



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10600.720022/2014-98
ACÓRDÃO	9101-007.118 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	3 de setembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	APERAM INOX AMÉRICA DO SUL S.A. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010, 2011

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial que aponta como paradigma de divergência acórdão que examine situação fática distinta da analisada no aresto recorrido.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

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 em: (i) quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, por unanimidade de votos, conhecer do recurso; e (ii) em relação ao Recurso Especial do Contribuinte, não conhecer do recurso, nos seguintes termos: (a) por maioria de votos, não conhecer do recurso quanto às matérias “*ágio (empresa veículo e ausência de confusão patrimonial)*” e “*dedução fiscal do ágio amortizado contabilmente antes da incorporação*”, vencida a Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic que votou pelo conhecimento; votou

pelas conclusões, no tocante à matéria “*ágio (empresa veículo e ausência de confusão patrimonial)*”, o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli; e (b) por unanimidade de votos, não conhecer do recurso relativamente à matéria “*reflexo CSLL na amortização do ágio*”. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto (relator), Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado que votaram por dar provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

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, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Especiais interpostos por APERAM INOX AMÉRICA DO SUL SA e pela FAZENDA NACIONAL em face do Acórdão nº 1401-002.197 (21/02/2018) cuja ementa restou assim redigida:

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

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009 [sic]

ÁGIO GERADO EM OPERAÇÃO ENVOLVENDO EMPRESA DO EXTERIOR. IMPOSSIBILIDADE DE AMORTIZAÇÃO.

A legislação que permite a amortização fiscal do ágio é nacional, devendo ser aplicada tão somente às empresas domiciliadas internamente, que adquirem investimentos com ágio. A extensão ao alcance das regras fiscais a reais adquirentes domiciliados no exterior deve ser afastada pela fiscalização e o ágio amortizado deve ser objeto de glosa fiscal.

ÁGIO. INEXISTÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL.

A amortização fiscal do ágio somente tem amparo legal quando as empresas adquirente e adquirida se emaranham entre si, a partir de um dos institutos

elencados no art. 7º da Lei 9.532/1997 (fusão, cisão ou incorporação), resultando dessa operação a confusão patrimonial entre ambas.

[...]

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL. Dada à íntima relação de causa e feito, o entendimento adotado para o lançamento matriz estender-se-á ao lançamento reflexo.

APLICAÇÃO DO ART. 57 § 3º DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. FACULDADE DO JULGADOR. Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

O referido acórdão foi objeto de embargos, acolhidos com efeitos infringentes pelo Acórdão nº 1401-003.733, para suprimir, do acórdão embargado, todas as referências feitas à infração de omissão de receitas e à qualificação da multa (que não foram objeto do lançamento no presente processo), tanto no voto, quanto na ementa (já suprimida na reprodução acima feita), quanto na parte dispositiva, que ficou, então, assim redigida:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário em relação à indedutibilidade das despesas com ágio relativo às parcelas anteriores à incorporação da AAEB. Por maioria de votos negar provimento ao recurso voluntário no que se refere ao lançamento reflexo da CSLL; vencida a Conselheira Lívia De Carli Germano; e dar provimento quanto ao afastamento da multa isolada; vencidos os Conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa e Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso quanto à glosa de ágio pela utilização de empresa veículo; vencidos os Conselheiros Lívia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Leonam Rocha de Medeiros; designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa. A Conselheira Letícia Domingues Costa Braga declarou-se impedida. Participou do julgamento o Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros.

A exigência em discussão nos autos refere-se a autos de infração de IRPJ e CSLL (Anos-calendário 2010 e 2011) em que há acusação fiscal de deduções indevidas de amortização

de ágio, bem assim lançamento de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL.

Cabe destacar que o presente processo envolve as mesmas operações societárias que estão em análise nos processos administrativos 10600.720022/2013-15 (anos-calendário 2008 e 2009) e nº 10600.720017/2017-28 (ano-calendário 2012), todos sendo decididos nesta mesma sessão de julgamento.

Para resumir os fatos e as alegações em litígio, aproveito parte do relatório da decisão recorrida, naquilo que importa ao presente recurso, complementando-o ao final.

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal em Salvador (BA) que manteve o crédito tributário decorrente de supostas infrações à legislação tributária no ano-calendário de 2010/2011, referente às amortizações fiscais de ágio decorrente de operação de fechamento do capital da Companhia, formalizada ao longo do ano de 2008, conforme valores discriminados nas tabelas abaixo:

2. Segundo informações constantes nos Termo de Verificação Fiscal às fls. 03/133, apurou-se que o contribuinte cometeu diversas infrações, dentre elas, “ajustes do lucro líquido do exercício, adições não computadas na apuração do lucro real, valores excluídos (direta e indevidamente) pelo contribuinte, em sua apuração não autorizada da base de cálculo (lucro real) dos tributos IRPJ e CSLL, falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) incidente sobre a base de cálculo estimada, apurada via balanços mensais de suspensão ou redução. Deixou-se de adicionar a apuração da base de cálculo ajustada da CSLL (anos-calendário de 2010 e 2011) parcelas atribuídas a AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO, cujos valores se revelaram "inedutíveis" frente às normas tributárias”.

3. A Autoridade Fiscal destaca, ainda, que [...] e que já sujeitou-se a procedimento fiscal anterior (Processo nº 10600.720022/201315) que, junto a questões tributárias outras, tiveram por objeto deduções da mesma natureza (ágio), tendo resultado em lançamento de ofício”.

4. Aperam Inox América do Sul S.A (Aperam ou Companhia) “é a denominação dada a partir de 2011 a outrora chamada ArcelorMittal Inox do Brasil S.A (AMIB ou ArcelorMittal Inox); que por sua vez, representava a nova razão social, recebida em 2007, pela fabricante mineira de aço inox Acesita S/A”.

5. O TVF aos autos, resume o contexto atual da fiscalizada, informando que “o controle societário da ArcelorMittal Inox (antes Acesita; hoje, Aperam) ficara distribuído (ao final de 2008) entre duas subsidiárias estrangeiras (e integrais) da ArcelorMittal S.A Luxemburgo. Ficando o percentual de 30,50% vinculado à subsidiária ArcelorMittal France (França); e outros 69,50% de posse da subsidiária ArcelorMittal Spain Holding SL. Como tais subsidiárias têm origem na estrutura que antes integrava o grupo Arcelor S.A, natural que os negócios desta fiscalizada continuassem a sofrer influências corporativas do grupo estrangeiro absorvido na mencionada fusão. Assim, entende-se o fato de a então subsidiária do extinto

grupo Arcelor (*Arcelor Stainless International*) continuar exercendo, frente ao novo controlador (ArcelorMittal S.A – Luxemburgo), o papel de distribuidor mundial dos produtos gerados pelo conglomerado, conforme detalharemos mais adiante”

6. Sobre à glosa de amortização de ágio, a autoridade fiscal questionou se “a validade do ágio pago pela empresa Arcelor Aços Especiais do Brasil Ltda. (“AAEB”) – antiga controladora da Recorrente –, na aquisição de ações de emissão da ArcelorMittal Inox Brasil S/A (“AMIB”), atualmente Aperam Inox America do Sul S.A., ora Recorrente, no contexto da oferta pública de aquisição de ações realizada em 2008 (“OPA”)”. E, a fiscalização, deparou-se com o valor de R\$1,798 bilhão em “ágio segregado” em nome da sociedade de participação AAEB, em abril de 2008, tendo como motivação a operação de fechamento de capital, pelo que a própria fiscalizada (objeto do fechamento de capital) passara a aproveitá-lo a partir do mês de julho/2008, tão logo concluída a referida operação e assim que formalizada a “incorporação” da sociedade “AAEB”, conforme antecipado, sendo que, do valor segregado, R\$89 milhões foram amortizados na contabilidade da AAEB, nos meses de abril a junho de 2008 – ficando, pois, um ágio residual registrado, no valor de R\$1,708 bilhão”.

7. A Autoridade Fiscal enfatiza que "em 30/06/2008, tão logo encerrado o processo de aquisição das ações junto aos acionistas minoritários, a controladora estrangeira formalizou a “incorporação” da sociedade de participação AAEB pela própria empresa objeto do fechamento de capital, ou seja, pela então ArcelorMittal Inox. Pelo que a sociedade “incorporada” foi usada apenas como “extensão” do caixa estrangeiro consumido na operação. Com isso, a empresa operacional (ora fiscalizada) passara a registrar, em seguida, vultosas deduções em sua base tributável de IRPJ, a título de “amortização de ágio” decorrente da operação”.

8. Acerca da utilização indevida e das deduções fiscais do ágio, restou configurado nos autos, que a AAEB "teria sido usada como “extensão de caixa” daquela que, efetivamente, promovera e custeara toda operação, ou seja, a controladora estrangeira do grupo na época (ArcelorMittal S.A. Luxemburgo), fazendo crer que a AAEB estivesse suportando o custo decorrente da operação". Questionando-se a fiscalização, que "a dedução do ágio que fora amortizado contabilmente no período anterior à incorporação da AAEB. E que, a parcela do ágio amortizada contabilmente antes do evento de incorporação não pode ser deduzida para fins fiscais após tal evento, sendo que tal posição poderia ser extraída indiretamente da legislação que rege a matéria (art. 386, inciso III, do Decreto nº 3.000/99 – Regulamento do Imposto de Renda ou “RIR/99”)”.

9. A Fiscalização concluiu, “que a controladora (ArcelorMittal S.A – Luxemburgo) utilizou-se de empresa veículo situada no Brasil (AAEB), em razão do controle que dela detinha por meio de suas subsidiárias na França e na Espanha, para levar a efeito o fechamento do capital da empresa fiscalizada, por meio de alguns

artifícios (aportes financeiros para a AAEB sob determinadas rubricas), a fim de, após a incorporação da AAEB pela empresa atuada, registrar indevidamente vultoso ágio que passou a ser utilizada pela fiscalizada”.

(...)

Cientificado da autuação fiscal, o Contribuinte apresentou IMPUGNAÇÃO, nos termos abaixo apresentado pelo acórdão *a quo*, naquilo que apenas interessa a presente lide:

- "Vício insanável de motivação por não ter a autoridade fiscal apontado qualquer norma apta a justificar a desconsideração das transações realizadas e a validade do ágio registrado na aquisição das ações da Impugnante por parte da AAEB, invocando supostos “artifícios” e “subterfúgios”, utilizando-se de alegações retóricas, mencionando a falta de propósito negocial e conceitos estranhos ao ordenamento jurídico brasileiro”;
- Considerou que a OPA foi realizada por meio de leilão público, em operação revestida de plena publicidade, que observou o rigoroso controle da Comissão de Valores Mobiliários (“CVM”) e dos acionistas minoritários da Impugnante.
- DA IMPROBIDADE DA GLOSA DE AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO: Considera que “cumpriu os requisitos legais para aproveitamento do ágio previstos nos artigos 20 e seguintes do Decreto-Lei no 1.598/77, artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, artigos 385 e 386 do RIR/99”;
- IMPROBIDADE DA QUALIFICAÇÃO DA CONTROLADORA INDIRETA ESTRANGEIRA COMO VERDADEIRA ADQUIRENTE DAS AÇÕES: Entende que “coube à própria AAEB, na qualidade de sócia da Impugnante, adquirir as ações detidas pelos acionistas minoritários e pagar tais acionistas com recursos próprios, obtidos via aumento de capital e empréstimo concedido por empresa do grupo econômico a qual pertencia, o que não altera a natureza jurídica da transação em questão”;
- DEMONSTRAÇÃO DA CAUSA E DO PROPÓSITO NEGOCIAL DAS TRANSAÇÕES REALIZADAS PELO GRUPO ARCELORMITTAL: Afirma que “encontram-se presentes o motivo ou causa, a finalidade negocial e a congruência entre ambos nas operações realizadas. Não há, portanto, motivação exclusivamente fiscal na transação, sendo o registro do ágio e seu aproveitamento pela Impugnante a consequência natural da aquisição das ações na OPA, inserindo-se congruentemente no contexto de fechamento de capital da Impugnante”;
- INEXISTÊNCIA DE ABUSO DE DIREITO EM FACE DO BENÉFICO FISCAL PREVISTO PELA LEI Nº 9.532/97: Diz que a teoria sobre o abuso de direito não é aplicada no caso concreto, considerando que “o CARF tem reconhecido, de maneira reiterada, que a existência das chamadas “empresas veículos” ou sociedades veículo” não é suficiente para que se infirme a validade de uma operação que culmine na amortização fiscal do ágio”;

(...)

Ao apreciar as alegações na impugnação, a Turma de Julgamento da DRJ decidiu considerá-las improcedentes. A ementa daquele julgado, abaixo transcrita nas partes relevantes ao caso, sintetizam o entendimento daquele colegiado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES. TRANSFERÊNCIA DE CAPITAL PARA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO POR EMPRESA VEÍCULO.

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade comercial ou societária, quando caracterizada a utilização da incorporada como mera “empresa-veículo” para transferência do ágio à incorporadora.

[...]

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. EXIGIDAS CONCOMITANTEMENTE NO LANÇAMENTO.

Por se tratar de hipóteses legais distintas, são cabíveis, no lançamento de ofício, a aplicação de multa exigida isoladamente, por falta de recolhimento dos valores devidos por estimativa, bem como as que se exigem juntamente com o imposto ou contribuição que forem apurados no procedimento fiscal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011

DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

A adição à base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio encontra amparo nas normas que regem a exigência da referida contribuição.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal, em face da estreita relação de causa e efeito entre ambos.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário ao CARF, “apresentando praticamente as mesmas razões expendidas em sua impugnação administrativa”, conforme relatório da decisão recorrida, acrescentando “apenas em um único tópico” (que não interessa, em absoluto ao presente recurso).

Nos termos da ementa e parte dispositiva já transcritas no início deste relatório, foi dado parcial provimento ao recurso, para, em síntese:

- manter a glosa das despesas de ágio pela utilização de empresa veículo;

- manter a glosa das despesas de ágio relativo às parcelas já amortizadas contabilmente, em momento anterior à incorporação da AAEB;
- manter o lançamento reflexo de CSLL; e
- afastar as multas isoladas em concomitância com a multa de ofício.

Após a prolação do Acórdão, a PFN ingressou com embargos declaratórios, os quais foram acolhidos pelo despacho de admissibilidade de e-fls. 2.033 e seguintes.

O Contribuinte também opôs embargos de declaração, que foram parcialmente admitidos pelo despacho de admissibilidade de e-fls. 2.040 e seguintes.

Disto resultou a prolação do Acórdão de Embargos nº 1401-003.733, já ao norte mencionado.

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

Cientificada, a PGFN apresentou Recurso Especial (fls. 2078 e seguintes) em que suscita divergência entre o acórdão recorrido e decisões de outra Turma em relação à matéria **“cumulação da multa isolada [...] com a multa de ofício proporcional para fatos geradores ocorridos após 2007”**.

Com relação à matéria em questão, foram apresentados como paradigmas os acórdãos nº 9101-003.002 e nº 9101-002.745,

O Despacho de Admissibilidade de fls. 2106 e seguintes deu seguimento ao Apelo da Fazenda Nacional, nos seguintes termos:

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu ser *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*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 9101-003.002, de 2017, e 9101-002.745, de 2017) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável (primeiro acórdão paradigma) e que tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, de suportes fáticos distintos e autônomos, com diferenças claras na temporalidade da apuração, que têm por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes (segundo acórdão paradigma)*.

Cientificado do teor do acórdão recorrido e do despacho de admissibilidade, o contribuinte apresentou tempestivas Contrarrazões ao recurso fazendário, nas quais se opõe ao conhecimento do recurso, alegando, em síntese, que o Regimento Interno do CARF estabelece que *“não servirá como paradigma a decisão que contrarie súmula editada pelo pleno do E. CARF”*,

sendo este o caso dos acórdãos paradigmas em questão, uma vez que a Súmula CARF nº 105 ainda se revela plenamente aplicável à matéria.

E, no mérito, afirma não ser possível haver dupla incidência sobre a mesma materialidade, além do que a primeira conduta (insuficiência no recolhimento das estimativas) está compreendida na segunda conduta (insuficiência no recolhimento do imposto anual), sendo a primeira ato preparatório para a segunda. Invoca, uma vez mais, a aplicação da Súmula CARF nº 105 ao caso.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

Cientificado do teor do acórdão recorrido, o contribuinte apresentou também o seu Recurso Especial (fls. 2.521 e seguintes) em que suscita divergência entre o acórdão recorrido e decisões de outra Turma com relação a nove matérias, tendo apenas três delas sido admitidas, conforme exposto a seguir. Não houve interposição de Agravo.

O Despacho de Admissibilidade de fls. 2633 e seguintes deu seguimento parcial ao Apelo do Contribuinte, nos seguintes termos:

“possibilidade de utilização de ‘empresa veículo’ e equívoco quanto à suposta ‘ausência de confusão patrimonial’: divergência de interpretação dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97”

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a amortização fiscal do ágio somente tem amparo legal quando as empresas adquirente e adquirida se emaranham entre si, a partir de um dos institutos elencados no art. 7º da Lei 9.532/1997 (fusão, cisão ou incorporação), resultando dessa operação a confusão patrimonial entre ambas, os acórdãos paradigmas apontados* (Acórdãos nºs 1301-002.434, de 2017, e 1302-002.045, de 2017) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *o uso de empresa veículo e de incorporação reversa, por si só, não invalida as operações societárias que transferiram o ágio da investidora original para a empresa investida, estando diretamente vinculadas ideologicamente a um propósito negocial (primeiro acórdão paradigma) e que a utilização de empresa-veículo que viabilize o aproveitamento do ágio, por si só, não desfigura a operação e invalida a dedução do ágio, se ausentes a simulação, dolo ou fraude (segundo acórdão paradigma).*

“possibilidade de dedução fiscal do ágio amortizado contabilmente pela AAEB antes da incorporação: divergência de interpretação dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97”

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu pela *manutenção da glosa de parcelas indedutíveis anteriores à incorporação da AAEB, os acórdãos paradigmas apontados* (Acórdãos nºs 1302-002.346, de 2017, e 1201-003.202, de 2019) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que, *ainda que amortizado contabilmente o ágio, por força de IN da CVM, ocorrida a extinção do investimento, há que se considerar a sua dedutibilidade à luz do art. 386, III, do*

RIR (primeiro acórdão paradigma) e que o ágio rentabilidade futura já amortizado na contabilidade não se confunde com aquele que será amortizado em caso de incorporação (segundo acórdão paradigma).

“inexistência de previsão legal para a adição à base de cálculo da CSLL das despesas com a amortização de ágio: divergência de interpretação do artigo 57 da Lei nº 8.981/95”

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *dada a íntima relação de causa e efeito, o entendimento adotado para o lançamento matriz estender-se-á ao lançamento reflexo, os acórdãos paradigmas apontados* (Acórdãos nºs 9101-002.310, de 2016, e 1301-002.047, de 2016) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial, sendo inaplicável, ao caso, do art. 57 da Lei nº 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ (primeiro acórdão paradigma) e que, não restando evidenciado que as despesas com amortização de ágio seriam inexistentes ou que, por outra via, teriam reduzido indevidamente o lucro líquido do exercício por desatendimento à legislação comercial/contábil, não existe norma que determine sua indedutibilidade para fins de apuração da CSLL (segundo acórdão paradigma).*

Os autos foram encaminhados à PGFN em 04/01/2021 (fl. 2658) e a Fazenda Nacional apresentou, em 12/01/2021 (fl. 2.680) tempestivas Contrarrazões (fl. 2.659 e seguintes), nas quais não oferece resistência ao conhecimento do Apelo do Contribuinte, e, no mérito, em síntese, requer a confirmação da decisão de primeira instância e decisão *a quo* pelos seus fundamentos, com relação às três matérias em comento.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me o seu relato.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

Os recursos da Fazenda e da Contribuinte são tempestivos.

1.1 RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

O Recurso Especial da PGFN aponta divergência sobre a **multa isolada por falta de recolhimento de estimativas cumulada com a multa de ofício**.

1.1.1 MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS CUMULADA COM A MULTA DE OFÍCIO

O recurso foi admitido em face dos paradigmas **Acórdão nº 9101-003.002 e Acórdão nº 9101-002.745**.

O contribuinte opôs-se ao conhecimento, alegando, em síntese, a inviabilidade da utilização de paradigmas que, segundo ele, entrariam em desacordo com o teor da Súmula CARF nº 105, mesmo em se tratando de fatos geradores ocorridos após 2007.

Sem razão o Contribuinte. Não há reparo algum a fazer na admissão do recurso especial da fazenda nesta matéria envolvendo a concomitância da multa isolada e da multa de ofício para períodos posteriores a 2007.

O recurso deve ser admitido com base nos dois paradigmas indicados (9101-003.002 e 9101-002.745), uma vez que, tanto nesses precedentes, quanto no acórdão recorrido, a penalidade aplicada se deu com base na nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, após as alterações trazidas pela Lei nº 11.488/2007.

Assim, em situações juridicamente idênticas, enquanto o acórdão recorrido preconizou a aplicação da Súmula CARF nº 105 ao caso, os acórdãos paradigmáticos afastaram a sua aplicação ao caso, decidindo que *“não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996”* (primeiro paradigma) e que *“O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007”* (segundo paradigma).

Assim, considerando presentes os pressupostos recursais, ratifico as razões do despacho de admissibilidade, para CONHECER do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional com relação a esta matéria.

1.2 RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

O Recurso Especial do Contribuinte foi admitido com relação a três matérias.

A Fazenda Nacional, conforme dito, não se opôs ao conhecimento.

Entretanto, reputo que, para bem cumprir o previsto no art. 67 do Anexo II do RICARF, há que se debruçar sobre os temas apresentados e as supostas divergências jurisprudenciais que qualificariam o recurso para o conhecimento por este Colegiado.

1.2.1 “POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE ‘EMPRESA VEÍCULO’ E EQUÍVOCO QUANTO À SUPOSTA ‘AUSÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL’: DIVERGÊNCIA DE INTERPRETAÇÃO DOS ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97”

O recurso foi admitido em face dos paradigmas **Acórdão nº 1301-002.434 e Acórdão nº 1302-002.045**, nos seguintes termos:

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a amortização fiscal do ágio somente tem amparo legal quando as empresas adquirente e adquirida se emaranham entre si, a partir de um dos institutos elencados no art. 7º da Lei 9.532/1997 (fusão, cisão ou incorporação), resultando dessa operação a confusão patrimonial entre ambas, os acórdãos paradigmas apontados* (Acórdãos nºs 1301-002.434, de 2017, e 1302-002.045, de 2017) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *o uso de empresa veículo e de incorporação reversa, por si só, não invalida as operações societárias que transferiram o ágio da investidora original para a empresa investida, estando diretamente vinculadas ideologicamente a um propósito negocial (primeiro acórdão paradigma) e que a utilização de empresa-veículo que viabilize o aproveitamento do ágio, por si só, não desfigura a operação e invalida a dedução do ágio, se ausentes a simulação, dolo ou fraude (segundo acórdão paradigma).*

Contudo, em que pesem os respeitáveis fundamentos do Despacho de Admissibilidade, dele discordo quanto à admissibilidade do recurso.

Transcrevo, inicialmente, as ementas dos referidos paradigmas, que vêm a ser, basicamente, os únicos itens analisados para decidir pela admissibilidade do recurso.

Acórdão paradigma nº 1301-002.434, de 2017:

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. EMPRESA VEÍCULO. INCORPORAÇÃO REVERSA. VALIDADE.

O uso de empresa veículo e de incorporação reversa, por si só, não invalida as operações societárias que transferiram o ágio da investidora original para a empresa investida, estando diretamente vinculadas ideologicamente a um propósito negocial. Verificadas as condições legais, especialmente a confusão patrimonial entre investidora e investida, deve ser admitida a amortização fiscal do ágio.

Acórdão paradigma nº 1302-002.045, de 2017:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. PROPÓSITO NEGOCIAL. EMPRESA VEÍCULO.

Os dispositivos legais concernentes ao registro e amortização do ágio fiscal não vedam que as operações societárias sejam realizadas, única e exclusivamente, com fins ao aproveitamento do ágio. O legislador tributário, não desconsidera o fato de o contribuinte buscar uma maneira menos onerosa de conduzir seus negócios, seja por motivos tributários, societários, econômicos ou quaisquer outros, desde que o faça licitamente.

A utilização de empresa-veículo que viabilize o aproveitamento do ágio, por si só, não desfigura a operação e invalida a dedução do ágio, se ausentes a simulação, dolo ou fraude.

Ocorre que os planos fáticos enfrentados nos acórdãos paragonados são muito distintos daquele enfrentado pelo acórdão recorrido.

O voto vencedor do acórdão recorrido esclarece o contexto fático debatido no presente caso, bem assim os fundamentos de decidir adotados:

Como visto, fui designado para redigir voto vencedor quanto à glosa de ágio pela utilização de empresa veículo, após a incorporação da AAEB.

[...]

A parte vencedora da turma ordinária entendeu que a análise da amortização do ágio necessariamente pressupõe a verificação do verdadeiro adquirente das ações de emissão da empresa ArcelorMittal Inox Brasil S/A (“AMIB”), atualmente Aperam Inox America do Sul S.A., ora Recorrente. Isto porque o recurso para aquisição de tal investimento teve origem no exterior.

Veja-se nos principais trechos do voto da DRJ os fundamentos que levaram à delegacia de origem a entender que não teria sido a AAEB que efetivamente adquiriu o investimento de ArcelorMittal Inox Brasil S/A (“AMIB”), atualmente Aperam Inox America do Sul S.A.; mas sim ArcelorMittal S.A., sediada em Luxemburgo:

É preciso que o laudo demonstre que o ágio foi suportado pela empresa investidora – que a defesa alega ter sido a AAEB. Entretanto, ao contrário, o laudo deixa claro que foi a empresa controladora sediada no exterior, a ArcelorMittal S.A. – Luxemburgo, que detinha a motivação para efetuar o fechamento de capital que resultou no pagamento de valor adicional pelo investimento e que, na realidade, foi responsável por todos os dispêndios efetuados na operação.

- Laudo de Avaliação (fls. 2.063 a 2.105), elaborado pelo Goldman Sachs com o intuito de auxiliar o Conselho de Administração da ArcelorMittal Luxemburgo.
- Contrato de intermediação da Oferta Pública de Ações efetuado entre o Banco Santander e a ArcelorMittal S.A. – Luxemburgo (fls. 2.106 a 2.121), em que fica comprovado que a empresa situada em Luxemburgo foi a responsável pela OPA e pelos pagamentos decorrente da compra das ações dos minoritários.
- Correspondência do Banco Santander para a ArcelorMittal S.A. – Luxemburgo, datada de 5 de maio de 2008, em que o Banco que operacionalizou a OPA cobra da empresa de Luxemburgo, conforme o contrato previamente estabelecido pelas partes, o adicional pelo sucesso da Oferta Pública de Ações (página 2.122).

Ou seja, a AAEB serviu como mera empresa-veículo para efetuar o repasse aos acionistas alienantes, dos recursos financeiros advindos da controladora estrangeira. Os recursos despendidos na operação de fechamento de capital da fiscalizada (cerca de R\$2,9 bilhões) vieram do caixa da controladora estrangeira, os quais alimentaram o caixa da entidade local em pleno exercício da OPA. A AAEB apenas recebeu os recursos oriundos do exterior, enviados pela sua controladora e imediatamente os transmitiu aos alienantes, por meio de operações que buscaram mascarar a real operação ocorrida. Tentou-se dar uma aparência negocial à interposição fugaz e desnecessária da empresa-veículo AAEB. Tal participação, fica claro, teve o intuito de burlar o fisco. Não há a menor razoabilidade na operação efetuada, cujo objetivo foi fabricar artificialmente um pretenso ágio por meio da simulação via interposição de empresa-veículo com prejuízo ao Estado e à sociedade. A AAEB atuou apenas como extensão de caixa da controladora internacional, por meio do qual a ArcelorMittal S.A. – Luxemburgo transferiu durante a OPA os recursos (US\$2,9 bilhões) que foram utilizados para compra das ações dos sócios minoritários da Impugnante, com a finalidade de que parecesse que fora a AAEB, uma sociedade local, a empresa que efetuara o dispêndio financeiro relativo ao fechamento de capital.

A sucessão de atos, incluindo a proximidade temporal entre a transferência de valores oriundos do exterior e a realização da OPA demonstram que a AAEB não participou de fato da operação e atuou apenas como uma fachada. A quase imediata incorporação da AAEB logo após ter servido como meio de entrada do dinheiro utilizado na operação de fechamento de capital serviu para que a controladora estrangeira ArcelorMittal S.A. se aproveitasse artificialmente de um ágio sobre a operação de fechamento de capital, sendo que ela, a responsável pelas despesas, subsiste ativa.

É um caso claro de planejamento fiscal abusivo, com o intuito de frustrar a aplicação da norma tributária de incidência, via operação artificial, desnecessária e sem propósito negocial efetivo, revestindo-se de mero instrumento de manipulação das formas do Direito com vistas à economia de tributos. Buscou-se criar formalmente uma situação que se enquadrasse na possibilidade de deduzir despesas de amortização de ágio. **A AAEB se exterioriza apenas formalmente como se fosse a responsável pela operação de fechamento de capital e pelo dispêndio financeiro que resultou na formação de ágio.**

(...)

Portanto, no caso em análise, afastada a empresa-veículo **AAEB**, surge a verdadeira responsável, a controladora europeia, ArcelorMittal S. A. – Luxemburgo, que do exterior tentou fabricar um ágio para diminuir a tributação devida em território brasileiro, com efetivo prejuízo a Fazenda

Nacional. O investimento do qual resultou o pretense ágio não partiu da empresa interposta na operação, a AAEB, residente no Brasil. Essa foi apenas a caixa momentânea pela qual o investimento externo transitou. Assim sendo, sua extinção jamais poderia justificar a amortização de ágio pago efetivamente pela representação do Grupo ArcelorMittal no exterior.

Entendo por correto o procedimento da fiscalização e os fundamentos da DRJ – os quais adoto como razões de decidir –, pois percebo que o ágio trazido ao Brasil não carrega consigo o verdadeiro negócio celebrado.

No caso, percebo que a operação veiculada foi preparada com o único objetivo de amortização fiscal do ágio. Embora (eu) entenda que não se deve afastar, de plano, uma operação que tenha como propósito uma redução tributária, percebo que o caso foge à exceção da permissão legal de amortização do ágio, e se enquadra na regra geral de sua proibição.

E, por fim, partindo da premissa que a real adquirente é domiciliada no exterior, não se atendeu a uma das condições para amortização fiscal do ágio, que é a confusão patrimonial existente entre adquirente e adquirida, conforme caput do art. 7º da Lei 9.532/1997:

[...]

Desta forma, não há outra conclusão a ser extraída dos fatos aqui colacionados, a não ser a manutenção da glosa de amortização do ágio.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, mantendo a glosa da amortização do ágio nos períodos posteriores à referida incorporação.

Em relação ao **primeiro paradigma (Acórdão nº 1301-002.434)**, tem-se que a lide ali discutida trata de aquisição de controle acionário da empresa nacional (Dixie Toga), por sociedade domiciliada no exterior (Bemis), em que foi criada uma holding no país (Misbe), para efetuar compra das ações dos acionistas majoritários e minoritários. A referida empresa criada foi considerada empresa veículo e extinta após 3 (três) anos da sua aquisição via incorporação reversa.

Além da discussão em tese da teoria do propósito negocial e seus efeitos na amortização fiscal do ágio envolvendo empresa-veículo, o ponto principal da discussão nesse paradigma gravitou em torno da legitimidade ou não da internalização/nacionalização do ágio por intermédio de uma “empresa-veículo”, e não propriamente de avaliação da existência ou não de verdadeira confusão patrimonial entre uma real investidora estrangeira pertencente ao mesmo grupo empresarial e uma investida localmente no Brasil, em que a empresa-veículo nacional fora utilizada, segundo a fiscalização e acórdão recorrido, de forma flagrante apenas como uma extensão de caixa de sua controladora indireta estrangeira.

Reproduz-se abaixo parte relevante do voto condutor do paradigma:

(...)

A Bemis, é uma empresa fundada nos Estados Unidos, em 1858, produtora de sacos de algodão para grãos e produtos moídos, e desde então vem expandindo e desenvolvendo sua produção e participação no mercado internacional. Assim, em 2004, decidiu adentrar no mercado brasileiro, mediante a aquisição do controle acionário da Dixie Toga S/A, o que ocorreu através da Holding Misbe, em janeiro de 2005, holding esta que foi responsável pela comunicação ao mercado da aquisição do controle da Recorrente, submetida às normas da CVM, bem como em relação às normas relativas aos acionistas minoritários.

Em razão inclusive da grande quantidade de acionistas minoritários, a existência da holding se justificou, já que foi ela que adquiriu as referidas ações. Ademais, em razão das taxas cobradas pelos bancos comerciais para a realização das operações de câmbio, conseguiu reduzir o custo das operações. bem como pelo pagamento em 3/4/2006 do ajuste do preço de aquisição às pessoas físicas, no valor de R\$9.122.400,00, fls. 2.698/2.699.

Dessa forma, mostrou-se que a Misbe teve função ao ser constituída, assim como serviu de porta-voz com a CVM, sendo responsável por todos os atos. Isso tudo por 3 anos.

Isso tudo demonstra que a existência da Misbe não teve o objetivo único, conforme mencionado pela Fiscalização e DRJ, de fraudar o Fisco, com o intuito único de economia tributária.

Portanto, aqui, importante ressaltar e pontuar que a fiscalização entende como válida a originação do ágio, bem como seu valor. Isso não é de nenhuma forma aqui atacado.

O ponto crucial está criação da empresa Misbe, como empresa-veículo e na sequência de operações societárias, incorporação reversa que levaram o ágio inicial para a ora recorrente, que nos termos da lei passou a deter o direito de amortizá-lo.

(...)

Assim, passemos à análise daquilo que é crucial:

Da Transferência do Investimento - Uso de Empresa-Veículo

O que a ora Recorrente adquiriu, de fato, foi um investimento com ágio e não a simples transferência de ágio. E tal fato, nos termos da lei, art. 7º e 8º da Lei 9.532/97, passa a ter a dedutibilidade das amortizações.

Ora, se os investimentos foram transferidos para a Recorrente, assim como os ágios respectivos, verifica-se a confusão patrimonial dos patrimônios das investidas pela investidora, passando o ágio a ser dedutível para fins fiscais.

Importante trazer aqui o contexto que os fatos aqui tratados ocorreram, conforme trazido pelo Recorrente, quais sejam, aquisição pela Bemis do grupo Dixie Toga no Brasil, o processo pelo qual ocorreram as aquisições de todos os seus controladores, inclusive de acionistas minoritários, e a necessidade da

existência da Misbe, holding, responsável por toda a organização no Brasil e o relacionamento mantido com a CVM, e não o da simples e única pretensão de economia tributária.

(...)

Assim, entendo que plenamente válidas as operações realizados, dentro das razões negociais e regulatórias, não havendo que se falar em dedução indevida do ágio.

(...)

O questionamento, do uso indevido de empresas-veículo ou a impossibilidade fática de incorporação às avessas são apenas conseqüências de uma intenção do investidor em apenas visar o benefício fiscal de amortização do ágio, fato que, para a fiscalização, não norteia o conceito de propósito comercial ou substância econômica.

Quanto a utilização de empresas-veículo, entendo, não há qualquer vedação, vez que irrefutável a aplicação do art. 2º, § 3º da Lei n. 6.404/76, base legal para a constituição de holdings com o objetivo único de beneficiar-se de incentivos fiscais.

No que tange à incorporação reversa, esta é totalmente possível no âmbito do direito societário e, ademais, é autorizado por lei que regula especificamente a amortização fiscal do ágio, qual seja, o art. 8º, "b" da Lei nº 9.532/97:

(...)

O pressuposto para a permissão de amortização fiscal do ágio é a confusão patrimonial entre investidora e investida, que se consumou, como anteriormente demonstrado (pela redação do art. 7º da Lei nº 9532/97), e nesse contexto, se encaixa a expressa admissão da incorporação reversa ou às avessas pelo art. 8º da Lei nº 9.532/1997.

A mera transferência do ágio da investidora para a investida, por meio de veículo, ao final, quando incorporada aquele veículo, demonstra apenas uma conseqüência fática que tem como pressuposto uma autorização legal.

A dedutibilidade do ágio foi garantida pelo paradigma, em situação na qual a empresa considerada veículo foi criada como uma holding que se mostrou necessária para a própria aquisição do investimento, figurando na realidade como real adquirente do investimento, tendo atuado como porta-voz e responsável por todos os atos perante a CVM. Assim, as circunstâncias fáticas a partir das quais a *holding* foi considerada necessária à aquisição do investimento tornam esse paradigma não equiparável ao acórdão recorrido.

Senão vejamos.

Circunstâncias fáticas relevantes do acórdão recorrido:

- a empresa no exterior que adquiriu investimento no Brasil pertencia ao *mesmo grupo econômico*, pois era a *controladora indireta da empresa nacional*;
- houve um procedimento formal de *fechamento de capital da empresa nacional por meio de uma OPA* (Oferta Pública de Aquisição de Ações);
- a empresa-veículo no Brasil (AAEB) foi utilizada como *mera extensão do caixa da controladora indireta no exterior* (ArcelorMittal S.A. Luxemburgo), que foi quem efetivamente suportou o ônus da operação e quem expressamente foi considerada a ofertante da OPA para fins de fechamento de capital da empresa nacional;
- a empresa-veículo no Brasil (AAEB), portanto, ao contrário do que ocorreu no paradigma, *não atuou como porta-voz e responsável por todos os atos perante a CVM*;
- foi considerado relevante pela fiscalização e pelo acórdão recorrido no contexto do fechamento de capital por meio de OPA, o fato de os recursos oriundos do exterior *passarem muito rapidamente pela empresa-veículo (AAEB)*, na figura não só de integralização de capital, mas quase a metade do montante (R\$1,5 bilhão) na modalidade de empréstimo formalizado como *“pagamento antecipado de exportações de aço inox”*, a envolver uma sociedade local de mera participação societária, que evidentemente não poderia jamais cumprir o compromisso, e tudo isto em momento em que já se estava em pleno exercício da OPA.

Circunstâncias fáticas relevantes do acórdão paradigma:

- a empresa no exterior que adquiriu investimento no Brasil *não pertencia ao mesmo grupo econômico* da empresa investida, sendo um *grupo totalmente independente*;
- apesar de haver lá também o propósito de comprar as ações dos minoritário *não houve um procedimento formal de fechamento de capital da empresa nacional por meio de uma OPA* (Oferta Pública de Aquisição de Ações), tal qual aconteceu no presente caso e que redundou em desdobramentos relevantes para fins de se caracterizar a falta de confusão patrimonial;
- a utilização da empresa-veículo no Brasil *não envolveu a acusação de ter sido utilizada como mera extensão do caixa da empresa no exterior*, mesmo porque não houve uma OPA que permitisse a atribuição de tal desdobramento;
- a empresa holding que intermediou a operação foi *determinante junto à CVM, servindo de porta-voz e responsável por todos os atos perante esse órgão*, diferentemente do que ocorreu no acórdão recorrido, sendo este ponto considerado muito relevante pelo voto condutor de ambos os acórdãos confrontados;
- o acórdão paradigma *não tece qualquer consideração a respeito de como se deu a forma e temporalidade dos aportes estrangeiros para fins de investimento no Brasil*, tal qual se deu no acórdão recorrido.

Como se vê as circunstâncias relevantes presentes em cada um dos acórdão confrontados não são equiparáveis para fins de se imputar que as soluções tenham sido

divergentes em face de interpretação de normas jurídicas, e não em razões das circunstâncias fáticas mencionadas, restando assim prejudicado o conhecimento desta matéria por meio deste primeiro paradigma.

À mesma conclusão chegou a CSRF, ao analisar este primeiro paradigma em processo envolvendo recurso especial do Contribuinte tratando da mesma matéria em pauta (Acórdão nº 9101-006.291¹, sessão de 14/09/2022), em que se destacou que no paradigma em questão a amortização do ágio foi admitida em razão de peculiaridades fáticas daquele caso, entre elas a de que a Misbe (ou seja, a apontada empresa-veículo) mostrara-se necessária para a própria aquisição do investimento, e figurara na realidade como a real adquirente do investimento. Confirmam-se excertos do voto condutor do conselheiro relator Luis Henrique Marotti Toselli, vencedor, no ponto:

No que diz respeito ao *segundo paradigma* (Acórdão nº 1301-002.434), cumpre observar que este diz respeito à aquisição de participação societária em empresa brasileira (*Dixie Toga*), por sociedade controladora domiciliada no exterior (*Bemis*), por intermédio de uma *holding* (*Misbe*), que foi considerada empresa veículo e extinta após 3 (três) anos da aquisição via *incorporação reversa*.

Além do *propósito comercial* e seus efeitos na amortização fiscal do ágio, o cerne da discussão lá travada se deu principalmente em torno da legitimidade ou não da *internacionalização* ou *nacionalização do ágio*, e não de transferência de ágio propriamente dita.

[...]

Como se vê, a dedutibilidade do ágio realmente restou assegurada pelo julgado ora comparado, mas em situação na qual enfatizou-se não haver *simples transferência de ágio*. Ademais, a Turma Julgadora ainda considerou que a sociedade *Misbe*, ou seja, a dita *empresa veículo*, seria na verdade uma **holding que mostrou-se necessária para a própria aquisição do investimento, figurando na realidade como real adquirente do investimento**.

Tais circunstâncias, determinantes para a distinta solução jurídica naquele caso, mas que aqui não se fazem presentes, a meu ver prejudicam o conhecimento recursal também à luz do segundo paradigma.

Posto isso, não conheço do Apelo no tocante à matéria dedutibilidade, para fins fiscais, das quotas de amortização de ágio.

Em relação ao **segundo paradigma (Acórdão nº 1302-002.045)**, tem-se que a lide ali discutida trata de aquisição de controle acionário da empresa nacional (RAIA S/A), por duas outras empresas sediadas também no Brasil (PRAGMA e GÁVEA), em que foi interposta, como adquirente, uma empresa considerada de passagem no país (GRAPPA), criada previamente à

¹ Participaram do julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente). Ausente o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

contratação daquela aquisição. Segundo a fiscalização, a incorporação da empresa não operacional dita de passagem teria sido realizada unicamente para se aproveitar do benefício fiscal disposto no art. 386 do RIR/99, pois não apresentou nenhuma outra justificativa econômica para essa interposição.

Os seguintes diagramas gráficos elucidam bem o desenrolar das operações ocorridas naquele caso:

Figura 2: Criação de GRAPPA (setembro de 2008)

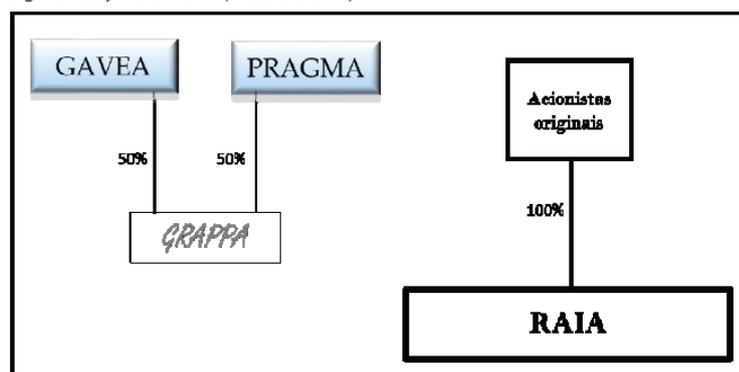


Figura 3: Aquisição das participações de RAIA (a partir de 30 de setembro de 2008)

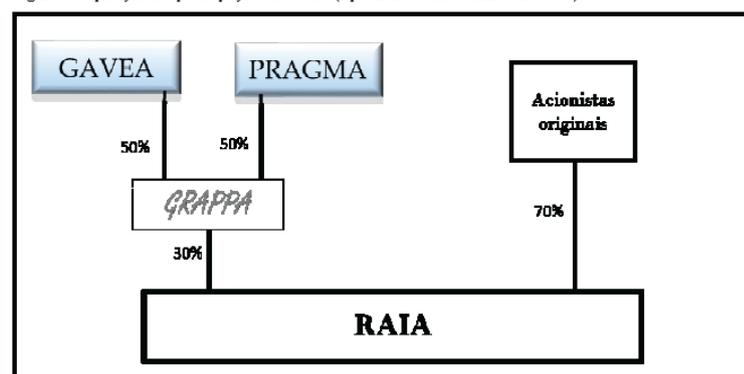
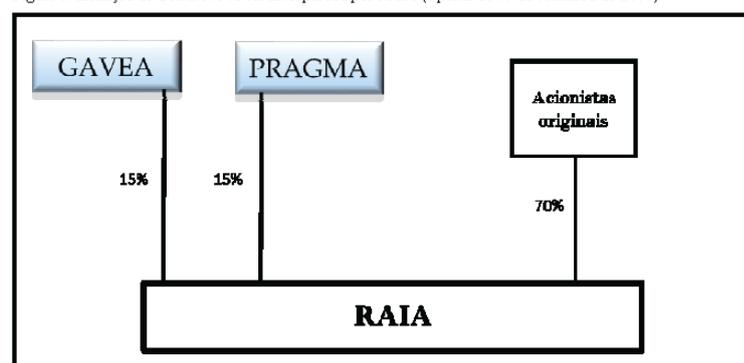


Figura 4: Extinção de GRAPPA ao ser incorporada por RAIA (a partir de 30 de setembro de 2009)



Em recente julgamento (Acórdão nº 9101-006.504², sessão de 22/06/2023), em que fui relator, tive a oportunidade de analisar este paradigma, previamente aceito em despacho de

² Participaram do julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

admissibilidade com relação às divergências nas matérias “*Impossibilidade de se aplicar a Teoria do Propósito Negocial*” e “*validade do propósito negocial em decorrência da motivação fiscal*”.

Na ocasião, o mesmo foi rejeitado, por maioria de votos dos conselheiros presentes à sessão, como paradigma válido da divergência alegada.

Reproduzo, a seguir, excertos do relatório e voto do acórdão mencionado, os quais evidenciam a similitude fática do caso lá recorrido com o caso recorrido nos presentes autos, e as razões da não aceitação do paradigma indicado pelo contribuinte recorrente em relação à questão controversa — que, conforme voto deste conselheiro, abrangeria, além das duas matérias previamente admitidas (que nada mais seriam do que a *mesma matéria*), mais duas outras matérias também previamente admitidas como independentes, mas que nada mais seriam do que a *mesma matéria, apenas sob outra roupagem* (quais sejam, a “*legitimidade da participação da Erches como real e efetiva adquirente da Recorrente – reconhecimento e manutenção dos efeitos decorrentes*” e a “*validade das supostas ‘empresas veículo’*”):

Relatório:

A exigência, em apertadíssima síntese, diz respeito à amortização de ágio de aquisição realizada no Brasil de participação societária na HYPERMARCAS, pelo Grupo MAIOREM. Segundo a autoridade fiscal atuante, MAIOREM, situada no México, seria a real adquirente de HYPERMARCAS, mas teria constituído a empresa veículo ERCHES, no Brasil, para, em curto espaço de tempo capitalizá-la, adquirir a participação em HYPERMARCAS, e, ato contínuo, ser por essa incorporada permitindo, artificialmente, a amortização do ágio na própria HYPERMARCAS. A cronologia da operação teria se dado da seguinte forma:

[...]

Voto:

Nestes autos, a imputação fiscal foi de “*tentativa ilícita de internalizar o ágio*”, que “*pertence de fato*” a empresa estrangeira (dita investidora original, a empresa mexicana Maiorem). Reporta-se a utilização de “*empresa veículo (Erches) como condutor dos recursos da empresa mexicana*”. Aqui, a própria autoridade fiscal atesta a transferência de recursos oriundos da empresa mexicana, via contrato de câmbio. O acórdão recorrido assenta, essencialmente: que o ágio foi pago, mas pela empresa mexicana MAIOREM, a real investidora; e que dito ágio é indedutível porque a confusão patrimonial (incorporação) não fora entre a real investidora e a investida. Nesse cenário, afasta a multa qualificada por não divisar fraude, dolo ou simulação, mas apenas “*divergência de interpretação da legislação em vigor*”. Confira-se:

[...]

O recurso especial é tempestivo e foi admitido para que este Colegiado delibere sobre as seguintes matérias:

(2) “Impossibilidade de se aplicar a Teoria do Propósito Negocial” – paradigmas nºs [...] e 1302-002.045;

(3) “validade do propósito negocial em decorrência da motivação fiscal” – paradigmas nºs 1302-002.045 e [...];

O segundo acórdão paradigma (1302-002.045) da divergência nº 2 apresenta, dentre outras, as seguintes informações sobre os fatos levados a julgamento (com destaques acrescidos):

Relatório

[...]

11. A ilicitude da amortização decorreu da intercalação da sociedade-veículo GRAPPA entre os investidores PRAGMA e GAVEA e a investida RAIA. Apesar de PRAGMA e GAVEA manifestarem claramente a intenção de adquirir participações em RAIA, realizaram tal operação por intermédio de GRAPPA, sociedade que havia sido criada poucos dias antes da aquisição e que foi incorporada por RAIA, quando então RAIA passou a amortizar ilicitamente o ágio gerado em decorrência da sua própria aquisição.

12. Conforme demonstraremos a seguir, a intercalação de GRAPPA teve o propósito exclusivo de possibilitar a amortização do ágio na aquisição do investimento em RAIA por PRAGMA e GAVEA.

[...]

Voto

[...]

Desta feita, não há contestação quanto à legitimidade do ágio formado nas operações societárias em análise. A essência da autuação, então, repousa na utilização da suposta empresa-veículo GRAPPA que, além de ter operado em um curto espaço de tempo, não possuía qualquer substrato societário, segundo a fiscalização, sendo seu único propósito o de conduzir ilicitamente o ágio. Vejamos trecho do Acórdão de Impugnação:

[...]

Como se infere da decisão de primeira instância, as atividades foram praticadas em conformidade com a lei, não apresentando quaisquer embaraços à consecução da obrigação tributária. Outrossim, para que o ato praticado em conformidade com a lei seja considerado simulado, importa que o mesmo seja abusivo.

Ocorre que, o ato cujo efeito é consoante o ordenamento, não pode ser considerado como abusivo. O legislador tributário, não desconsidera o fato de o contribuinte buscar uma maneira menos onerosa de conduzir seus negócios, seja por motivos tributários, societários, econômicos ou quaisquer outros. A liberdade de iniciativa e auto-organização de que

dispõe a iniciativa privada é uma garantia constitucionalmente assegurada que, como tal, não deve sofrer restrições.

Assim, se o legislador emite norma que permite que o investimento faça frente à rentabilidade que lhe deu fundamento, possibilitando sua dedução da base de cálculo de impostos como o IRPJ e da CSLL, a não tributação não pode ser considerada resultado abusivo.

A dessemelhança também está presente neste segundo acórdão paradigma, quando confrontado com o recorrido. A decisão paradigma apresentada pelo Recorrente enfrenta o julgamento de ágio decorrente da aquisição, por empresas nacionais e aqui domiciliadas, mediante uso de empresa veículo, de cotas da empresa investida.

No recorrido, conforme assentado, o ágio foi gerado no exterior, a real adquirente da investida está domiciliada no México. A transferência do ágio para a empresa de passagem teve o objetivo de internalizar o ágio, já que em hipótese alguma seria possível seu aproveitamento aqui em razão do domicílio externo da investidora.

Evidente que, diante de contextos tão diversos, a divergência entre as decisões não se presta a comprovar a existência de dissídio interpretativo entre os Colegiados, razão pela qual não se considera o paradigma (acórdão 1302-002.045) apto a comprovar a divergência suscitada.

Já a divergência nº 3 - validade do propósito negocial em decorrência da motivação fiscal – nada mais é que a reprodução, com outras palavras, da mesma matéria abordada na divergência nº 2.

A mera leitura da denominação dada a cada uma delas é suficiente para demonstrar que as duas supostas divergências discutem exatamente a mesma matéria. Uma, apresentada como “impossibilidade de se aplicar a teoria do propósito negocial (divergência 2)”, e a outra como “validade do propósito negocial em decorrência da motivação fiscal (divergência 3)”.

Ora, a teoria do propósito negocial preconiza que haja uma causa, além da questão fiscal, para a prática dos atos de reorganização societária. De acordo com a divergência 2, esta teoria não poderia ser aplicada ao caso concreto. E, segundo a divergência 3, haveria propósito negocial nas operações perpetradas o que, obviamente, afasta a aplicação da teoria do propósito negocial.

As designações conferidas aos temas suscitados, portanto, seriam suficientes para caracterizar que a Recorrente discutiu, nas divergências 2 e 3, a mesma matéria, valendo-se de paradigmas diferentes.

[...]

Inequivocamente, as duas divergências atacam a mesma matéria do acórdão recorrido – a necessidade de propósito, além da economia tributária, para a validade, perante o fisco, dos atos praticados.

Nas duas divergências apresentadas, a Recorrente indicou decisões do CARF que se contrapõem a esta conclusão, seja por considerar que não há previsão na legislação tributária para sua aplicação, seja por considerar válidas as operações independentemente de fins extrafiscais para sua prática. Ora, se considera válida é porque, no entendimento do Colegiado, não há vedação legal para sua prática. E vice-versa.

[...] O primeiro paradigma apresentado nesta terceira divergência (acórdão 1302-002.045), foi apreciado quando da análise do seguimento da divergência 2, onde restou demonstrada sua diferença fática em relação ao recorrido.

A conclusão que se chega é a mesma em relação às divergências 5 e 6, respectivamente denominadas “legitimidade da participação da Erches como real e efetiva adquirente da Recorrente – reconhecimento e manutenção dos efeitos decorrentes” e “validade das supostas ‘empresas veículo’”.

Estas duas divergências nada mais são do que a apresentação da mesma matéria já analisada, agora introduzida sob outra roupagem. Atacam, novamente, os mesmos fundamentos do acórdão recorrido, conforme se demonstra a partir dos seguintes excertos do recurso especial, com destaques acrescidos:

[...]

Evidentemente, se a participação da Erches é legítima, a aplicação da teoria do propósito negocial é inválida. Ou, para se admitir como válida a participação da Erches – empresa veículo na operação de reorganização societária engendrada, fato incontroverso nos autos – ter-se-ia que afastar a aplicação daquela teoria.

A validade ou não da reorganização societária engendrada está vinculada exatamente à criação e participação da Erches no negócio jurídico. Não fosse sua breve existência, não haveria qualquer discussão sobre necessidade ou não de propósito negocial.

O que se constata é que as divergências 5 e 6 nada mais são do que a reprodução da divergência número 2, sob novos argumentos.

Assim, diante da dissimilitude fática entre o caso analisado no paradigma e o caso tratado nos presentes autos, cujas principais circunstâncias fáticas relevantes já foram ao norte sintetizadas, não se faz possível, de seu confronto, extrair a divergência alegada.

No caso paradigmático, por exemplo, as empresas que adquiriram investimento no Brasil não pertenciam ao mesmo grupo econômico da empresa investida, sendo partes totalmente independentes e não relacionadas. Não se tratou de compra de ações de minoritários, e nem tampouco houve, portanto, um procedimento formal de fechamento de capital da empresa nacional por meio de uma OPA (Oferta Pública de Aquisição de Ações), na qual tenha figurado como ofertante uma investidora estrangeira. Tampouco houve acusação de que a empresa-veículo (no Brasil) teria sido utilizada como mera extensão do caixa da controladora indireta no exterior.

Não há como se afirmar, portanto, que o colegiado que preferiu o acórdão paradigmático decidiria da mesma forma caso estivesse diante dos fatos analisados no recorrido.

Assim, este segundo paradigma também não se presta a demonstrar a divergência alegada.

Pelo exposto, encaminho meu voto no sentido de NÃO CONHECER do Recurso Especial quanto a esta matéria.

1.2.2 “POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO FISCAL DO ÁGIO AMORTIZADO CONTABILMENTE PELA AAEB ANTES DA INCORPORAÇÃO: DIVERGÊNCIA DE INTERPRETAÇÃO DOS ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97”

O recurso foi admitido em face dos paradigmas **Acórdãos nº 1302-002.346 e nº 1201-003.202**, nos seguintes termos:

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu pela *manutenção da glosa de parcelas indedutíveis anteriores à incorporação da AAEB*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1302-002.346, de 2017, e 1201-003.202, de 2019) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que, *ainda que amortizado contabilmente o ágio, por força de IN da CVM, ocorrida a extinção do investimento, há que se considerar a sua dedutibilidade à luz do art. 386, III, do RIR (primeiro acórdão paradigma) e que o ágio rentabilidade futura já amortizado na contabilidade não se confunde com aquele que será amortizado em caso de incorporação (segundo acórdão paradigma).*

Contudo, em que pesem os respeitáveis fundamentos do Despacho de Admissibilidade, dele discordo quanto à admissibilidade do recurso.

Cabe destacar, inicialmente, que, com relação à *“manutenção da glosa do Ágio e parcelas indedutíveis anteriores à incorporação da AAEB”*, o relator (voto vencido) propôs a *manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos*, os quais estão assim expressos:

Entretanto, o artigo 386, inciso III, do RIR/99, determina que o ágio passível de dedutibilidade é apenas aquele decorrente de amortizações ocorridas posteriormente ao evento de incorporação, fusão ou cisão, ou seja, nos balanços correspondentes à apuração do Lucro Real, levantados após os referidos eventos – desde que cumpridas, obviamente, as demais condições e requisitos essenciais do instituto.

O direito a dedutibilidade fiscal do ágio amortizado contabilmente nasce somente após a ocorrência dos eventos de incorporação, fusão ou cisão. Assim, incabível a obtenção de tal benefício fiscal sobre parcelas de ágio amortizadas contabilmente pela entidade incorporada, anteriormente à ocorrência do evento de incorporação.

Por sua vez, o voto vencedor do acórdão recorrido, muito embora aparentemente se refira apenas à *“glosa de ágio pela utilização de empresa veículo, após a incorporação da*

AAEB”, deixou assente, conforme os excertos já aqui ao norte transcritos, que, *“partindo da premissa que a real adquirente é domiciliada no exterior, não se atendeu a uma das condições para amortização fiscal do ágio, que é a confusão patrimonial existente entre adquirente e adquirida, conforme caput do art. Art. 7º da Lei 9.532/1997”*, de modo que *“não há outra conclusão a ser extraída dos fatos aqui colacionados, a não ser a manutenção da glosa de amortização do ágio”*.

Assim, considerando que os fundamentos do voto vencido do relator (que são os mesmos da DRJ), deixam evidenciado que o direito à dedutibilidade da amortização do ágio nasce apenas *após* os eventos de incorporação, fusão ou cisão, e *“desde que cumpridas, obviamente, as demais condições e requisitos essenciais do instituto”*, e que o voto vencedor deixa claramente assente que *não foram cumpridas*, no caso, as condições e requisitos essenciais do instituto, a conclusão lógica a que se chega é que, na medida em que a Contribuinte não logrou demonstrar divergência jurisprudencial que permita reverter a exigência de confusão patrimonial entre a investidora estrangeira e a investida, este fundamento autônomo subsiste para manter a indedutibilidade, também, das deduções correspondentes ao ágio antes amortizado contabilmente, de modo que, presente fundamento inatacado, em razão do não conhecimento do recurso especial na matéria principal suscitada pela Contribuinte, também não pode ser conhecido o recurso em face da matéria *“possibilidade de dedução fiscal do ágio amortizado contabilmente pela AAEB antes da incorporação”*.

Neste mesmo sentido decidiu esta CSRF, por unanimidade de votos, em recente julgamento (Acórdão nº 9101-006.763³, sessão de 03/10/2023).

Transcrevo a seguir excertos do voto do referido acórdão, em que a relatora, conselheira Edeli Pereira Bessa, após negar conhecimento ao recurso especial lá interposto nas matérias *“Impossibilidade de aplicação da teoria do propósito negocial”*, *“Da validade do propósito negocial em decorrência da motivação fiscal”*, *“Da efetiva confusão patrimonial entre ‘Empresa Adquirente’ e Investimento Adquirido com Ágio”*, e *“Validade da suposta ‘empresa veículo’”*, assim pronunciou-se sobre a matéria *“Da legitimidade do aproveitamento da dedutibilidade fiscal do ágio amortizado contabilmente pelo Recorrente”*, apresentada em face do mesmo primeiro paradigma aqui em análise (Acórdão nº 1302-002.346):

E, com respeito à matéria *“Da legitimidade do aproveitamento da dedutibilidade fiscal do ágio amortizado contabilmente pelo Recorrente”*, tem-se que o voto condutor do acórdão recorrido assim se opõe à pretensão da Contribuinte:

[...]

Como bem alertado pela decisão recorrida (Ac. DRJ – fls. 590), *“o fato de o caput do art. 22 da Lei nº 12.973, de 20142, prescrever que “poderá excluir*

³ Participaram do julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luciano Bernart (Suplente convocado), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Viviani Aparecida Bacchmi, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic (Suplente convocada), e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes o saldo do referido ágio existente na contabilidade na data da aquisição da participação societária, à razão de 1/60 ...”, apenas ratifica que a exclusão para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL somente poderá se dar quando a absorção do patrimônio (confusão patrimonial) se der entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio (no caso entre o Banco Bradesco e o Banco BEC). Isto porque, a amortização dar-se-á a 1/60 avos do saldo do ágio existente na data da aquisição da participação societária, como sempre foi autorizado”.

Deste modo, o lançamento mostra-se irretocável e deve ser mantido.

Veja-se que mesmo na apreciação deste argumento subsidiário, o voto condutor do acórdão recorrido reitera que a redução do lucro tributável somente *poderá se dar quando a absorção do patrimônio (confusão patrimonial) se der entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio (no caso entre o Banco Bradesco e o Banco BEC)*. Evidencia-se, dessa forma, que a apreciação desta matéria não tem o condão de reverter, sozinha, a parcela glosada com o fundamento adicional de não ser admissível a dedução de amortizações do ágio antes apropriadas contabilmente. Na medida em que a Contribuinte não logrou demonstrar divergência jurisprudencial que permita reverter a exigência de confusão patrimonial entre o Banco Bradesco S/A e o Banco BEC, este fundamento autônomo subsiste para manter a indedutibilidade, também, das deduções correspondentes ao ágio antes amortizado contabilmente.

Em tais circunstâncias, o recurso especial não pode ser conhecido. Neste sentido, aliás, é a jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores:

Súmula 283/STF: “É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles.”

Súmula 126/STJ: “É inadmissível recurso especial, quando o acórdão recorrido assenta em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer deles suficiente, por si só, para mantê-lo, e a parte vencida não manifesta recurso extraordinário”.

De toda a sorte, vale registrar que no paradigma nº 1302-002.346, sob relatoria do Conselheiro Gustavo Guimarães Fonseca, seria patente a divergência suscitada:

Entendo, todavia, que, na verdade, o erro incorrido pela fiscalização não foi a tentativa de interpretar o art. 386 mas, isto sim, de entender aplicáveis as regras nele descritas e, concomitantemente, as regras insertas no art. 391. E aqui, destaca-se, revela-se o sofisma incorrido pela auditoria porque como já demonstrado anteriormente, tais preceitos se complementam, de fato, mas apenas quanto aos momentos em que serão aplicados; insista-se, enquanto não extinto o investimento, há que se observar a regra inserta no

art. 391; ocorrida a extinção do investimento, passa-se a valer aquilo que dispõe o art. 386, III, mormente porque o ágio amortizado contabilmente não tem efeitos fiscais, quaisquer que sejam; ele não impacta o cálculo do lucro real e, por certo, não impacta o valor de ágio amortizável após a extinção do investimento ("pau que dá em Chico, da em Francisco").

Contudo, presente fundamento inatacado em razão do não conhecimento do recurso especial nas demais matérias suscitadas pela Contribuinte, também deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte na matéria “Da legitimidade do aproveitamento da dedutibilidade fiscal do ágio amortizado contabilmente pelo Recorrente”.

(destaques acrescidos)

As mesmas observações feitas pela conselheira relatora do Acórdão nº 9101-006.763 com relação ao paradigma Acórdão nº 1302-002.346, no sentido de que, não fosse o óbice aqui mencionado ao seguimento do recurso, “*seria patente a divergência suscitada*”, valem também para o Acórdão nº 1201-003.202 (segundo paradigma), na medida em que este também reconhece que, quando implementadas as condições que permitem a dedução das despesas de amortização do ágio, a empresa também passa a ter direito à amortização fiscal do ágio “*que já tenha sido total ou parcialmente amortizado do valor do investimento*”.

Entretanto, *presente fundamento inatacado, em razão do não conhecimento do recurso especial na matéria principal suscitada pela Contribuinte*, não pode ser conhecido o recurso em face da matéria aqui em debate.

Pelo exposto, encaminho meu voto no sentido de NÃO CONHECER do Recurso Especial quanto a esta matéria.

1.2.3 “INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA A ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL DAS DESPESAS COM A AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO: DIVERGÊNCIA DE INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 57 DA LEI Nº 8.981/95”

O recurso foi admitido em face dos paradigmas **Acórdão nº 9101-002.310 e Acórdão nº 1301-002.047**, nos seguintes termos:

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *dada a íntima relação de causa e efeito, o entendimento adotado para o lançamento matriz estender-se-á ao lançamento reflexo, os acórdãos paradigmas apontados* (Acórdãos nºs 9101-002.310, de 2016, e 1301-002.047, de 2016) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial, sendo inaplicável, ao caso, do art. 57 da Lei nº 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ (primeiro acórdão paradigma) e que, não restando evidenciado que as despesas com amortização de ágio seriam inexistentes ou que, por outra via, teriam reduzido indevidamente o lucro líquido do exercício por*

desatendimento à legislação comercial/contábil, não existe norma que determine sua indedutibilidade para fins de apuração da CSLL (segundo acórdão paradigma).

Contudo, em que pesem os respeitáveis fundamentos do Despacho de Admissibilidade, dele discordo quanto à admissibilidade do recurso.

Trata-se de paradigmas recorrentemente analisados por este colegiado.

No caso do primeiro paradigma indicado pela Recorrente (Acórdão nº 9101-002.310), depreende-se da leitura do seu inteiro teor que este trata de lançamento exclusivamente de CSLL, decorrente da exigência de adição ao lucro líquido de amortizações de ágio que foram adicionadas ao lucro real, porque referentes a investimento *mantido no patrimônio da investidora*.

Ou seja, frente à observância, no âmbito de IRPJ, de regra que busca neutralizar as amortizações de ágio, postergando seus efeitos para o momento da liquidação do investimento, exigiu-se do sujeito passivo que a mesma providência fosse adotada no âmbito da CSLL, e a CSRF, na ocasião, afirmou inexistir norma legal que assim determinasse.

Não há nada, portanto, no referido julgado, que permita concluir que a mesma solução seria dada na hipótese em que a amortização do ágio se mostre indedutível por ausência de confusão patrimonial entre investida e investidora, quando da operação de incorporação ocorrida, como é o caso dos presentes autos. Conforme dito, naquele caso paradigmático tratava-se de investimento *mantido no patrimônio da investidora*, e não de discussão acerca do tratamento do ágio nos casos de incorporação, fusão ou cisão, em face das regras dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.

Nesse sentido, no Acórdão nº 9101-006.282⁴ (13/09/2022) – de relatoria da ilustre Conselheira Livia De Carli Germano, em circunstâncias semelhantes e pelas mesmas razões, o referido paradigma (Acórdão nº 9101-002.310) não foi admitido por unanimidade de votos. Confira-se passagem do voto condutor do referido aresto:

O outro precedente indicado foi o **paradigma 9101-002.310**. Tal decisão trata de amortização, para fins da CSLL, de ágio amortizado na contabilidade, isto é, às amortizações de ágio enquanto o investimento é mantido no patrimônio da investidora, antes portanto de eventual operação de incorporação entre as sociedades investidora e investida.

De fato, ali o Termo de Constatação Fiscal observa que *“o lançamento de CSLL (ACs 2004 a 2007) decorreu do fato de que “as amortizações de ágio, de valor anual igual a R\$ 240.120.914,08, regularmente adicionadas ao Lucro Líquido quando da apuração do Lucro Real (...) deixaram de ser adicionadas quando da*

⁴ Participaram do julgamento os conselheiros os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente). Ausente o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

apuração da Base de Cálculo da Contribuição Social s/ o Lucro Líquido nestes mesmos anos-calendário"." (trecho inicial do voto vencido).

E é nesse contexto que o voto vencedor afirma:

Fixada essa premissa necessária, relevante destacar, ainda, que a amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício. Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR, aumentando, portanto, a base tributável. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que, a nosso sentir, torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.

A autuação, naquele caso, trata de discussão jurídica diversa da dos presentes autos, eis que tal precedente discutiu a amortização, para fins da CSLL, de ágio amortizado na contabilidade e adicionado para fins de IRPJ (portanto enquanto o investimento é mantido no patrimônio da investidora), sendo que o caso dos autos discute aquela amortização de ágio realizada para fins fiscais, motivada pela extinção do investimento via incorporação.

[...]

Da mesma forma, o acórdão 9101-002.310 não foi aceito como paradigma no julgamento do acórdão 9101-006.049⁵, de 4 de abril de 2022, tendo o voto vencedor, da i. Conselheira Edeli Pereira Bessa, observado quanto a tal precedente:

De fato, o paradigma nº 9101-002.310 trata de lançamento exclusivamente de CSLL, decorrente da exigência de adição ao lucro líquido de amortizações de ágio que foram adicionadas ao lucro real, porque referentes a investimento mantido no patrimônio da investidora. Ou seja, frente à observância, no âmbito de IRPJ, de regra que busca neutralizar as amortizações de ágio, postergando seus efeitos para o momento da liquidação do investimento, exigiu-se do sujeito passivo que a mesma providência fosse adotada no âmbito da CSLL, e este Colegiado, em antiga composição, afirmou inexistir norma legal que assim determinasse. Nada, no referido julgado, permite concluir que a mesma solução seria dada na hipótese em que a amortização do ágio se mostre indedutível por ausência de confusão patrimonial entre investida e investidora, aspecto que, como

⁵ Participaram do julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Andrea Duek Simantob.

Dispositivo da decisão: "*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria utilização de empresa veículo*", vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator) e Alexandre Evaristo Pinto que conheciam parcialmente em maior extensão, também em relação à matéria amortização de ágio na base de cálculo da CSLL [...]"

referido no acórdão recorrido, afetaria o próprio reconhecimento contábil da amortização da investida.

Nesse ponto, observo que o voto vencedor do acórdão 9101-002.310 até dá a entender que sua decisão seria mais abrangente, quando diz *“O ponto aqui é discutir se a despesa com ágio (incentivado ou não, ou seja, ágio amparado ou não pelos termos da Lei 9.532/97), deve ser adicionada à base de cálculo da CSLL.”*.

Não obstante, é de se interpretar que a decisão *da turma* se dá no contexto da acusação fiscal ali analisada, de forma que frases do voto que não digam respeito à acusação devam ser consideradas, aí sim, meros *obiter dicta*.

Com relação ao segundo paradigma indicado pela Recorrente (Acórdão nº 1301-002.047), trata-se de caso em que a autuação fiscal foi cancelada não só na base da CSLL, mas também do IRPJ.

Este colegiado vêm entendendo que, nas circunstâncias ora em debate, o paradigma somente pode ser admitido como formador de dissídio jurisprudencial caso o acórdão paradigmático seja taxativo no sentido de que a amortização de ágio seria *sempre dedutível da base de cálculo da CSLL, sem que o lançamento de IRPJ tenha sido cancelado por entender-se dedutível a amortização de ágio*.

Nesse sentido, no Acórdão nº 9101-006.289⁶, de 14/09/2022, de lavra da conselheira Edeli Pereira Bessa, o paradigma em questão não foi admitido, exatamente por esta razão, em voto acompanhado, na ocasião, pela unanimidade dos conselheiros presentes. Confira-se passagem do voto condutor do referido aresto com relação ao tema:

Quanto ao paradigma nº 1301-002.047, embora ali também se tratasse de amortização fiscal do ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, e seu voto condutor traga argumentos contrários à indedutibilidade das amortizações no âmbito da CSLL, importa observar que naqueles autos foi dado provimento integral ao recurso voluntário, afirmando-se o não cabimento da glosa não só na base da CSLL, como também do IRPJ. Assim, o outro Colegiado do CARF decidiu a questão sob circunstâncias distintas daquelas que a Contribuinte quer ver prevalecer nestes autos, qual seja, que a exigência de CSLL seja cancelada ainda que afirmada a indedutibilidade no âmbito do IRPJ. O exame do paradigma evidencia não ser possível cogitar se a mesma decisão seria adotada caso aquele Colegiado reconhecesse a indedutibilidade das amortizações no âmbito do IRPJ.

Estas as razões, portanto, para NÃO CONHECER do recurso especial das responsáveis tributárias também nesta quarta matéria.

⁶ Participaram do julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente). Ausente o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Tal entendimento repetiu-se no julgamento do Acórdão nº 9101-006.365⁷, de 08/11/2022, de lavra da conselheira Livia De Carli Germano, em voto acompanhado, na ocasião, pela maioria dos conselheiros presentes. Confira-se passagem do voto condutor do referido aresto com relação ao tema:

Esta Turma analisou o seguimento do recurso especial do sujeito passivo para essas matérias ao votar, em setembro de 2022, o recurso interposto os autos do processo 16643.000425/2010-73, nos termos do voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa, que acompanhei integralmente.

Reproduzo o voto ali proferido e adoto-o como razões de decidir – observando apenas que, **quanto à matéria 6 (CSLL), nestes autos, apenas o paradigma 1301-002.047 foi aceito na análise preliminar realizada pelo despacho de admissibilidade (e o voto agora o rejeita porque naqueles autos foi dado provimento integral ao recurso voluntário, afirmando-se o não cabimento da glosa não só na base da CSLL, como também do IRPJ):**

No presente caso, as glosas no âmbito do IRPJ subsistem válidas em razão de o evento de incorporação do patrimônio não ter envolvido a investidora originária ou “real investidora” e a investida, de modo que tal circunstância subsiste como diferencial em face do paradigma nº 1301-002.047, no qual as glosas não foram declaradas indevidas na base de cálculo da CSLL de forma autônoma, mas sim em contexto no qual foram invalidadas, também, no âmbito do IRPJ.

Diante de cenários fáticos e jurídicos distintos, a divergência jurisprudencial não se estabelece.

Pelo exposto, encaminho meu voto no sentido de NÃO CONHECER do Recurso Especial quanto a esta matéria.

1.3 RESUMO QUANTO AO CONHECIMENTO

Pelo exposto, voto por CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e por NÃO CONHECER do Recurso Especial do Contribuinte.

Passo, a seguir, ao mérito.

2 MÉRITO

2.1 EXIGÊNCIA CONCOMITANTE DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO

Insurge-se a Fazenda Nacional contra a decisão recorrida que considerou incabível a cobrança da multa isolada concomitante com a multa de ofício, ao argumento de que o não

⁷ Participaram do julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Gustavo Guimarães Fonseca, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

recolhimento da estimativa mensal caracterizaria “*etapa preparatória*” do ato de reduzir o imposto no final do ano, de modo que isto significaria “*penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal*”.

Nos presentes autos discute-se o lançamento, de tributos e penalidades, relativo aos anos calendários 2010 e 2011.

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 retrotranscrito (“*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*”, 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 também 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.

A alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 buscou adequar o dispositivo face à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, o qual 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 divisava *bis in idem*, entendendo que 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 multa isolada ora é tratada em dispositivo específico (inciso II), que estabelece percentual distinto do 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*.⁸

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.

⁸ 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.

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.⁹ (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.

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 DAR PROVIMENTO ao recurso da Fazenda Nacional, para restabelecer a multa isolada aplicada sobre a falta de recolhimento das estimativas.

3 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e, no mérito, por DAR-LHE PROVIMENTO, e por NÃO CONHECER do Recurso Especial do Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto

⁹ Idem, Idem

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 da Fazenda Nacional, 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 se nega 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 Martins¹⁰, 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 descritos, 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 repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

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

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

[...]

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

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

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

¹⁰ Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015.

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 n.º 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 n.º 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei n.º 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 n.º 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 inoccorrência 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 n.º 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão n.º 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 n.º 105):

(...)

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

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

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

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

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

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

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra¹¹.

Frise-se que, *per se*, 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 *fatos 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:

¹¹ Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

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:

(...)

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. Cobra-se 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 vênha 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, nego provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli