



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

Processo nº 10480.730316/2016-01
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-003.118 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de maio de 2018
Matéria ÁGIO
Recorrente COMPANHIA ENERGETICA DE PERNAMBUCO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2011, 2012, 2013

AUDITORIA FISCAL EM PERÍODO DE APURAÇÃO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO DE PERÍODO POSTERIOR. VERIFICAÇÃO DE FATOS, OPERAÇÕES, REGISTROS E ELEMENTOS PATRIMONIAIS COM REPERCUSSÃO FUTURA. POSSIBILIDADE. LIMITAÇÕES. O fisco pode verificar fatos, operações e documentos, passíveis de registros contábeis e fiscais em períodos de apuração atingidos pela decadência, em face de comprovada repercussão no futuro, na apuração de lucro líquido ou real de períodos não atingidos pela decadência, sendo que essa possibilidade delimita-se pelos seus próprios fins, pois os ajustes decorrentes desse procedimento não podem implicar em alterações nos resultados tributáveis daqueles períodos; a contagem do prazo decadencial para constituição das obrigações tributárias, somente se inicia após 5 anos, contados do período seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado ou do fato gerador, conforme o caso.

IRPJ/CSLL. AUTO DE INFRAÇÃO DECORRENTE. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO. Tratando-se de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento de ofício do IRPJ/CSLL em períodos de apuração anteriores, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento, no que for pertinente, em razão da relação de causa e efeito, bem como dos mesmos elementos probantes.

MULTAS ADMINISTRATIVAS. INDEDUTIBILIDADE. 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.

IRPJ E CSLL. AJUSTES NO LUCRO LÍQUIDO. GLOSAS E ADIÇÕES. Aplicam-se à CSLL, via de regra, as mesmas normas de glosas e adições aplicáveis ao IRPJ, inclusive quanto as despesas amortização de ágio.

MULTA ISOLADA ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. POSSIBILIDADE. Por decorrerem de infrações distintas, é cabível a aplicação da multa isolada por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL, determinada sobre a base de cálculo estimada, e da multa de ofício aplicada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição não recolhida.

TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE. Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros à taxa Selic a partir de seu vencimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade; no mérito: i) por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário em relação à glosa do ágio, vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira que davam provimento; ii) por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário acerca da impossibilidade de adição da despesa do ágio na base de cálculo da CSLL, vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella e Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira que davam provimento; iii) pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário sobre a imputação de multa isolada, vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei, que davam provimento; iv) por unanimidade de votos, negar provimento ao voluntário relativamente à glosa de multas administrativas e imposição de juros sobre a multa de ofício. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Demetrius Nichele Macei em relação à multa isolada e sobre a argumentação da recorrente suscitando a aplicação do artigo 112, do CTN.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros:

Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Ailton Neves da Silva (suplente convocado), Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Paulo Mateus Ciccone.

Relatório

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), que julgou IMPROCEDENTE, na sua integralidade, a impugnação da agora recorrente.

Da autuação:

O presente processo versa sobre autos de infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL referente a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2011, 2012 e 2013.

Envolve o montante autuado de R\$ 160.021.858,68, corrigidos até dezembro/2016, assim discriminado:

Tributo	Principal	Juros	Multa (150%)	Multa Isolada	Total
IRPJ	44.959.018,52	19.198.851,17	33.719.263,88	21.441.294,07	119.318.427,64
CSLL	16.193.886,66	6.915.330,98	12.145.414,98	5.448.799,92	40.703.432,54
Total	61.152.905,18	26.114.182,15	45.864.677,36	26.890.093,99	160.021.858,68

Em R\$ 1,00 (juros corrigidos até dezembro/2016)

As autuações fiscais se basearam, segundo a autoridade fiscal autuante, em:

- 1) glosa de amortização de ágios;
- 2) glosa de despesas com pagamento de "multas regulatórias"; e
- 3) exigência da multa de ofício isolada pela falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas mensais.

Conforme descrição transcrita abaixo, as quais reproduzo da decisão *a quo*, para fundamentar a autuação que consta no Relatório da Auditoria Fiscal (fls. 45 a 66):

"(...)

1. DESPESA (INDEDUTÍVEL) DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO _ ANOS CALENDÁRIOS 2011, 2012 E 2013

1.1. DOS FATOS IDENTIFICADOS 1.1.1. Dos Fatos Identificados desde a ação fiscal encerrada em 24/09/2007, que resultou na lavratura de autos de infração do IRPJ e CSLL (Processo nº 19647.010151/2007-83)

1. Em procedimento fiscal encerrado em 24/09/2007, foi identificado que, a partir de agosto de 2001, a fiscalizada deduziu indevidamente da tributação do IRPJ e da CSLL as despesas de amortização de ágio; o que ensejou a lavratura de Auto de Infração para o período de 01/08/2001 a 31/12/2006. 2. Abaixo, transcrevemos trechos do Termo de Encerramento de Ação Fiscal, lavrado em 24/09/2007, no tocante as referidas despesas de amortização de ágio contabilizadas no período fiscalizado:

"(...) 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.

70. De sorte que, se considerarmos a participação societária que a Guaraniana possuía na Celpe no início das operações (63.604.631.279 ações), essa mesma participação continuou existindo ao final do processo de reestruturação (63.604.631.279 ações); apenas com a seguinte diferença: Na Guaraniana, antes, o custo de aquisição do investimento estava desdobrado em valor de investimento (calculado na forma de equivalência patrimonial) mais o valor do ágio; depois, o ágio passou a figurar embutido no valor do investimento; enquanto que, na Celpe, escriturou-se uma conta de ativo diferido (em contrapartida de uma conta de Reserva, no Patrimônio Líquido), para ser amortizada, reduzindo (indevidamente) a base de cálculo do IRPJ e da CSLL durante todo o período de sua amortização.

71. Ao final, continuou a existir o investimento que as empresas investidoras possuíam na Celpe, passando-se a se registrar uma duplicação da contabilização do ágio (na investidora e na investida).

1.1.2. Dos julgados nos processos anteriores, referente à matéria de despesas de amortização de ágio: Processo nº 19647.010151/2007-83 (períodos de apuração 2001 a 2006) e Processo nº 10480.723383/2010-76 (períodos de apuração 2007 a 2008)

3. Essa matéria (despesas de amortização de ágio) já foi motivo de Autos de Infração do IRPJ e da CSLL, lavrados contra esta fiscalizada, por esta fiscalização, em datas de 24/09/2007 e 17/11/2010, respectivamente, referente aos anos calendários de 2001 a 2006 (processo nº 19647.010151/2007/83) e 2007 e 2008 (processo nº 10480.723383/2010-76).

4. Esses lançamentos foram objeto de recursos pelo contribuinte, na seara administrativa, e sua tramitação já foi objeto de apreciação em sede de Recurso Especial, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF do CARF, cuja 1ª Turma da Primeira Seção de Julgamentos da CSRF proferiu os Acórdãos nº

9101002.186 e nº 9101-002.187, ambos, mantendo integralmente os valores lançados.

5. Em relação ao processo nº 19647.010151/2007/83, em 20/01/2016 a Câmara Superior de Recursos Fiscais proferiu o acórdão nº 9101-002.186 - 1ª Turma do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF provendo o Recurso Especial da Fazenda Nacional, e mantendo integralmente os valores lançados quanto ao tema ágio. Esse acórdão teve a seguinte ementa:

ACÓRDÃO DE RECURSO ESPECIAL da C.S.R.F/CARF/MF/DF:

*ASSINTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JITÚDK
A - IRPJ*

Ano-calendário: 2001. 2002. 2003. 2004. 2005. 2006

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

6. Em relação ao processo nº 10480.723383/2010-76, em 20/01/2016 a Câmara Superior de Recursos Fiscais proferiu o acórdão nº 9101-002.187 - 1ª Turma do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF provendo o Recurso Especial da Fazenda Nacional, mantendo integralmente os valores lançados quanto ao tema ágio, com a seguinte ementa:

(...)

1.1.3. Dos Fatos Identificados Nesta Ação Fiscal _ (Período de 01/01/2011 a 31/12/2013)

7. Recebida a ordem de serviço (Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF), relativa aos tributos IRPJ, CSLL e IRRF dos períodos de apuração, inicialmente, de 01/01/2012 a 31/12/2013; em 18/03/2016, a empresa foi cientificada do início dos trabalhos de fiscalização, oportunidade em que foram solicitados os elementos e documentos necessários à sua execução.

8. Durante os trabalhos da fiscalização, outros termos fiscais foram lavrados e cientificados à empresa.

9. Em 13/04/2016, a fiscalizada apresentou relativamente aos anos de 2012 e 2013, dentre outros, os seguintes elementos: Livro de Apuração do Lucro Real -LALUR e o Livro de Apuração da CSLL - LACS e Demonstrativos das Vinculações entre os Registros no LALUR, na DIPJ (fichas 09A e 17) e na sua contabilidade.

10. Em 06/07/2016, foi incluído o ano de 2011 no TDPF, relativo aos tributos IRPJ e CSLL, pelo que, em 14/07/2016, a empresa foi solicitada a apresentar os elementos relacionados a esse período de apuração.

11. Em 03/08/2016, a fiscalizada apresentou para o ano de 2011, dentre outros, os seguintes elementos: Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR e o Livro de Apuração da CSLL - LACS e Demonstrativos das Vinculações entre os Registros no LALUR, na DIPJ (fichas 09A e 17) e na sua contabilidade.

12. Os trabalhos da auditoria foram desenvolvidos utilizando os arquivos da escrituração contábil no formato digital (ECD) apresentadas pela fiscalizada ao repositório nacional do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), conforme estabelecido pelo Decreto nº 6.022, de 22/01/2007 e legislação específica superveniente.

13. Identificamos que a empresa, a exemplo de como vinha procedendo anteriormente, nos anos calendários de 2011, 2012 e 2013, continuou a registrar em sua contabilidade, em conta de despesa operacional (conta: 615619550G-Amortização de Ágio) valores das despesas de amortização de ágios, que reduziram os resultados tributáveis do IRPJ e CSLL desses períodos.

14. Assim sendo, em 16/05/2016, a empresa foi cientificada de nosso Termo de Cientificação, com o seguinte conteúdo:

(...)

15. Em 23/05/2016, a empresa apresenta sua resposta, afirmando que:

"Recebemos em 16/05 o termo de cientificação em anexo relativo a despesas de ágio registradas em nossa escrituração e submetemos a apreciação do nosso Departamento Jurídico que nos retornou no sentido de "não haver documentos, elementos e/ou esclarecimentos a serem feitos nesse momento."

1.2. DA TRIBUTAÇÃO DOS FATOS

1.2.1. FALTA DE ADIÇÃO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL DE DESPESA INDEDUTÍVEL DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO

16. De todo o exposto e mantida a mesma conclusão da fiscalização anterior, fica demonstrado que a fiscalizada deixou de adicionar na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, despesas indedutíveis de amortização de ágio.

17. Logo, serão essas despesas adicionadas e cobradas de ofício por esta fiscalização, através da lavratura de autos de infração específicos do IRPJ e da CSLL, cujos valores estão discriminados no demonstrativo dos lançamentos a título de despesa de amortização do ágio.

18. Anexamos ao presente processo os documentos extraídos do dossiê relativo à ação fiscal encerrada em 24/09/2007 - Auto de Infração IRPJ e CSLL - Processo nº 19647.010151/2007- 83.

2. DESPESAS (INDEDUTÍVEIS) - MULTAS REGULATÓRIAS _ ANOS CALENDÁRIOS 2011, 2012 E 2013 2.1. DOS FATOS IDENTIFICADOS

19. Nos anos calendários de 2011, 2012 e 2013, a fiscalizada contabilizou nas suas contas de despesas operacionais, lançamentos que se referiram a pagamentos de multas, para os quais, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, efetuou as adições conforme seu entendimento de que se tratavam de valores dedutíveis ou indedutíveis.

20. Nas nossas análises, podemos observar que os valores lançados nessas contas se referiram a:

i) pagamentos a título de multas relacionadas as de natureza compensatória (portanto, dedutíveis);

ii) pagamentos a título de multas por infrações fiscais NÃO relacionadas as de natureza compensatórias ou impostas por descumprimento de obrigações tributárias meramente acessórias de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo portanto, não dedutíveis); e

iii) pagamentos a título de multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária (portanto, não dedutíveis).

21. Temos então definida a seguinte conclusão com relação a cada uma as contas que receberam lançamentos a título de multa, com relação a sua dedutibilidade, ou não, e a sua adição ao lucro líquido na apuração do lucro real e à base de cálculo da CSLL por parte da fiscalizada:

(...)

22. Ou seja, conforme os assentamentos nos Livros de Apuração do Lucro Real (LALUR) e de Apuração da Base de Cálculo da CSLL (LACS), nos anos de 2011, 2012 e 2013, a empresa deixou de adicionar ao lucro líquido na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os valores registrados nas contas: 6353190000 Multas Regulatórias - Órgão Regulador e 635519000J Multas Regulatórias - Devolução Consumidor; eis que, conforme a legislação do IRPJ e da CSLL, tais despesas não são consideradas dedutíveis.

(...)

28. Assim é que, o artigo 299 do RIR/99 estabelece o alcance do conceito de despesas operacionais para fins de sua dedutibilidade na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. O caput do artigo menciona que são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. O parágrafo 1º, por sua vez, define que são necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Por fim, o parágrafo 2º estabelece que as despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

29. Destarte, conclui-se que as despesas operacionais dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL são aquelas necessárias, usuais ou normais à atividade da empresa. Ou seja, são os custos e despesas que a empresa assume para poder desenvolver a sua atividade-fim, e, assim, manter a sua fonte produtora.

30. No caso em comento, estamos tratando de pagamentos de multas aplicadas pela ANEEL à fiscalizada, por transgressões a normas que esta deveria

seguir. Ao pagar essas multas, o contribuinte não adquiriu nenhum bem, serviço ou utilidade com vistas à realização do serviço público para o qual foi contratado; e sim, teve que pagar tais multas justamente por ter negado a prestação desse serviço ou por ter executado o serviço em desacordo com as normas a que estava submetido.

31. De sorte que, o pagamento de tais multas não preenche os requisitos de despesas operacionais necessárias a atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora, nem podem ser tidas como habituais.

(...)

2.2. DA TRIBUTAÇÃO DOS FATOS

2.2.1. FALTA DE ADIÇÃO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL DE DESPESA INDEDUTÍVEL - MULTAS REGULATÓRIAS

34. Conforme detalhadamente narrado no item anterior, identificamos que, nos anos calendários de 2011, 2012 e 2013, a empresa deixou de adicionar na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL valores referentes a multas regulatórias, registradas nas contas 6353190000 Multas Regulatórias - Órgão Regulador e 635519000J Multas Regulatórias - Devolução Consumidor, conforme a seguir discriminado:

Ano	Código	Conta	Valor (R\$)
2011	S35319000O	Multas Regulatórias - Órgão Regulador	355.200,83
2011	S35519000J	Multas Regulatórias - Devolução Consumidor	13.135.512,33
		Total do Ano 2011	13.502.713,16
2012	S35519000J	Multas Regulatórias - Devolução Consumidor	15.194.513,58
		Total do Ano 2012	15.194.513,58
2013	635319000O	Multas Regulatórias - Órgão Regulador	2.031.039,51
2013	635519000J	Multas Regulatórias - Devolução Consumidor	19.282.722,85
		Total do Ano 2013	21.363.762,36

3. SALDO DE PREJUÍZOS FISCAIS INSUFICIENTES PARA COMPENSAÇÃO (IRPJ) _ ANO CALENDÁRIO DE 2013

3.1. DOS FATOS IDENTIFICADOS

36. Conforme controles dos saldos de prejuízos fiscais existentes no sistema da RFB - Saplí, bem como, nos assentamentos dos Livros de Apuração do Lucro Real - LALUR do contribuinte, temos que este, no início do ano calendário de 2011, não possuía qualquer saldo.

37. Nas declarações DIPJ dos anos calendários sob exame (DIPJ/2012, ano-calendário 2011, DIPJ/2013, ano-calendário 2012 e DIPJ/2014, ano-calendário 2013), a fiscalizada informou as seguintes bases de cálculo do IRPJ e compensações:

Ficha da DIPJ	DIPJ 2012	DIPJ 2013	DIPJ 2014
Ficha 09A- Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral	Valor [R\$]	Valor [R\$]	Valor [R\$]
LUCRO REAL APÓS COMP. PREJ. PRÓPRIO PER. DE APURAÇÃO	158.375.494,30	-58.448.896,75	55.428.528,22
(-)Atividades em Geral	-	-	16.628.558,47
(-)Atividade Rural	-	-	
LUCRO REAL	158.375.494,80	-58.448.395,75	38.799.969,75

38. As infrações aqui apuradas alteram o resultado fiscal do período de 01/01/2012 a 31/12/2012 - apuração anual, acarretando a transformação do prejuízo fiscal informado em lucro real.

39. Com essas alterações, no lançamento do IRPJ sobre o lucro real ajustado por esta fiscalização, o saldo de prejuízos fiscais que a empresa detinha, em 31/12/2012, no montante de R\$ 58.448.896,75 deixa de existir, passando então a apresentar lucro nesse período fiscal.

40. Como consequência, a compensação efetuada pela fiscalizada no ano-calendário 2013 (DIPJ/2014 - linha 97 da ficha 09A - Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral), no valor de R\$ 16.628.558,47 torna-se indevida (por inexistência de saldo de prejuízos fiscais de períodos anteriores).

3.2. DA TRIBUTAÇÃO DOS FATOS

3.2.1. GLOSA DA COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES

41. Visto que, as compensações de prejuízos fiscais efetuadas pela empresa no ano calendário de 2013 no valor de R\$ 16.628.558,4717 são indevidas, por inexistência de saldo de prejuízos fiscais de períodos anteriores, serão estas glosadas por esta fiscalização, objeto de Auto de Infração específico do IRPJ.

42. As alterações nos valores dos resultados fiscais (lucro real/ prejuízo fiscal) após a apropriação dos resultados desta fiscalização (infrações apuradas), bem como as glosas de compensações, estão detalhadas nos demonstrativos do sistema da RFB - SAPLI de acompanhamento do Prejuízo Fiscal.

43. Outrossim, fica o contribuinte advertido que deverá efetuar os devidos ajustes nos seus Livros de Apuração do Lucro Real - LALUR conforme os valores apurados por esta fiscalização e discriminados no demonstrativo acima mencionado.

4. SALDO DE BASE DE CALCULO NEGATIVA DA CSLL DE PERÍODOS ANTERIORES INSUFICIENTES PARA COMPENSAÇÃO ANO-CALENDÁRIO DE 2013

4.1. DOS FATOS IDENTIFICADOS

44. Conforme controles dos saldos das bases de cálculo negativas da CSLL existentes no sistema da RFB - Sapli, bem como, nos assentamentos dos Livros de Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - LACS do contribuinte, temos que este, no início do ano calendário de 2011, não possuía qualquer saldo.

45. Nas declarações DIPJ dos anos calendários sob exame (DIPJ/2012, ano-calendário 2011, DIPJ/2013, ano-calendário 2012 e DIPJ/2014, ano-calendário 2013), a fiscalizada informou as seguintes bases de cálculo da CSLL e compensações:

Ficha da DIPJ	DIPJ 2012	DIPJ 2013	DIPJ 2014
Ficha 17 - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	Valor (R\$)	Valor (R\$)	Valor (R\$)
BASE DE CÁLC. ANTES DA COMP. DE BC NEG. DE PER. ANTERIORES	158.947.494,80	-58.448.896,77	55.428.528,22
(-)Base de Cál. Neg. da CSLL de Per. Ant. - Ativ. em Geral	-	-	16.628.558,47
(-)Base de Cál. Neg. da CSLL de Per. Ant. - Ativ. Rural	-	-	-
BASE DE CÁLCULO DA CSLL	158.947.494,80	-58.448.896,77	38.799.969,75

46. Da mesma forma que com relação ao IRPJ, as infrações apuradas no ano de 2012 alteraram o resultado fiscal desse período, acarretando a transformação da base de cálculo negativa da CSLL informada em base de cálculo positiva.

47. Com essas alterações, o saldo da base de cálculo negativa da CSLL que a empresa detinha, em 31/12/2012, no montante de R\$ 58.448.896,77 deixa de existir, passando então a apresentar base de cálculo positiva nesse período fiscal.

48. Como consequência das alterações, temos que a compensação efetuada pela fiscalizada no ano-calendário 2013 (DIPJ/2014 - linha 73 da ficha 17 - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), no valor de R\$ 16.628.558,47 torna-se indevida (por inexistência de saldo de base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores).

4.2. DA TRIBUTAÇÃO DOS FATOS

4.2.1. GLOSA DE COMPENSAÇÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL DE PERÍODOS ANTERIORES

49. Visto que, as compensações da base de cálculo negativa da CSLL efetuada pela empresa no ano calendário de 2013 no valor de R\$ 16.628.558,47 se tornaram indevidas por inexistência de saldo, serão glosadas por esta fiscalização, objeto de Auto de Infração específico da CSLL.

50. As alterações nos valores das bases de cálculo da CSLL após a apropriação dos resultados desta fiscalização (infrações apuradas), bem como suas respectivas compensações, estão detalhadas nos demonstrativos do sistema da RFB - SAPLI de acompanhamento da Base de Cálculo Negativa da CSLL.

51. Outrossim, fica o contribuinte advertido que deverá efetuar os devidos ajustes nos seus Livros de Apuração da Base de Cálculo da CSLL (Lacs) conforme os valores apurados por esta fiscalização e discriminados no demonstrativo acima mencionado.

5. FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ E DA CSLL MENSAL POR ESTIMATIVA -> ANOS CALENDÁRIOS DE 2011, 2012 e 2013

5.1. DOS FATOS IDENTIFICADOS

52. Tendo em vista que, nos anos calendários de 2011, 2012 e 2013, a empresa optou pela forma de tributação do IRPJ e da CSLL com base no lucro real anual, com pagamento das estimativas mensais, e, considerando as infrações

levantadas por esta fiscalização, que alteram os resultados fiscais dos períodos de apuração e das estimativas mensais, apuramos que a empresa deixou de efetuar diversos pagamentos do IRPJ e da CSLL a título de estimativa mensal.

53. A falta do pagamento do IRPJ e da CSLL devidos mensalmente por estimativa está sujeita a multa de 50% sobre o valor que deixou de ser pago, conforme disposto no artigo 44 da Lei nº 9.430/1997, inciso II, alínea b, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351 de 22/01/2007), que diz:

(...)

5.2. DA TRIBUTAÇÃO DOS FATOS

5.2.1. FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ E DA CSLL MENSAL POR ESTIMATIVA - MULTA PELO NÃO PAGAMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS

54. Conforme especificado nos Demonstrativos de Apuração do IRPJ e da CSLL dos anos calendários de 2011, 2012 e 2013, considerados os resultados desta fiscalização, a empresa deixou de efetuar diversos pagamentos do IRPJ e da CSLL a título de estimativa mensal, ficando, portanto, sujeita às multas isoladas pela falta de pagamento de estimativas mensais do IRPJ e multas isoladas pela falta de pagamento de estimativas mensais da CSLL, que montam os seguintes valores:

MULTA ISOLADA ESTIMATIVAS MENSAIS IRPJ											
jan/2011	fev/2011	mar/2011	abr/2011	mai/2011	jun/2011	jul/2011	ago/2011	set/2011	out/2011	nov/2011	dez/2011
701.357,88	657.655,87	933.767,80	1.193.400,92	354.238,74	122.804,18	1.163.132,22	1.880.022,83	685.106,20	-	-	-
jan/2012	fev/2012	mar/2012	abr/2012	mai/2012	jun/2012	jul/2012	ago/2012	set/2012	out/2012	nov/2012	dez/2012
662.671,40	921.288,78	709.810,75	-	-	218.022,92	51.317,89	454.923,11	-	386.395,76	1.771.247,56	464.421,41
jan/2013	fev/2013	mar/2013	abr/2013	mai/2013	jun/2013	jul/2013	ago/2013	set/2013	out/2013	nov/2013	dez/2013
1.192.852,66	-	1.757.792,46	747.890,28	710.399,52	727.090,28	949.079,37	-	-	-	1.381.049,26	643.554,02

MULTA ISOLADA ESTIMATIVAS MENSAIS CSLL											
jan/2011	fev/2011	mar/2011	abr/2011	mai/2011	jun/2011	jul/2011	ago/2011	set/2011	out/2011	nov/2011	dez/2011
252.488,84	236.756,13	495.939,66	269.841,08	303.874,19	265.430,63	434.250,02	263.716,44	246.638,24	245.343,23	277.291,18	-
jan/2012	fev/2012	mar/2012	abr/2012	mai/2012	jun/2012	jul/2012	ago/2012	set/2012	out/2012	nov/2012	dez/2012
238.561,70	331.663,96	255.531,87	-	-	-	-	-	-	-	-	-
jan/2013	fev/2013	mar/2013	abr/2013	mai/2013	jun/2013	jul/2013	ago/2013	set/2013	out/2013	nov/2013	dez/2013
429.426,96	-	632.805,29	269.240,50	-	-	-	-	-	-	-	-

B) DOS DOCUMENTOS ANEXOS

55. Todos os documentos citados no presente Relatório de Auditoria Fiscal, estão listados abaixo e constituem parte integrante do processo a que se referem que formaliza a lavratura e ciência dos Autos de Infração resultante da presente ação fiscal:

(...)

C) DAS OBSERVAÇÕES FINAIS:

OBS.1: Este Relatório de Auditoria Fiscal relativo ao encerramento da Ação Fiscal é parte integrante dos Autos de Infração a que se referem (IRPJ/CSLL).

OBS.2: Devolvemos a empresa todos os livros e documentos solicitados no início e no decorrer desta fiscalização.

Do que, para constar e produzir os efeitos legais, lavramos o presente Relatório, assinado digitalmente, conforme o disposto na Medida Provisória nº 2.2002/2001.

Da Impugnação:

Por bem descrever os termos da peça impugnatória (fls. 1141 a 1228), transcrevo o relatório pertinente na decisão *a quo*:

A ciência dos lançamentos de ofício foi efetuada em 14/12/2016, a um procurador da empresa autuada, conforme fl. 1132.

Em 13/1/2017 (fl. 1370) foi apresentada impugnação pela autuada, fls. 1141 e seguintes, representada por advogados, articulando suas alegações sobre os seguintes tópicos:

ÍNDICE

I - DOS FATOS	3
II. PRELIMINARMENTE: “PRECLUSÃO” DA POSSIBILIDADE DO FISCO QUESTIONAR A LEGALIDADE DOS ATOS SOCIETÁRIOS QUE DERAM ORIGEM AO ÁGIO	6
III - DO DIREITO	12
III.1 - APROVEITAMENTO DO ÁGIO PAGO NA AQUISIÇÃO DA CELPE	12
<i>III.1.1 – Breves Considerações acerca da Operação em Tela</i>	12
<i>III.1.2 – Natureza Do Ágio e Seu Tratamento Tributário</i>	21
<i>III.1.3 - Motivo, Finalidade e Congruência do Negócio Jurídico</i>	30
<i>III.1.4 – Legitimidade Da Operação Como Planejamento Tributário</i>	34
<i>III.1.5 – Da inexistência de abuso de direito</i>	42
<i>III.1.6 – Da Inexistência De Simulação</i>	49
<i>III.1.7 – Da inexistência de fraude á lei</i>	55
III.2 - DA IMPOSSIBILIDADE DA COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM RAZÃO DA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E DA CSLL POR ESTIMATIVA	56
<i>III.2.1 – Da inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-base quando da lavratura dos autos de infração</i>	56
<i>III.2.2 – Da inexistência de base de cálculo para a aplicação da multa isolada</i>	59
<i>III.2.3 - Da duplicidade de cobrança - impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício</i>	62
III.3 DA IMPOSSIBILIDADE DE INGERÊNCIA DO FISCO NA ATIVIDADE DO CONTRIBUINTE – DA OPÇÃO LEGAL – E IMPOSSIBILIDADE DE SE APLICAR A TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL	64
III.4. DAS DESPESAS DE RESSARCIMENTO INCORRIDAS PELA IMPUGNANTE NOS ANOS DE 2011, 2012 E 2013	70
<i>III.4.1. Breves considerações acerca das despesas de ressarcimento incorridas pela impugnante nos anos calendário 2011 a 2013</i>	70
<i>III.4.2. Da caracterização das despesas de ressarcimento incorridas pela impugnante como despesas operacionais</i>	74
<i>III.4.3. Da natureza compensatória das despesas de ressarcimento incorridas pela impugnante</i>	82
III.5 - DA INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA A ADIÇÃO, NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL, DAS DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO CONSIDERADA INDEDUTÍVEL PELA FISCALIZAÇÃO	83
III.6 - DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DA MULTA NO CASO DE DÚVIDA – APLICAÇÃO DO ARTIGO 112 DO CTN	85
III.5 – IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA	86
IV - DO PEDIDO	88

Ao final da peça impugnatória, pleiteia-se: "*Pelo exposto, a Impugnante requer a esta E. Turma de Julgamento o recebimento, o conhecimento e o provimento da presente Impugnação, seja em razão das preliminares, seja em razão do mérito, com a consequente desconstituição do crédito tributário exigido e o cancelamento do auto de infração.*"

Da decisão da DRJ:

Ao analisar a impugnação, a DRJ, primeira instância administrativa, houve por bem NEGAR integralmente a impugnação da recorrente, por unanimidade.

A ementa da decisão é a seguinte:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

AUDITORIA FISCAL EM PERÍODO DE APURAÇÃO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO DE PERÍODO POSTERIOR. VERIFICAÇÃO DE FATOS, OPERAÇÕES, REGISTROS E ELEMENTOS PATRIMONIAIS COM REPERCUSSÃO FUTURA. POSSIBILIDADE. LIMITAÇÕES. O fisco pode verificar fatos, operações e documentos, passíveis de registros contábeis e fiscais em períodos de apuração atingidos pela decadência, em face de comprovada repercussão no futuro, na apuração de lucro líquido ou real de períodos não atingidos pela decadência, sendo que essa possibilidade delimita-se pelos seus próprios fins, pois os ajustes decorrentes desse procedimento não podem implicar em alterações nos resultados tributáveis daqueles períodos; a contagem do prazo decadencial para constituição das obrigações tributárias, somente se inicia após 5 anos, contados do período seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado ou do fato gerador, conforme o caso.

IRPJ/CSLL. AUTO DE INFRAÇÃO DECORRENTE. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO. Tratando-se de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento de ofício do IRPJ/CSLL em períodos de apuração anteriores, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento, no que for pertinente, em razão da relação de causa e efeito, bem como dos mesmos elementos probantes.

MULTAS ADMINISTRATIVAS. INDEDUTIBILIDADE. 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.

IRPJ E CSLL. AJUSTES NO LUCRO LÍQUIDO. GLOSAS E ADIÇÕES. Aplicam-se à CSLL, via de regra, as mesmas normas de glosas e adições aplicáveis ao IRPJ, inclusive quanto as despesas amortização de ágio.

MULTA ISOLADA ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. POSSIBILIDADE. A

insuficiência de pagamento da CSLL e do IRPJ mensal devido por estimativa, após o término do ano-calendário, por pessoa jurídica que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada.

MULTA ISOLADA ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. POSSIBILIDADE. Por decorrerem de infrações distintas, é cabível a aplicação da multa isolada por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL, determinada sobre a base de cálculo estimada, e da multa de ofício aplicada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição não recolhida.

TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE. Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros à taxa Selic a partir de seu vencimento.

PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO.

Não compete ao julgador administrativo conhecer de pretensa ilegalidade ou inconstitucionalidade de lei ou ato normativo em pleno vigor, portanto é cabível a exigência de penalidades aplicadas com estrita observância das normas vigentes.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do voto do relator, que foi acompanhado unanimemente pelo colegiado de primeira instância administrativa, extrai-se os seguintes excertos e destaques que entendo mais importantes para dar guarida a sua decisão final:

- quanto à preclusão da possibilidade do fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio, ocorridos no ano-base de 2001, não procede. O que é homologado pelo Fisco no prazo decadencial é a apuração das bases de cálculo de IRPJ e da CSLL realizada pelo contribuinte, e não o ágio registrado, ou qualquer outro elemento patrimonial, ainda que definitivamente constituído. A autoridade fiscal pode, no prazo que dispõe para rever o período de apuração no qual foi aproveitado, exigir prova de sua efetividade e formação, e, na ausência desta, negar sua utilização, nos termos do art. 37 da Lei nº 9.430/1996;

- quanto ao aproveitamento do ágio na aquisição da Celpe, esta matéria, em relação aos mesmos fatos, já foi decidida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), devendo aqui ser aplicado o princípio da decorrência, restando aqui adotar como razões de decidir os fundamentos do acórdão da CSRF 9101-002.187, que deu provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, não reconhecendo a despesa de amortização de ágio;

- quanto à impossibilidade da exigência da multa de ofício isolada, em razão da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa, e não ser possível sua cumulação com a multa de ofício, negou, com base em entendimento que a alteração legal dada pela lei nº 11.488/2007 permite tal cobrança e cumulação;

- quanto à impossibilidade de ingerência do fisco na atividade do contribuinte e de se aplicar a teoria do propósito negocial, não se aplicam e não tem o condão de afastar a aplicação da decisão da CSRF proferida no caso concreto;

- quanto à glosa de despesas com pagamentos de "multas regulatórias", apesar das alegações da recorrente, aplica-se o entendimento já esposado no acórdão CSRF 9101-002.196, de 01/02/2016, que fundamenta que as multas administrativas não são dedutíveis, por não se revestirem das características de natureza compensatória e nem preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade;

- quanto à inexistência da previsão legal para a adição na base de cálculo da CSLL das despesas de amortização de ágio e de ressarcimentos consideradas indedutíveis pela fiscalização, não se aplicaria, pois a base de cálculo da CSLL parte do lucro líquido do exercício, da mesma forma que o IRPJ, conforme dispõe o art. 2º da Lei nº 7.689/88;

- quanto à impossibilidade de exigência da multa no caso de dúvida (art. 112 do CTN), ou seja, empate nas votações da turma, não há previsão legal;

- quanto à impossibilidade de cobrança de juros sobre a multa, aplica-se o art. 161 do CTN, conjugado com o art. 113 do CTN.

Do Recurso Voluntário:

Tomando ciência da decisão *a quo* em 12/04/2017, a recorrente apresentou recurso voluntário em 11/05/2017, repisando e replicando praticamente os mesmos elementos e argumentos da sua peça impugnatória, conforme se observa pelo comparativo entre ambos índices logo ao início.

Enfoca, em apertada síntese:

- preliminarmente, da preclusão da possibilidade do fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio;

- do direito:

- . aproveitamento do ágio pago na aquisição da Celpe
- . breves considerações acerca da operação em tela
- . natureza do ágio e seu tratamento tributário
- . motivo, finalidade e congruência do negócio jurídico
- . legitimidade da operação como planejamento tributário
- . da inexistência de abuso de direito
- . da inexistência de simulação
- . da inexistência de fraude à lei.

- Da impossibilidade da cobrança da multa isolada em razão da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa:

- . da inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-base quando da lavratura dos autos de infração
- . da inexistência de base de cálculo para a aplicação da multa isolada
- . da duplicidade de cobrança - impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício
- da impossibilidade de ingerência do fisco na atividade do contribuinte - da opção legal - e impossibilidade de se aplicar a teoria do propósito negocial
- das despesas de ressarcimento incorridas pela impugante (*sic*) nos anos de 2011, 2012 e 2013
- . breves considerações acerca das despesas de ressarcimento incorridas pela impugnante nos anos calendário 2011 a 2013
- . da caracterização das despesas de ressarcimento incorridas pela impugnante (*sic*) como despesas operacionais
- . da natureza compensatória das despesas de ressarcimento incorridas pela impugnante (*sic*)
- da inexistência de previsão legal para a adição, na base de cálculo da CSLL, das despesas com amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização
- da impossibilidade de exigência da multa no caso de dúvida - aplicação do artigo 112 do CTN
- impossibilidade de cobrança de juros sobre a multa

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marco Rogério Borges - Relator

O Recurso foi apresentado tempestivamente, e atendeu os demais pressupostos para sua admissibilidade, do qual conheço.

Síntese dos fatos:

O presente processo versa sobre a exigência do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário de 2011 a 2013, no regime de lucro real, da recorrente. Conforme relatado, a recorrente foi autuada por a) glosa de amortização de ágios, b) glosa de despesas com pagamento de "multas regulatórias", c) exigência da multa de ofício isolada pela falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas mensais.

Na sua peça impugnatória, a recorrente, além de contestar tais matérias, traz alegações em preliminar de preclusão, inexistência de previsão legal para a glosa de amortização de ágio na apuração da CSLL, impossibilidade de exigência de multa de ofício no caso de dúvida (aplicação do art. 112 do CTN) e impossibilidade da cobrança de juros sobre a multa.

Na decisão *a quo*, decidiu-se que a parte que concerne ao ágio do auto de infração é de mesma matéria fática decorrente de outros processos anteriores, já julgados na CSRF, pelo qual estendeu as mesmas conclusões. Quanto às multas regulatórias, entendeu que são decorrentes do descumprimento das normas para o setor elétrico, não podendo ser considerado essência da atividade empresarial. Manteve a multa isolada sobre as estimativas, com entendimento vigente após modificação legal de 2007, e sobre as demais matérias, inclusive a preliminar, negou provimento. Ou seja, negou provimento integral à impugnação da recorrente.

Na sua peça recursal, a recorrente praticamente replica sua peça impugnatória, com os mesmos pedidos e mesmos fundamentos, com muita pouca variação no seu texto.

Da preliminar:

Alega a recorrente, preliminarmente, da preclusão da possibilidade do fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio, ocorridos no ano-base de 2001, enquanto a autuação com a glosa do ágio amortizado nos anos-base de 2011 a 2013.

Para tanto, não poderia a autoridade fiscal questionar a legalidade destes atos, já que transcorreu o prazo decadencial de cinco anos entre os fatos que propiciaram o surgimento do ágio (ano de 2001) e a lavratura dos autos de infração em questão (13/12/2016).

Não acompanho a alegação da recorrente, pois o que está sendo analisado no auto de infração, no que tange ao ágio, são os valores amortizados ao longo dos anos de 2011 a 2013. Não se está constituindo nenhum auto de infração referente ao ano-calendário de 2001.

O fato gerador discutido, que poderá acarretar a autuação, está dentro do prazo decadencial.

O princípio da segurança jurídica e estabilidade das relações jurídicas, nas palavras do relator da voto *a quo*, que embasa a decadência é para proteger o contribuinte da exigência de crédito tributário além dos 5 anos previstos no Código Tributário Nacional, conforme expresso nos artigos 150 e 173 do CTN.

No caso *in concreto*, a autoridade fiscal está verificando situações e fatos contabilizadas que repercutiram no futuro, no caso em 2011, 2012 e 2013, haja vista que a recorrente se valeu da amortização de parcelas do ágio para diminuir o valor do lucro real apurado - fato gerador autuado. O registro do ágio na contabilidade, ocorrido em 2001, apesar de há mais de 5 anos, devem ser sim analisados para verificar sua procedência, pois no caso atual, seus efeitos tiveram efeitos em 2011 a 2013.

É até normal ocorrerem fatos contábeis cuja repercussão sejam superiores a 5 anos no mundo real, como compra e venda de um bem com apuração de ganho de capital, em que se precisa verificar o custo original. Ou como uma depreciação de um bem imóvel, cujo prazo é, no geral, 20 anos, em 5% ao ano com base no seu custo original. E outros mais. Em todos, seria um certo absurdo não se poder questionar quando da ocorrência do evento que deu base ao fato gerador de todos seus elementos, independente do momento ocorrido.

No caso, a recorrente terá um prazo dos anos de 2001 a 2028 (resolução da Aneel nº 192, de 31 de maio de 2001 - fls. 227 a 229) para aproveitar o ágio que entende válido, ocorrido em 2001. Ou seja, uma situação fática que terá repercussões na contabilidade da recorrente por 28 anos, enquanto não houver uma decisão definitiva sobre o mérito, o que pode levar o mesmo tempo, dadas as possibilidades de esgotamento do questionamento tanto na esfera administrativa e judicial.

No seu entender, a operação é válida, contudo, vem sendo discutida através de autos de infrações constantes nos processos 19647/010151/2007-83 e 10.480.723383/2010-76, referente aos anos-calendário de 2001 a 2006 e 2007 a 2008, respectivamente. Nestas decisões, no que tange à discussão quanto ao mérito do ágio, ambas já estão com decisões definitivas na Câmara Superior de Recursos Fiscais, ou seja, transitadas em definitivo na esfera administrativa.

Enquanto a recorrente se valer dos fatos ocorridos em 2001, que envolve uma reorganização societária, que no seu entender, gerou um ágio amortizável ao longo dos anos vindouros, e tem sido contestado, cabe sim questionar os valores utilizados para reduzir seu lucro ou aumentar o prejuízo, ou seja, no caso, a amortização do ágil gradual ao longo de 28 anos.

Tal matéria tem sido recorrente e discutida já por este Carf, e tem sido constante o entendimento que é possível revisar períodos anteriores, como, por exemplo, o acórdão 1402-000.802 de 21/10/2011:

AUDITORIA FISCAL EM PERÍODO DE APURAÇÃO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VERIFICAÇÃO DE FATOS, OPERAÇÕES, REGISTROS E ELEMENTOS PATRIMONIAIS COM REPERCUSSÃO FUTURA. POSSIBILIDADE. LIMITAÇÕES.

O fisco pode verificar fatos, operações e documentos, passíveis de registros contábeis e fiscais, devidamente escriturados, em períodos de apuração atingidos pela decadência, em face de comprovada repercussão no futuro, qual seja: na apuração de lucro líquido ou real de períodos não atingidos pela decadência. Essa possibilidade delimita-se pelos seus próprios fins, pois, os ajustes decorrentes desse procedimento não podem implicar em alterações nos resultados tributáveis daqueles períodos. Em relação a situações jurídicas, definitivamente constituídas, o Código Tributário Nacional estabelece que a contagem do prazo decadencial para constituição das obrigações tributárias, porventura delas inerentes, somente se inicia após 5 anos, contados do período seguinte ao que o lançamento do correspondente crédito tributário poderia ter sido efetuado (art. 173 do CTN).

No acórdão imediatamente supracitado, a matéria envolvida era igualmente uma amortização de ágio, decorrente de uma reorganização societária, ou seja, matéria praticamente idêntica ao caso em discussão.

Reforçando tal posicionamento, valho-me de excerto do voto do Conselheiro Antônio José Praga de Souza, no acórdão acima:

A preclusão temporal, em princípio, corresponde à perda da possibilidade do exercício de um direito em decorrência do decurso de um determinado prazo. Portanto, para que seja possível falar nesse instituto no caso em concreto, caberia ao contribuinte identificar um dever atribuído por lei à Fazenda Pública, o qual seria passível de extinção pelo decurso de prazo. Logo, “para se falar em preclusão, a lei deveria atribuir à Administração Pública o dever de glosar o ágio amortizável registrado pelo Santander Holding, ou mesmo o registrado pelo Banespa após a incorporação, a partir da data dos registros contábeis”, como bem observado pela ilustre Procurador da Fazenda Nacional Paulo Roberto Riscado Junior na sustentação oral realizada durante o julgamento do presente processo.

Efetivamente, não existe essa previsão legal. Tanto o art. 142 do CTN quanto o art. 9º do Decreto n. 70.235/72 prevêm apenas o lançamento como forma de exigência do crédito tributário, retificação de prejuízo fiscal e aplicação de penalidade isolada. Não há, em lei, previsão para a glosa de ágio registrado na contabilidade em decorrência de subscrição de ações ou de incorporação nos termos dos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97.

Com efeito, o registro do ágio na contabilidade não implica em redução de crédito tributário, em majoração de prejuízo fiscal ou em causa para lançamento de multa isolada. Repita-se: o simples registro do ágio na contabilidade não implica em fato gerador de obrigação tributária ou em alteração, de qualquer ordem, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL daquele período.

Ao adquirir uma participação societária com ágio, a lei autoriza a pessoa jurídica a amortizar esse valor, na apuração dos tributos por ela devidos sobre os lucros em períodos futuros, sob determinadas condições, isso porque foi exatamente a expectativa desse lucro que justificou o ágio. Apenas nessa hipótese, o ágio pago, que nunca foi e nunca será fato gerador de nenhuma obrigação tributária, passa a influenciar na apuração da base de cálculo dos tributos devidos pela empresa que o pagou.

Agrega-se a todo o elencado acima ainda a necessidade do controle dos registros contábeis que tenham repercussão tributária no futuro, conforme dispõe o artigo 37 da Lei nº 9.430/1996: "*Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.*"

Tal dispositivo é para possibilitar a auditoria fiscal dos fatos com repercussão futura, como o tratado no caso de amortização de ágio e sua criação do presente processo.

Enfim, cabe ao contribuinte a prova da regularidade dos valores utilizados para redução da base de cálculo no período fiscalizado, e a autoridade tem a prerrogativa deles discordar, enquanto não decaído o direito de constituir o crédito tributário em análise, independente de qual período se necessite recorrer no passado para comprovar tal situação.

Por todo o exposto, REJEITO a preliminar alegada pela recorrente.

Do direito:

- a questão do aproveitamento do ágio pago na aquisição da Celpe

Conforme relatado, a partir de agosto de 2001, a recorrente passou a registrar as despesas de amortização de ágio, as quais reduziram os resultados tributáveis do IRPJ e da CSLL a partir do próprio ano-calendário de 2001. Insurge-se com a decisão de primeiro grau administrativo que lhe negou o pleito de cancelar a autuação, ao acompanhar e reproduzir o voto condutor do acórdão nº 9101-002.187, prolatado no processo nº 10480.723383/2010-76, pois no seu entender o processo de privatização não permitia o aproveitamento de forma automática o ágio, e todas as operações societárias foram praticadas de forma legal, regulamentar e contratual, e com o aval de órgãos reguladores.

Contudo, como muito bem apontado no v. acórdão recorrido, os processos 19647.010151/2007-83 e nº 10480.723383/2010-76 julgaram auto de infração com operações societárias idênticas, em conjunto. Ambos, no que tange à discussão da matéria do ágio, já foram transitados em definitivo na esfera administrativa do CARF, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF).

O presente Auto de Infração, no que tange à dedutibilidade do ágio e sua formação, além de tratar de operações idênticas é decorrente daqueles Autos de Infração. Os únicos fatores que diferenciam este processo do outro, é o ano-calendário, neste sendo 2011 a 2013, e naqueles supracitados de 2001 a 2006 e 2007 a 2008, respectivamente (processos nº 19647.010151/2007-83 e nº 10480.723383/2010-76).

Já o voto *a quo* se vale pela aplicação do chamado "princípio da decorrência". Entendeu a autoridade julgadora que não faria sentido modificar o que já houvera

tido decidido no CARF, principalmente por se tratar de mesma matéria e dos mesmos fatos. Em suas palavras:

Pois bem, no presente caso, os embasados argumentos dos ilustres representantes da contribuinte não podem prevalecer. Isso porque, essa matéria já foi decidida na esfera administrativa, no CARF, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), devendo aqui ser aplicado o princípio da decorrência. É certo que ainda existem embargos interpostos pelo contribuinte junto a CSRF nos processos 19647.010151/2007-83 e Processo nº 10480.723383/2010-76. Assim, caso a CSRF venha modificar sua decisão naqueles processos, cumprirá a autoridade administrativa aplicar aqui o que for decidido, desde que este processo ainda esteja em litígio.

Com base nisso, e no dever de julgador administrativo, de sempre sopesar os fatos constitutivos do conflito com fundamento não só pautado na legislação pertinente ao caso, mas também no posicionamento jurisprudencial que mais reflita a intenção da norma expressa.

Neste sentido, destaca-se que atualmente a jurisprudência do CARF está pacificada no sentido de condenar a amortização do ágio da forma como foi perpetrada pela autuada. 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), não ocorreu conforme os preceitos legais exigíveis.

Contudo, cabe uma análise do alegado pela recorrente na presente peça recursal, que também consta nos demais processos, mas que não houve a devida análise.

Alega a recorrente que procedeu a reorganização societária em cumprimento das normas regulatórias. Contudo, na sua peça recursal não se vislumbra tal obrigação, conforme relato da própria recorrente:

A ANEEL, no exercício de sua competência regulatória, autorizou a transferência do bloco de controle acionário da Recorrente para a Guaraniana, conforme se depreende da Resolução nº 459, de 29 de novembro de 2000 (DOC. 03 da Impugnação).

Mesmo após a transferência do ágio para a empresa Guaraniana, a estrutura societária do grupo não tornava viável economicamente o seu aproveitamento pela Recorrente, pois agora seria necessária a incorporação da Guaraniana. Contudo, conforme mencionado, esta empresa também possuía investimento em outras companhias de energia elétrica (tratava-se de uma holding operacional), motivo pelo qual sua incorporação pela Recorrente também não seria viável nem razoável do ponto de vista econômico.

Dessa forma, em momento subsequente, a empresa Guaraniana realizou a integralização das ações da Recorrente em outra sociedade, a empresa Leicester Comercial S/A ("Leicester"), que passou a deter legalmente as ações da Recorrente .

Referida operação societária, conforme exigência do artigo 27 da Lei nº 8.987/95, também foi submetida à aprovação prévia da ANEEL, a qual autorizou a transferência do controle acionário da Recorrente à Leicester por meio da Resolução nº 539, de 14 de dezembro de 2000 (DOC. 04 da Impugnação).

Ou seja, havia uma proposta de incorporação que foi apresentada originalmente ao órgão regulador (ANEEL), mas ao se verificar que estrutura societária do grupo não tornava viável economicamente o aproveitamento do ágio, é que se propôs nova reorganização e proposta, se valendo da empresa veículo Leicester, para possibilitar o aproveitamento econômico.

Nota-se que o órgão regulador não obrigou a utilizar a empresa veículo Leicester - ela autorizava a proposta efetuada de acordo com suas normas aplicáveis. No caso, o uso da Leicester, como empresa veículo, foi puramente por questões tributárias.

Não é o fato de ter sido autorizado pela ANEEL, órgão regulador do caso, que transforma a operação como obrigatória. Ela foi autorizada porque atendia os requisitos do órgão, e outras maneiras poderiam ter ocorrido a reorganização societária. Contudo, não teriam o benefício fiscal pretendido.

Assim, agindo por sua conta, a recorrente procedeu a transferência do ágio dedutível para empresa diversa que pagou, no caso, a empresa veículo, Leicester. Não houve a confusão patrimonial necessária.

Isto posto, como os fatos e direitos são idênticos nos três processos, utilizo como fundamento de decidir, o entendimento que prevaleceu no v. acórdão 9101-002.187, *ipsis litteris*:

C)

2) Despesa de amortização de ágio e seus reflexos tributários

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 19647.01051/2007-83, adoto a recente jurisprudência do CARF que considero mais adequada e que restou cinzelada no Acórdão nº 1103001.170, 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 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:

(...)

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.

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:

(...)

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:

(...)

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."

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 impediam 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. (...).

Os fundamentos acima transcritos foram considerados suficiente pela Primeira Turma da CSRF para manter a glosa da amortização do ágio aqui tratado, pelo que, repito, devem prevalecer também no presente processo, principalmente quando já definitivos na esfera administrativa.

Portanto, após estas considerações, NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário em relação à dedutibilidade da amortização do ágio.

- Da impossibilidade da cobrança da multa isolada em razão da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa:

Alega a recorrente na sua peça recursal da impossibilidade da cobrança de multa isolada, ao que conclui nos seguintes termos:

Ante todo o exposto, restou demonstrada a impossibilidade da cobrança da multa isolada nos autos de infração ora combatidos em razão da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa, tendo em vista que:

(i) já estavam encerrados os anos-base de 2011 a 2013 quando da lavratura dos autos de infração (13/12/2016);

(ii) os valores de IRPJ e da CSLL supostamente devidos por estimativas superam os valores desses tributos apurados no encerramento dos anos-base e

(iii) ainda que houvesse recolhimento a menor de IRPJ e da CSLL por estimativa, não há possibilidade de cumulação da multa isolada, incidente sobre eventual diferença de

recolhimento de estimativa, com a multa de ofício, conforme a jurisprudência pacífica do Conselho de Contribuintes.

Contudo, a respeito de uma possível concomitância dos lançamentos de multas isoladas com a multa de ofício presente nos autos de infração, de minha parte sempre profilei com os que entendem estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, ou seja, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada.

Se, além disso, tiver ocorrido falta de recolhimento do imposto devido com base no lucro real anual, o lançamento abrangerá também o valor do imposto, acompanhado de multa de ofício e juros, pois a determinação legal de imposição de tal penalidade, quando aplicada isoladamente, prescinde da apuração de lucro ou prejuízo no final do período anual, inexistindo, portanto, a cumulação de penalidades para uma mesma conduta, como arguem os contribuintes.

Em síntese, não tendo as referidas multas a mesma hipótese de incidência, nada há a barrar a imposição concomitante da multa isolada com a multa de ofício devida pela apuração e recolhimento a menor do imposto e contribuição devidos na apuração anual.

Posição plenamente avalizada a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela MP nº MP 351, de 22/01/2007; convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

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

(...)

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

(...)

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

Registre-se, essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa; simplesmente tornou mais clara a intenção do legislador.

Por pertinentes, faço minha as palavras do ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES deste CARF que, de forma precisa, analisou o tema no Acórdão nº 103-23.370, Sessão de 24/01/2008:

“Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitativa, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso

do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte”.

Aduza-se ainda, mesmo abstraindo questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, que a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo, de modo que, sob esta ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou norma abstrata plenamente vigente no mundo jurídico a caso concreto que se estampou.

Saliente-se, por fim, ser inaplicável no caso a Súmula nº 105 do CARF, posto que ali se cuida de lançamentos referentes a períodos anteriores a 2007.

Pelos motivos elencados, entendo devam ser mantidas integralmente as multas isoladas impostas e NEGÓCIO PROVIMENTO ao recurso voluntário neste aspecto.

- da impossibilidade de ingerência do fisco na atividade do contribuinte - da opção legal - e impossibilidade de se aplicar a teoria do propósito negocial

Alega a recorrente da impossibilidade de ingerência do fisco na sua atividade, ao que conclui no seu pedido:

Ressalte-se, ainda, que a única norma que poderia ter sido aventada para a desconsideração de uma operação sem substância econômica (o que, repita-se, sequer pode ser debatido no presente caso), seria o parágrafo único do artigo 116 do CTN. O objetivo deste dispositivo foi autorizar as autoridades fiscais a questionarem atos e fatos praticados pelo contribuinte que eventualmente tenham evitado ou minimizado a carga tributária de suas operações, sem a alegada substância econômica.

Todavia, cabe observar que os procedimentos necessários para a aplicação dessa norma dependem de elaboração de lei ordinária, a qual, até o presente momento, não foi editada. Ou seja, sequer a norma prevista pelo parágrafo único do artigo 116 do CTN, de eficácia limitada, poderia ser aplicada pelas autoridades fiscais, pelo que evidente a falta de fundamento legal às autuações.

Diante de todo o exposto, constata-se 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.

Contudo, tal discussão surge no que tange ao ágio gerado e respectivo aproveitamento, ao que houve a discussão do cumprimento das exigências legais para tanto, conforme acima já relatado e votado.

No caso concreto, como supracitado, tal matéria já foi apreciada e decidida no CSRF, grau máximo na instância administrativa, e nenhum elemento extra fora apresentado para modificar tal decisão, pelo que acolhi e acompanhei o decidido então.

Não vislumbrando nenhum retoque a ser feito ao decidido no CSRF, NEGO PROVIMENTO no que tange a tal matéria.

- das despesas de ressarcimento incorridas pela recorrente nos anos de 2011, 2012 e 2013

Alega a recorrente que os pagamentos de 2011 a 2013, registrados como despesas operacionais, e que foram considerados como não dedutíveis pela fiscalização, são pagamentos de indenização aos seus consumidores por eventuais descumprimentos de metas de fornecimento de energia elétrica ocorridos naqueles anos.

Na suas palavras:

Quando da apresentação da Impugnação, a ora Recorrente demonstrou que existem dois procedimentos distintos, previstos pela ANEEL, quando ocorre o descumprimento de metas de distribuição de energia elétrica por parte das Distribuidoras.

Um dos procedimentos previstos é a compensação ao consumidor de energia elétrica. Isto é, o PRODIST estabelece que as Concessionária de energia elétrica devem checar permanentemente os indicadores de continuidade e de tensão em regime permanente e, havendo algum descumprimento de meta, devem efetuar, por sua conta e risco, os cálculos das compensações e creditá-las diretamente ao consumidor de energia elétrica.

Não há, portanto, qualquer participação do órgão regulador no procedimento de compensação previsto no PRODIST.

Além desse procedimento de compensação, o PRODIST prevê também a possibilidade de aplicação de multa pela ANEEL ser for constatado por ela que as compensações acima mencionadas não foram efetuadas conforme determina o regulamento.

No presente caso, a Recorrente registrou como despesas operacionais aquelas incorridas com o pagamento de compensação aos seus consumidores por eventuais descumprimentos de metas de fornecimento de energia elétrica e não as despesas relativas à eventuais multas impostas pela ANEEL em processo de fiscalização.

E sua peça recursal, logo mais a frente, sobre o tema, enfatiza:

Ou seja, o PRODIST determina que em caso de eventuais descumprimentos das metas de qualidade de fornecimento de energia elétrica, estipulados em seu Módulo 8, o que, ressalte-se, ocorre em virtude das oscilações próprias da estrutura de fornecimento de energia elétrica, as concessionárias devem efetuar o cálculo a ser ressarcido ao consumidor, e compensá-lo, mediante o pagamento de uma indenização que é creditada em sua própria conta de luz.

Pois bem. Considerando que tais indenizações pagas pelas concessionárias aos seus clientes tratam-se de instrumentos compensatórios diretamente associados aos riscos inerentes à atividade das empresas, bem como que o artigo 299 do RIR/99 conceitua como despesas operacionais - e, portanto, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL - aquelas intrinsecamente vinculadas às atividades da empresa, a Recorrente excluiu as despesas incorridas com tais compensações nos anos de 2010 e 2011, da apuração do Lucro Real daqueles anos.

E na sequência, nas suas alegações, reforça a ideia que o PRODIST estabelece critérios de compensação ao consumidor de energia elétrica, inerentes a atividade operacional do fornecimento de energia elétrica, o que não se confundiria com penalidade. A penalidade seria estabelecida por legislação própria, e seria fiscalizada e aplicada pela ANEEL.

E mesmo que fossem consideradas de caráter punitivo, seriam dedutíveis em virtude do art. 344 § 5º do RIR/1999, que determina que as multas de natureza compensatória são dedutíveis como custo ou despesa operacional.

A motivação para autuação pela autoridade fiscal, e mantido na decisão *a quo*, foi com base no em acórdão anterior deste CARF - 1302-001.486, que foi no seguinte sentido nos seus fundamentos:

Quanto à indedutibilidade das multa impostas pela ANEEL :

Este é o item 002 dos autos de infração do IRPJ e da CSLL, os quais versam sobre a indedutibilidade de multas por infrações administrativas.

Inicialmente, cabe trazer a lume o art. 47 da Lei 4.506/64, que é a regra geral para a dedutibilidade de despesas, in 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.

Ao interpretar essa norma, a decisão judicial trazida a colação pela PFN em suas contrarrazões é lapidar, razão pela qual pinço e adapto os pontos principais desse ensinamento, para concluir que:

- 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 á atividade da empresa só pelo fato de que o seu eventual não pagamento desautorizará a continuidade da prestação do serviço;

- *despesas com as aludidas multas não é habitual na medida em que não se pode admitir a habitualidade da má prestação do serviço sistematicamente;*
- *a autorização para a dedução pretendida pela recorrente, consistiria, na prática, um fomento à transgressão as regras do setor de elétrico;*
- *a dedução das multas da base de cálculo dos tributos resultaria em verdadeiro benefício, eis que a empresa repassaria para a Administração Pública, ou melhor, para a sociedade brasileira, parte dos custos pela sua desídia, o que ofenderia o sistema jurídico vigente, na medida em que a pena não pode passar da pessoa do infrator;*
- *permitir tal expediente seria admitir que a recorrente auferisse proveito de sua própria torpeza, o que não se coaduna com o sistema jurídico vigente (neminem auditur propriam turpitudinem allegans).*

Reforça o v. acórdão recorrido que o acórdão supracitado foi objeto de Recurso Especial à CSRF, e mantido nos termos do acórdão 9101-002.196, de 01/02/2016, ao qual transcrevo a ementa:

"MULTAS ADMINISTRATIVAS. INDEDUTIBILIDADE. 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.

A dedução das multas administrativas das bases de cálculo dos tributos resultaria em verdadeiro benefício, eis que a empresa repassaria para a Administração Pública, ou melhor, para a sociedade brasileira, parte dos custos pela sua desídia, o que ofenderia o sistema jurídico vigente, na medida em que a pena não pode passar da pessoa do infrator."

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 rege 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, NEGOU PROVIMENTO ao recurso voluntário neste item.

- da inexistência de previsão legal para a adição, na base de cálculo da CSLL, das despesas com amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização

O recorrente ainda traz como tese subsidiária a alegação de que, caso seja mantida a glosa referente à amortização do ágio, não há previsão legal para a adição da correspondente despesa na base de cálculo da CSLL.

Contudo, o IRPJ e a CSLL tem o mesmo ponto de partida. Não sendo o caso previsto como aplicável apenas ao IRPJ, não há que se falar em falta de previsão legal para adição à base de cálculo da CSLL.

Com efeito, há exclusões e deduções que somente se aplicam ao IRPJ, ou seja, regras de natureza tributária, que não se aplicam diretamente à CSLL. Como exemplo cita-se a exclusão da quota de depreciação acelerada incentivada da atividade de hotelaria, prevista na Lei nº 11.727, de 2008, que não pode ser excluída da base de cálculo da CSLL:

Art. 1º Para efeito de apuração da base de cálculo do imposto de renda, a pessoa jurídica que explore a atividade de hotelaria poderá utilizar depreciação acelerada incentivada de bens móveis integrantes do ativo imobilizado, adquiridos a partir da data da publicação da Medida Provisória nº 413, de 3 de janeiro de 2008, até 31 de dezembro de 2010, calculada pela aplicação da taxa de depreciação admitida pela legislação tributária, sem prejuízo da depreciação contábil. (grifo acrescentado)

§ 1º A quota de depreciação acelerada incentivada de que trata o caput deste artigo constituirá exclusão do lucro líquido para fins de determinação do lucro real e será controlada no livro fiscal de apuração do lucro real.

Por conseguinte, a base de cálculo do IRPJ – lucro real – e da CSLL – lucro líquido ajustado – têm o mesmo ponto de partida: o lucro líquido ajustado e este entendimento está contido no art. 57, da Lei nº 8.981/1995, in verbis:

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

A corroborar o entendimento acima expresso encontra-se o art. 44 da Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004, que assim dispõe:

Art. 44. 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.

Como se vê, a despesa com amortização de ágio reduziu indevidamente o lucro líquido, ou seja, distorceu o ponto de partida de ambos os tributos.

Logo, a infração de CSLL apurada é reflexa, sendo que neste caso, a procedência do lançamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica impõe a manutenção da exigência fiscal dele decorrente (no caso da CSLL).

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

- da impossibilidade de exigência da multa no caso de dúvida - aplicação do artigo 112 do CTN

Alega a recorrente que deve ser exonerada das multas aplicadas, caso ocorra empate, aplicando-se o art. 112 do CTN ao caso.

Contudo, a aplicação da multa de ofício, independente do seu percentual, são previstos na legislação, e não cabe a este colegiado modificar isso.

Ademais, o art. 112 não se coaduna com o julgamento administrativo, pois este avalia a validade existencial e jurídica dos autos de infração, e neste caso, em caso de empate, deve prevalecer o interesse público.

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

- impossibilidade de cobrança de juros sobre a multa

O presente tema da incidência de juros sobre a multa de ofício, que não deveria prosperar por falta de previsão legal não é novo no CARF.

Ocorre que uma análise mais sistemática do CTN, percebe-se que os juros são devidos sobre o valor da multa, uma vez que o crédito tributário engloba tanto o tributo quanto a multa.

Como dispõe o art. 161 do CTN:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento e acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados a taxa de um por cento ao mês.

O art. 113, § 1º do CTN preceitua que a obrigação principal tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, donde se observa que o critério utilizado pelo Código Tributário Nacional para distinguir obrigação acessória de obrigação principal e o conteúdo pecuniário. A obrigação acessória consiste em um fazer ou não fazer, enquanto que a obrigação principal implica em obrigação de dar dinheiro.

Neste passo, resta evidente que a multa tem natureza de obrigação principal, visto é que incontestável o seu conteúdo pecuniário.

O conceito de crédito tributário esta esculpido no art. 139 do CTN, nos seguintes termos: o *crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta*. Desta forma, por ser a multa, indubitavelmente obrigação principal, não se pode chegar a outra conclusão senão a de que o crédito tributário engloba o tributo e a multa.

Logo, tanto sobre o tributo (principal) quanto sobre a multa devem incidir juros, como determina o § 1º do art. 161 do Código Tributário Nacional.

Conclusão:

Voto por NEGAR PROVIMENTO INTEGRAL ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges

Declaração de Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei

Com a máxima vênia, registro a presente declaração de voto em relação a manutenção da multa isolada pelo voto de qualidade.

Primeiramente, observe-se que, em seu recurso voluntário, à e-folha 1.534 a Recorrente se antecipa em relação ao voto de qualidade nas seguintes palavras:

(...)

Caso esta C. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais decida pela manutenção dos lançamentos que deram origem a esse processo, por meio de julgamento em que houver **empate de votos**, é razoável considerar que há, no mínimo, dúvida quanto à ocorrência da infração.

Isso porque, a exigência de valores a título de penalidades não se coaduna com a dúvida, conforme se afere do artigo 112 do Código Tributário Nacional, segundo o qual, “A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...)”

Nesse sentido, entendimento de Luís Eduardo Schoueri, o qual, fazendo alusão às infrações, assevera que “não poderá prevalecer o tratamento mais gravoso decidido por estreita maioria – ou, ainda mais evidente, pelo voto de qualidade – deixando de lado a dúvida objetivada pelo entendimento da minoria”.

Deste modo, caso reste inequívoca a presença da dúvida quanto à correção da autuação originária da presente lide, requer-se que este I. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais reconheça, ao menos, que não será possível manter a exigência das multas exigidas da Recorrente.”

(Grifos do original)

Entendo lhe assistir razão quanto ao voto de qualidade, uma vez estar evidente que há dúvida por parte do colegiado em relação a manutenção da multa isolada.

Da leitura do artigo 112, do CTN, pode-se concluir que, em havendo dúvida quanto à aplicação de penalidades tributárias, deve-se interpretar a lei tributária que trata das infrações da maneira mais favorável ao suposto infrator, ou seja, via de regra, deve-se afastar a imputação da sanção fiscal.

É evidentemente instituto derivado do direito sancionador (penal), consistente na máxima do "in dubio pro reo".

Entendo que o mesmo se aplica para o caso deste E. Conselho quando uma decisão referente a penalidades resulta em empate. Se a composição da turma envolve oito

conselheiros e o empate se configura, significa, em termos práticos, que quatro conselheiros entendem correta a imputação da penalidade e que, os outros quatro entendem a manutenção da penalidade como indevida.

Em casos como este, fica cristalino que há dúvida do "colegiado" (pois a certeza individual resta suplantada, em qualquer caso) quanto à matéria relativa as penalidades e, diante do empate, ao ver deste julgador, o voto de qualidade pode ser instrumento hábil para solucionar a controvérsia, se aplicado à luz dos ditames constitucionais.

Isto significa, que não se quer impedir a ocorrência do voto de qualidade, todavia, sua aplicação não pode ocorrer nos moldes em que vem sendo utilizado, ou seja, como mera repetição de voto de mérito por parte do presidente de turma, um "voto duplicado". Do contrário, o voto de qualidade se mostra como ferramenta útil se resultar em manifestação de ofício do presidente da Turma para aplicar o artigo 112, do CTN, nos casos de dúvida/empate do colegiado quanto às matérias relativas a penalidades, ou para que, eventualmente, se coloque o assunto em nova votação.

Perceba-se que quando o voto de qualidade representa um voto duplicado, em termos práticos, o que se está permitindo é que um dos conselheiros tenha o poder de voto maior do que dos outros; viola-se a igualdade quanto ao poder de voto dos conselheiros. Isto é um problema, posto que, tal poder pode se manifestar até o ponto de se modificar completamente o resultado da opinião expressa pelos conselheiros.

É por isso que, no caso de empate é razoável que se aplique, mediante o voto de qualidade, o artigo 112, do CTN, ou seja, que seja empregada a interpretação mais favorável ao contribuinte, não devendo haver mera réplica do voto já emitido pelo Presidente.

Ressalte-se, ainda, a ADI nº 5.731 ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB ao STF, em junho de 2017, que questiona justamente a expressão “que, em caso de empate, terão o voto de qualidade”, contida no artigo 25, §9º do Decreto nº 70235, de 1972, com redação conferida pelo art. 25 da Lei nº 11941, de 27 de maio de 2009.

Perceba-se que o posicionamento exarado na ADI corrobora com a visão deste julgador:

“Conforme será abordado de forma mais detalhada adiante, o texto legal supracitado confronta princípios constitucionais, como o da isonomia, da razoabilidade e da proporcionalidade, bem como está em franca contrariedade ao artigo 112 do Código Tributário Nacional - CTN.

Desse modo, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, como legitimado universal para a propositura de Ação Direta de Inconstitucionalidade, no exercício de sua competência legal de defensor da cidadania e da Constituição (Artigo 44, inciso I, da Lei 8.906/94), propõe a presente ação, visando a declaração de inconstitucionalidade da expressão contida no § 9º do art. 25 do Decreto n. 70.235/72, “que, em caso de empate, terão o voto de qualidade.

(...)

Ocorre que, em afronta a princípios constitucionais, como o da isonomia, da razoabilidade, da proporcionalidade e, inclusive, em contrariedade às

finalidades institucionais do próprio Conselho, o dispositivo impugnado confere ao Presidente de Turma, por força do já citado artigo 25, § 9º do Decreto n. 70.235/72, a prerrogativa de proferir, além do voto ordinário, o voto de qualidade.

Assim, valendo-se desta prerrogativa, os Presidentes de Turma (necessariamente representantes da Fazenda Nacional) têm proferido voto e, em um segundo momento, revertido o resultado do julgamento com novo voto (outro), quase sempre em desfavor dos contribuintes.

Essa afirmação é corroborada pelos dados apresentados em matéria publicada recentemente pelo jornal Valor Econômico¹. Segundo a reportagem, dos processos julgados entre janeiro e maio deste ano, 95% dos casos submetidos ao voto de qualidade foram decididos de modo desfavorável aos contribuintes, isto é, dos 110 acórdãos publicados, apenas seis foram desempatados de forma contrária aos interesses do fisco nacional.

Ao adotar a sistemática de voto duplo para o não provimento de recurso interposto pelo contribuinte ou provimento de recurso de ofício interposto pela Fazenda Nacional, o tribunal administrativo deixa de atender aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade (art. 5º, LXXVIII, CF/88), na medida em que se utiliza de procedimentos discriminatórios e arbitrários para proferir seu julgamento.

Como de conhecimento, a constitucionalização do princípio do devido processo legal (*due process of law*) tem por finalidade resguardar a garantia fundamental de todo cidadão de que o poder estatal, no exercício de suas funções e manifestações, respeitará, obrigatoriamente, a proporcionalidade e razoabilidade entre os meios adotados e os fins almejados, de maneira a resguardar os direitos e garantias fundamentais.

Todavia, não é que se verifica na disposição em apreço. A duplicidade do voto proferido pelo Conselheiro Presidente, sobretudo levando-se em conta ser ele representante do Fisco, coloca em xeque a missão da instituição, qual seja, julgar, de forma imparcial e justa, os litígios administrativos fiscais que tenham por objeto a apuração da incidência de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil (dentre eles, os autos de infração, os processos de restituição e compensação, os recursos voluntários, de ofício e especiais).

Outrossim, resta evidentemente questionável a constitucionalidade dessa previsão, uma vez que o voto duplo do Conselheiro Presidente, representante da Fazenda Nacional, passa a servir aos desígnios de uma das partes, ou seja, o Fisco.

(...)

(Grifos meus)

Assim, no que pese ainda estar em trâmite a análise da ADI nº 5.731, e tratar do tema sob ponto de vista constitucional, pontuo que sua simples propositura fortalece minha convicção e demonstra que a inconformidade com o modo como se dá o voto de qualidade atualmente dentro deste E. Conselho, não é somente minha.

¹ Valor Econômico, Legislação e Tributos, Justiça cancela julgamentos com voto de qualidade, São Paulo, 15 de julho de 2016.

À luz do exposto, registro aqui minha declaração para constar que o voto de qualidade para manter a multa isolada, no presente processo, ao meu entender, é inválido, posto que por haver dúvida no colegiado quanto ao assunto, a penalidade deveria ser afastada, com fulcro no artigo 112, do CTN.

É a declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei