atividade fim da contribuinte, no caso, o fornecimento de energia. Embora o mais desejável ou correto ou ideal seria prestar o serviço sem deficiência, a deficiência é inerente à operação. Dai sua compensação fazer parte da própria atividade.

Nesse sentido, digna de nota é a seguinte passagem do voto vencedor do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, proferido no Acórdão nº **1401-001.793** (e replicado no Acórdão desta E. 1ª Turma – **9101-006.652**):

[...] vivemos numa sociedade de risco. É da natureza da prática empresarial submeter-se ao imponderável, inclusive no âmbito dos deveres jurídicos. Para o exercício de atividades econômicas, é absolutamente necessário atirar-se num vasto campo do imprevisível e suportar as suas consequências, inclusive aquelas de índole punitiva. Na verdade, podemos dizer com a mais absoluta segurança que é praticamente impossível, em muitos setores econômicos, conseguir guiar um empreendimento sem arcar com multas impostas pela administração pública.

O risco faz parte do negócio, e suas consequências também, inclusive aquelas de cunho pecuniário punitivo. Do contrário, deveriam também ser considerados indedutíveis os prêmios de seguro; afinal, não é estritamente necessário o contrato de seguro para o desempenho de atividades empresariais, nem para obter receitas.

Ora, o pagamento de multa ou indenização por eventual violação à norma de ordem pública, além de poder sim ser comum no ramo de atividade do contribuinte, é fruto do próprio risco da sua atividade econômica, razão pela qual a despesa incorrida para reparar erros técnicos ou anomalias no exercício da atividade, é operacional ou necessária e, portanto, dedutível.

⁷ Cf. ÁVILA, Humberto. “Dedutibilidade de despesas com o pagamento de indenização decorrente de ilícitos praticados por ex-funcionários”. In: Tributação do Ilícito. São Paulo: Malheiros Editores. 2018. Páginas 91 e 92.

Por mais discordância, então, que se possa ter com a causa da conduta que levou à imposição da penalidade, repita-se que a própria multa e sua necessidade de compensação (indenização) já figuram como o “remédio jurídico” que pune o infrator, sem que isso afaste seu caráter operacional ou sua vinculação com a atividade econômica explorada. Daí o afastamento da glosa.

Recurso especial da contribuinte - Divergência III: impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício a fatos geradores ocorridos após 2007

A discussão sobre a legitimidade ou não da cobrança cumulativa de multa isolada e multa de ofício não é recente, mas é tema que ainda possui celeuma.

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

Na prática, a Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até dezembro/2006.

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial, na linha do que argumenta a Recorrente, que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007) ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela que conclui pela possibilidade jurídica da exigência de multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas, mesmo nos casos em que também houver sido formulada exigência de multa de ofício em razão da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no final do mesmo ano de apuração.

Por essa linha de pensamento, o Legislador teria prescrito sanções autônomas e inconfundíveis, autorizando ao fisco, na hipótese do contribuinte deixar de recolher estimativas mensais de IRPJ e CSLL, inclusive aquelas apuradas de ofício e, paralelamente, não recolher integralmente estes mesmos tributos no final do período de apuração, aplicar as duas sanções concomitantemente (multa de ofício sobre o IRPJ/CSLL devidos e não recolhidos + multa isolada sobre as estimativas “em aberto”).

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007):

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

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

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.

§ 1º- O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a *multa de ofício de 75%* prevista no inciso I é aplicável nos casos de falta de pagamento de imposto ou contribuição, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Já a *multa isolada de 50%*, prevista no inciso II, deve incidir sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e 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.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que as estimativas são meras antecipações do tributo devido, não figurando, portanto, como tributos autônomos. A propósito, dispõe a Súmula CARF 82 que “*após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas*”.

Também não nega-se que o não recolhimento das estimativas e o não recolhimento do tributo efetivamente devido são infrações distintas, como foi reconhecido pela própria lei nos incisos I e II acima transcritos. Todavia, e este é o ponto central para a discussão, quando ambas as obrigações não foram cumpridas pelo contribuinte, o princípio da absorção ou consunção impõe que a infração pelo inadimplemento do tributo devido prevaleça, afinal o dever de antecipar o pagamento por meio de estimativas configura etapa preparatória para o dever de recolher o tributo efetivamente devido, este sim o bem jurídico tutelado pela norma.

Adotando, então, uma interpretação histórica e sistemática dos referidos dispositivos legais e Súmulas, verifico que a alteração legislativa mencionada não possui qualquer efeito quanto à aplicação da Súmula CARF nº 105 para fatos geradores posteriores a 2007.

Isso porque a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permitiria punir o contribuinte em duplicidade, em clara afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Nesse sentido já se manifestou o E. Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins⁸, da 2ª Turma desse E. Tribunal:

Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

⁸ Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações a pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, “a” e “b”, em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali decritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas “multas isoladas”, portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende reprimir com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Esse posicionamento, diga-se, foi ratificado em outros julgados, conforme atesta, também de forma exemplificativa, a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. [...]. CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE.

[...]

2. Nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, seria cabível a multa de ofício ou no percentual de 75% (inciso I), ou aumentada de metade (parágrafo 2º), não se cogitando da sua cumulação.” (Resp 1.567.289-RS. Dje 27/05/2016).

Mais recentemente, os Ministros da 2ª Turma do STJ, por unanimidade de votos, reiteraram esse posicionamento, conforme atesta a ementa do julgamento proferido no **Resp 1.708.819/RS**, de 16/11/2023. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

1. A multa de ofício tem cabimento nas hipóteses de ausência de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, sendo exigida no patamar de 75% (art. 44, I, da Lei n. 9.430/96).

2. A multa isolada é exigida em decorrência de infração administrativa, no montante de 50% (art. 44, II, da Lei n. 9.430/96).

3. A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção. Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.603.525/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 25/11/2020; AgRg no REsp 1.576.289/RS, relator Ministro Herman Benjamin,

Segunda Turma, DJe 27/5/2016; AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp n. 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 24/3/2015.

4. Recurso especial provido.

A propósito, em Sessão de 1º de setembro de 2020, esta C. Turma, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em julgamento do qual o presente Relator participou, afastou a concomitância das multas de ofício e isolada para fatos geradores posteriores a 2007.

Do voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.080, do I. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, e do qual acompanhei, extrai-se que:

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

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

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

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

(...)

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

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

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

antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (destacamos)

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

Ao passo que as estimativas representam um simples *adiantamento* de tributo que tem seu *fato gerador* ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa *antecipação* mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

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

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra⁹.

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

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

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

Digna de nota, também, é a declaração de voto constante desse mesmo Acórdão, da I. Conselheira Livia De Carli Germano, da qual transcrevo o seguinte trecho:

Isso porque, de novo, é essencial destacar que, nos presentes autos, não estamos tratando do principal de tributo, mas da **pena** prevista para a conduta consistente em agir em desconformidade com o que prevê a legislação fiscal (dever de adiantar estimativas mensais).

Neste sentido, a análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado sumular esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário. Não obstante, a pena prevista para o descumprimento do dever de recolher a estimativa permanece - e, até por isso, é denominada “multa isolada”: porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a própria estimativa devida).

⁹ Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

De fato, parece que só faz sentido se falar em exigência *isolada* de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir a própria estimativa devida, acrescida de multa e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, a cobrança “isolada”) quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

A título ilustrativo, destaco a argumentação constante de trecho do voto condutor do acórdão 101-96.353, de 17/10/2007, que é um dos que orientaram a edição do enunciado da Súmula CARF 82:

(...)

A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.

Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.

(...)

Portanto, compreendo que os argumentos acima não são suficientes para levar ao cancelamento da exigência de multas isoladas.

Não obstante, -- **e aqui reside especificamente o ponto em que, com o devido respeito, discordo do voto da i. Relatora** -- compreendo que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual.

Não nego que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida *versus* valor do ajuste anual devido), assim como não nego que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual).

Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

Aqui, sim, é relevante o fato de a estimativa ser mera antecipação do tributo devido no ajuste anual, sendo de se ressaltar a impossibilidade de se punir, **ao mesmo tempo**, uma **conduta ilícita** e seu **meio de execução**.

Neste sentido, havendo aplicação de multa de ofício pela ausência de recolhimento do ajuste anual, há que se considerar a multa isolada inexigível, eis que absorvida por esta. E isso não porque se trate da mesma pena (porque não é), mas simplesmente porque, quando uma conduta punível é etapa preparatória para outra, também punível, pune-se apenas o ilícito-fim, que absorve o outro.

Dito de outra forma, não se nega que, no caso, é impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais, e a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período. Não obstante, porque uma das condutas funciona como etapa preparatória para

a outra, em matéria de penalidades deve-se aplicar o princípio da absorção ou consunção.

A matéria é pacífica na doutrina penal, sendo certo, por exemplo, que um indivíduo que falsifica identidade para praticar estelionato apenas responderá pelo crime de estelionato, e não pelo crime de falsificação de documento – tal entendimento está, inclusive, pacificado na Súmula 17 do Superior Tribunal de Justiça: “*Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido*”. E isso é assim não porque as condutas se confundam (já que uma coisa é falsificar documento e outra é praticar estelionato), sendo certo também que as penas previstas são diversas e visam a proteger diferentes bens jurídicos, mas simplesmente porque, quando uma conduta for etapa preparatória para a outra, a sua punição é absorvida pela punição da conduta-fim.

Segundo Rogério Grecco, mostra-se cabível falar em princípio da consunção nas seguintes hipóteses: i) quando um crime é meio necessário, fase de preparação ou de execução de outro crime; ii) nos casos de antefato ou pós-fato impunível (Manual de Direito Penal. Parte 16ª ed. São Paulo: Atlas, p.121). Compreendo que o caso das estimativas que repercutem no valor devido no ajuste anual encaixa-se perfeitamente na primeira hipótese.

Neste tema, elucidativo o trecho do voto do então conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima no acórdão CSRF/0105.838, e 15 de abril de 2008 (o qual é citado nos votos condutores dos acórdãos 9101001.307 e 9101001.261, que, por sua vez, são precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF n. 105):

(...)

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam “princípio da consunção”.

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: “pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave...” E prossegue “no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave”.

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela

falta de antecipação sob a forma estimada. Cobrase apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

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

(...)

É por isso que, mesmo após a alteração da Lei 9.430/1966, promovida pela Lei 11.488/2007, compreendo que prevalece, em caso de dupla penalização, as razões de decidir (*ratio decidendi*) que orientaram o enunciado da Súmula CARF n. 105, que diz:

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

Em síntese, portanto, compreendo que as multas isoladas aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais não podem ser cobradas cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor apurado no ajuste anual do mesmo ano calendário, eis que, embora se trate de penalidades por condutas distintas (e que visam a proteger bens jurídicos diversos, como acima abordado), estamos na esfera de aplicação de penalidades e, aqui, pelo princípio da consunção, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é meio de execução de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio é absorvida pela pena aplicável à infração-fim.

Estas são as razões pelas quais, novamente pedindo vênias à i. Relatora, orientei meu voto para cancelar as multas isoladas também quanto ao ano calendário de 2007.

Essas as razões, contudo, que levaram a maioria do Colegiado a negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e a dar provimento ao recurso do sujeito passivo para cancelar a exigência das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli