



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.730316/2016-01
ACÓRDÃO	9101-007.066 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	11 de julho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	COMPANHIA ENERGÉTICA DE PERNAMBUCO
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. ART. 67 DO ANEXO II DO RICARF. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial que aponta como paradigmas de divergência acórdãos sem similitudes fáticas com o aresto recorrido, ou que não favoreça a tese do Recorrente e, portanto, não o aproveita.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. EMPRESA VEÍCULO. INCORPORAÇÃO.

O uso de empresa veículo, por si só, não invalida as operações societárias que transferiram o ágio da investidora original para a empresa investida, estando diretamente vinculada ideologicamente a um propósito negocial. Porém, se nesse contexto não ocorrer a confusão patrimonial entre a real investidora e investida, porque foi utilizada uma empresa com características de "empresa-veículo", com a específica finalidade de viabilizar uma artificial confusão patrimonial entre investida e a aparente investidora, o aproveitamento tributário do ágio não é válido.

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, acordam em: (i) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso em relação à matéria “*possibilidade de utilização de empresa-veículo e incorporação reversa*”, vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior e Jandir José Dalle Lucca que votaram por dar provimento; e (ii) por maioria de votos, dar provimento ao recurso em relação à matéria “*multas isoladas concomitantes*”, vencidos os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto (relator), Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado que votaram por negar provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, que manifestou ainda intenção de apresentar declaração de voto. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão. Entretanto, findo o prazo regimental, referida declaração de voto não foi apresentada, devendo esta ser tida como não formulada, nos termos do § 7º do art. 114 do da Portaria MF nº 1.634, de 2024 (RICARF).

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício e Relator

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interpostos pelo Contribuinte em face do Acórdão nº 1402-003.118 (15/05/2018) cuja ementa, e respectivo dispositivo, restaram assim redigidos:

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 ideia 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.

A exigência em discussão nos autos refere-se a autos de infração de IRPJ e CSLL (anos-calendário 2011 a 2013) em que há acusação fiscal de deduções indevidas de amortização de ágio envolvendo transferência de ágio por interposição de empresa veículo, acompanhadas de multa qualificada de 150%, bem assim exigência da multa de ofício isolada pela falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas mensais

A autuação fiscal além da glosa de amortização de ágios e do lançamento das multas isoladas, únicas matérias admitidas para serem discutidas na CSRF, envolveu também glosa de despesas com pagamento de "multas regulatórias" que não faz parte da presente lide.

Em relação específica à amortização do ágio, a fim de apresentar um panorama geral dos fatos envolvidos, seguem abaixo trechos do TVF em que bem se resume as operações envolvidas e os fundamentos para autuação:

57. Resumindo (mais uma vez) as operações desenvolvidas pelo grupo controlador da **Celpe**, encontramos a seguinte sequência de operações praticadas:

i) o montante de 63.604.631.279 ações de emissão da **Celpe** foi adquirido pelo consórcio de empresas em processo licitatório de privatização, que, com o objetivo de reuni-las numa única empresa pertencente ao grupo, foram transferidas para a empresa **Guaraniana**.

ii) A partir daí, para se obter o benefício fiscal de amortização do ágio na **Celpe** (no entanto, sem que houvesse a extinção do investimento controladora-controlada), utilizou-se o artifício jurídico de transferência das ações de emissão da **Celpe** (que eram de propriedade da **Guaraniana**) para a empresa **Leicester** e, na sequência, a **Celpe** incorpora a **Leicester**, retornando assim, essas mesmas ações da **Celpe** de volta para a **Guaraniana**.

iii) Observe-se que, a própria finalidade do instituto da incorporação como forma de agregação de empresas não se verifica no caso, porque a **Guaraniana**, que

inicialmente detinha **63.604.631.279** ações de emissão da **Celpe**, ao término das operações, permaneceu com a mesma quantidade de ações e na mesma condição de controladora direta da **Celpe**; ou seja, nada mudou, a **Celpe**, que no início era controlada diretamente pela **Guaraniana**, ao fim das operações, continuou sendo controlada diretamente por esta empresa.

iv) Também o instituto do ágio restou desfigurado, pois ele pressupõe efetivo pagamento a maior na aquisição de bens. No ágio meramente escritural, como o que se vê na subscrição e integralização na **Leicester** pela **Guaraniana** e na incorporação da **Leicester** pela **Celpe**, não há qualquer pagamento efetivo; distorcendo por completo a figura desse instituto.

...

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).

Cientificado da autuação fiscal, o Contribuinte apresentou extensa IMPUGNAÇÃO, nos termos abaixo resumido pelo relatório da decisão DRJ:

ÍNDICE

I - DOS FATOS 3**II. PRELIMINARMENTE: "PRECLUSÃO" DA POSSIBILIDADE DO FISCO QUESTIONAR A LEGALIDADE DOS ATOS SOCIETÁRIOS QUE DERAM ORIGEM AO ÁGIO6****III - DO DIREITO12****III.1 - APROVEITAMENTO DO ÁGIO PAGO NA AQUISIÇÃO DA CELPE12**

III.1.1- Breves Considerações acerca da Operação em Tela.....
12

III.1.2 — Natureza Do Ágio e Seu Tratamento Tributário.....
21

III.1.3 - Motivo, Finalidade e Congruência do Negócio Jurídico30

III.1.4 — Legitimidade Da Operação Como Planejamento Tributário34

III.1.5 — Da inexistência de abuso de direito42

III.1.6— Da Inexistência De Simulação49

III.1.7 — Da inexistência de fraude à lei55

III.2 - DA IMPOSSIBILIDADE DA COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM RAZÃO DA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E DA CSLL POR ESTIMATIVA56

III.2.1 — Da inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-base quando da lavratura dos autos de infração56

III.2.2 — Da inexistência de base de cálculo para a aplicação da multa isolada....59

III.2.3 - Da duplicidade de cobrança - impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício62

III.3 DA IMPOSSIBILIDADE DE INGERÊNCIA DO FISCO NA ATIVIDADE DO CONTRIBUINTE - DA OPÇÃO LEGAL - E IMPOSSIBILIDADE DE SE APLICAR A TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL64**III.4. DAS DESPESAS DE RESSARCIMENTO INCORRIDAS PELA IMPUGNANTE NOS ANOS DE 2011, 2012 E 201370**

III.4.1. Breves considerações acerca das despesas de ressarcimento incorridas pela impugnante nos anos calendário 2011 a 201370

III.4.2. Da caracterização das despesas de ressarcimento incorridas pela impugnante como despesas operacionais74

<i>111.4.3. 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 apreciar as alegações na impugnação, a Turma de Julgamento da DRJ decidiu considerá-la improcedente, chegando às seguintes conclusões reproduzidas a partir do relatório da decisão recorrida, naquilo que é relevante:

- 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;

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário ao CARF, praticamente reprisando os argumentos impugnatórios, ao qual negou-se provimento, nos termos da ementa já transcrita no início deste relatório, não reconhecendo, entre outros, a dedutibilidade das despesas com ágio pela utilização de empresa veículo (Leicester) e mantendo o lançamento da multa isolada sobre estimativas não pagas.

O Contribuinte tomou ciência do referido Acórdão recorrido, bem assim do despacho de admissibilidade, em 18/07/2018 (e-fl. 1.640) e, em 02/08/2018, tempestivamente, interpôs o Recurso Especial de e-fls. 1.643 a 1.737.

O Despacho de Admissibilidade de e-fls. 2.023 a 2.029 deu seguimento parcial ao Apelo do Contribuinte, em relação apenas a duas matérias, nos seguintes termos naquilo que interessa:

1) possibilidade de utilização de empresa-veículo e incorporação reversa

[...]

Com relação a essa matéria, ocorre o alegado **dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que a norma em debate [art. 386 do RIR/99, esclareço] 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, **os acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1301-000.711, de 2011, e 1101-00.354, de 2010) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que, no contexto do programa de privatização das empresas de telecomunicações, regrado pelas Leis 9.472/97 e 9.494/97, e pelo Decreto nº 2.546/97, a efetivação da reorganização de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, mediante a utilização de empresa veículo, desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, não resulta economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo e, por conseguinte, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco (**primeiro acórdão paradigma**) e que a norma legal prevê a possibilidade de transferência de ágio entre empresas na ocorrência de fusão, cisão e incorporação (**segundo acórdão paradigma**).

[...] [destaque nosso]

2) *impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício mesmo após fatos geradores ocorridos após 2007*

[...]

No tocante a essa terceira matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, a partir do ano-calendário de 2007, 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*, **os acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs **1301-002.180, de 2017, e 1401-01.367, de 2015**) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que, a partir do ano-calendário de 2007, *a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício* (**primeiro acórdão paradigma**) e que *é incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço* (**segundo acórdão paradigma**).

Observa-se, por oportuno que o **primeiro acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1301-002.180, de 2017) foi reformado pela CSRF após a data de interposição do Recurso Especial:

[...] [Destakes do original]

Também é importante registrar, em apertada síntese, os fundamentos trazidos pela contribuinte em seu recurso especial, defendendo a manutenção da amortização do ágio, conforme os tópicos já indicados alhures:

- O contribuinte apresenta considerações acerca da operação em tela, que consiste na aquisição de uma empresa estatal em processo licitatório de privatização, abordando a natureza do ágio e seu tratamento tributário, destacando que a dedutibilidade do ágio pago na aquisição de sociedades tem como objetivo incentivar a prática de fusões e aquisições;

- Além disso, menciona a existência de laudo de avaliação das ações da empresa adquirida para justificar o ágio pago, destacando ainda a necessidade de análise das operações em conjunto ("filme") para se compreender o motivo, a finalidade e a congruência dos atos societários realizados;

- Discute ainda a natureza do ágio e seu tratamento tributário, a motivação do pagamento do ágio, a finalidade negocial dos atos praticados e a congruência do negócio jurídico. Em suma, argumenta que todos os atos praticados foram regulares e públicos, que o pagamento do ágio teve fundamentos econômicos, que a operação está inserida no Programa Nacional de Desestatização e que a aquisição da CELPE pela Recorrente foi realizada de forma legítima;

- Defende ainda que não houve excesso de forma, abuso de direito, simulação e fraude à lei em relação a aquisição de participações societárias em processo de privatização. Enfatiza que a empresa sempre apresentou ao Fisco todas as etapas que pretendia realizar, que a transferência da base tributável está prevista em lei como incentivo a determinadas práticas e que a Receita Federal tem entendimento de que o deságio gerado em operações societárias dentro do mesmo grupo deve ser tributado mesmo que seja gerado em uma operação interna, dentro do mesmo grupo. Dessa forma, a pretensão da Receita Federal de não admitir a dedutibilidade do ágio gerado dentro do mesmo grupo econômico configura um tratamento desigual para situações idênticas;

- A Recorrente discutiu ainda a correta interpretação da expressão "participação societária adquirida com ágio" no artigo 386 da regulamentação tributária brasileira (RIR/99) alegando que, para se beneficiar dos incentivos fiscais previstos na Lei 9.532/97, era necessário incorporar o investidor à empresa investida ou vice-versa, não havendo restrição à aplicação do benefício da amortização do ágio apenas aos casos em que a incorporação envolveria o comprador das ações, mas sim aos casos em que esteja envolvido o adquirente;

- Complementa afirmando que as empresas compradoras das ações CELPE em leilão figuraram, inicialmente, como adquirentes das referidas ações, sendo que a Guaraniana e a Leicester, quando receberam, cada uma em determinado momento, as ações como integralização de capital, igualmente passaram a figura como adquirentes das ações com ágio, isso porque, na integralização, é patente a transferência do domínio ou propriedade como seria ínsito ao termo AQUISIÇÃO;

- A Recorrente alega que a Leicester Comercial S/A, que adquiriu as ações da sociedade investida, era a adquirente e, portanto, tinha direito ao gozo do benefício fiscal desde que fosse incorporada, como de fato aconteceu. É que, segundo a mesma, o termo "aquisição" se aplicaria a qualquer transferência de propriedade, seja gratuita ou a título oneroso. Ressalta ainda que a lei tributária não limitava a aplicação do incentivo fiscal aos casos em que o comprador das ações estava envolvido no processo de constituição, não sendo o caso de se adotar uma interpretação tão restritiva da Lei como fez a fiscalização.

Os autos foram encaminhados à PGFN em 22/10/2020 (e-fl.2.096) e a Fazenda Nacional apresentou, tempestivamente, em 06/11/2020 (fl. 2.113) as Contrarrazões de e-fls. 2.097 a 2.112.

Quanto ao conhecimento das duas matérias admitidas a Fazenda Nacional não opõe qualquer resistência.

Em relação ao mérito, a sua argumentação propõe a manutenção do acórdão recorrido nos termos lá consignados e aduzindo em apertada síntese o seguinte para cada uma das matérias:

1) possibilidade de utilização de empresa-veículo e incorporação reversa

- Relata que a lide decorre da aquisição da Companhia Energética de Pernambuco – Celp, mediante processo licitatório de privatização, realizado em 17/02/2000, cujos adquirentes (consórcio de empresas, formado por ADL Energy S/A, PREVI – Caixa de Previdência dos Funcionários do Banco do Brasil, BB – Banco de Investimentos S/A e 521 – Participações S/A) transferiram posteriormente o benefício fiscal de aproveitamento do ágio à empresa GUARANIANA S/A, da qual eram sócios e por meio da qual concentravam a participação societária em outras empresas concessionárias de energia elétrica;

- Após a transferência do ágio para a empresa Guaraniana S/A, a Contribuinte, ora Recorrente justificou-se dizendo que a incorporação da Guaraniana S/A pela CELPE não seria "viável" nem "razoável" do ponto de vista econômico. Dessa forma, em julho de 2001, a GUARANIANA realizou a integralização das ações da CELPE em outra sociedade, a empresa LEICESTER, que as tinha como seu único patrimônio, transferidas sem qualquer obrigação. O valor do ágio transferido na integralização de aumento de capital foi amparado por laudo de avaliação de ações fornecido pela ACAL Consultoria e Auditoria S/C. Contudo, porém a empresa LEICESTER sempre apresentou declarações ao Fisco como sendo inativa e não teve qualquer participação no pagamento do ágio oriundo da compra da CELPE em licitação;

- Aduz ainda que as operações societárias realizadas, veiculadas, em última análise, pelos estatutos sociais das empresas envolvidas, ante a total ausência de propósito negocial, ofendem inclusive os artigos 421 e 422 do Código Civil, na medida em que não contam com qualquer função social;

- as referidas operações de transferência de ágio não possuem propósito outro que não fosse obstaculizar o recolhimento de tributos, mediante a amortização do ágio pago quando do leilão de privatização da CELPE. Dessa forma, a decisão recorrida decidiu pela glosa da amortização do ágio uma vez que os atos societários em questão teriam sido realizados com o exclusivo propósito de obstaculizar, de forma direta ou indireta, o recolhimento de tributos, não havendo qualquer justificativa fático-negocial determinante das operações societárias que culminaram com a incorporação da Leicester pela CELPE;

- Chama a atenção para o fato de que este Conselho vem reiteradamente decidindo por não atribuir higidez a atos societários firmados com o exclusivo propósito de obstaculizar, de forma direta ou indireta, o recolhimento de tributos;

- Procura refutar ainda as alegações da Recorrente no sentido de que seriam válidas no campo tributário apenas porque as operações societárias realizadas teriam recebido o aval da ANEEL. Argumenta que a submissão das operações societárias à ANEEL, que decorre de expressa determinação legal, de forma alguma, pode representar uma decisão em matéria tributária, por falta de competência do referido Órgão fiscalizador;

- A obrigatoriedade de submissão das operações societária à ANEEL diz mais com o direito administrativo do que com o direito tributário, uma vez que as sociedades que contratam com o poder público, mais precisamente as sociedades empresárias que figuram como partes em contratos administrativos estão submetidas à disciplina jurídica diferente, no que tange às alterações e operações societárias ocorridas no bojo da sociedade;

- É por isso que a legislação administrativista prevê uma série de mecanismos para amparar e garantir a execução dos contratos administrativos, tendo em vista que o licitante escolhido se submete, em regra, a rigoroso procedimento licitatório, no qual é escolhida a melhor proposta e o licitante mais idôneo e capacitado à sua consecução;

- Dessa forma, qualquer anuência da ANEEL relativamente às operações societárias do Contribuinte diz mais respeito à capacidade das empresas envolvidas permanecerem na prestação dos serviços públicos do que propriamente da licitude das operações sob o ponto de vista tributário;

- Aduz ainda que *“não há como serem aceitas as operações societárias realizadas pela recorrente, tendo em vista os indícios de fraude e simulação que permeiam as mesmas, vez que praticada sem qualquer propósito negocial plausível”*.

- Enfatiza que a dedutibilidade do ágio pago por ocasião do leilão de privatização só poderia ser feita, nos termos da legislação, por quem efetivamente pagou aquele ágio, isso porque conforme já colocado, a LEICESTER não adquiriu qualquer ação da CELPE por ocasião da privatização e, portanto, não pagou qualquer ágio quando daquele leilão. Quem efetivamente pagou o ágio na aquisição da CELPE foi o consórcio de empresas

- Ressalta, por fim, que as operações societárias tratadas nos presentes autos já foram analisadas pela 1ª Turma da CSRF nos processos nº 19647.010151/2007-83 e nº 10480.723383/2010-76, tendo esta Turma decidido que:

"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".

2) impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício mesmo após fatos geradores ocorridos após 2007

A Fazenda Nacional defende a manutenção da cobrança da multa isolada concomitante com a multa de ofício, nos termos do acórdão recorrido, ao argumento de que não haveria óbice a que sejam aplicadas ao contribuinte faltante, diante de duas infrações tributárias autônomas e independentes (A multa de ofício decorrente do não pagamento de tributo e a multa isolada decorrente do descumprimento do regime de estimativa), duas penalidades também distintas (multa de ofício e multa isolada), mormente após 2007, ou seja, após a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Fernando Brasil de Oliveira Pinto**, Relator

1 CONHECIMENTO

Conforme relatado, o Despacho de Admissibilidade deu seguimento parcial ao Apelo do Contribuinte em relação às seguintes matérias

- 1) *possibilidade de utilização de empresa-veículo e incorporação reversa; e*
- 2) *impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício mesmo após fatos geradores ocorridos após 2007.*

A FAZENDA NACIONAL apresentou Contrarrazões ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte sem oferecer resistência ao seu conhecimento.

Passa-se a analisar cada uma das arguições de divergência.

1.1 POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE EMPRESA-VEÍCULO E INCORPORAÇÃO REVERSA

Este mesmo Colegiado já enfrentou os paradigmas em questão (Acórdãos nº 1301-000.711¹ e nº 1101-00.354²) no Acórdão nº 9101-006.864 na sessão de 07/03/2024³, em Recurso Especial interposto também por CELPE em relação às mesmas operações ora em exame, só que relativa a anos-calendário distintos.

Quanto ao primeiro paradigma (Acórdão nº 1301-000.711), confirma-se a divergência suscitada, nos termos do despacho de admissibilidade.

Quanto ao segundo paradigma, Acórdão nº 1101-00.354, uma análise mais aprofundada se faz necessária.

Conforme também destacado no despacho de admissibilidade que o admitiu, de fato, o fundamento do paradigma aparenta estar lastreada em razões estritamente jurídicas, na medida em que o voto condutor em seu introito faz uma breve referência à **possibilidade de existir permissão legal para transferência de ágio**, mas, como veremos, não se trata do aspecto mais relevante porque tal inserção está em um contexto fático diverso. Confira-se:

[...]

A autoridade fiscal considerou que o ágio registrado no ativo diferido da Celular CRT S/A, como sendo o resultado da transferência de vários valores de ágio, referentes as operações societárias que haviam ocorridas no grupo em fase anterior.

Em sua defesa, a interessada justificou que o ágio em questão foi registrado no ativo diferido da Celular CRT S/A originou-se por ocasião da criação da empresa TULA Participações Ltda., o qual, posteriormente, foi transferido para a Celular CRT S/A, em operações de incorporação e cisão.

“a norma legal prevê a possibilidade de transferência de ágio entre empresas na ocorrência de fusão, cisão e incorporação. Assim, o patrimônio da empresa sucedida passa para o patrimônio da sucessora, representado pelos bens, direitos e obrigações. No caso da existência de ágio no patrimônio da empresa sucedida, será o mesmo transferido para o patrimônio da sucessora”

[Reproduz decisão DRJ]

¹ PAF nº 18471.000999/2005-29.

² O Acórdão nº 9101-002.539 conheceu do Recurso Especial da Fazenda Nacional, mas negou-lhe provimento, contudo, naquele caso concreto o escopo da discussão, em sede de recurso especial, abordou ponto não discutido nos presentes autos.

³ No Acórdão nº 9101-006.864, julgado em 07/03/2024, analisando as mesmas operações em discussão nos presentes autos, referindo-se tão somente a outros anos-calendário, este Colegiado entendeu por bem admitir ambos os paradigmas, nos termos do despacho de admissibilidade lá exarado. Participaram daquele julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Jose Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Jeferson Teodorovicz (suplente convocado), Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Por ocasião da constituição da empresa controlada Tula Participações Ltda., ocorreu exatamente o caso acima descrito, pois esta recebeu as ações da Celular CRT Participações e efetuou a entrega a empresa TBS Celular Participações S/A de quotas de capital de sua própria emissão. Nessas condições, o valor investido pela empresa Tula Part. Ltda., representado pelo valor de seu capital, entregue A. TBS Celular Part. S/A — na forma de quotas de capital de sua emissão, foi superior ao valor patrimonial da participação societária adquirida (Celular CRT Part., entregue pela investidora A. empresa nova investida TULA Part. Ltda.)

[...] [grifos nossos]

Ocorre que tal menção – aparentemente de cunho estritamente jurídico - deve ser interpretada à luz dos fundamentos que se seguiram a ela, em que o contexto fático deixa claro que naquele caso concreto não se tratou de analisar uma genuína “transferência de ágio”, sendo isso alcançado apenas aparentemente pelas subsequentes capitalizações e formação de novo ágio.

O presente caso concreto tratou, em apertadíssima síntese, de aproveitamento de ágio gerado em operações anteriores de aquisição que foi transferido mediante aporte de capital por meio de subscrição de ações detidas pela investidora em outra empresa que posteriormente é incorporada em operação reversa pela investida, não se cogitando nem por ocasião da autuação⁴ nem por meio dos fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido que haveria formação de novo ágio (interno) nas operações subsequentes. A defesa também sempre deixou claro que sua intenção sempre foi a possibilidade de amortizar o ágio originalmente gerado em face do processo de privatização, embora em seu recurso tenha feito breve referência à questão do ágio interno.

Se a consideração jurídica em referência não estivesse em paralelo com a situação fática peculiar que ora se aponta, não restaria dúvida que haveria similaridade fática e divergência jurisprudencial, mas este não foi o caso.

A demonstração daquela não equivalência em situação bem assemelhada a do acórdão recorrido foi muito bem enfrentada recentemente por esta 1ª Turma, a unanimidade de votos, por meio do Ac. nº 9101-006.453, de 01/02/2023. da relatoria do i. Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, a quem peço vênia para aqui adotar, *mutatis mutandis*, as mesmas razões de decidir para o afastamento deste paradigma para o presente caso:

Com efeito, ao analisar o primeiro ponto de divergência (**Validade da ‘Transferência’ do Ágio**), no qual foi apresentado como um dos paradigmas do recurso especial o Acórdão nº 1101-00.354, único admitido neste processo, considero o mesmo inapto para caracterizar a divergência.

Entendo que não restou caracterizada a divergência em relação ao referido acórdão paradigma que a meu ver traz em seu racional decisório outro tipo de situação fática, concernente ao aporte de capital na investida por meio de cotas detidas em outra empresa pela investidora, verificando-se na operação um

⁴ A não ser breves menções no relatório fiscal da ocorrência de “ágio de si mesma”, mas sem a conotação de se estar atribuindo como fundamento relevante da autuação a ocorrência de “ágio interno”, termo este nunca mencionado.

sobrepreço avaliado conforme a rentabilidade futura, enquanto que no acórdão recorrido verifica-se o aproveitamento de ágio gerado em operações anteriores de aquisição que foi transferido mediante aporte de capital detido pela investidora em outra empresa que posteriormente é incorporada em operação reversa pela investida.

Veja-se o excerto do voto condutor do paradigma que negou provimento ao recurso de ofício, *verbis*:

[...]

A autoridade fiscal considerou que o ágio registrado no ativo diferido da Celular CRT S/A, como sendo o resultado da transferência de vários valores de ágio, referentes as operações societárias que haviam ocorridas no grupo em fase anterior.

Em sua defesa, a interessada justificou que o ágio em questão foi registrado no ativo diferido da Celular CRT S/A originou-se por ocasião da criação da empresa TULA Participações Ltda., o qual, posteriormente, foi transferido para a Celular CRT S/A, em operações de incorporação e cisão.

A norma legal prevê a possibilidade de transferência de ágio entre empresas na ocorrência de fusão, cisão e incorporação. Assim, o patrimônio da empresa sucedida passa para o patrimônio da sucessora, representado pelos bens, direitos e obrigações. No caso da existência de ágio no patrimônio da empresa sucedida, será o mesmo transferido para o patrimônio da sucessora.

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

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

Nos termos dos arts. 7º e 8º da Lei das S/A, o ativo recebido pela nova investida (participação societária) deve ser coerente com o valor do capital social realizado, conforme avaliação. Nota-se que a empresa "Nova Investida": (1) recebe ações da antiga "Investida" e (2) entrega, à "Investidora", ações (ou quotas de capital) de sua própria emissão. Caso o valor "pago" pela "Nova Investida" (representado pelo valor de seu capital, entregue a "Investidora" na forma de ações ou quotas de capital de sua emissão) seja maior do que o valor patrimonial da participação societária adquirida (referente à antiga "Investida", entregue pela "Investidora" et empresa "Nova Investida"), nos termos do art. 385 do Decreto 3.000, de 1999, cabe o registro de ágio na aquisição de ações. Por outro lado, há que ser baixado o investimento anteriormente mantido pela "Investidora" na antiga "Investida" podendo, inclusive ser gerado um ganho de capital para a "Investidora".

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

Assim, em que pese existir a menção à transferência de ágio nas operações, o racional do paradigma referido é no sentido de admitir o surgimento do ágio na capitalização da empresa investida mediante aporte de ações detidas pela investidora em outra empresa, quando esta se dá por valor superior ao valor do patrimônio líquido da investida, aparentemente validando uma operação de ágio interno.

É bem verdade que há no acórdão declaração de voto da d. conselheira Edeli Pereira Bessa reconhecendo a transferência de um ágio que teria sido gerado anteriormente em processo de aquisição ocorrida no âmbito das privatizações dos serviços de telefonia, como se colhe dos excertos de sua declaração de voto, *verbis*:

[...]

Todavia, como bem consignou o autuante nos demonstrativos anexos ao Relatório Fiscal, não houve ali ágio pago, ao qual pudesse ser associado o motivo expresso no laudo de rentabilidade futura apresentado pela empresa fiscalizada. E isto porque não houve terceiros envolvidos nesta operação, mas sim transferência da titularidade das ações entre empresas do mesmo grupo, sob controle comum.

O próprio procedimento adotado para esta transferência, e para aquelas que a antecederam, evidenciam que o ágio em questão, na verdade, formou-se quando da privatização dos serviços de telefonia, e foi sendo atribuído às empresas sucessoras/adquirentes.

No entanto, há evidências de formação de ágio na aquisição original da CRT por aqueles acionistas, aquisição esta que se deu em razão da privatização daquela empresa, cujo Edital estipularia preço inicial fundamentado em rentabilidade futura.

Assim, no suposto de que sejam verdadeiras estas alegações contidas em recurso voluntário — até porque sua confirmação não se justifica ante o resultado do julgamento favorável à autuada, pelas razões expostas pelo I. Relator José Ricardo da Silva — o ágio transferido até o momento em que se verificou o evento previsto no art. 7º da Lei nº 9.532/97 teria fundamento, sim, em rentabilidade futura, não havendo motivo para acolher o recurso de ofício decorrente da exoneração desta exigência pelo valor remanescente após as amortizações apropriadas nas empresas sucedidas/alienantes, enquanto estas eram titulares do investimento.

Não obstante os fundamentos diversos da d. conselheira Edeli Pereira Bessa e do Conselheiro Alexandre Lima de Fonte Filho que votaram pelas conclusões do relator, prevaleceu no colegiado o voto deste último.

Assim, entendo que a compreensão pelo colegiado que proferiu o paradigma se distancia do contexto fático existente nestes autos, pelo que deve ser rejeitado.

[...]

Transpondo as mesmas conclusões para estes autos e considerando que o outro paradigma apresentado foi rejeitado, a conclusão é por não conhecer do recurso voluntário neste ponto.

Observo em adição que o despacho de admissibilidade recursal também havia rejeitado o referido paradigma, onde se concluiu que, *verbis*:

[...]

A situação fática do caso julgado na decisão paradigma **trata de situação fática significativamente diversa**. A situação concreta do caso paradigma não envolve transferência de ágio pago para empresa de passagem, mas **ágio gerado internamente no grupo societário**, cuja empresa adquirente do ágio teve como propósito segregar as operações de telefonia fixa e móvel, com posterior consolidação dessas operações mediante aquisição de outras companhias de telefonia. Registre-se, por relevante, que a operação de constituição com subscrição de ágio ocorreu em abril de 1997, a segregação de operações em junho de 1998 e aquisição de terceira companhia telefônica em fevereiro de 1999. (g.n.)

[...]

Entendo que o cerne da autuação e da decisão recorrida consiste na impossibilidade de amortização do ágio, gerado em operações societárias anteriormente realizadas, mediante a transferência das participações adquiridas para uma terceira empresa (veículo) e sua posterior incorporação direta ou reversa entre investidora e investida que geraria a confusão patrimonial.

[...]

Como se vê, o i. relator do julgado acima interpretou também aquela breve menção de cunho jurídico aparentemente absoluto, de a Lei permitir a possibilidade de transferência, levando também em consideração os fundamento e contexto fático que se seguiu, que envolveu uma série de outros aspectos específicos daquele caso concreto, deixando claro pelo contexto fático em questão que aquele caso não representaria uma genuína tentativa de “transferência de ágio”, tal qual existente no acórdão recorrido, uma vez que envolveu a justificativa de criação de ágio novo com nova avaliação, razão pela qual o fundamento do paradigma sinalizaria a falta de fundamentação específica do auto de infração para desconstituir o real fundamento do ágio então amortizado (suposto ágio interno). Esse último aspecto, acrescento é mais uma dissimilitude fática que se apresenta para não se constituir o dissídio jurisprudencial, uma vez que no acórdão recorrido não há qualquer tentativa de desconstituir o fundamento do ágio amortizado, mas apenas o apontamento do descumprimento de pressupostos jurídicos para tornar válido esse aproveitamento.

Ora, a demonstração de divergência demanda que os paradigmas indicados se pronunciem sobre situação fático-jurídica similar à apreciada pelo recorrido, o que, a meu ver, não ocorreu no caso concreto em relação à presente matéria.

De toda forma, com base no primeiro paradigma, o Recurso Especial do Contribuinte deve ser conhecido nesta matéria.

1.2 IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO DA MULTA ISOLADA COM A MULTA DE OFÍCIO MESMO APÓS FATOS GERADORES OCORRIDOS APÓS 2007

A divergência entre o recorrido e os dois paradigmas (Acórdão nº 1301-002.180 e Acórdão nº 1401-01.367⁵) indicados é incontestável, razão pela qual adoto os fundamentos expressos quanto a ele no despacho de admissibilidade de e-fls. 2023 a 2.029, na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999, cujo conteúdo constante do relatório, peço vênha para reproduzi-lo novamente:

No tocante a essa terceira matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, a partir do ano-calendário de 2007, 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*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs **1301-002.180, de 2017, e 1401-01.367, de 2015**) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que, a partir do ano-calendário de 2007, *a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício (primeiro acórdão paradigma) e que é incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço (segundo acórdão paradigma).*

[...] [Destaques do original]

Salienta-se que o **primeiro acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1301-002.180, de 2017), conforme já reportado no despacho de admissibilidade, foi reformado pela CSRF após a data de interposição do Recurso Especial pelo acórdão nº 9101-003.826, publicado em 20/11/2018.

Dessa forma, voto por conhecer do recurso também quanto a essa matéria.

1.3 CONCLUSÃO FINAL DO CONHECIMENTO

Desse modo, encaminho meu voto por CONHECER do Recurso Especial Do Contribuinte.

⁵ O acórdão da CSRF nº 9303-012.912 não tratou da matéria objeto desta divergência.

2 MÉRITO

2.1 “POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO PARA VIABILIZAR A AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO”

O presente litígio diz respeito a autos de infração de IRPJ e CSLL (anos-calendário 2011 a 2013) em que há acusação fiscal de deduções indevidas de amortização de ágio envolvendo transferência do mesmo por meio de empresa veículo.

Segundo a fiscalização, a Leicester foi utilizada com o único motivo de simular a transação patrimonial que permitisse a transferência do ágio para a CELPE, com fins meramente tributários de possibilitar a redução de tributos através de amortizações do referido ágio.

De início vale reproduzir trechos do relatório fiscal que narram de forma analítica a sequência de fatos de forma a melhor contextualizar a operação cuja dedução do ágio foi glosada:

- **Em 17/02/2000**, o grupo formado pelas empresas: ADL ENERGY S.A., CAIXA DE PREVIDÊNCIA DOS FUNCIONÁRIOS DO BANCO DO BRASIL – PREVI e BB – BANCO DE INVESTIMENTO S.A., através de processo licitatório de leilão de privatização, adquiriram **56.794.987.181** (cinquenta e seis bilhões, setecentos e noventa e quatro milhões, novecentos e oitenta e sete mil, cento e oitenta e uma) ações ordinárias da **Celpe**, representativas de 89,60% do capital votante e 79,62% do seu capital total e que foi efetuada com incorporação de expressivo ágio;

b) Conjuntamente com a empresa 521 PARTICIPAÇÕES S.A., representante dos empregados da **Celpe**, que nesse processo licitatório de privatização lhe ficou reservada a aquisição de um total de 6.310.554.131 (seis bilhões, trezentos e dez milhões, quinhentos e cinquenta e quatro mil, cento e trinta e uma) ações ordinárias, essas empresas juntas constituíram-se no **NOVO GRUPO DE CONTROLE** da **Celpe**, detentoras de **94,94%** do capital votante e **84,38%** do seu capital total.

c) Em **27/12/2000**, em reunião do conselho de administração da empresa **Guaraniana**, ficou registrado o interesse do **NOVO GRUPO DE CONTROLE** em transferir para a **Celpe** o benefício fiscal da dedutibilidade das despesas de amortização do ágio pago nas aquisições das suas ações; o que, para tanto, era preciso que houvesse a incorporação das controladoras (ADL ENERGY S.A., PREVI – CAIXA DE PREVIDÊNCIA DOS FUNCIONÁRIOS DO BANCO DO BRASIL, 521 PARTICIPAÇÕES S.A. e BB – BANCO DE INVESTIMENTO S.A.) pela controlada (**Celpe**).

d) No entanto, **como não havia intenção de extinguir essas empresas controladoras**, visto que elas detinham outros ativos além das ações de emissão da **Celpe**, o Conselho de Administração registra e aprova por unanimidade, na referida reunião, a adoção da seguinte estratégia: **i)** transferência à empresa **Guaraniana** das ações de emissão da **Celpe** que foram adquiridas com ágio pelas sociedades controladoras, mediante a integralização de aumento de capital na

mesma; ii) as ações de emissão da **Celpe** que passam a integrar o patrimônio da **Guaraniana** serão transferidas a outra sociedade – a **Leicester**, cujo patrimônio será formado apenas pelas ações de emissão da **Celpe**, que lhe serão transferidas sem quaisquer obrigações; iii) a **Leicester** será incorporada pela **Celpe**, possibilitando então o aproveitamento dos benefícios fiscais, na medida em que a **Celpe** terá condições de gerar um aumento da base contábil para fins de amortização do ágio, reduzindo assim a carga fiscal (IRPJ e CSLL) em exercícios futuros.

e) Foi então aprovado o aumento de capital da **Guaraniana** no montante de **R\$ 1.926.499.796,00**, mediante a emissão de 1.926.499.796 ações ordinárias ao preço unitário de emissão de R\$ 1,00, que foi subscrito pelas empresas controladoras (ADL ENERGY, PREVI, 521 PARTICIPAÇÕES e BB – BANCO DE INVESTIMENTO) e integralizadas, à vista, com as ações de emissão da **Celpe**, adquiridas com ágio;

f) Em **28/06/2001**, o conselho de Administração da **Guaraniana** autoriza a aquisição das ações representativas de 99,99% do capital da **Leicester** e a subsequente subscrição de capital desta, com integralização (pela **Guaraniana**) das ações de emissão da **Celpe** de sua propriedade.

g) Em **29/06/2001**, a empresa ACAL Consultoria e Auditoria S/C apresenta Laudo de Avaliação de Ações da **Celpe** (então) de propriedade da **Guaraniana**, para serem utilizadas em integralização de aumento de capital na **Leicester**, que conclui ser o valor patrimonial (valor líquido contábil) das **63.604.631.279** (sessenta e três bilhões, seiscentos e quatro milhões, seiscentos e trinta e um mil, duzentas e setenta e nove) **ações nominativas** (ordinárias e preferenciais), sem valor nominal, de emissão da **Celpe**, na data base de 31/05/2001, de R\$ 2.042.399.043,76 (dois bilhões, quarenta e dois milhões, trezentos e noventa e nove mil, quarenta e três reais e setenta e seis centavos), conforme as seguintes discriminações:

Descrição Valor – R\$

Investimento por equivalência patrimonial em 31/05/2001 547.944.825,78 Ágio sobre o investimento a amortizar 1.494.454.217,98

Total 2.042.399.043,76

h) Em **30/06/2001**, as ações de emissão da **Celpe** de titularidade da **Guaraniana** foram transferidas à sociedade **Leicester**, cujo patrimônio ficou integrado apenas dessas ações que lhe foram transferidas, sem quaisquer obrigações, mediante a integralização de aumento de capital efetuado pela **Guaraniana**;

i) Com isso, o investimento que a **Guaraniana** detinha na **Celpe** foi transferido para a **Leicester**, ficando a **Guaraniana** com o controle indireto e permanecendo nessa o passivo resultante da aquisição das ações da **Celpe** do processo licitatório de desestatização;

j) Em **31/07/2001**, Assembléia Geral da **Leicester** aprova os seguintes atos: i) protocolo de Incorporação da **Leicester** pela **Celpe**, firmado em 09/07/2001; ii) Justificação da operação, elaborada pela diretoria da companhia **Leicester**, e iii) aprovação da incorporação da **Leicester** por sua controlada (**Celpe**) a se efetivar nas bases e condições constantes do Protocolo;

k) Realizada a incorporação da **Leicester**, as ações de sua emissão que eram detidas pela sua controladora (única acionista, a **Guaraniana**) foram substituídas por igual quantidade de ações de emissão da sua incorporadora (a **Celpe**) a serem recebidas pela **Guaraniana**;

l) Em decorrência, o capital da **Celpe** foi aumentado e posteriormente reduzido em valores idênticos de R\$ 1.019.601.299,47; com a emissão de **63.604.631.279** novas ações para titularidade da **Guaraniana** e cancelamento de **63.604.631.279** ações que integravam o patrimônio da sociedade incorporada (a **Leicester**);

m) Essa operação de incorporação resultou (na **Celpe**) na constituição de um ativo diferido amortizável no valor de R\$ 1.494.454.217,98, equivalente ao valor do ágio sobre a aquisição de suas ações, em contrapartida de um passivo (ou conta redutora do ativo) titulado como Provisão para Manutenção da Integridade do Patrimônio Líquido (no valor de R\$ 999.311.198,14) e de um patrimônio líquido, na conta de reserva especial de ágio (correspondente a diferença entre o ágio e a provisão constituída = R\$ 495.143.019,84);

[...]

Segundo a autoridade fiscal autuante tratou-se de uma construção artificial empreendida pelo Contribuinte para tentar se enquadrar na hipótese de incidência permissiva do aproveitamento do ágio a partir da utilização da empresa sem nenhuma substância econômica (**Leicester**) e sua capitalização para então adquirir investimento com ágio. Tal situação não confere à **Leicester** a condição de real investidora para que a confusão patrimonial exigida por Lei pudesse se consumir entre ela e a CELPE (ora Recorrente).

Para a autoridade fiscal autuante, o ágio apenas transitou pela Guaraniana (Atual Neoenergia) em pessoa jurídica sem qualquer propósito negocial (“empresa-veículo”), cuja finalidade fora apenas ter sua extinção subsequentemente decretada, com o único intuito de reduzir a carga tributária em arrepio à legislação tributária.

Outrossim, o Contribuinte insinua que a norma do art. 386 do RIR/99 possui caráter nitidamente indutor, não havendo que se falar em propósito negocial para as alterações societárias que levam ao aproveitamento do ágio. Alega que o Contribuinte não pode ser penalizado por ter agido conforme tal norma. A possibilidade de amortização do ágio seria um incentivo na aquisição de pessoas jurídicas.

Pois bem, antes de adentrar na análise da operação em si, convém discorrer sobre a legislação tributária que rege a matéria, em especial sobre *a necessidade de não se confundir o*

direito à contabilização do ágio com as condições para sua amortização, ao menos em termos fiscais.

Vejamos, com base no Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), vigente à época dos fatos geradores, a legislação que rege a matéria:

Amortização do Ágio ou Deságio

Art.391. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei nº1.730, de 1979, art. 1º, inciso III).

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

Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido

Art.426. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei nº1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei nº1.730, de 1979, art. 1º, inciso V):

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

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

III - provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real, observado o disposto no parágrafo único do artigo anterior. [grifos nossos]

Constata-se, assim, que, em regra geral, o ágio *deverá ser* ativado e utilizado *como custo somente no momento da alienação do investimento*, obviamente se essa vier a ocorrer.

Excepcionalmente, o ágio pode vir a ser amortizado, nos termos do art. 386, III, e seu § 6º, II, do RIR/99, *verbis*:

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

[...]

III- poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do §2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro

real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

[...]

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

[...]

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

Para amortização do ágio, a meu ver, diversas premissas necessitam ser cumpridas. o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio;

1. a realização das operações originais entre partes não ligadas;
2. seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura;
3. **a extinção do investimento em razão da absorção do patrimônio da investidora pela investida, ou vice-versa, conforme prevê o art. 386, e seu inciso III, do RIR/99, ou seja, confusão patrimonial entre a investidora e investida.**

Como se passará a demonstrar a partir de agora, a avaliação detalhada de como se deu esse último pressuposto será o ponto nodal para se confirmar ou não a negativa de aproveitamento do ágio levada a efeito pela autoridade fiscal.

Isso porque se pode facilmente extrair da dicção do 7º da Lei nº 9.532/97 que o aspecto pessoal delineado pela norma, no caso de pessoa jurídica absorver patrimônio de outra na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, passa necessariamente pelo reconhecimento de que a pessoa jurídica investidora originária é aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, coordenou e comandou os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição da pessoa jurídica investida. Ou, se examinado sob o ângulo da holding formada no Brasil especificamente para aquisição do investimento, se a operação realizada necessitava dessa interposição, quer por questões negociais, regulatórias ou mesmo para viabilização do negócio. Enfim, as operações efetivamente realizadas pela holding são essenciais no exame de sua eventual artificialidade na operação levada a efeito.

No caso concreto, a acusação contida no Termo de Verificação Fiscal elaborado pela autoridade fiscal autuante foi a artificialidade da operação buscando contornar a aplicação de tais normas imperativas que impunham a ativação do ágio na real investidora (arts. 391 e 426 do RIR/99), buscando posicionar a Recorrente diante de normas de contorno, quais sejam, o art. 386, III, e seu § 6º, II, do RIR/99, mediante operações societárias meramente com fins fiscais.

Conforme já explanado, entendo existir a necessidade de confusão patrimonial entre a investidora e a investida a fim de que o ágio possa vir a ser amortizado. Isso em regra, e

para uma aquisição de investimento realizado por uma empresa situada no Brasil ou sem entraves de natureza regulatória que exijam, ao menos não tornem a operação artificial, que a operação seja realizada mediante a utilização de estrutura organizacional distinta, conforme já esclarecido.

Não há dúvida que a pessoa jurídica que, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, absorver patrimônio de outra pessoa jurídica que dela detenha participação societária adquirida com ágio, cujo fundamento seja a rentabilidade futura, poderá amortizá-lo nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração, pois assim possibilita o art. 386 do RIR/99.

De igual forma, não se pode olvidar que o contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio de maneira que melhor lhe convém, com vistas à redução de custos e despesas, inclusive à redução dos tributos, sem que isso implique, necessariamente, qualquer ilegalidade.

Entretanto, o que não se admite atualmente é que os atos e negócios praticados se baseiem em aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou negocial, para disfarçar o real objetivo da operação, quando unicamente almeje reduzir o pagamento de tributos.

Nota-se, assim, que o direito ao planejamento tributário não pode ser absoluto, há que haver uma conformação entre a existência do direito e o modo como se exerceu esse direito.

Conforme já tive a oportunidade de me pronunciar em inúmeros casos atinentes à amortização de ágio mediante utilização de “empresas de passagem” ou “empresas veículo”, há de se analisar, em cada caso, se o único propósito de assim se proceder foi a economia tributária, ou, de modo diverso, se há outros propósitos que justifiquem a constituição de tal empresa⁶.

Pois bem, embora concorde que não se pode determinar a existência de patologia fiscal simplesmente pela utilização de empresas veículos, no caso concreto, não me resta qualquer sombra de dúvida que as operações, da forma como foram arquitetadas, visaram a driblar a legislação de regência, buscando posicionar a Recorrente artificialmente perante as normas que permitem a **amortização** do ágio em operações societárias.

Constata-se, assim, que, em regra geral, o ágio deverá ser ativado e utilizado como custo somente no momento da alienação do investimento, obviamente se essa vier a ocorrer, o que, frise-se, não há qualquer notícia de que tais alienações tenham ocorrido no caso concreto.

Salienta-se que o fato de a formação do ágio ter cumprido os requisitos legais estabelecidos, em especial aqueles em que essa turma firmou entendimento necessários (o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; a realização das operações

⁶ Nesse sentido, no Acórdão 1402-001.954 votei por dar provimento ao recurso do contribuinte por entender justificada a utilização de uma empresa enquadrada como “veículo” pela autoridade fiscal lançadora, mas que restou configurada, em realidade, como sociedade de propósito específico, e não constituída com o fim único de angariar vantagem tributária de forma artificial. Entendimento semelhante encontra-se nos Acórdãos 9101-003.609 e 9101-003.610, julgamentos em que atuei como suplente na Câmara Superior de Recursos Fiscais e apresentei declarações de voto.

originais entre partes não ligadas; seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura), não possui o condão de permitir que a regra geral seja desrespeitada, qual seja, o ágio deverá compor o custo do investimento para fins de apuração de ganho de capital em eventual alienação (inteligência do art. 391 c/c art. 426, II, ambos do RIR/99).

Nessa senda, para que o ágio com fundamento em rentabilidade futura possa compor o resultado do período, o regulamento do imposto de renda impõe ou a alienação do investimento – nesse caso, na forma de custo de aquisição -, ou mediante amortização, desde que haja incorporação, fusão ou cisão entre investidora e investida (art. 386, caput e inciso III), ainda que de forma reversa (art. 386, § 6º, II).

Por oportuno, destaca-se ainda que a tese de que os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 trouxeram um benefício fiscal relativo à amortização do ágio não prospera. A esse respeito, reproduzo excerto do voto do i. Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé no bojo do acórdão 1102-000.873:

A profunda alteração levada a efeito pela Lei nº 9.532/97 consiste no seguinte: antes dela (na vigência do art. 34 do Decreto-Lei nº 1.598/77), era absolutamente irrelevante (nos casos de incorporação, fusão ou cisão) o fundamento no qual baseava-se o anterior registro do ágio ou deságio. Bastaria à pessoa jurídica avaliar o acervo líquido recebido a preços de mercado, e toda a diferença entre este acervo e o valor contabilmente registrado, relativo à participação societária extinta, era imediatamente deduzido como perda, para fins fiscais, qualquer que fosse o fundamento daquele ágio.

Após a Lei nº 9.532/97, nos casos de incorporação, fusão ou cisão, o ágio fundamentado em rentabilidade futura não mais pode ser deduzido imediatamente como perda, senão de forma “parcelada” em, no mínimo, cinco anos; o ágio fundamentado na diferença entre o valor contábil e o valor de mercado de bens do ativo não mais pode ser deduzido imediatamente como perda, senão de forma também “parcelada”, acompanhando a depreciação, amortização, ou exaustão normal do bem; e o ágio baseado em outros fundamentos econômicos não apenas não mais pode ser deduzido imediatamente como perda, como ainda sequer pode ser amortizado ao longo do tempo.

A nova lei, portanto, possui caráter manifestamente anti-elisivo. Não somente pelo seu próprio conteúdo normativo, já que a partir de sua edição foram sensivelmente restringidas as possibilidades de dedução do ágio, conforme acima exposto, como também pela própria manifestação do legislador, contida na exposição de motivos ao art. 8º da MP 1.602/97, posteriormente convertido no art. 7º da Lei nº 9.532/97, *verbis*:

“O art. 8º estabelece o tratamento tributário do ágio ou deságio decorrente da aquisição, por uma pessoa jurídica, de participação societária no capital de outra, avaliada pelo método da equivalência patrimonial.

Atualmente, pela inexistência de regulamentação legal relativa a esse assunto, diversas empresas, utilizando dos já referidos "planejamentos tributários", vêm utilizando o expediente de adquirir empresas deficitárias, pagando ágio pela participação, com a finalidade única de gerar ganhos de natureza tributária mediante o expediente, nada ortodoxo, de incorporação da empresa lucrativa pela deficitária.

Com as normas previstas no Projeto, esses procedimentos não deixarão de acontecer, mas, com certeza, ficarão restritos às hipóteses de casos reais, tendo em vista o desaparecimento de toda vantagem de natureza fiscal que possa incentivar a sua adoção exclusivamente por esse motivo.”

Este ponto merece ser melhor explicitado, visto que há muitos juristas e doutrinadores - quiçá a maioria, até - que tratam os referidos artigos 7º e 8º como um incentivo fiscal às privatizações. Contudo, o entendimento aqui exposto não é isolado, e, neste sentido, transcrevo excerto de manifestação de Luís Eduardo Schoueri em recente livro⁷ a respeito do tema:

“Muitos acreditam que a referida lei constituiu incentivo fiscal às privatizações. Neste sentido é o entendimento de Roberto Quiroga Mosquera e Rodrigo de Freitas, quando estes assinalam que o tratamento fiscal conferido ao ágio pela Lei nº 9.532/1997 ‘foi estabelecido no contexto de incentivo às privatizações, em que o Estado brasileiro tinha interesse em oferecer condições vantajosas aos adquirentes e, com isso, conseguir melhores preços’.

O mesmo raciocínio pode ser visto em Marcel e Michel Gulin Melhem, segundo os quais uma (e talvez a principal) das razões para a criação das normas sobre dedutibilidade do ágio na incorporação teria sido o incentivo ao “então chamado Programa Nacional de Desestatização, tornando as empresas estatais mais atraentes aos investidores privados, uma vez que o ágio eventualmente pago nos leilões de privatização poderia ser deduzido fiscalmente”. É, ainda, o mesmo entendimento de João Dácio Rolim e de Frederico de Almeida Fonseca, para quem um dos motivos para o tratamento dado ao ágio pela Lei nº 9.532/1997 “foi o de fomentar o chamado ‘Programa Nacional de Desestatização do Governo Federal’”.

Tal posicionamento não deixa de ser curioso. Afinal, se anteriormente o ágio era deduzido integralmente, a imposição de restrições não poderia ser considerada um incentivo. A exposição de motivos da Medida Provisória nº 1.602/1997 deixou hialino esse intuito de restrição da consideração do ágio como despesa dedutível, mediante a instituição de óbices à amortização de qualquer tipo de ágio nas operações de incorporação. Com isso, o legislador visou limitar a dedução do ágio às hipóteses em que fossem acarretados efeitos econômico-tributários que os justificassem.

Segundo as palavras utilizadas à época pelo Poder Executivo para justificar a introdução de disciplina diferenciada para o ágio conforme sua fundamentação, houve a necessidade de se coibir planejamentos tributários consistentes na

⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários). São Paulo: Dialética, 2012, p. 66-68.

aquisição com ágio de empresas deficitárias e posterior incorporação que fizesse com que o ágio fosse deduzido na empresa lucrativa.

Como antigamente não havia qualquer coerência e consistência para a dedução do ágio, a falta de regulamentação específica estava sendo utilizada para distorcer a lógica do sistema, o que gerou motivação suficiente para que o legislador barrasse esses artifícios prejudiciais à completude do ordenamento jurídico.”

Ainda que possa não ser o entendimento dominante, também no CARF se encontram manifestações no mesmo sentido do quanto exposto no presente voto. Peço vênia para transcrever trecho do voto proferido pelo ilustre Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, no acórdão nº 101-95.786, de 18 de outubro de 2006, à época acompanhado por unanimidade pela antiga Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes:

“Antigamente, o Decreto 1.598/77, em seu artigo 34, atual artigo 430 do RIR/99 [...]

Não havia prazo mínimo para esta operação de registro da perda, certo que alguns contribuintes, fortes na avaliação apenas de bens tangíveis e ignorando a valorização de intangíveis, registravam perdas quase pela totalidade do ágio pago na aquisição. E isso em operações muitas das vezes instantâneas.

[...]

A motivação para a nova regra teve caráter antielisivo, conforme a exposição de motivos ao artigo 8º da MP 1.602/97, convertido no artigo 7º da Lei 9.532/97, verbis:

[...]

A única conclusão possível, portanto, é que a nova regulamentação, além de tomar despidiend a qualquer avaliação de acervo líquido quando existente ágio ou deságio, criou prazo mínimo para a amortização, no caso 5 anos, como forma de evitar o ganho fiscal imediato que anteriormente se obtinha, pelo reconhecimento a um só tempo da diferença entre o valor contábil e o valor do acervo líquido.

No entanto, não há na norma qualquer permissão para que tal efeito represente um ajuste ao lucro líquido, mediante exclusão no LALUR. O fato é contábil, representativo do controle na escrituração da amortização do ágio após a incorporação. Como bem observou a decisão recorrida, apenas se a amortização ultimar-se em período anterior a cinco anos, haverá necessidade de ajustes por adição e exclusão, para respeito ao prazo mínimo definido na norma.”

O entendimento, data vênia equivocado, de que o referido artigo veicularia incentivo fiscal foi tão veemente e reiteradamente alardeado, que na própria Câmara de Deputados foi debatido um projeto de lei visando à revogação do “benefício fiscal” previsto no inciso III do artigo 7º (que trata da amortização do ágio fundamentado em expectativa de resultados futuros).

De fato, o então Deputado Valdemar Costa Neto apresentou o Projeto de Lei nº 2.922-A, de 2000, por meio do qual propunha, em seu artigo 1º, a revogação do inciso III do art. 7º da Lei nº 9.532/97, ao argumento de ser “completamente

absurdo o benefício fiscal que ela concedeu as empresas vencedoras dos leilões de privatização de empresas estatais”.

Ainda, posteriormente, foi apresentada emenda, pelo Deputado Luiz Antonio Fleury, a este projeto de lei, propondo a supressão da revogação antes proposta, na qual, mais uma vez, deu-se ao referido artigo a conotação de incentivo fiscal, verbis:

“Inclusive, a forma de contabilização atualmente prevista no inciso III do art. 7º da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, representou um incentivo para que as empresas privadas participassem dos programas de desestatização.

Neste sentido, podemos até dizer que um dos principais incentivos apresentados pelos processos de privatização está inserido na seara fiscal, eis a razão pela qual o benefício fiscal do inciso III do art. 7º da Lei n.º 9.532, de 1997, se faz necessário.”

O Relator da matéria na Comissão de Finanças e Tributação, Deputado Antonio Cambraia, em seu voto, acolheu integralmente as ponderações apresentadas pela emenda supressiva, ressaltando que, por meio do artigo da Lei n.º 9.532/97 em questão, “estimula-se o investimento em outras empresas e a reorganização societária, tão importantes num contexto de baixo crescimento econômico do país”.

O Projeto de Lei n.º 2.922-A foi rejeitado, no mérito, por unanimidade, tendo sido arquivado em 02/12/2004, consoante informações obtidas em www.camara.gov.br.

O entendimento de que se trata de um incentivo fiscal tem permeado as mais recentes decisões do CARF a respeito do tema. Neste contexto foram proferidos diversos dos acórdãos citados pela recorrente em sede de recurso e memoriais apresentados, bastando a tanto citar o Acórdão n.º 1301-000.711 (Tele Norte Leste, de relatoria do ilustre Conselheiro Valmir Sandri) e o Acórdão n.º 1402-000.802 (Banco Santander, de relatoria do ilustre Conselheiro Antônio José Praga de Souza).

Transcrevo abaixo breve excerto do Acórdão n.º 1301-000.711:

“Na verdade, o Programa Nacional de Desestatização, juntamente com as regras atinentes à dedutibilidade do ágio fizeram parte de todo um contexto para a formulação dos preços ofertados nos leilões de privatização e para as sucessivas reorganizações societárias realizadas pelas empresas objeto da desestatização, servindo como atrativo e motivo para o aumento substancial dos valores auferidos pelo Governo com a privatização.

Noutro giro, a dedutibilidade do ágio e a possibilidade de a empresa realizar a reorganização societária para o seu aproveitamento fez parte do pacote de condições ofertadas às empresas que participaram das privatizações, tendo, todas elas, conforme pesquisa na internet, adotado a política incentivada acima.”

Não me sensibilizam, contudo, os argumentos expendidos neste sentido. Identifico nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 tão somente uma nova normatização atinente ao registro e amortização do ágio — a propósito, sem sombra de dúvidas, mais restritiva que a anterior.

Além disto, não há nenhum elemento na Lei nº 9.532/97 que expressamente a vincule ao Programa Nacional de Desestatização. Pelo contrário, suas regras são válidas para todo e qualquer evento de fusão, incorporação ou cisão que implique a extinção de participação societária anteriormente adquirida com ágio.

A artificialidade da operação, no caso concreto, foi justamente buscar o contorno de tais normas imperativas, que somente permitiriam a amortização do ágio *a quem efetivamente participou da aquisição do investimento com ágio lastreado em rentabilidade futura*.

Portanto, a artificialidade da operação está, justamente, no passo intermediário utilizado pela Recorrente a fim de que o ágio pudesse ser amortizado em pessoa jurídica distinta àquela que adquiriu o investimento: a criação de “empresa veículo” a fim de que pudesse ser realizada uma operação de reestruturação, com transferência do ágio, e posterior incorporação reversa permitindo, no entender da Recorrente, o início da amortização dos valores de ágio.

Deu-se, assim, a denominada “*transferência de ágio*”, hipótese não prevista em lei, uma vez que somente ao adquirente original do investimento com mais valia cabe o direito à amortização do ágio, ou, em caso de incorporação reversa, à investida, desde que haja confusão patrimonial com o efetivo adquirente do investimento, o que definitivamente também não foi o caso.

Confira-se passagem do TVF, que como conclusão deixa claro que a sequência de reorganização societária foi feita pela impossibilidade de se fazer a reunião em um só patrimônio, da participação adquirida pelos investidores originais e do ágio correspondente.

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

No caso concreto resta evidente que quem realmente adquiriu o investimento foi um consórcio de empresas (formado por ADL Energy S/A, PREVI – Caixa de Previdência dos Funcionários do Banco do Brasil, BB – Banco de Investimentos S/A e 521 – Participações S/A). Nesse sentido, em uma primeira análise, percebe-se claramente que os investimentos realizados,

e adquiridos com ágio, deveriam compor o ativo dessas empresas que participaram desse Consórcio (NOVO GRUPO DE CONTROLE).

Nesse contexto, notadamente quando um grupo de investidores centraliza e sincroniza os investimentos e as negociações em uma sociedade holding para, a partir dela, promover os investimentos que pretende no país, poder-se-ia até em cogitar em dar por justificada a constituição ou utilização de uma holding (no caso, a GUARANIANA) com o objetivo de apenas reuni-los formalmente em uma única empresa cujo arranjo possibilitaria que fosse considerada a responsável pela aquisição formal do controle da CELPE.

Sobre esse ponto, em seu Recurso Voluntário o Contribuinte citou um possível cumprimento de normas regulatórias aprovadas pela ANEEL, tendo sido muito bem enfrentado pela decisão recorrida, cujos fundamentos aqui tomo de empréstimo:

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. [destaques nossos]

Contudo, à parte essa “transferência do bloco de controle acionário da Recorrente para a Guaraniana”, nada justificaria a interposição de uma segunda empresa (Leicester), a qual serviu tão somente para permitir artificialmente o aproveitamento fiscal de um ágio que de outra forma não seria viável em face de as adquirentes originais não poderem ser extintas, conforme também deixou claro o acórdão combatido.

Ainda a respeito das normas regulatórias, e na linha do colocado pela decisão recorrida, sem razão o Contribuinte quando argumenta que as referidas operações societárias (inclusive a utilização da Leicester) por terem recebido o aval da ANEEL estariam automaticamente blindadas para fazer o arranjo societário que lhe aprovesse a fim de aproveitar a todo custo o benefício da amortização fiscal do ágio. Como bem defendeu a Fazenda Nacional em suas Contrarrazões, faleceria ao referido órgão fiscalizador (ANEEL) competência para tal na seara tributária, além do que qualquer anuência da ANEEL relativamente às operações societárias do Contribuinte diria mais respeito à capacidade das empresas envolvidas permanecerem na prestação dos serviços públicos do que propriamente da licitude das operações sob o ponto de vista tributário.

Posto isso, retomemos à lide quanto à impossibilidade de se transferir ágio, que é o que efetivamente foi tentando pelo Contribuinte. Isso porque não há a menor dúvida por todo o contexto probatório apresentado no Relatório Fiscal que o contribuinte ao fim e ao cabo defendeu a tese de que o direito à dedução do ágio surgido na aquisição inicial da CELPE teria sido transferido para a LEICESTER.

A princípio para desconstruir essa tese, colaciono o decidido no Acórdão nº 1302-00.834, de relatoria do i. Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, o qual, em hipótese envolvendo também transferência de ágio por meio de subscrição de aumento de capital, firmou entendimento sobre a impossibilidade de transferência do ágio de uma empresa para outra:

Ementa:

[...]

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Em virtude da **absoluta ausência de previsão legal**, o ágio, supostamente incorrido na aquisição de participação societária de pessoa jurídica domiciliada no exterior, não pode ser transferido por meio de aumento de capital e quitação dívida.

[...]

Voto condutor

[...]

Alinho-me, aqui, ao entendimento esposado na peça de autuação no sentido de que o disposto no inciso III do art. 386 do RIR/99 (abaixo reproduzido) não pode ser interpretado de forma dissociada da norma estampada no caput do art. 385 do referido ato regulamentar, ou seja, **o dever de segregar o custo de aquisição, no caso de avaliação de investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido, obviamente é de quem incorreu em tal custo, e a faculdade de amortizar o ágio antes segregado não é deferida a outro senão àquele que adquiriu a participação societária com sobrepreço.**

[...]

Não se trata, como parece crer a Turma Julgadora de primeiro grau, de vedação ao repasse de controle de empresas, mas, sim, de **ausência de lei autorizadora de transferência de ágio por meio de subscrição de aumento de capital** e de quitação de dívida. [grifos nossos]

A esse mesmo respeito também adoto como razões complementares de decidir o voto vencido da i. Conselheira Edeli Pereira Bessa, Acórdão nº 1101-000.84, de 06/12/2012) em caso todo assemelhado ao presente, envolvendo também tentativa de transferência de ágio. Confira-se trecho relevante do referido voto em que a empresa COSERN faz as vezes da CELPE (ora Recorrente):

Claro está que as empresas envolvidas na incorporação devem ser, necessariamente, a adquirente da participação societária com ágio e a investida adquirida.

Embora a lei não vede a transferência consoante antes demonstrado, este procedimento não extingue, na real adquirente, a parcela do investimento correspondente ao ágio, de modo que ao final dos procedimentos realizados, com a incorporação da empresa veículo pela investida, a propriedade da participação societária adquirida com ágio subsiste no patrimônio das investidoras originais - Guaraniana S/A, COELBA e Uptick S/A —, diversamente do que cogita a lei.

Em tais condições, a amortização do ágio que passou a existir no patrimônio da investida, COSERN, somente poderia surtir efeitos na apuração do lucro real da própria COSERN caso se verificasse a extinção das investidoras originais (Guaraniana S/A, COELBA e Uptick S/A), mediante incorporação, fusão ou cisão entre elas promovida, ou na proporção da extinção de cada urna delas, por meio

da qual o ágio subsistisse evidenciado apenas no patrimônio resultante desta operação, na forma do art. 7 ° da Lei nº 9.532/97.

Nesse sentido, se as reais investidoras (Novo Grupo de Controle⁸) ou como já se cogitara alhures, na pior das hipóteses, a GUARANIANA tivesse sido incorporada pela investida (CELPE), o ágio gerado por ocasião do leilão de privatização, nessa hipótese, poderia passar a ser amortizado pela COELBA, o que definitivamente não foi o caso.

Nesse ponto, o TVF, com muita propriedade, esclarece o porquê dessa situação não ter se tornado realidade:

[...]

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

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

[...] [destaque nosso]

Decidiu, então, o Contribuinte de forma artificial tentar transferir o ágio gerado na operação original para a empresa veículo, olvidando da necessidade de haver também a confusão patrimonial exigida por Lei entre o real(ais) investidor(es) e a investida.

Outrossim, ressalte-se novamente por importante que, se normas regulatórias da privatização também dessem guarida para a possibilidade da utilização de uma holding a fim de facilitar o processo de concentração dos potenciais adquirentes para fins de aquisição/negociação de empresas estatais, como é o caso da CELPE, tal desiderato teria sido totalmente cumprido com a utilização da empresa GUARANIANA, nada justificando, pois, a interposição de uma segunda empresa (empresa veículo – LEICESTER), cujo principal objetivo foi permitir a transferência das ações de emissão da CELPE de que é titular a GUARANIANA carregando consigo a possibilidade também de transferir o ágio obtido por ela no processo de privatização pela formação de um ativo

⁸ "ADL ENERGY, PREVI, 521 PARTICIPAÇÕES E BB – BANCO DE INVESTIMENTO"

diferido a ser amortizado no período da concessão para a empresa operacional lucrativa em que essa amortização tivesse serventia.

E esse desiderato não foi escondido pelo grupo, sendo inclusive registrado formalmente até em documentos legais como a Ata da Reunião nº 014/2000 do Conselho de Administração da GUARANIANA S.A, tal qual constou no Relatório Fiscal:

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

[...] À vista do interesse de transferir para a CELPE o benefício fiscal resultante da amortização do ágio pago por seus acionistas controladores quando da aquisição das ações, deveria ser procedida a incorporação das controladoras (ADL ENERGY, PREVI, 521 PARTICIPAÇÕES E BB – BANCO DE INVESTIMENTO) pela controlada (CELPE). No processo de reestruturação não está prevista a extinção de (ADL ENERGY, PREVI, 521 PARTICIPAÇÕES E BB – BANCO DE INVESTIMENTO) que detêm outros ativos além das ações de emissão da CELPE.

Por esse motivo, em um primeiro momento, as ações de emissão da CELPE que foram adquiridos por aquelas sociedades, com ágio, deverão ser transferidas à GUARANIANA S.A., mediante a integralização de aumento de capital da mesma GUARANIANA S.A. Em momento seguinte, as ações de emissão da CELPE que passaram a integrar o patrimônio das GUARANIANA S.A. serão transferidas a uma outra sociedade, LEICESTER COMERCIAL S.A., cujo patrimônio será integrado apenas pelas ações de emissão da CELPE que lhes serão transferidas, sem quaisquer obrigações. Para esse fim, GUARANIANA S.A. deverá subscrever aumento de capital da LEICESTER COMERCIAL S.A., integralizando-o por meio da transferência das ações de emissão da CELPE. Em momento posterior, ainda no âmbito do processo de reestruturação, **a LEICESTER COMERCIAL S.A. deverá ser incorporada pela CELPE, possibilitando então o aproveitamento dos benefícios fiscais admitidos em lei, na medida em que a CELPE terá condições de gerar um aumento da base contábil para fins de amortização do ágio, reduzindo, assim, a carga fiscal (imposto de renda e contribuição social sobre o lucro) em exercícios futuros.** [destaque nosso].

Somente a partir desse estratagema explicitado pelo próprio Conselho de Administração é que se viabilizou a confusão patrimonial em questão, ou seja, demonstra-se que o objetivo da Recorrente foi efetivar a confusão patrimonial a todo modo, ainda que se fizesse necessária a utilização de outras duas empresas do grupo a fim de fazer valer seu intento de amortização do ágio.

Se a intenção fosse meramente a criação de uma empresa a fim de transpor os óbices regulatórios para aquisição do investimento pelo processo de privatização, a LEICESTER não

precisaria ser criada e interposta na operação, bastando a utilização da GUARANIANA, como já se cogitou alhures. Mas se assim tivesse agido a Recorrente, não haveria como se colocar em prática a “confusão patrimonial” exigida por lei – uma vez que não era interesse de grupo a extinção da GUARANIANA nem muito menos a extinção de todas as empresas que constituíam o NOVO GRUPO DE CONTROLE⁹ - razão pela qual a Recorrente lançou mão da interposição de uma segunda empresa (LEICESTER), a fim de que, aparentemente, pudesse ocorrer a extinção do investimento por meio da incorporação reversa entre investida (CELPE), e sua aparente investidora (LEICESTER).

Embora em determinada etapa da operação a fiscalização tenha imputado sutilmente a possibilidade de convivência de ágio intragrupo quando faz menções ao “ágio de si mesmo” – o que fez o contribuinte também tecer algum tipo de consideração a esse respeito em suas defesas - ao fim e ao cabo percebe-se que esse não foi o enfoque relevante emprestado pela fiscalização na sua qualificação dos fatos, a ponto também de tal questão não ter sido sequer mencionada pelos fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido e, portanto, não fazendo parte da lide.

Ou seja, nos moldes e que as operações foram realizadas, não há dúvidas de que houve a utilização de mera empresa veículo na operação na tentativa também de transferir um ágio sem qualquer previsão legal.

Apesar do que tudo acima foi colocado, não se pode olvidar que o contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio de maneira que melhor lhe convém, com vistas à redução de custos e despesas, inclusive à redução dos tributos, sem que isso implique, necessariamente, qualquer ilegalidade.

Entretanto, o que não se admite atualmente é que os atos e negócios praticados se baseiem em aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou negocial, para disfarçar o real objetivo da operação, quando unicamente almeje reduzir o pagamento de tributos.

Nesse sentido, colacionam-se a seguir os ensinamentos de Marco Aurélio Greco¹⁰:

[...] a pergunta que se põe é: admitida a existência do direito de o contribuinte organizar a sua vida, este direito pode ser utilizado sem quaisquer restrições? Ou seja, tal direito é ilimitado? Todo e qualquer “planejamento” é admissível? Minha resposta é negativa. (pág. 190)

Ou seja, cumpre analisar o tema do planejamento tributário não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos de igualdade, solidariedade social e justiça. (pág. 202)

[...] com o advento do Código Civil de 2002 a questão ficou solucionada, pois seu artigo 187 é expresso ao prever que o abuso de direito configura ato ilícito:

⁹ "ADL ENERGY, PREVI, 521 PARTICIPAÇÕES E BB – BANCO DE INVESTIMENTO"

¹⁰ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 198-208.

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes. (pág. 206)

No Brasil, entendo que esta possibilidade de recusa de tutela ao ato abusivo (mesmo antes do Código Civil de 2002) encontra base no ordenamento positivo, por decorrer dos princípios consagrados na Constituição de 1988 e da natureza da figura. Porém, a atitude do Fisco no sentido de desqualificar e requalificar os negócios privados somente poderá ocorrer se puder demonstrar de forma inequívoca que o ato foi abusivo porque sua única ou principal finalidade foi conduzir a um menor pagamento de imposto.

Esta conclusão resulta da conjugação dos vários princípios acima expostos e de uma mudança de postura na concepção do fenômeno tributário que não deve mais ser visto como simples agressão ao patrimônio individual, mas como instrumento ligado ao princípio da solidariedade social. (pág. 208)

Em suma, não há dúvida de que o contribuinte tem o direito, encartado na Constituição Federal, de organizar sua vida da maneira que melhor julgar. Porém, o exercício deste direito supõe a existência de causas reais que levem a tal atitude. A auto-organização com a finalidade predominante de pagar menos imposto configura abuso de direito, além de poder configurar algum outro tipo de patologia do negócio jurídico, como, por exemplo, a fraude à lei. (pág. 228)

Nota-se, assim, que o direito ao planejamento tributário não pode ser absoluto, há que haver uma conformação entre a existência do direito e o modo como se exerceu esse direito.

Ricardo Lobo Torres, a esse respeito, esclarece que *“a proibição da elisão abusiva no campo tributário nada mais é que a especificação do princípio geral, jurídico e moral, da vedação do abuso de direito”*.¹¹

Marco Aurélio Greco assevera ainda que *“nem tudo o que é lícito é o honesto”* e que o *“o ordenamento jurídico não se resume à legalidade; ele contempla também mecanismos em última análise de neutralização de esperteza”*, fazendo

parte daquilo que Tércio Sampaio Ferraz Júnior denomina de **regras de calibração do ordenamento**. Ou seja, os textos legais dão as peças do sistema jurídico, mas para que funcionem coordenadamente precisam ser calibradas, ajustadas.¹² [grifo nosso]

Sobre o tema, Ricardo Lobo Torres conclui que

No direito tributário o mais importante para a Administração é requalificar o ato abusivo, sem anulá-lo em suas consequências no plano das relações comerciais ou trabalhistas.[...] Na elisão, afinal de contas, ocorre um abuso na subsunção do fato à norma tributária; como lembra Paul Kirchhof, a elisão é sempre uma subsunção malograda [...] Cabe à Administração Tributária, conseqüentemente, corrigir a

¹¹ LOBO TORRES, Ricardo. Planejamento Tributário. Elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 20.

¹² GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 231.

subsunção malograda, requalificando o fato de acordo com a interpretação correta da regra de incidência.¹³

Também não há que se falar em desconsideração da personalidade jurídica ou de atos jurídicos. O que houve, na prática, foi uma requalificação dos atos realizados pelo contribuinte, prática adotada como regra de calibração do sistema (conforme Tércio Sampaio Ferraz Júnior), ou de “neutralização de esperteza”, nas palavras de Marco Aurélio Greco.

No caso concreto, ressalta aos olhos o posicionamento artificial da Recorrente em face das leis de regência de cunhos societário e fiscal.

A estrutura negocial montada pela Recorrente caracteriza o que a doutrina denomina de “operação estruturada em sequência”.

Greco¹⁴ trata o tema com a maestria peculiar:

Operação Estruturada em Sequência

Sob esta denominação estão as *step transactions*, vale dizer, aquelas sequências de etapas em que cada uma corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com o subsequente para obter determinado efeito fiscal mais vantajoso. Neste caso, cada etapa só tem sentido se existir a que lhe antecede e se for deflagrada a que lhe sucede.

Uma operação estruturada indica a existência de um objetivo único, predeterminado à realização de todo o conjunto. E mais, indica a existência de uma causa jurídica única que informa todo o conjunto. Neste caso, cumpre examinar se há motivos autônomos, ou não, pois se estes inexistirem, o fato a ser enquadrado é o conjunto e não cada uma das etapas. (p. 462)

Uso de Sociedades

[...] o elemento relevante quando estamos perante uma pessoa jurídica não é apenas a sua existência formal (no registro competente etc.); tão importante ou até mais – em matéria tributária – é a identificação do empreendimento que justifica sua existência. A criação de uma pessoa jurídica tem sentido na medida em que corresponda à vestimenta jurídica de determinado empreendimento econômico ou profissional. A ideia de empresa é o núcleo a ser perquirido. (vide a importância que o Código Civil dá à noção de empresa – artigos 966 e segs.). (p. 468/469)

Conduit companies

A primeira situação a observar é das chamadas conduit companies (empresas-veículos ou de passagem) em que uma pessoa jurídica é criada apenas para servir como canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto. (p. 470)

Deslocamento da Base Tributável

Outro aspecto a ser considerado é o do deslocamento da base tributável para sociedades que se encontrem em situação tributariamente mais favorável.

¹³ LOBO TORRES, Ricardo. Planejamento Tributário. Elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 25.

¹⁴ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 462-476.

O deslocamento de base tributária para outra pessoa jurídica que se encontra em regime tributário comparativamente mais vantajoso é elemento que merece especial atenção; aliás, já foi objeto de exame pelo antigo Tribunal Federal de Recursos ao ensejo da mencionada Apelação Cível nº 115.478-RS (julgada em 18.02.87, Rel. Min. Américo Luz). Neste processo, além de outras considerações, encontra-se no relatório do acórdão o seguinte aspecto:

“O que existiu foi na realidade transferência de receita representada pela diferença de preços nas transações entre a autora e as demais empresas, pois a receita que não se realizou foi realizada pelas demais empresas, ainda que sob regime de determinação diferente.”

Este é o ponto a considerar, pois – dependendo das circunstâncias do caso concreto – pode configurar fraude à lei tributária. (p. 475/476) [grifos nossos]

Salienta-se que sem a utilização da denominada “empresa veículo” não haveria amortização do ágio, pois tal valor deveria compor o custo do investimento, conforme já abordado. Nesse contexto, é de pouco relevo se a “empresa veículo” efetivamente operava, ou se sua existência foi efêmera. O importante para a caracterização como *conduit company* foi a efemeridade de suas participações no negócio, em si. Em curto lapso, simplesmente por sua interposição em negócio jurídico, foi capaz de causar efeitos tributários, não em si mesma, mas na pessoa jurídica que efetivamente ocupava um dos polos da operação negocial perpetrada.

Conforme se observa, os pontos destacados por Greco ressaltam aos olhos no caso concreto, pois as operações perpetradas pela Recorrente foram estruturadas em sequência, sem qualquer propósito negocial que não seja a mera economia tributária. Ou seja, utilizou-se de sociedade de passagem a fim de que a mais valia na aquisição de ações - contabilizada como ágio e que deveria compor o custo do investimento para fins de apuração de ganho de capital -, após imediata incorporação reversa entre investida e investidora (empresa veículo), se transformasse em despesa dedutível na Recorrente mediante transferência do ágio a ser amortizado.

Convém ressaltar que, em caso todo idêntico a esse, envolvendo o mesmo demandante (CELPE) e o mesmo ágio, já foi julgado por esta 1ª Turma da CSRF, Acórdão nº 9101-002.186, de 20/01/2016, de relatoria do Conselheiro Rafael Vidal, que fundamentalmente invalida a transferência de ágio em face da falta de confusão patrimonial entre a real investidora e a investida. Confira-se abaixo a sua parte conclusiva a qual se alinha completamente com as razões de decidir já expostas no presente voto:

[...]

6. 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:

6.1. 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.

6.2. A amortização do ágio seria devida apenas se a empresa investida (CELPE) tivesse incorporado a investidora original (investidora stricto sensu), pois somente essa se enquadra nos aspectos pessoal e material. Pouco importa terem havido motivos de ordem societária, técnica ou mercadológica que impedissem a CELPE de incorporar a real investidora: são as situações que devem se moldar à lei, para fins de aplicação da norma, e não a lei que tem que se moldar às situações, o que implicaria em substituir a coercitividade da regra pela conveniência dos regradados.

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

A decisão de primeiro grau no presente processo, conforme relatado, inclusive baseou-se tão somente nos fundamentos desse julgado se valendo do princípio da decorrência.

E, mais recentemente, por meio do já citado Acórdão nº 9101-006.864 (sessão de 07/03/2024, relatoria do i. Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado), à mesma conclusão chegou-se, ainda que por voto de qualidade¹⁵, cujo excerto de interesse da ementa reproduzo a seguir:

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.

¹⁵ Acordam os membros do colegiado, em: [...] (ii) relativamente ao Recurso Especial do Contribuinte: (a) por unanimidade de votos, conhecer do recurso quanto às matérias “possibilidade de utilização de empresa-veículo e incorporação reversa na amortização de ágio” e “impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício”; [...]. No mérito, acordam em: (ii) no recurso do Contribuinte: (a) por voto de qualidade, negar provimento quanto às infrações “possibilidade de utilização de empresa-veículo e incorporação reversa na amortização de ágio” e “inexistência de previsão legal para a adição, na base de cálculo da CSLL, das despesas de amortização de ágio e de ressarcimento consideradas indedutíveis pela fiscalização”, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, José Eduardo Dornelas Souza (substituto), Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Jeferson Teodorovicz (substituto) que votaram por dar provimento; e (b) por maioria de votos, dar provimento para cancelar a exigência das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, vencidos os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (relator), Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por negar provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

Exclusivamente no caso em que a investida adquire a investidora original (ou adquire diretamente a investidora de fato) é que haverá o atendimento a esses aspectos, tendo em vista a ausência de normatização própria que amplie os aspectos pessoal e material a outras pessoas jurídicas ou que preveja a possibilidade de intermediação ou de interposição por meio de outras pessoas jurídicas.

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

Por fim, é imperioso esclarecer que a autuação se baseia exclusivamente nos passos intermediários da reorganização societária e *dos seus efeitos tributários*. Não se contestam, pois, os demais aspectos da reorganização, bem como suas consequências em outras searas.

Entendo que, pelas conclusões já expostas não se pode acatar as deduções a título do ágio realizadas pela Recorrente, motivo pelo qual *nego provimento* ao Recurso Especial do Contribuinte nesta matéria.

2.2 IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO DA MULTA ISOLADA COM A MULTA DE OFÍCIO MESMO APÓS FATOS GERADORES OCORRIDOS APÓS 2007

Nos presentes autos discute-se o lançamento de multas isoladas por estimativas não pagas relativas aos anos-calendário 2011 a 2013.

Em apertada síntese, a Recorrente defende a impossibilidade da cobrança da multa isolada concomitante com a multa de ofícios em razão da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa, tendo em vista já estarem encerrados os anos-base de 2011 a 2013 quando da lavratura dos autos de infração. Outrossim, defende ainda que a jurisprudência do CARF também é pacífica quanto a essa vedação mesmo para fatos geradores ocorridos após 2007, ou seja, após a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

A PGFN em suas Contrarrazões contesta o arrazoado do Contribuinte alegando que não haveria óbice a que sejam aplicadas ao contribuinte faltante, diante de duas infrações tributárias autônomas e independentes (A multa de ofício decorrente do não pagamento de tributo e a multa isolada decorrente do descumprimento do regime de estimativa), duas penalidades também distintas (multa de ofício e multa isolada), mormente após 2007, ou seja, após a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Com a edição da Medida Provisória nº 351/2007 em 22/01/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL passou a ter novo regramento.

Desse modo, a partir da estimativa devida referente ao mês de dezembro de 2006, cujo vencimento se deu em 31/01/2007, a penalidade isolada aplicada no lançamento de ofício encontra-se prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação que lhe foi dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, não se aplicando, portanto, a Súmula CARF nº 105. Confirma-se a nova redação do dispositivo em questão:

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

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

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

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

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

[...]

As multas exigidas juntamente com o tributo ou isoladamente, como definidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, vinculam-se a infrações de natureza distinta. A Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 1º, estabeleceu como regra geral, a partir do mês de janeiro de 1997, a apuração do lucro real trimestral. Apenas por exceção a pessoa jurídica poderia optar pela apuração do lucro real anual, situação em que fica obrigada a efetuar os recolhimentos do IRPJ e da CSLL mensalmente, calculados por estimativa (artigo 2º).

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos mensalmente são determinadas por meio da aplicação, sobre a receita bruta do mês, de percentuais estabelecidos pelo artigo 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, de acordo com as atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica.

Consoante se verifica pela redação das normas transcritas, são essencialmente duas as penalidades previstas no art. 44 retro transcrito (*“serão aplicadas as seguintes multas”, “I...II”*): uma, exigida juntamente com o tributo faltante, nas hipóteses de *“de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”*. Essa penalidade está valorada em 75% *“sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição”*; outra, exigida de forma isolada, no percentual de 50%, na hipótese da falta recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL.

É pertinente esclarecer que os recolhimentos efetuados mensalmente a título de estimativas (art. 2º, §§ 3º e 4º, da Lei nº 9.430, de 1996) não são definitivos, porquanto a apuração definitiva do tributo devido se dará somente ao final de cada ano-calendário. Esse o

motivo pelo qual a penalidade pelo inadimplemento dessa obrigação é denominada multa isolada, uma vez que pode ser exigida independentemente de haver ou não tributo devido ao final do período de apuração. E não há qualquer correlação entre o valor do tributo devido ao final de apuração e a multa isolada: sua base de cálculo é o valor do pagamento mensal (estimativa) de IRPJ ou CSLL que deixar de ser recolhido.

Diante dessas constatações, é imperioso concluir que as multas são distintas e autônomas. Isso decorre, acima de tudo, das evidentes diferenças que existem entre as hipóteses de incidência e os consequentes das normas punitivas.

No IRPJ e na CSLL, observamos que os critérios material e temporal são completamente distintos. O tributo não pago, decorrente da existência de lucro apurado trimestralmente ou anualmente, submete-se à multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, enquanto a estimativa não recolhida, decorrente da existência de receita bruta mensal ou balanços de redução, submete-se à multa do inciso II do dispositivo antes citado.

No caso do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, a quantificação toma por base o tributo devido em função do lucro, fazendo incidir o percentual de 75% (regra geral passível de qualificação e agravamento - §§ 1º e 2º do art. 44). No caso do inciso II, letra “b”, do dispositivo antes citado, a quantificação toma por base a estimativa apurada em função da receita bruta ou resultados mensais, fazendo incidir o percentual de 50% (regra geral não passível de qualificação ou agravamento).

Como se pode observar, são duas normas distintas e autônomas, que punem, em diferentes graus, ilicitudes diversas.

Alega a Recorrente que a aplicação da penalidade isolada, tal qual perpetrada no auto de infração, viola o princípio da legalidade. Aduz ainda que não se poderia aplicá-la após o encerramento do exercício, tampouco em concomitância com a multa de ofício de 75%. Cita diversos acórdãos do CARF que dariam guarida a sua tese.

Não merecem prosperar os argumentos de defesa. Vejamos.

Em primeiro lugar, conforme já transcrito, a penalidade isolada por ausência de recolhimento de estimativas mensais está prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, não havendo que se falar em ofensa ao princípio da legalidade. Nesse sentido, também, não há ofensa ao art. 97, V, do CTN, uma vez que a multa em discussão foi instituída por lei.

Em relação a não aplicabilidade das multas isoladas após o encerramento do exercício, implicaria ofensa à literalidade do art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96, dispositivo que prevê, de forma expressa, a aplicação da penalidade isolada *“ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”*. Ora, se a própria norma prevê sua aplicação ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, pressupõe-se, por óbvio, que o exercício já tenha sido encerrado, sem o que não se poderia falar em apuração do resultado do exercício.

Pode-se concluir que o ordenamento jurídico protege, com a multa isolada, o fluxo financeiro advindo do pagamento mensal das estimativas. Ora, inexistindo penalidade pelo seu não recolhimento não haveria como obrigar o contribuinte a antecipar o tributo, e o pagamento das estimativas acabaria por se tornar mera faculdade do contribuinte, retirando da norma a sua força cogente, o que não se mostra razoável.

Em relação às decisões colacionadas pela Recorrente, frise-se que se baseiam na redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430/96. **Em que pese minha particular discordância com a interpretação do referido dispositivo dada pelos acórdãos em questão, não se pode olvidar que os argumentos utilizados não se amoldam a novel redação dada ao dispositivo pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.** Vejamos.

Ao se comparar a alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, constata-se que se buscou adequar o dispositivo à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, que atacava a redação do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...*"), e também o fato da ocorrência de *bis in idem*, pois a "mesma" multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520). Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*"), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A referência à multa isolada agora é tratada em dispositivo específico (inciso II), com multa em percentual distinto da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

Desse modo, após o advento da MP nº 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratar de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Em complemento, e em especial em relação à suposta aplicação do princípio da consunção, transcrevo o entendimento firmado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em seus votos sobre o tema em debate:

Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de

preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.¹⁶

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe *crime progressivo* quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade - passagem por um *minus* em direção a um *plus*.¹⁷ (destaques acrescidos).

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

¹⁶ RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

¹⁷ Idem, Idem

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, 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.

Isso posto, voto por manter a exigência das multas isoladas, negando provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Luis Henrique Marotti Toselli**, redator designado

Com a devida vênia, ousou discordar do voto do ilustre relator quanto ao mérito do recurso especial do Contribuinte, cabendo a mim a redação do voto vencedor quanto à exigência de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas em concomitância com a multa de ofício.

Passo a discorrer sobre a matéria.

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

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

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

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial, na linha do que argumenta a Recorrente, que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei nº

11.488/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007) ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela que conclui pela possibilidade jurídica da exigência de multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas, mesmo nos casos em que também houver sido formulada exigência de multa de ofício em razão da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no final do mesmo ano de apuração.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Já a *multa isolada de 50%*, prevista no inciso II, deve incidir sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que as estimativas são meras antecipações do tributo devido, não figurando, portanto, como tributos autônomos. A propósito,

dispõe a Súmula CARF 82 que “*após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas*”.

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

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

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

Nesse sentido já se manifestou o E. Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins¹⁸, da 2ª Turma desse E. Tribunal:

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

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

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

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

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

¹⁸ Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015.

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

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

[...]

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

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

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

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

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

3. A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção. Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.603.525/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, Dje de 25/11/2020; AgRg no REsp 1.576.289/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, Dje 27/5/2016; AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, Dje 28/9/2015; REsp n. 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, Dje de 24/3/2015.

4. Recurso especial provido.

A propósito, em Sessão de 1º de setembro de 2020, esta C. Turma, por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em julgamento do qual o presente Relator participou, afastou a concomitância das multas de ofício e isolada para fatos geradores posteriores a 2007.

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

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

por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o

princípio da absorção ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmitd em sua obra¹⁹.

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

¹⁹ Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobrase apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

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

(...)

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

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

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

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

Nesse sentido, e por concordar integralmente com os precedentes jurisprudenciais ora invocados, entendo que as multas isoladas não têm cabimento, devendo ser exoneradas.

Conclusão

Pelo exposto, dou provimento ao recurso especial do Contribuinte.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli