



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

Processo nº 10882.721447/2015-86
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-002.888 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de fevereiro de 2018
Matéria CSLL - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO
Recorrentes GE POWER & WATER EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS DE ENERGIA E TRATAMENTO DE ÁGUA LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

CSLL. IRPJ. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. LIMITES DE EQUIVALÊNCIA ENTRE AS BASES DE CÁLCULO

Como não há previsão legal de exclusão da despesa de amortização com ágio da base de cálculo da CSLL, ela deve ser mantida na referida base de cálculo, uma vez que a legislação em mais de uma oportunidade determina que para a apuração da base de cálculo da CSLL, deve ser observada a legislação aplicável ao IRPJ.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. PRAZO INICIAL

O prazo decadencial para o lançamento decorrente de glosa de amortização de ágio é contado da data em que se dá a amortização e não da data em que o ágio é formado ou em que o contribuinte adquire o direito à amortização.

MULTA ISOLADA. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS.

O não recolhimento ou o recolhimento a menor de estimativas mensais sujeita a pessoa jurídica optante pela sistemática do lucro real anual à multa de ofício isolada estabelecida no artigo 44, inciso II, “b”, da Lei nº 9.430/1996, ainda que encerrado o ano-calendário.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO

A incidência de juros sobre a multa de ofício não decorre da autuação, mas sim do vencimento da multa, por ocasião do não pagamento voluntário do valor resultante do auto de infração, no seu respectivo vencimento, momento em que se iniciará o cômputo de juros sobre a multa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, rejeitar a preliminar de nulidade e a arguição de decadência e, negar provimento ao recurso voluntário quanto ao mérito da exigência e juros de mora sobre a multa de ofício. Os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella e Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira acompanharam o relator pelas conclusões. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário quanto à incidência da multa isolada. Vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Eduardo Morgado Rodrigues, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei que votaram por cancelar essa penalidade. Designado o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone para redigir o voto vencedor nesta matéria.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Relator.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Marco Rogério Borges, Eduardo Morgado Rodrigues, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto (Presidente). Ausente justificadamente o Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves.

Relatório

Adoto, integralmente, o relatório do Acórdão de Impugnação nº 06-54.981, proferido pela 2ª Turma da DRJ em Curitiba (PR), em 20 de junho de 2016, complementando-o, ao final, com as atualizações processuais pertinentes.

Trata o processo dos autos de infração de págs. 432/457:

a. exigindo Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, no valor de R\$2.374.632,82, na sistemática do lucro real anual, com apuração de estimativas mensais com base em balanços/balancetes de suspensão/redução, devido à infração: exclusão indevida de amortização de ágio interno, na apuração da base de cálculo; fatos geradores mensais de 31/12/2010 a 31/12/2013; base legal no arts. 2º e 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com as alterações introduzidas pelo art 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990, e redação do art. 17 da Lei nº 11.727, de 2008; art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995; art. 2º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 1º da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996; art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996;

b. Multa isolada no valor de R\$10.819.638,21, exigida devido à infração de não recolhimento de CSLL incidente sobre as estimativas mensais; períodos de apuração: 12/2010, 06 a 12/2011, 06 e 08 a 10/2012, 01 e 04 a 12/2013; base legal no art. 44, II “b”, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

2. Sobre o imposto devido exige-se multa de ofício de 75% do art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007; e juros de mora segundo o art. 61, § 3º e art. 6, § 2º da Lei nº 9.430, de 1996.

3. Às págs. 458/492, no Termo de Verificação e Encerramento - TVE, estão descritos os procedimentos de fiscalização e a autuação; à pág. 504/509, Formulário de Alteração do da Base de Cálculo Negativa da Contribuição Social, com as alterações decorrentes da autuação.

4. Cientificado em 10/08/2015, págs. 493/197, o interessado interpôs a impugnação tempestiva de págs. 512/569, em 09/09/2015, por meio de seus representantes legais, págs. 656/665, e apresentando os documentos de págs. 510/736.

5. Sendo o cerne da autuação o entendimento fiscal de que a despesa de amortização de ágio não poderia ser amortizada, por ter sido gerada internamente por não possuir substância econômica e indispensável independência entre as partes, necessários para registro, mensuração e evidenciação do ágio pela contabilidade, e por conseguinte, carecendo de fundamentação legal e que violou as normas contábeis vigentes, argumenta que, ao contrário do quanto pretendeu fazer crer a Autoridade Lançadora, o sistema contábil permite o reconhecimento do ágio nos moldes efetuados,

bem como o ordenamento jurídico permite a amortização fiscal do ágio, nos exatos termos dos artigos 385 e 386 do RIR de 1999 e, portanto, a autuação é improcedente.

6. Descreve as transações que geraram o direito à amortização fiscal do ágio: que é pessoa jurídica sociedade limitada, tendo por objeto social, dentre outras atividades, o tratamento de água e efluentes e sistemas de processamento (doc. 01); nos anos-calendário de 2008 a 2011, o grupo econômico do qual faz parte efetuou reorganização societária, tanto no Brasil quanto no exterior, e os passos realizados pela Impugnante e por seu grupo econômico para tanto foram explicados ao longo da fiscalização e, portanto, fazem parte do presente processo administrativo. O próprio Agente Fiscal reconhece no item 130, página 27 do TVF que os motivos das reorganizações societárias do grupo não foram questionados, ou seja, a validade da reorganização é tema incontroverso nesses autos.

7. A GE Holdings Luxembourg & CO S.à.r.l. ("GE Lux") contribuiu a valor de custo (ou seja, utilizou-se dos mesmos valores contábeis das participações registradas nos livros da GE Lux) em aumento de capital para a GE Participações, empresa pertence ao Grupo GE há muitos anos, as participações societárias detidas na GE Betz LTDA ("GE Betz"). Ecolochem LTDA ("Ecolochem") e Zenon Water LTDA ("Zenon Water") em julho de 2008. Depois de diversas reorganizações societárias e exercício pleno de suas atividades econômicas, todas atreladas ao tratamento de água e efluentes e sistemas de processamento, as três empresas (i.e., GE Betz, Ecolochem e Zenon Water) foram incorporadas, formando uma única entidade (i.e., GE Water) e, finalmente, em dezembro de 2010, a GE Participações foi cindida, sendo a que a parcela cindida foi incorporada pela GE Water. No aumento de capital efetuado em julho de 2008, houve necessário e obrigatório registro das contas de investimento e ágio, esse último fundamentado com base em expectativa de rentabilidade futura, conforme disposto pelas normas contábeis e fiscais.

8. Advoga que não há base legal para glosa, pela fiscalização de despesa relativa à amortização do ágio para fins da CSLL ; que contrariamente ao IRPJ, para o qual os arts 389, § 1o, e 391 do RIR de 1999 vedam a dedutibilidade do ágio, inexistente disposição legal que imponha qualquer vedação para fins de apuração da CSLL; portanto inexistente disposição legal que estenda à CSLL disposições relativas ao IRPJ; não existe qualquer óbice ou limitação quanto à amortização do ágio para a dedutibilidade dos valores pagos a título de ágio quanto à contribuição em tela; transcreve acórdãos do CARF , no sentido de que inexistente 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 e de inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei n 8.981, de 1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ; que a base de cálculo da CSLL não é afetada por vedações previstas na legislação do IRPJ, exceto se houver disposição em lei específica que preveja a mesma vedação para a CSLL.

9. Afirma que somente a partir do art. 50 da Lei n° 12.973, de 2014, é que as regras aplicáveis à amortização do ágio para os fins do IRPJ passaram a ser estendidas a CSLL e, de qualquer maneira, ainda que se entenda serem as normas do IRPJ extensíveis à CSLL, o que admite somente em caráter argumentativo, a Instrução Normativa RFB n° 390, de 2004, que compila as normas relativas à CSLL, traz em seu artigo 75 disposição que, a exemplo do inciso III do art. 386 do RIR, autoriza a amortização do ágio pago na hipótese de incorporação da sociedade investidora pela investida; nesse caso, conforme art. 75 da citada IN, o ágio pago seria amortizável à razão de 1/60 por mês, aplicando-se à CSLL, reflexamente, todos os argumentos anteriormente expostos.

10. Requer que este processo e o de nº 10882.723180/2014-81, relativo ao IRPJ do mesmo período devem ser julgados em conjunto.

11. Ainda em preliminar, advoga a decadência do direito de o Fisco questionar a reestruturação societária efetuada e autuar os eventos relacionados à formação do ágio amortizado pela Impugnante.

12. Reclama que o contribuinte, já obrigado a estudar a legislação tributária e a produzir documentos contábeis e fiscais, não pode ficar à mercê da Fiscalização por um período indeterminado, o que causaria o insegurança jurídica; nesse contexto, o termo inicial do prazo decadencial deve ser contado a partir da ocorrência do fato que obrigou o contribuinte a interpretar a legislação tributária e a adotar os procedimentos necessários ao fornecimento de documentos contábeis e fiscais, de tal modo que o Fisco tenha o prazo de 5 anos (nos termos do art. 150, § 4º do CTN), contado a partir daquela ocorrência, para que possa eventualmente constituir o crédito tributário, evitando-se, assim que o contribuinte fique eternamente sujeito à revisão do lançamento; afirma que é inconteste que o ágio decorrente das operações societárias realizadas, surgiu da passagem do controle acionário das três sociedades do grupo - GE Betz, Ecolochem EE Zenon - para a GE Participações em julho de 2008.

13. Dessa maneira, sendo o IRPJ e a CSLL tributos sujeitos ao lançamento por homologação e, portanto, ao prazo decadencial de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, o termo final para a sua revisão se deu, respectivamente, em 2013 e o Auto de Infração foi lavrado em agosto de 2015; e que não se alegue que a autuação estaria se referindo à glosa das despesas com ágio aproveitadas pela Impugnante nos períodos de 2010 a 2013; a Impugnante está convicta de que a tentativa de glosa das despesas de ágio no lançamento em discussão não passa de uma tentativa de rever os fatos ocorridos e as informações prestadas há mais de cinco anos, as quais já foram homologadas pela incidência da regra contida do artigo 150, §4º do CTN.

14. Se fosse possível rever atos praticados há mais de 7 anos, o que impediria a Administração de se julgar na prerrogativa de rever atos praticados há 15, 20, 30 ou 100 anos? A homologação tácita do ágio registrado nas aquisições aqui discutidas alcança, por certo, os procedimentos relacionados à formação do ágio, o que inclui necessariamente os fatos ocorridos e as informações prestadas pelo contribuinte; cita textos de autores e manifestação do CARF de glosa de despesa, na apuração de período atingido pela decadência

15. Acerca do suposto descumprimento dos requisitos legais para a amortização fiscal do ágio no caso presente historia os motivos pelos quais surgiu a legislação autorizativa da dedução do ágio na incorporação e que por isso, a norma a ser observada, tanto pelo Fisco quanto pelos contribuintes, é aquela constante dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, a qual se limitou a estabelecer um tratamento fiscal específico a ser aplicado às aquisições de participações societárias com ágio - tratamento este que foi inteiramente observado pela Impugnante.

16. Acusa que a postura adotada pelo Fisco em relação à matéria é incongruente com os atos praticados pelo Governo Federal, que, quando teve oportunidade de extinguir a dedução fiscal da amortização do ágio por meio da Lei nº 12.973, de 2014, não o fez; e à época dos fatos, os atos condenados pela Autoridade Lançadora não eram apenas válidos, como representavam condutas induzidas e positivamente autorizadas pelo ordenamento. Portanto, a posição da Autoridade Fiscal caminha em sentido contrário à intenção do legislador ordinário, instituidor do mecanismo de amortização fiscal do ágio; atendidos os requisitos da legislação,

os contribuintes devem ser livres para organizar suas atividades e gozar o direito assegurado em lei.

17. No mérito, afirma que há dois erros cometidos pelo Sr. Agente Fiscal (erro na aplicação das normas contábeis e erro na aplicação da legislação fiscal)

18. Que o principal argumento da Autoridade Fiscal para a glosa de amortização do ágio é a premissa de que para haver a amortização fiscal do ágio é necessário que este seja reconhecido primeiramente na contabilidade; que, em sendo incorreto o reconhecimento contábil do ágio, não seria possível usufruir da amortização fiscal do ágio. Nessa linha de raciocínio, portanto, se o registro contábil do ágio é feito corretamente, não haveria motivos para sua desconsideração. Para o Agente Fiscal a legislação fiscal é secundária, uma segunda condição a ser preenchida.

19. O primeiro erro é supor que os registros contábeis da Impugnante estão incorretos. O segundo erro é concluir que a legislação fiscal é secundária.

20. Afirma que demonstrará que os registros contábeis atrelados ao ágio em discussão foram efetuados corretamente e que a legislação fiscal não é secundária, já que os sistemas contábeis e fiscais coexistem de forma concomitante e independente. Por esse motivo, mesmo na hipótese em que o ágio não pudesse ter sido reconhecido à luz das normas contábeis, ainda assim Impugnante não poderia ter agido de forma diferente em razão dos preceitos cogentes da legislação fiscal, em especial, os artigos 384 e 385 do RIR de 1999.

21. Aponta erro contábil do Autuante; Da inaplicabilidade das normas contábeis utilizadas pelo mesmo – diz que a interpretação da Autoridade Fiscal é que as regras contábeis aplicáveis ao caso, não permitiriam o registro contábil do ágio nas operações que envolveram a Impugnante; mas que este incorreu em erro, pois utilizou normas contábeis que sequer existiam a época dos fatos: em julho de 2008, não havia qualquer restrição contábil ou fiscal às práticas adotadas pela Impugnante em relação à contabilização do ágio em questão.

22. Que a Autoridade Fiscal baseou todos os seus argumentos sobre a vedação ao registro do ágio nos pronunciamentos contábeis que foram positivados pelo Conselho Federal de Contabilidade ("CFC") e pelo CPC após a publicação da Lei nº 11.638, de 2007, em especial o CPC 15, de 2010 (Combinação de Negócios), publicado em 02/12/2010, e o CPC 04, dd 2011 (Ativo Intangível), publicado em 04/08/2011.

23. E ainda a Interpretação Técnica ICPC 09, publicada em outubro de 2012 (posteriormente revogada), deixou claro que as disposições do CPC 15 sobre ágio interno só seriam aplicadas para as transações ocorridas a partir do ano-calendário de 2009; o CPC 15, além de não ser aplicável aos registros contábeis aqui tratados, posto que editado posteriormente, determina a sua inaplicabilidade às transações envolvendo empresas sob controle em comum. Ou seja, mesmo que se pudesse aplicar normas editadas em período posterior aos registros contábeis aqui analisados, ainda assim o CPC 15 não poderia ajudar a tese desenvolvida pelo Fiscal.

24. Afirma que até a publicação da Lei nº 11.638, de 2007, e dos CPCs citados, as regras contábeis de mensuração e amortização para o ágio apurados nas aquisições de investimentos eram baseadas na legislação tributária, especificamente o art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 e arts. 7a e 8o da Lei nº 8.541 /92; nesse sentido, a Resolução CFC nº 732, de 1992, vigente à época, determinava que o profissional contábil deveria priorizar as disposições contidas em leis, em detrimento de quaisquer outras orientações ou pronunciamentos contábeis:

25. Assim, resta comprovado que a base contábil citada pela Autoridade Fiscal no TVF, para sustentar que não seria possível o registro do ágio, não era aplicável à época da reestruturação mencionada acima, que gerou, posteriormente, o aproveitamento fiscal do ágio.

26. Ao pretender aplicar regras contábeis, especificamente o CPCs nºs 04 e 15, a autoridade lançadora incorreu em flagrante erro de direito. Tem-se, portanto, que, identificado erro de aplicação de direito, fere-se a substância da exigência. Ferida a substância, surge a necessidade do cancelamento do auto de infração nos termos do artigo 149 do CTN.

27. Outro erro contábil se refere à inaplicabilidade do conceito de ágio interno ao caso; o termo "ágio interno", além de ser ambíguo, sequer existia à época dos fatos e continua não existindo na legislação. O termo "ágio interno", em sua forma usualmente empregada, não reflete a natureza real do ágio registrado nos livros da GE Participações; o "ágio interno" surge quando há uma reavaliação de investimento societário em transações envolvendo partes relacionadas. Dito de outra forma, o ágio interno objeto de controvérsias surge quando se cria um acréscimo patrimonial decorrente de transações envolvendo empresas de um mesmo grupo econômico.

28. Destaca que, à época dos fatos não havia vedação contábil expressa para esse tipo de ágio interno (i.e., ágio interno com reavaliação espontânea) e o caso da Impugnante não se encaixa nesse cenário fático.

29. As participações detidas nas empresas brasileiras GE Betz Ltda., Ecolohem Ltda. e Zenon Tratamento de Aguas Ltda., então detidas pela GE Lux, localizada em Luxemburgo, foram entregues a título de pagamento do aumento de capital da GE Participações. A entrega das participações foi efetuada a valor de custo, ou seja, com base no mesmo valor dessas participações então registradas nos livros da GE Lux.

30. No momento da entrega das participações nas três empresas em pagamento do aumento do capital social da GE Participações a GE Lux não auferiu nenhum ganho ou criou qualquer riqueza. Dessa forma, não há que se falar em acréscimo patrimonial ou ganho não realizado na transação em análise; e a menção pelo Sr. Agente Fiscal de que haveria uma suposta ausência de tributação do ganho capital não se sustenta, sendo um raciocínio incorreto.

31. A expressão "ágio interno" popularizou-se em razão de reorganizações internas efetuadas com reavaliação espontânea do valor de investimento em sociedades controladas ou coligadas, que passaram a ocorrer com frequência na vigência do artigo 36 da Lei nº 10.637, de 2002, resultante da conversão do artigo 39 da Medida Provisória nº 66, de 2002; o caso em concreto não se aproxima do controverso "ágio interno". O Agente Fiscal não percebeu a diferença entre o ágio existente nos livros da GE Participações e o controverso "ágio interno". No curso da reorganização societária legítima empreendida, a GE Lux contribuiu as participações societárias nas três empresas para a GE Participações pelo mesmo valor registrado em seus livros. Essas participações estavam registradas por valor superior ao valor patrimonial das participações das três empresas. Foi esse fato, e não uma reavaliação espontânea, que deu origem ao ágio registrado na contabilidade da GE Participações. Dessa forma, o ágio reconhecido nos livros da GE Participações não embute uma riqueza ou ganho não realizado.

32. Ao adquirir as participações societárias, em obediência às normas contábeis, reconheceu um ágio com base no critério de rentabilidade futura, devidamente comprovado por

meio dos relatórios emitidos pela firma de renome internacional Ernst & Young, entregues no curso da fiscalização,

33. Outro erro contábil: O reconhecimento do ágio interno com reavaliação espontânea nas demonstrações financeiros individuais é permitido até mesmo pelas normas contábeis atuais; nos termos da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S.A.), mesmo que uma sociedade faça parte de um grupo econômico, essa sociedade ainda assim deverá levantar balanços de forma individualizada, demonstrando os seus resultados à luz das efetivas operações por ela realizadas. Esses balanços individuais, são o ponto de partida para o cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL, conforme determina o artigo 248 do RIR'.

34. As demonstrações financeiras consolidadas têm apenas efeitos acessórios às demonstrações financeiras individuais da sociedade, sem implicar quaisquer efeitos contábeis e societários.

35. Diferentemente, do sistema adotado no Brasil, muitos países não visualizam as diversas pessoas jurídicas pertencentes a um grupo econômico individualmente, mas consideram o grupo econômico como uma entidade única, que deve apurar seus ganhos e perdas de forma consolidada; nesses países é compreensível não se aceitar o reconhecimento de ágios internos com reavaliação espontânea gerados em transações realizadas entre empresas integrantes de um mesmo grupo econômico, já que isso representaria a criação de um ágio a partir de operações realizadas por uma entidade consigo mesma; no entanto, para os fins de apresentação das demonstrações financeiras individuais, o ágio interno com reavaliação espontânea sempre foi aceito pelas regras contábeis; cita texto dos professores Eliseu Martins e Sérgio Iudícibus.

36. Conclui que as normas contábeis que vedam o registro do ágio interno com reavaliação espontânea estão direcionadas às demonstrações consolidadas e não às individuais, e devem ser aplicadas com o objetivo de se eliminar o lucro da transação e não o ágio propriamente dito. Nessas demonstrações financeiras individuais, o ágio pode ser registrado e mantido como um ativo; cita que a CVM manifestou-se nesse sentido, no processo administrativo CVM nº RJ 2010/16665

37. Sobre os erros na aplicação da legislação fiscal, diz que o primeiro é ausência de previsão legal tributária que vede operações com partes relacionadas, pois os arts. 385 e 386 do RIR, de 1999, tratam do registro de ágio fiscal na aquisição de participação societária e sobre a possibilidade de amortizá-lo. Têm como base o próprio art. 20 do Decreto nº 1.598, de 1977, e os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997 e de acordo com os esses dispositivos, não há qualquer restrição à amortização de ágio reconhecido em operações envolvendo partes relacionada. Muito pelo contrário, essas normas são claramente aplicáveis a todas as situações que importam na aquisição de participação societária e a circunstância de a operação ser praticada por empresas do mesmo grupo econômico não descaracteriza o ágio, cujos efeitos fiscais decorrem da legislação fiscal. A distinção entre ágio surgido em operação entre empresas do grupo e aquele surgido em operações entre empresas sem vínculo, não é relevante para fins fiscais; a lei fiscal em nenhum momento veda o reconhecimento e a utilização do ágio gerado dentro do mesmo grupo econômico. Cita acórdãos do CARF.

38. Diz que tanto não havia vedação ao ágio entre pessoas ligadas que as próprias Autoridades Fazendárias publicaram a MP nº 627, em 11 de novembro de 2013, convertida na Lei nº 12.973/2014, art. 22, vedando o seu aproveitamento fiscal entre empresas dependentes, sendo que as operações em discussão são de 2008; tanto as novas disposições não podem retroagir que o art. 98 da MP dispôs expressamente sobre sua vigência apenas a partir de 1º de janeiro de 2015; foi a MP nº 627, de 2013 que trouxe, pela primeira vez, a restrição ao ágio

interno, conforme se observa do seu artigo 21; a lei inovou ao incluir o termo "partes não dependentes", o qual não constava antes em qualquer norma legal tributária.

39. Outro erro fiscal se refere às regras fiscais de desdobramento das contas de investimento e ágio são normas cogentes.

40. A Impugnante se inclui na regra geral da legislação brasileira, preparando apenas balanços individuais e não balanços consolidados com suas controladas ou com sua controladora e também por esse aspecto, não há que se falar em proibição do registro do ágio na operação de aquisição da GE Belz, Ecolochem e Zenon Water; não houve uma reavaliação de ativos já detidos pela última ou um ágio de si mesma. Ocorreu de fato uma aquisição de participação societária pertencente à GE Lux por parte da GE Participações. A GE Lux conferiu a participação que até então detinha na GE Betz, Ecolochem e Zenon Water em aumento de capital na GE Participações, que pagou pelas participações então transferidas com a emissão de novas quotas; a emissão de novas quotas configura-se indubitavelmente como forma de pagamento.

41. Houve aquisição de um novo ativo pela GE Participações, pelo valor de custo então registrado na GE Lux, aquisição essa que gerou o ágio questionado no presente processo administrativo, baseado na rentabilidade futura dos investimentos adquiridos.

42. Diante das normas fiscais em vigor à época dos fatos, já explicadas acima, não restava à GE Participações nenhuma outra alternativa para o registro do investimento adquirido. Nos termos do artigo 385 do RIR, a sociedade deveria dividir o valor pago em custo de aquisição e ágio. A norma fiscal não admite procedimento diferente daquele efetuada pela GE Participações. Não é uma norma optativa. Trata-se de uma norma cogente. E assim foi feito; o verbo "deverá" utilizado no caput do artigo 385 é de clareza hialina. O valor de aquisição da participação adquirida pela GE Participações nas três empresas tinha que ser, obrigatoriamente registrado em conta avaliada com base no método de patrimônio líquido e o excedente em conta de ágio. Tivesse a Impugnante efetuado seus registros de forma diferente certamente teria sido questionada por essa mesma autoridade fiscal, em razão da sua desobediência ao artigo 385. A situação como se verifica, é absurda. A autoridade fiscal demanda no presente processo administrativo que a Impugnante desobedeça a lei!!!

43. Dessa forma não há como se sustentar a alegação feita no Auto de Infração, sendo necessário - de forma incontestável — seu cancelamento.

44. O fiscal também errou: Existe independência do conceito de ágio para fins contábeis e fiscais; o termo ágio possui raízes na economia e nas ciências contábeis. Nesse contexto, o ágio sempre foi definido como a diferença a maior entre o preço de aquisição do investimento e o seu valor patrimonial; desde a edição da Lei nº 6.404, de 1976, o ordenamento jurídico nacional adotou a obrigatoriedade do método de equivalência patrimonial na avaliação dos investimentos em sociedades controladas ou coligadas, porém não se preocupou em definir como deveria ser contabilizado o valor excedente na hipótese de o custo de aquisição do investimento ser superior ao valor patrimonial contabilizado (ou seja, o ágio); com isso, o legislador tributário optou por definir um conceito legal próprio do ágio; assim, o aproveitamento do benefício fiscal do ágio na aquisição de participações societárias é assegurado ao contribuinte desde que cumpridos os requisitos e formalidades previstos no Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; a legislação tributária não faz qualquer remissão ou referência à Lei nº 6.404, de 1976, ou a qualquer outro normativo contábil, de modo que, se pode afirmar que desde o princípio, aquela não se utilizou de um conceito

contábil de ágio; a divisão de fundamentos econômicos do ágio prevista neste artigo é criticada severamente pela doutrina contábil, uma vez que não haveria o que se falar em critério isolado de ágio baseado na rentabilidade futura, eis que, conceitualmente, tal numerário seria a própria "mais-valia". O ágio propriamente dito corresponderia exatamente à expectativa de rentabilidade futura; para a Contabilidade, a segregação tripla promovida pelo artigo 20 do

Decreto nº 1.598, de 1977, não reflete a melhor prática contábil. Isso porque, um dos métodos de mensuração do valor dos ativos tangíveis e intangíveis é o próprio estudo da expectativa de rentabilidade futura. Ou seja, a lei se refere a *mais-valia* em dois grupos de ativos (alínea "a" e "c") e a um método para avaliação desses próprios ativos (alínea "b"); para que possa haver sentido na classificação disposta no artigo 20 do Decreto nº 1.598, de 1977, a análise não pode estar relacionada a teorias contábeis. Como a lei se refere a fundamento econômico do ágio, as significações devem ser buscadas na ciência econômica, mas especificamente na análise das razões que levam o capitalista a investir na aquisição da participação societária.

45. São duas perspectivas diferentes: uma relacionada a motivação econômica do investidor e outra visando a evidenciação de ativos conforme a metodologia de registro contábil; o registro do ágio para fins fiscais passou a depender de requisitos previstos em lei, que nem sempre são aceitos no mundo contábil já que não representam propriamente sua substância econômica de acordo com o mercado; portanto, não há que se falar em dependência entre a legislação tributária e a contábil, já que o legislador se preocupou em redefinir os conceitos contábeis preexistentes ao utilizá-los para fins fiscais. Dessa forma, no presente caso, a conduta da Impugnante deve ser analisada tão somente segundo as regras fiscais sobre a matéria, não havendo o que se falar em critérios contábeis para o registro do ágio; cita que o CARF reconheceu a plena independência entre escrituração contábil e fiscal.

46. Desta forma, a circunstância de a operação ser praticada por empresas do mesmo grupo econômico não descaracteriza o ágio, cujos efeitos decorrem da legislação fiscal que, como visto acima, não impõe nenhuma restrição ao registro e amortização fiscal do ágio gerado entre partes relacionadas; por isso, posteriormente à incorporação da GE Participações, a Impugnante passou a amortizar o ágio conforme autorizado pela legislação aplicável à época dos fatos (artigo 386, inciso III, do RIR) que não trazia qualquer vedação ao referido ágio, conforme já exposto.

47. Cita analogia com as regras fiscais para precificações de operações entre partes relacionadas; que a própria fiscal determina que partes relacionadas devam negociar em bases comutativas mediante a adoção de valores de mercado ou *at arm's length*; também as regras de distribuição disfarçada de lucros ("DDL"), preços de transferência (Lei nº 9.430/96), empréstimos efetuados entre empresas de um mesmo grupo (Lei nº 12.249/2010), dentre outras limitações pontuais impostas pela legislação tributária para operações realizadas entre partes relacionadas.

48. Tendo em vista que a transferência de participação societária no caso em análise se deu entre sociedades residentes em Luxemburgo (GE Lux) e no Brasil (GE Participações), cabe mencionar também o Tratado para Evitar a Bitributação assinado entre os dois países; que o art. 9 do mencionado Tratado também determina que as operações entre sociedades residentes em cada um dos Estados Contratantes devem ser realizadas a valor de mercado.

49. Assim, diante da existência de três relatórios de avaliação econômico-financeiro para cada uma das sociedades que foram contribuídas para o capital da GE Participações pela GE Lux - Zenon Water (em setembro de 2006), GE Betz (em setembro de 2007) e Ecolochem (em setembro de 2007), não haveria alternativa que não o registro do custo de aquisição e do

ágio de acordo com tais relatórios, pois esses relatórios demonstram a observância na transferência do princípio *arm's lenght*.

50. Alerta sobre a total falta de liberdade da GE Participações em adquirir as participações societárias por valor diferente daquele registrado nos livros da GE Lux em julho de 2008. Nos termos do artigo 464, incisos I e II do RIR/99, a GE Lux e a GE Participações não poderiam adotar procedimento diferente do efetivamente adotado.

51. Tratamento diverso do acima prescrito geraria conclusões por parte da Autoridade Fiscal que utilizariam dois pesos e duas medidas. Ora, se a legislação fiscal e o próprio Fisco exigem que transações entre partes relacionadas observem obrigatoriamente o princípio *arm's lenght*, também haverá que reconhecer como válido o registro de ágio para o adquirente de participação societária de parte relacionada, desde que respaldado em valores e operações legítimas, como se verifica no caso presente. Essa situação foi bem observada pelo acórdão nº 1301-001.299 ("Caso EMS").

52. Em outras palavras, embora tenha a Autoridade Lançadora questionado o registro e amortização do ágio no caso sob exame, essa mesma Autoridade não titubearia questionar a falta de observância do princípio *arms lenght*, se o mesmo não tivesse sido observado pela GE Lux e GE Participações.

53. Pelo exposto, também pelo prisma de que as operações entre partes relacionadas devem obedecer os padrões de mercado, não podem prosperar as alegações fiscais, sendo imperioso o cancelamento do Auto de Infração.

54. Acerca da comprovação do pagamento do ágio, disse a Autoridade Fiscal que não houve o efetivo pagamento do ágio pela GE Participações quando da aquisição das três empresas do grupo GE - GE Betz do Brasil, Fcolochem e Zenon.

55. O entendimento da Autoridade Fiscal reflete uma interpretação equivocada em relação ao pagamento do ágio gerado na aquisição das três empresas, especificamente no tocante ao artigo 385 do RIR de 1999, o qual não impõe qualquer restrição à forma de aquisição do investimento ou quanto à maneira escolhida pelas partes para a quitação do pagamento pelo investimento adquirido.

56. Em suma, para haver o ágio é necessário que haja uma aquisição, a qual título for, isto é, por qualquer meio legal (qualquer ato ou negócio) que tenha por efeito a transmissão da propriedade de participação cm coligada ou controlada. Ou seja, para fins de amortização fiscal do ágio, a existência, ou não, do pagamento em moeda é irrelevante, pois mesmo nos casos de subscrição/integralização de capital, como no caso ora analisado, há um legítimo custo de aquisição, que corresponde ao valor das novas quotas emitidas em aumento de capital (o pagamento pelas participações adquiridas ocorre com a entrega das quotas emitidas em aumento de capital).

57. Diz que o recebimento de quotas de outra empresa em ato de integralização de capital nada mais é do que uma aquisição de participação societária com recebimento do pagamento em ações da empresa investidora. E foi essa a operação que ocorreu entre a GE Lux e a GE Participações. A GE Lux contribuiu as participações societárias que detinha na GE Betz, Ecolochem e Zenon Water em aumento de capital na GE Participações, recebendo em troca quotas dessa sociedade; em linha com essa posição, o custo de um bem não pode ser interpretado como sinônimo de pagamento em pecúnia, uma vez que não há na teoria ou

normalização contábil ou mesmo na legislação em geral, dispositivo que assim determine. Dessa forma, o custo deve ser entendido como, além de eventuais desembolsos de caixa, as obrigações assumidas, desde que entendidas como obrigações prováveis de serem incorridas; e que nesse sentido, recentemente a CSRF se manifestou favoravelmente ao contribuinte ao decidir que a subscrição de ações equipara-se à uma aquisição.

58. Diante o exposto, não há como se sustentar a alegação da Fiscalização no sentido de que não houve pagamento pelo ágio, uma vez que não ocorreu dispêndio monetário e sim uma emissão de quotas. A subscrição de novas ações é inequivocamente forma de pagamento de aquisição societária e do ágio, gerando custo de aquisição para a adquirente; resta então demonstrado que, na operação de aquisição da participação societária das três empresas do grupo GE - GE Betz, Ecolochem e Zenon - pela GE Participações, houve sim pagamento pelo ágio, realizado mediante a subscrição de novas quotas.

59. Reclama da impossibilidade da Cobrança da Multa Isolada em Razão da Falta de Recolhimento do IRPJ por estimativa e aponta erros da Fiscalização no cálculo da multa isoladagerando um valor a maior de multa isolada de aproximadamente R\$ 25 milhões, poque os valores relativos à multa isolada não foram calculados de acordo com o que dispõe o artigo 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430, pois a Fiscalização não contemplou em seu cálculo, realizado de forma acumulada, as estimativas de IRPJ apuradas, devidas e recolhidas em meses anteriores dos mesmos anos-calendário.

60. Apresenta as planilhas em anexo (doc. 4), que detalham como deveria ter sido realizado o cálculo correto da multa isolada.

61. Aponta a inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-base quando da lavratura dos autos de infração, pois, de acordo com o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é considerada uma infração sujeita à aplicação de multa isolada de 50% calculada sobre o valor do pagamento mensal a falta de recolhimento do tributo, ainda que tenha sido apurado prejuízo recai ou base de cálculo negativa no ano-calendário correspondente; contudo, esta norma não se aplica ao caso dada a impossibilidade de se exigir multa isolada pela falta de recolhimento de estimativa após o encerramento do ano-calendário; mas é aplicável quando verificada a falta de recolhimento das estimativas mensais antes do encerramento do ano-calendário, pois fato jurídico tributário que enseja o nascimento da obrigação tributária de pagar o IRPJ é o ato da pessoa jurídica de auferir lucro (ou renda, nos termos exatos da disposição do art. 43 do CTN); o lucro é apurado levando-se em conta não um único ato, mas uma série deles que, em certo período de tempo predeterminado (período-base), constituem fatos jurídica e economicamente relevantes para a incidência da norma tributária; mas, na sistemática imposta pela Lei nº 9.430, de 1996, o IRPJ é calculado em sistema antecipado de recolhimento, ou seja, mensalmente, na medida em que os fatos econômicos integrantes do fato gerador ocorrem; quantifica-se a cada mês a base de cálculo dos tributos, recolhendo o IRPJ devido, que é o regime de recolhimento por estimativa; os recolhimentos com base na estimativa nada mais são do que uma antecipação do IRPJ devido no encerramento do período-base, isto é, no fim do ano-calendário (31 de dezembro de cada ano).

62. Deste modo, a multa isolada é cabível sempre que o Fisco verificar a falta de recolhimento do imposto ou recolhimento insuficiente das estimativas mensais durante o curso do ano-calendário, ou seja, antes do término do ano-base.

63. Portanto, como o Auto de Infração, objeto do presente processo, foi lavrado após o encerramento dos anos-base de 2010 a 2013, eventuais insuficiências de recolhimento do IRPJ não mais poderão ser punidas pela exigência da multa isolada, conforme já decidiu reiteradas vezes pelo CARF.

64. E reclama de duplicidade de cobrança e da impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício, pois a suposta insuficiência de recolhimento do IRPJ ensejou a aplicação de duas penalidades, quais sejam, a multa isolada de 50%, combatida no tópico anterior, e a multa de ofício de 75%, resultando em uma penalidade no percentual total de 125%; trata-se, no presente caso, de dupla incidência sobre a mesma materialidade, uma vez que os valores adicionados pela Fiscalização nas bases mensais, para cálculo da multa isolada pela suposta falta de recolhimento das estimativas de IRPJ, foram os mesmos incluídos no cálculo do ajuste anual para a cobrança da multa de ofício sobre os valores supostamente não recolhidos desses tributos; que não há qualquer lógica jurídica em exigir pelo suposto não recolhimento do tributo multa de ofício de 75% e multa isolada de 50%, sob pena de caracterizar *bis in idem*.

65. Acusa de ilegal a cobrança de juros sobre a multa, afirmando que a multa tem nítido caráter de sanção, penalidade, pelo inadimplemento de obrigação e na seara tributária, há espaço somente para a incidência de juros de natureza moratória; pois o Estado, no exercício de sua competência tributária, não empresta dinheiro ao contribuinte, não havendo, portanto, como cobrar-lhe juros compensatórios; em se tratando de dívida, os juros existem para indenizar o credor pela inexecução da obrigação no prazo estipulado. Não é por outra razão que não existe limite temporal para a incidência de juros. Vale dizer, enquanto a obrigação não for cumprida, os juros serão computados; mas o mesmo não ocorre com a multa, porquanto sua natureza é diversa. Sua incidência não se presta para repor ou indenizar o capital alheio, mas para punir a inexecução da obrigação; assim, não há como pretender a incidência de juros sobre a multa de ofício, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir somente sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal, e não foi; fora dessa hipótese, qualquer incidência de juros se mostra abusiva e arbitrária.

66. Por isso é que não há previsão legal para a incidência de juros sobre multa. O § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, determina que sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento; a expressão "sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora", diz respeito somente ao valor do principal relativo à obrigação tributária não paga no vencimento; basta, para isso, notar que o art. 61, caput, da Lei nº 9.430, de 1996 está assim redigido; essa constatação fica ainda mais evidente se atentar para o fato de que, quando o legislador ordinário pretendeu autorizar a incidência de juros sobre a multa decorrente de lançamento de ofício, fê-lo expressamente, art. 43 da Lei 9.430, de 1996, cujo parágrafo único determina a incidência de juros moratórios sobre as multas e os juros exigidos isoladamente; destaca que esse entendimento já foi anteriormente emanado pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

67. Por cautela, em que pese a juntada da documentação anexa, protesta pela juntada posterior de quaisquer documentos adicionais que possam comprovar tudo o quanto foi alegado na presente Impugnação e também pela sustentação oral de suas razões de defesa em sede recursal.

Passo, agora, a complementar o relatório acima colacionado.

A decisão de primeira instância, além de não acatar a preliminar de decadência, julgou o mérito da controvérsia parcialmente procedente, mantendo a exigência de

R\$2.374.632,82 de CSLL e respectivos multa de ofício e juros de mora, e reduziu o valor das multas de ofício isoladas para R\$1.941.664,37. Tal decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

CSLL. ÁGIO. GLOSA DE DEDUÇÃO. BASE LEGAL.

Assim como há previsão legal para dedução da amortização do ágio, para a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra em incorporação, e na qual detenha participação societária adquirida com ágio apurado com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, também há previsão legal para a fiscalização tributária glosar tal dedução, se indevida.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO EFETIVAMENTE PAGO NA AQUISIÇÃO SOCIETÁRIA. PREMISSAS.

As premissas básicas para amortização de ágio, com fulcro nos art. 7º, III, e 8º da Lei 9.532 de 1997, são: i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas; iii) seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura; nesse contexto, não há espaço para a dedutibilidade do chamado “ágio de si mesmo”, cuja amortização é vedada para fins fiscais.

ÁGIO. REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA SEM MUDANÇA DE CONTROLE ACIONÁRIO. FUNDAMENTO ECONÔMICO. INEXISTÊNCIA.

O ágio na aquisição de participação da sociedade realizada por empresa do mesmo grupo empresarial e posteriormente incorporada pela autuada, sem alteração da composição do controle acionário da mesma e sem fundamento econômico.

LUCRO REAL. NORMAS CONTÁBEIS E TRIBUTÁRIAS.

As apurações do lucro real e da base de cálculo da CSLL partem do lucro contábil, ajustado de acordo com determinações da legislação tributária; para verificar se o ágio que a autuada está amortizando é dedutível como despesa na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, deve-se avaliar à luz da legislação tributária; e as regras da Lei das SA, do CPC e CVM e legislação societária são subsidiárias, mas não determinantes.

IRPJ. CSLL. ESTIMATIVA MENSAL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS.

Inexiste previsão para compensação de prejuízos de exercícios passados, na apuração da estimativa mensal do mês de dezembro, mas apenas na apuração anual.

IRPJ. CSLL. ESTIMATIVA MENSAL. BALANÇO/BALANCETE DE SUSPENSÃO/REDUÇÃO.

A apuração da base de cálculo de estimativa mensal, com base em balanço/balancete de suspensão/redução, deve levar em conta o valor do IRPJ/CSLL devido nos meses anteriores do mesmo ano-calendário, abrangidos pelo período em curso compreendido na demonstração.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

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

O fisco pode verificar fatos, operações e documentos de registros contábeis e fiscais, devidamente escriturados ou não, em períodos de apuração atingidos pela decadência, em face de comprovada repercussão no futuro, isto é, na apuração de lucro líquido ou real de períodos não atingidos pela decadência; essa possibilidade delimita-se pelos seus próprios fins, pois os ajustes decorrentes desse procedimento não podem implicar em alterações nos resultados tributáveis daqueles períodos decaídos, mas sim nos posteriores.

CSLL. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. FORMAÇÃO DE ÁGIO EM PERÍODOS ANTERIORES AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

Somente se pode falar em contagem do prazo decadencial após a data de ocorrência dos fatos geradores, não importando a data da contabilização de fatos passados que possam ter repercussão futura.

IRPJ. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.

Sendo o IRPJ e CSLL, lançados por homologação, aplica-se a contagem do prazo decadencial do art. 150, § 4º do CTN, e o lançamento fiscal de glosa de ágio indevidamente deduzido a partir do ano-calendário 2010, cientificado em 10/08/2015, não foi atingido pela decadência.

ESTIMATIVAS MENSAIS DE IRPJ E CSLL NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA.

É aplicável a multa de 50%, isoladamente, sobre o valor de estimativa mensal que deixe de ser recolhido, ainda que o contribuinte, optante pelo regime do lucro real anual com recolhimentos de estimativas mensais com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução, tenha apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa no ano-calendário correspondente.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE PARCELAS MENSAIS DE ESTIMATIVAS. INEXISTÊNCIA DE *BIS IN IDEM* COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O VALOR DA APURAÇÃO ANUAL.

Após o encerramento do período de apuração, é devida multa isolada pelo não recolhimento de parcelas mensais de estimativas no curso do referido período; a aplicação conjunta de multa de ofício no mesmo lançamento tributário, referente a tributo e contribuição devidos ao final do período, não tem o condão de excluir a multa isolada sobre as parcelas mensais de estimativas não recolhidas, haja vista tratarem-se de infrações distintas, possuidoras de tipificação legal específicas a cada uma delas.

MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAIS, CUMULADA COM MULTA DE OFÍCIO

POR FALTA DE PAGAMENTO DE CSLL APURADA NO AJUSTE ANUAL. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA CARF Nº 105.

Com o advento da Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, torna-se cabível o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas e ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados no ajuste anual. (Inaplicabilidade da Súmula CARF nº 105).

JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício é parte integrante da obrigação ou crédito tributário e, quando não extinta na data de seu vencimento, está sujeita à incidência de juros

Registre-se, ainda, que no resultado do julgamento do Acórdão ora recorrido, há pedido de apensação do processo nº 10882.723180/2014-81 ao presente processo, para que sejam julgados concomitantemente.

Da decisão acima resumida, a fiscalizada interpôs Recurso Voluntário a este Conselho (e-fls.1.472-1.546), visando o cancelamento do auto de infração. Mais especificamente, às e-folhas 1.537 a 1.544, ela traz um quadro sintetizando suas alegações, que basicamente consistiram,

- quanto às preliminares:

- a) Ausência de base legal para a cobrança da CSLL
- b) Vinculação dos Processos Administrativos (IRPJ e CSLL)
- c) Nulidade da decisão recorrida - alteração de critério jurídico
- d) Decadência do direito de questionar a reestruturação societária que gerou o ágio

- quanto ao mérito:

- a) Registro contábil do ágio (legislação comercial e contábil)
 - a.1) Erro contábil: inaplicabilidade das normas contábeis utilizadas pela Autoridade Lançadora
 - a.2) Erro contábil: inaplicabilidade do conceito de ágio interno ao caso concreto
 - a.3) Erro contábil: reconhecimento do ágio interno com reavaliação espontânea nas demonstrações financeiras individuais é permitido até mesmo pelas normas contábeis atuais
- b) Amortização fiscal do ágio (legislação tributária)
 - b.1) Independência do conceito de ágio para fins contábeis e fiscais
 - b.2) Erro fiscal: ausência de previsão legal tributária que vede operações com partes relacionadas + As regras para precificação de operações entre partes relacionadas

b.3) Erro fiscal: as regras fiscais de desdobramento das contas de investimento e ágio + Comprovação do pagamento do ágio

b.4) Ausência de ganho de capital por parte da GE LUX

c) Imposição da Multa Isolada por insuficiência de recolhimento das antecipações mensais

c.1) Equívocos no cálculo da multa isolada

c.2) Inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-base quando da lavratura do auto de infração

c.3) Duplicidade de cobrança: impossibilidade de cumulação de multa isolada com a multa de ofício

d) Cobrança de Juros de Mora sobre os valores das Multas de Ofício e Isolada

Às e-folhas 1.624 até 1.648, após a interposição do Recurso Voluntário supra citado, a Recorrente juntou parecer contábil aos autos.

Ainda, no tocante ao trâmite processual, registre-se que há Recurso de Ofício pendente de apreciação e não foram apresentadas Contrarrazões pela PGFN até o momento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Demetrius Nichele Macei - Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Antes de adentrar à análise dos recursos voluntário e de ofício interpostos, consigno que a operação societária, com consequências tributárias, que redundou na lavratura de auto de infração de CSLL, objeto deste processo administrativo, já foi analisada por esta Turma, por ocasião do julgamento do processo administrativo nº 10882.723180/2014-81, conforme Acórdão nº 1402-002.692, de lavra do i. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, mas tendo como Redator Designado, em razão de voto vencedor quanto à multa isolada, o i. Conselheiro Paulo Mateus Ciccone.

A esse respeito, aliás, a Recorrente pleiteia a vinculação do processo acima mencionado (IRPJ) ao presente processo, posto que ambos se originaram do mesmo procedimento fiscal que culminou na lavratura de dois autos de infração, na mesma data.

Fundamenta tal pedido com base no artigo 6º, parágrafo 1º, inciso III, do Anexo II, do Novo Regimento do CARF.

Contudo, entendo que perde o objeto tal pedido, posto que tendo sido o processo administrativo nº 10882-723.180/2014-81 (IRPJ) julgado por este conselho em sessão anterior (26.07.2017), e na ocasião do julgamento entendeu a turma pela desnecessidade de vinculação entre os processos.

Colaciona-se a fala, do então relator, naquele processo:

Ainda que possa ser defendida a existência de relação e até a vinculação dos processos, não se apresenta necessário o apensamento dos feitos e seu julgamento concomitante.

Nesse sentido, existe entendimento, até defendido por este Conselheiro, que as regras para o aproveitamento ágio como elemento redutor das base tributável do IRPJ são distintas daquelas aplicáveis à da CSLL, sendo inquestionável possuírem bases de cálculo distintas.

Assim, ainda que derivem ambas as demandas do mesmo conjunto fático-probatório, o julgamento simultâneo não é mandatório, vez que pode ser resolvida a causa por argumentos e fundamentos legais distintos.

Ademais, no que se refere a legalidade, o invocado Regimento Interno do CARF, também prevê em seu artigo 6º, §2º, que se observada a competência da Seção, os processos poderão ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão.

Desta feita, como restam devidamente atendidos os pressupostos de competência para julgamento, afasto esta preliminar de vinculação.

A Recorrente trouxe, em preliminar, que em verdade de confunde com o mérito, em relação à CSLL, o argumento adicional de que “não existe qualquer dispositivo legal que impeça a dedutibilidade do ágio” para fins de apuração da CSLL.

Assim, seguindo na ordem os argumentos dispostos pela Recorrente em seu Recurso Voluntário, passo à sua análise.

Em síntese, a Recorrente centra toda a sua argumentação na decisão formalizada através do v. Acórdão 9101-002.310, pelo qual a CSRF entendeu, por maioria de votos, pela inocorrência de identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pela inaplicabilidade do art. 57, da Lei 8.981/95 para a CSLL e, conseqüentemente, pela legalidade da amortização de ágio para fins de apuração da base de cálculo da referida contribuição.

Vejamos, inicialmente, o quanto disposto no *caput* do art. 57, da Lei 8.981/95, parte final, quanto à definição da base de cálculo da referida contribuição. Veja-se:

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

A CSLL, instituída com a edição da Lei 7.689/88, tem como base de cálculo, nos termos do art. 2º da referida lei, “o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda”, acrescentando-se, através da letra ‘c’, do § 1º, do mesmo art. 2º, que o resultado do período-base será apurado com a observância da legislação comercial, ajustado por adições e exclusões.

A Lei nº 8.981/95 trouxe inovações na apuração da base de cálculo do IRPJ e, no já transcrito art. 57, estende, textualmente, a aplicação, para a CSLL, das mesmas normas de apuração do IRPJ, mantida a base de cálculo prevista na legislação em vigor, que é o resultado do período-base apurado com a observância da legislação comercial ajustado ou, a teor do contido no § 3º, do citado art. 57, “o lucro líquido ajustado”.

A Lei nº 9.430/96, por sua vez, especificamente em seu art. 28, na redação original, garante que “aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71 desta Lei.”

Especificamente o art. 2º da Lei nº 9.430/96 reforça a observância das alterações introduzidas pela Lei nº 8.981/95 na apuração da base de cálculo do IRPJ, extensível para a CSLL.

Desta forma, a legislação fiscal aplicável na apuração da base de cálculo do IRPJ é, em mais de uma oportunidade, estendida por lei para a apuração da base de cálculo da CSLL, as quais partem do mesmo lucro líquido apurado na forma da legislação comercial e diferem, ao final, tão somente pelos expressas adições e exclusões a que estão legalmente sujeitas. Ou seja, se não há previsão legal de exclusão da despesa de amortização com ágio da base de cálculo da CSLL, ela deve ser mantida na referida base de cálculo, uma vez que a

legislação, como acima demonstrado, determina que para a apuração da base de cálculo da CSLL deve ser observada a legislação aplicável ao IRPJ.

Embora a decisão da CSRF seja um indicativo para a uniformização das decisões das Turmas do CARF, a decisão trazida à colação pela Recorrente não é definitiva, uma vez que estão pendentes de julgamento embargos de declaração e, mesmo que fosse, não vincula este Julgador, que mantém seu posicionamento quanto a indedutibilidade de despesas com ágio para a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Seguindo nos argumentos dispendidos pela Recorrente, quanto à vinculação requerida com o processo administrativo nº 10882.723180/2014-81, perdeu o objeto, na medida que, como acima relatado, o referido processo já foi julgado.

Quanto à alteração de critério jurídico do lançamento - outra preliminar do contribuinte - em desrespeito ao artigo 146 do CTN, essa Turma já firmou entendimento, à unanimidade, por ocasião do julgamento do processo administrativo 10882.723180/2014-81, no sentido que não assiste razão à Recorrente neste ponto, pois embora a fiscalização tenha dedicado “parte da vasta fundamentação aduzida no TVF para apontar vícios e inadequações contábeis na conduta do contribuinte”, também “lista, aponta, analisa, comenta e aplica aos fatos envolvidos, como fundamento e motivação do lançamento, os arts. 385, 386, 391 e 426 do RIR/99”, “deixando claro que, no eu entender, o ágio percebido nas reestruturações societárias, de caráter interno, não encontra respaldo nessa legislação fiscal específica para ser gozado”.

A DRJ, por sua vez, “respeitou precisamente a delimitação dos critérios jurídicos e da motivação para exarar seu v. Acórdão, ainda que tenha lançado mão de enfoque dissertativo que privilegiou a fundamentação da invalidade do ágio pelo seu confronto analítico com as disposições da Lei nº 9.532/97”. Ao ver deste Julgador, não tentou “consertar” a acusação fiscal, como alega a Recorrente, mas partindo da mesma premissa, dedicou sua fundamentação à aplicação da legislação tributária ao caso concreto, concluindo pela indedutibilidade do ágio.

Na seqüência, a Recorrente alega a ocorrência da decadência do direito do Fisco questionar a reestruturação societária ocorrida.

Para o contribuinte, quando da lavratura do auto de infração já havia decaído o direito do Fisco de questionar os registros contábeis que deram origem ao ágio amortizado.

Há um equívoco do contribuinte ao avaliar os fatos à luz da legislação que regulamenta a decadência em matéria tributária. Em verdade, apenas no ano-calendário de 2010 e seguintes é que as despesas decorrentes das operações societárias ocorridas em 2008 afetaram a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, reduzindo o montante de tributo pago pelo contribuinte.

A fiscalização possui o prazo decadencial de 5 (cinco) anos para constituir o crédito tributário, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido realizado (art. 173, I, do CTN). Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, declarado o tributo e efetuado o pagamento antecipado, considerando a situação típica do IRPJ e CSLL, cujo fato gerador ocorre, efetivamente, ao término do ano fiscal, a homologação tácita, a teor do § 4º, do art. 150, do CTN, ocorre com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos a contar do pagamento. Seja num ou noutro caso, como a fiscalização intimou o

contribuinte da lavratura dos autos de infração em 10.08.2015 (p. 494), o aparente recolhimento a menor de tributos, por parte do contribuinte, nos anos-calendário de 2010, 2011, 2012 e 2013, passível de fiscalização pelos fiscais da Receita Federal do Brasil, não estava decaído, nem o eventual pagamento realizado estava definitivamente homologado.

Desta forma, afasto a preliminar de decadência suscitada pelo contribuinte.

Superadas as preliminares, passa-se ao mérito.

Quanto ao mérito, esta Turma, por unanimidade, manteve a exigência do IRPJ no referido julgamento do processo administrativo nº 10882.723180/2014-81 (Acórdão nº 1402-002.692), do qual participei, razão pela qual, por coerência, adotarei no presente voto, as mesmas razões já debatidas pela Turma para solucionar o mérito deste processo:

No que tange ao mérito, o processo versa sobre a glosa do aproveitamento de ágio, rotulado de interno, por ter sido, reconhecidamente, gerado em operação de reestruturação societária do Grupo GE, entendendo-se que não teria ocorrido transação entre partes independentes, normalmente com pagamento e tributação do ganho de capital no alienante, configurando o legítimo surgimento de um ativo intangível capaz de gerar benefícios futuros à organização, e não um suposto ativo, criado artificialmente em operações intragrupo.

Igualmente aponta-se no TVF estarem ausentes nas operações os pressupostos da livre negociação entre partes independentes.

Como se observa, inicialmente questionase a substância econômica do valor registrado como ágio (no sentido desse ser fruto apenas de manobras internas, de expressão apenas escritural), posteriormente questionando a dependência das partes (fato este incontroverso nos autos).

Também acrescentou a Fiscalização que os Laudos de avaliação tinham a única finalidade de reestruturação interna do grupo econômico, não se prestando para uma mensuração válida para outros fins, que não corporativos. Ainda afirma e demonstra que o próprio Contribuinte entendeu, expressamente, não ter, das mesmas operações que deram margem ao ágio registrado, surgido fato ensejador de ganho de capital.

Como mencionado antes nas preliminares, a Autoridade Fiscal também demonstra a vedação do ágio interno pelas normas contábeis e societárias, e a inadequação dos procedimentos do Contribuinte, à luz de tal legislação.

Inicialmente quanto à questão contábil da demanda (que, como já esclarecido anteriormente, é apenas parte da fundamentação da exação em tela, aduzida diga-se até preliminarmente pela Autoridade Fiscal), da mesma forma que lançamento de ofício não é válido se basear-se somente em afronta ou desacordo puramente contábil, a demonstração pelo Contribuinte de sua lisura meramente contábil, isoladamente não é capaz de elidir o crédito tributário devidamente constituído.

Mesmo certo que o Direito Tributário remete, comumente, a conceitos e mecanismos contábeis, sem modificar ou redimensionar seu conteúdo, respeitada a dinâmica estabelecida pelos arts. 109 e 110 do CTN, a ciência contábil não poderia, jamais, ser singularmente responsável por constituir uma obrigação tributária.

Posto isso, a concepção e as normas específicas sobre o ágio do universo contábil e até os normativos exarados pela CVM não podem, per si, restringir ou mesmo ampliar o conceito e a disciplina legal do aproveitamento do ágio, por estar este expressamente contido na legislação tributária, de maneira própria.

Assim, posterga-se a análise dos argumentos fazendários e do Contribuinte, puramente contábeis e sem reflexos diretos, materiais, na validade fiscal da amortização glosada, podendo até restarem prejudicados por outras conclusões meritórias alcançadas, capazes de dirimir o conflito (o que não se confunde com omissão no julgamento).

Delimitada a matéria a ser agora enfrentada, a principal acusação fiscal é de ser o ágio interno, não possuindo expressão econômica, por ter ocorrido em ambiente de controle societário comum, sem o efetivo dispêndio de recursos na sua geração.

A matéria guarda certa controvérsia, podendo ser observado neste E. CARF a evolução jurisprudencial do tema na última década, partindo de um cenário mais abstrato e permissivo em relação a tais operações, caminhando para uma jurisprudência mais analítica das circunstâncias da geração do ágio, apresentando-se um entendimento tecnicamente exigente quanto à presença de elementos validadores da amortização de tal dispêndio, extraídos da interpretação das normas tributárias que regulam a sua dedução das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL.

Nesse sentido, primeiro cabe lembrar que é incontroverso na demanda que o ágio tem origem exclusiva em operações entre parte relacionadas, de controle totalmente convergente às mesmas pessoas jurídicas, sem a participação de qualquer companhia alheia ao Grupo GE, assim como desvinculadas de qualquer outra transação externa, anterior ou simultânea.

Conforme entendimento adotado e aplicado por este Relator no Acórdão nº 1402.002.373, de votação unânime, publicado em 14/02/2017, para a análise de validade do ágio aproveitado, os seguintes elementos devem ser analisados:

(...) é plenamente seguro afirmar que se entende relevante e necessário para a verificação objetiva da formação lícita do ágio, nos moldes das prescrições do art. 385 e 386 do RIR/99, a presença dos seguintes elementos: 1) o efetivo sacrifício econômico no momento do investimento que lhe originou; 2) realizado entre partes não relacionadas; 3) arrimado em laudo válido, contemporâneo, exarado por terceiro competente e; 4) nas operações em que há a extinção de pessoa jurídica, a absorção do patrimônio da investida pela investidora (ou vice-versa).

Tratando-se de operações que se deram intragrupo, em ambiente de dependência societária, a verificação de alguns requisitos ganha outra importância, relatividade e especificidades, como por exemplo a relação entre as partes e o sacrifício econômico.

Isso porque, ainda que condenável o ágio gerado artificialmente, em operação interna de grupo empresarial (como acusa o TFV e entendeu-se no v. Acórdão), existe a possibilidade deste, mesmo assim, satisfazer os critérios legais vigentes, à época dos fatos, para a sua amortização. Confira-se o comentário do jurista Ricardo Mariz de Oliveira:

Do mesmo modo que existem abusos por parte de contribuintes na tentativa de criação artificial de ágios internos a grupos empresariais, e às vezes até onde não exista um grupo de empresas, mas apenas uma única pessoa jurídica, também há exagerada acusação, pela fiscalização, em casos nos quais não se materializa infração desse tipo.

Posto isso, o art. 385 do RIR/99 (correspondente ao art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, que, para a maior parte da doutrina jurídica recente, traz consigo a definição do ágio para fins tributários) faz a seguinte previsão:

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por **ocasião da aquisição da participação**, desdobrar o custo de aquisição em:

- I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e
- II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior. (destacamos)

Fica claro, então, que precede o ágio a ocorrência de aquisição de participação societária. Mas, não há, na legislação vigente à época dos fatos colhidos, vedação objetiva e expressa ao aproveitamento do ágio gerado em operações internas dos grupos empresariais.

Nesse ponto, o requisito partes não relacionadas, deve ser relativizado, por meio de demonstração e comprovação cabal de que a operação de aquisição intragrupo possuiu as mesmas características econômicas e financeiras de que se realizada externamente, com terceiros não pertencente ao grupo.

Ainda, o critério *sacrifício econômico* é intimamente relacionado com tal aferição, seja em termos da efetiva ocorrência de dispêndio, economicamente oneroso, para a parte adquirente, como se de terceiro adquirisse, seja também em relação à mensuração dos valores envolvidos (devendo adequarem-se àqueles praticados em ambiente mercadológico livre).

Em outras palavras, nestas operações intragrupo, para a validade de seus efeitos, fica exigido o critério *arm's length*, que há muito está presente em inúmeras normas do sistema jurídico nacional, inclusive em legislação fiscal, visando evitar e mitigar *artificialidades* e *abusos*.

Tanto assim é que o artigo 245 da Lei das S/A, quando determina a adoção de condições estritamente comutativas em transações entre empresas relacionadas societariamente, exprime o claro intuito de desconsiderar a dependência entre as sociedades no contexto da prática de operações entre elas, como defendem os professores André Mendes Moreira e Eduardo Lopes de Almeida Campos, em obra específica sobre a validade do ágio decorrente de operações entre empresas do mesmo grupo.

Não obstante, o professor Luís Eduardo Schoueri também rechaça o aproveitamento fiscal do ágio gerado em operações intragrupo, fora da observância das condições de mercado:

Também não merecem prosperar as operações que se afastam dos parâmetros daquelas ocorridas entre partes independentes. O ágio deve ser pago como resultado de longas negociações entre as partes e, como tal, deve refletir preços de mercado, que seriam pagos em transações entre partes independentes. O preço e as demais condições de uma aquisição de participação societária entre partes ligadas, desta forma, devem ser *arm's length*, aproximando-se dos preços e das condições verificados em operações ocorridas no mercado.

Dito isso, analisando os fatos por trás da presente demanda, temos que o ágio foi gerado em transação na qual a GE do Brasil Participações Ltda. (GE Participações) recebeu em contrapartida (contribuição para o aumento de capital) da emissão de suas novas quotas as participações societárias que a GE Holdings Luxembourg & CO SARL (GE Lux) possuía das empresas GE Betz LTDA (GE Betz), Ecolochem LTDA (Ecolochem) e Zenon Water LTDA (Zenon Water).

Por sua vez, quando do recebimento de tais participações, para o seu devido registro, como determina a legislação, a GE Participações desdobrou seu custo de aquisição (precisamente no mesmo valor das quotas que acabara de emitir e entregar ao seu novo sócio) em patrimônio líquido e o ágio percebido em relação a tal valoração patrimonial.

Pois bem, ainda que posteriormente tenham ocorrido outras operações e rearranjos societários antes da amortização do ágio, esta operação interessa à verificação de validade da gênese de tal dispêndio.

No que tange ao respeito ao *arm's length*, a própria Recorrente, em sua técnica e profunda defesa, aponta os relatórios, exarados por Auditores externos quando de tal integralização de participações, como o preciso elemento validador (fls. 1590) das condições da transação interna:

192. Assim, diante da existência de três relatórios de avaliação econômico-financeira para cada uma das sociedades que foram contribuídas para o capital da GE Participações pela GE Lux – Zenon Water (datado de setembro de 2006), GE Betz (datado de setembro de 2007) e Ecolochem (datado de setembro de 2007), não haveria alternativa que não o registro do custo de aquisição e do ágio de acordo com tais relatórios, pois esses relatórios demonstram a observância na transferência do princípio *arm's length*.

193. Importa destacar, como já alertado anteriormente, que a aquisição das participações nas três empresas pela GE Participações tomou por base o valor contábil dessas participações nos livros da GE Lux, conforme consta da Alteração do Contrato Social da GE Participações acostado ao presente recurso (doc. 03). Não obstante, a fim de demonstrar que referido valor também observou o princípio *arm's length*, a Ernst & Young preparou os três relatórios de avaliação econômica-financeira.

Observando o conteúdo de tais documentos, uma ressalva inicial dos Auditores salta aos olhos (como observado no TVF) e guarda profunda pertinência para a análise do caso, qual seja: a delimitação do objetivo, da finalidade e do uso de tais documentos, escrita em preâmbulo de considerações, pessoalmente subscrito por sócio e gerentes *seniors* da companhia de Auditoria:

Ecolochem (fls. 226):

As per your request, we present the economic-financial valuation report of Ecolochem Ltda. ("Ecolochem") based on the Discounted Cash Flow (DCF) methodology. This report has the objective of assisting the corporate restructuring process of General Electric Group in Brazil ("GE Brazil") related to the consolidation of a separated business line ("GE Water"), and should not be used for any other purpose.

GE Betz (fls. 270)

Conforme solicitação de V.Sa., apresentamos o relatório de avaliação econômico-financeira da GE Betz do Brasil Ltda. ("GE Betz") baseada na metodologia do Fluxo de Caixa Descontado (FCD). Este relatório tem por objetivo auxiliar a reestruturação societária de sua controladora, General Electric do Brasil Ltda. ("GE Brasil"), referente à consolidação de uma unidade de negócios ("GE Water"), não devendo ser utilizado para nenhum outro fim.

Zenon Water (fls. 316)

Conforme solicitação de V.Sa., apresentamos o relatório de avaliação econômico-financeira da Zenon Tratamento de Águas Ltda. ("Zenon Brasil") baseada na metodologia do Fluxo de Caixa Descontado (FCD). Este relatório tem por objetivo auxiliar a reestruturação societária do Grupo General Electric no Brasil ("GE Brasil"), referente à consolidação de uma unidade de negócios ("GE Water"), não devendo ser utilizado para nenhum outro fim.

Igualmente, anos depois, quando da cisão da GE Participações (que carregava o registro do ágio, sendo a última operação societária antes de seu aproveitamento pelo Contribuinte) os mesmos Auditores fizeram a mesma ressalva do objetivo de sua avaliação (fls. 95):

1 - O presente laudo é emitido com o objetivo de avaliar, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, a parcela do patrimônio líquido contábil, formado por determinados ativos e passivos na data base de 31 de outubro de 2010, a ser cindido da GE do Brasil Participações Ltda. e vertido, por incorporação, para a GE Water & Process Technologies do Brasil Ltda. e não deve ser utilizado para outros fins.

Como se observa, a própria *autoridade técnica* que mensura e promove a classificação dos valores envolvidos na transação, que deu respaldo para o *custo de aquisição* e a quantificação do ágio dele extraído, expressamente, limita o objetivo e o emprego de seu trabalho, afirmando que tais estudos prestam-se apenas para *auxiliar reestruturação societária* e veda sua utilização para *nenhum outro fim*.

Se a sua finalidade era, sem margem para qualquer dúvida, interna (auxiliar reestruturação societária) de que forma poderia, então, tais documentos serem utilizados como prova de realização de transação *em condições de livre mercado*?

Na verdade, o que se extrai desses laudos é exatamente o oposto, no sentido de que as suas conclusões e atestes são apenas válidos em contexto empresarial intragrupo.

Não obstante, a expressa vedação de utilização para outro fim também demonstra sua imprestabilidade para a demonstração de respeito ao *arm's length* e, principalmente, como registro confiável da mensuração do ágio a ser efetivamente deduzido de bases tributáveis.

A limitação expressa, pessoal e diretamente incluída pelos seus Autores (autoridades técnicas), de sua *finalidade* ao auxílio para reestruturação societária, não permite a sua oponibilidade eficaz contra o Fisco, principalmente quando dá margem para reflexos efetivamente redutores de arrecadação.

Diante do exposto até aqui, tendo em vista que, além de tais documentos, não existe qualquer elemento ou referência externa na condução das operações e na mensuração dos valores envolvidos, estando as companhias submetidas ao mesmo controle societário do Grupo GE durante o período inicial e final da reorganização procedida, conclui-se, seguramente, que não há demonstração ou prova de que a operação que deu origem ao ágio respeitou as condições de livre mercado.

Em acréscimo, quanto ao sacrifício econômico efetivamente envolvido, observa-se que as 3 empresas (GE Betz, Ecolochem e Zenon Water), logo após o registro do ágio na GE Participações, por meio de incorporações, foram *concentradas* na GE Betz, cambiando posteriormente seu nome para GE Water & Process Technologies do Brasil LTDA (GE Water - Autuada).

Na sequência, a GE Participações, que detinha o ágio até então, promove uma cisão e versão da parcela cindida para a GE Water, precisamente transferindo para o patrimônio desta, a título contábil de intangível, o Ágio por rentabilidade futura da GE Betz do Brasil Ltda.

Logo depois disso, em dezembro de 2010, a Recorrente (GE Water) passou a amortizar tal valor para fins fiscais.

Como se observa, confirmando as constatações do TVF, houve uma movimentação circular entre as empresas do Grupo GE, criando circunstância final em que o Contribuinte passou a se valer de ágio oriundo de sua própria aquisição (ainda que processado por inúmeros rearranjos internos).

Claramente, nessas operações internas não pode se falar em efetivo *sacrifício econômico*, pois o ágio é extraído das variações de valorações meramente escriturais, sem fluxo financeiro. O próprio Contribuinte afirma que não houve geração de riqueza qualquer em tais operações (fls. 1570):

117. No momento da entrega das participações nas três empresas em pagamento do aumento do capital social da GE Participações, a GE Lux não auferiu nenhum ganho ou criou qualquer riqueza. Dessa forma, não há que se falar em acréscimo patrimonial ou ganho não realizado na transação em análise.

Naturalmente, em livre ambiente mercantil, o dispêndio utilizado na aquisição de participações com ágio tem clara expressão econômica, no sentido de efetivamente gerar e movimentar riquezas pelas partes celebrantes da transação. Nessa mesma lógica, a inoccorrência de ganho de capital, que realmente se verifica, é forte indício confirmador da ausência de *sacrifício econômico* na operação.

Assim, resta indubitável a presença de artificialidade na geração intragrupo desses valores de ágio, a qual, como já demonstrada, é rechaçada e não se adequa à permissão normativa de dedução das bases tributáveis do IRPJ.

Posto isso, para que não haja omissão, frise-se que restam prejudicadas e inertes as alegações de cunho meramente contábil, aduzidas pela Recorrente em relação a erros contábeis cometidos pela Fiscalização (emprego no TVF de normas contábeis não aplicáveis aos fatos colhidos, conceituação de ágio interno apenas como aquele decorrente de reavaliação de ativos e autorização contábil do reconhecimento desse ágio interno).

As alegações de mérito referentes aos *erros fiscais*, supostamente presentes na Autuação (independência do conceito de ágio para fins tributários e contábeis, ausência de proibição legal expressa do aproveitamento do ágio gerado entre partes relacionadas, cogência das normas fiscais de registro do desdobramento do ágio, precificação entre partes relacionadas e comprovação do pagamento do ágio), foram devidamente enfrentadas e

afastadas ou logicamente prejudicadas, em face dos termos antes expostos e a conclusão alcançada.

Quanto à **concomitância da multa de ofício e multa isolada**, observa-se que a questão não é nova e, com a devida vênia dos que pensam diferente, de fato, não é possível admitir-se a concomitância da multa de ofício com a multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre estimativas mensais, notadamente em razão da falta de recolhimento pelo contribuinte ter decorrido de glosa de despesas, que também afetaram a constituição do crédito tributário ao término do ano-calendário.

A norma contida no art. 44, II, alínea b, da Lei 9.430/96 (redação dada pela Lei nº 11.488/07) dirige-se ao contribuinte do IRPJ e CSLL, sujeito ao regime de tributação com base no Lucro Real Anual, que deixar de promover a antecipação dos tributos devidos em razão de estimativas mensais positivas (base de cálculo) apuradas pelo contribuinte mensalmente.

O parágrafo 3º, do citado art. 44, traz, textualmente, que “a pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano”, exceto nos casos de incorporação, fusão, cisão ou extinção da pessoa jurídica.

Ou seja, os valores pagos mensalmente, com base em estimativas, são apenas uma antecipação do tributo, por opção do contribuinte, que será apurado, efetivamente, apenas no encerramento do ano-calendário. Nesse contexto, até o encerramento do ano-calendário o que se tem por tributo devido, a título de IRPJ e CSLL, é o apurado mensalmente sobre as estimativas; após o encerramento do ano-calendário e apuração definitiva do IRPJ e da CSLL pelo lucro real, não há dúvidas de que o montante do tributo devido é aquele definitivamente apurado, após adições, exclusões e compensações legais.

Vale destacar a lição de Marco Aurélio Greco a respeito do tema, *in verbis*:

“(...) mensalmente o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (§ 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisória de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dele não pode se distanciar – que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.891/95)”.¹

O que se observa, à vista da lição do mestre, é que um contribuinte pode, ao longo do ano-calendário, ter bases positivas para a apuração de IRPJ e CSLL sobre estimativas, como prejuízo, em cada competência. Nas que houver prejuízo, não há base de cálculo para apuração e recolhimento antecipado; e, ainda que haja uma base positiva após um prejuízo, se

¹ In “Multa Agravada em Duplicidade”, São Paulo, Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 159.

aquela for menor que esta e, no acumulado do ano, o que já foi antecipado supera o devido, mesmo tendo a base positiva, não haverá o recolhimento da antecipação.

Assim, se o lançamento é efetuado antes do fim do exercício, a base para a imposição da multa isolada é o valor devido a título de IRPJ e CSLL por antecipação até o momento do lançamento; após o encerramento do ano-calendário, já haverá a apuração definitiva do tributo devido e este valor apurado passa a ser o limite quantitativo da imposição de multa isolada.

Em outras palavras, o valor a ser antecipado pelo contribuinte pode, inclusive, ser suspenso ou reduzido, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado, já pago, exceder o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso (art. 39, § 2º, da Lei 8.383/91), demonstrando que não há, de fato, fatos jurídicos autônomos que justifique a imposição de duas penalidades distintas ao contribuinte, em concomitância.

Pede-se vênia para, neste ponto, transcrever-se abaixo trecho do voto do i. Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, proferido no julgamento do processo administrativo nº 10480.720836/2013-55 pela 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, em conclusão lógica quanto ao acima exposto:

“(…)

Assim, a exegese que se extrai dos comandos legais contidos no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, mesmo após as alterações inseridas pela Lei nº 11.488/07, é aquela segundo a qual o lançamento da multa isolada pode ser feito em duas hipóteses:

(i) antes da apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, quando a base para a imposição da multa observará um dos seguintes critérios: (i.1) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir da margem setorial (o percentual definido em lei) da receita bruta acumulada; ou (i.2) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir do balanço de redução ou suspensão (neste último caso, ainda que não tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL).

(ii) após a apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, somente se ficar constatado que houve parcela do tributo devido que deixou de ser paga na forma de antecipação (quando deveria ter sido paga nesta forma), mas foi paga no ajuste. A base para a imposição da multa corresponderá exatamente ao valor da mencionada parcela. Não se admite, por óbvio, que tal base supere o valor do tributo devido apurado. Assim, há que se verificar se os valores de estimativa a pagar foram deduzidos na apuração anual. Em caso positivo, isto significa que o tributo devido não foi recolhido nem como estimativa nem como resultado do ajuste, portanto, não se trata de cobrar multa isolada, mas, sim, de cobrar o tributo acompanhado da multa proporcional. Em caso negativo, isto significa que o tributo não foi recolhido como estimativa, mas foi recolhido como resultado do ajuste, portanto, é cabível a multa isolada. Contudo, a base para a imposição da multa deverá corresponder ao valor da estimativa não paga que deixou de ser deduzida na apuração anual do imposto devido. Não se admite, também, que essa base supere o valor do imposto devido calculado na apuração anual.

Conclui-se, portanto, que impor sanção pelo não recolhimento de IRPJ e CSLL, apurada através de lançamento de ofício (2015) com os anos-calendário já finalizados (2010, 2011, 2012 e 2013), com a respectiva multa proporcional de 75%, e, ao mesmo tempo, impor multa isolada de 50% como sanção pelo não recolhimento de antecipações devidas em competência compreendidas entre dezembro/08 e dezembro/13, observando-se que o IRPJ e a CSLL em questão não foram recolhidos nem por antecipação, nem como resultado do ajuste anual, é penalizar o contribuinte duas vezes pelo mesmo tributo e, neste caso, uma penalidade é excludente da outra, não se admitindo a concomitância.

Afasto, desta forma, o lançamento da multa isolada no presente caso, mantendo, tão somente, a multa proporcional de 75%.

De se observar que o **recurso de ofício** dirigido a este Conselho decorreu de ajustes nos valores da multa isolada aplicada, na decisão da DRJ, posto que a fiscalização deixou de considerar o valor do saldo acumulado anterior, na apuração das estimativas mensais com base em balaços/balancetes de verificação/exclusão. A decisão de piso, por unanimidade, acolheu os novos cálculos realizados pela então relatora. (Fls 33 e seg. do Ac. da DRJ)

Desta forma, acaso a Turma entenda pela aplicabilidade da multa isolada no caso concreto, nego provimento ao recurso de ofício, reconhecendo como adequados os ajustes no cálculo realizados pela DRJ de Curitiba.

Por fim, quanto à **aplicação de juros (Taxa Selic) sobre multas**, a Recorrente está se antecipando a uma situação, alegando que a PGFN, ao corrigir os créditos tributários, adota essa sistemática.

A respeito do tema, curvo-me ao entendimento consagrado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho, e refletido no acórdão nº 9101-00539, de 11/03/2010, de lavra da Conselheira Viviane Vidal Wagner, *in verbis*:

O conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto tributo quanto penalidade pecuniária.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito". Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A

interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

A obrigação tributária principal referente à multa de ofício, a partir do lançamento, converte-se em crédito tributário, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente. (destacou-se)

A obrigação principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito

tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art. 950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §1º).

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §2º).

§3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA - MULTA DE OFÍCIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL
- A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Cabe referir, ainda, a Súmula CARF nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

No âmbito do Poder Judiciário, a jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL 2008/0239572-8 Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/12/2008 Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008 Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, de observância obrigatória pelo colegiado, por força de norma regimental (art. 72 do RICARF), nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 4: *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

No mesmo sentido, aliás, tem decidido o Superior Tribunal de Justiça, conforme ementa abaixo reproduzida:

DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA FISCAL PUNITIVA.

É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. Precedentes citados: REsp 1.129.990-PR, DJe 14/9/2009, e REsp 834.681-MG, DJe 2/6/2010. AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012.

Por esta razão, afasto a alegação do contribuinte de que não haveria incidência de juros sobre a multa de ofício, ressaltando que tal fato não decorre da autuação, mas decorrerá do vencimento da multa, por ocasião do não pagamento voluntário do valor resultante deste auto de infração, no seu respectivo vencimento, momento em que se iniciará o compute de juros sobre a multa.

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para, tão somente, afastar a incidência concomitante da multa isolada com a multa de ofício, restando íntegros os créditos tributários de CSLL constituídos quanto aos demais aspectos.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Redator Designado

Divirjo do brilhante voto exarado pelo Conselheiro Demetrius Nichele Macei unicamente em relação à imposição da chamada "multa isolada" nos casos de ausência ou insuficiência de recolhimentos a título de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, por fazer uma leitura diferente da que fez o I. Relator sobre a matéria.

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte".

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

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

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

No mais, acompanho integralmente o I. Relator em relação às demais matérias tratadas nestes autos.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone