



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

Processo nº 10882.723180/2014-81
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-002.692 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de julho de 2017
Matéria ÁGIO INTERNO
Recorrentes GE POWER & WATER EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS DE ENERGIA E TRATAMENTO DE AGUA LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: **2010, 2011, 2012, 2013**

DECADÊNCIA. ÁGIO. CONTAGEM DO PRAZO. AMORTIZAÇÃO. DEDUÇÃO.

Inicia-se a contagem do prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários referentes a glosa do aproveitamento de ágio a partir da sua efetiva amortização pelo contribuinte, antes disso não há como se cogitar a inércia do Fisco.

ÁGIO INTERNO. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. OPERAÇÕES EXCLUSIVAMENTE INTRAGRUPO. CONDIÇÕES DE MERCADO (ARM'S LENGTH). CONTEÚDO ECONÔMICO. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO. APROVEITAMENTO FISCAL INDEVIDO.

Deve ser verificada, de forma concreta e objetiva, a presença dos requisitos legais, econômicos, financeiros e contábeis da formação do ágio, à luz das previsões dos artigos 385 e 386 do RIR/99, para o seu devido aproveitamento, independentemente das formas e modelos negociais adotados, desde que lícitos.

Até a edição da Lei nº 12.973/2014 (MP nº 627/2013) não havia proibição expressa e objetiva da amortização fiscal do ágio gerado em operações entre partes relacionadas.

Para o aproveitamento legítimo do *ágio interno* deve ser demonstrado e comprovado que as operações que lhe deram origem, ainda que procedidas entre partes relacionadas, ocorreram dentro de plenas condições de mercado, como se efetuadas com terceiro alheio à cadeia societária (*arm's length*), assim como o efetivo e palpável sacrifício econômico na aquisição procedida.

O ágio percebido em mera reorganização societária, procedida exclusivamente entre partes do mesmo grupo empresarial, sem alteração de

controle ou a influência de elementos externos, exclusivamente decorrente de variações de valores escriturais, não pode ser aproveitado na apuração do Lucro Real.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: **2010, 2011, 2012, 2013**

MODIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS DO LANÇAMENTO. DECISÃO ADMINISTRATIVA. INOCORRÊNCIA.

Se a decisão administrativa que promove a revisão do lançamento de ofício respeita a delimitação da motivação, dos critérios e dos fundamentos empregados pela Autoridade Fiscal, não se valendo de novos argumentos para sustentar a manutenção da exigência fiscal, não pode se cogitar a ocorrência de modificação dos critérios jurídicos, vedada no art. 146 do CTN.

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 DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LÍCITA.

As multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos, estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à Taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Negar provimento ao recurso voluntário: i) por maioria de votos, quanto às preliminares suscitadas, Vencido o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa que votou por acolher a preliminar de reunião dos autos com o processo de CSLL para julgamento em conjunto, ii) por unanimidade de votos, quanto ao mérito da exigência; e iii) por voto de qualidade quanto à exigência da multa isolada. Vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, 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 em relação à multa isolada.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Processo nº 10882.723180/2014-81
Acórdão n.º **1402-002.692**

S1-C4T2
Fl. 1.668

Caio Cesar Nader Quintella - 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, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lizandro Rodrigues de Sousa, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto (Presidente). Ausente, justificadamente, o Conselheiro, Evandro Correa Dias.

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário (fls. 1544 a 1614), interpostos contra v. Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Curitiba/PR (fls. 1434 a 14688) que manteve parcialmente a Autuação sofrida pelo Contribuinte (fls. 435 a 456), reduzindo o valor das multas isoladas aplicadas, provendo apenas em parte a Impugnação apresentada (fls. 520 a 744).

O processo versa sobre exação apenas de IRPJ, (créditos de CSLL são objeto de outro processo administrativo), acompanhada de multa de ofício (75%) e multas isoladas referentes ao adiantamento de estimativas do tributo do período, lançada em face da empresa GE POWER & WATER EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS DE ENERGIA E TRATAMENTO DE AGUA LTDA, diante da glosa de dedução de ágio percebido em reorganização societária do Grupo empresarial a que pertence.

A acusação fiscal que sustenta a Autuação se resume à constatação de indedutibilidade do ágio amortizado pela Companhia entre dezembro de 2010 e dezembro de 2013 (originado em operações do Grupo empresarial, ocorrida em julho de 2008), por ter sido este gerado internamente, em ambiente de controle societário direto e comum, não preenchendo os requisitos da legislação tributária para o seu aproveitamento, além de desatender às regras contábeis.

No vasto e completo Tfv (fls. 465 a 499), a Fiscalização inicialmente esclarece os fatos e os termos da lavratura da Autuação, passando a fazer uma análise abstrata da legislação contábil, societária e tributária sobre o registro e a amortização do ágio, abordando posteriormente a jurisprudência administrativa e judicial recente sobre o tema. Após tais considerações, passa a descrever e analisar as operações que deram origem ao ágio, abordando na sequência os laudos de avaliação econômica, que teriam fundamentando esse *goodwill*, a ausência de pagamento e de tributação sobre ganho de capital correspondente e o efetivo registro e aproveitamento do valor pela Recorrente, fazendo ao final a conclusão dos efeitos tributários concretos na demanda, condenando, por diversos motivos e fundamentos, o aproveitamento desse *dispendio*.

As operações societárias do Grupo GE que deram origem ao ágio são resumidas da seguinte forma:

83. Tendo já abordado todo o aspecto legal e a jurisprudência que envolve o goodwill, passemos agora à análise do aproveitamento fiscal do ágio no contribuinte sob fiscalização.

84. A **GE Water** surgiu de sucessivas operações de reorganização societária do grupo GE, a partir de três empresas nacionais, originalmente pertencentes à norte-americana **GE Water LLC** em janeiro de 2008: **GE Betz do Brasil LTDA**, **Ecolochem LTDA** e **Zenon Tratamento de Águas LTDA**. Essas operações poderão ser melhor visualizadas nos gráficos elaborados pelo contribuinte e apresentados abaixo.

85. Em julho de 2008 houve a passagem de controle acionário das três empresas para a **GE do Brasil Participacoes LTDA**, CNPJ 01.821.234/0001-62, doravante **GE Participações**, quando então surgiu a figura do ágio por expectativa de rentabilidade futura – goodwill. Tal ágio se deu pela transferência das três empresas da matriz **GE Lux** (após extinção da **GE Water LLC**) por valor acima de seu valor patrimonial, a partir de laudos de avaliação econômico-financeira produzidos pela Ernst & Young Assessoria Empresarial LTDA, internamente ao grupo econômico.

86. No ano seguinte, as três empresas originais foram incorporadas à **GE Betz**, sob o controle quase que exclusivo da **GE Participacoes** (99,99% das ações), resultando em uma única controlada, ainda sob a denominação de **GE Betz do Brasil LTDA**.

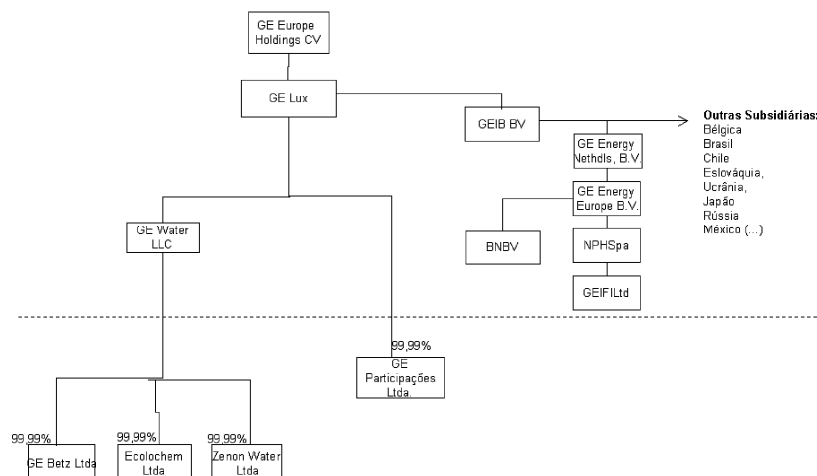
87. Finalmente, em 2010, após a mudança do nome **GE Betz** para **GE Water & Process Technologies do Brasil LTDA** em junho, houve a cisão parcial da **GE Participacoes** em favor da **GE Water** em dezembro, com versão do acervo líquido no montante desse investimento e a provisão do ágio.

88. Nesse momento, estando ambas **GE Participacoes** e **GE Water** sob o controle de matriz estrangeira - **GE Brazil Holding** – foi dado início à amortização fiscal do ágio gerado internamente em 2008, à razão de 1/120 (portanto, em 10 anos).

89. A partir das avaliações elaboradas pela consultoria **Ernst & Young**, houve em julho de 2008 a passagem das três empresas do grupo - **GE Betz do Brasil LTDA**, **Ecolochem LTDA** e **Zenon Tratamento de Águas LTDA** para o controle direto da **GE Participacoes**, conforme gráficos abaixo, fornecidos pelo contribuinte no atendimento à primeira intimação (a linha pontilhada horizontal delimita a fronteira nacional, ficando abaixo as empresas que operam em território e sob as leis brasileiros):

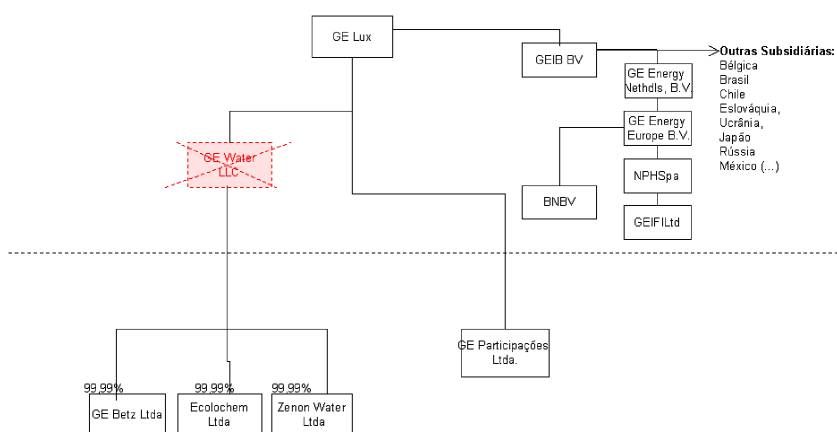
90. Situação inicial do grupo GE, em Janeiro de 2008:

Estrutura Societária em Janeiro de 2008



91. Situação do grupo em Junho de 2008:

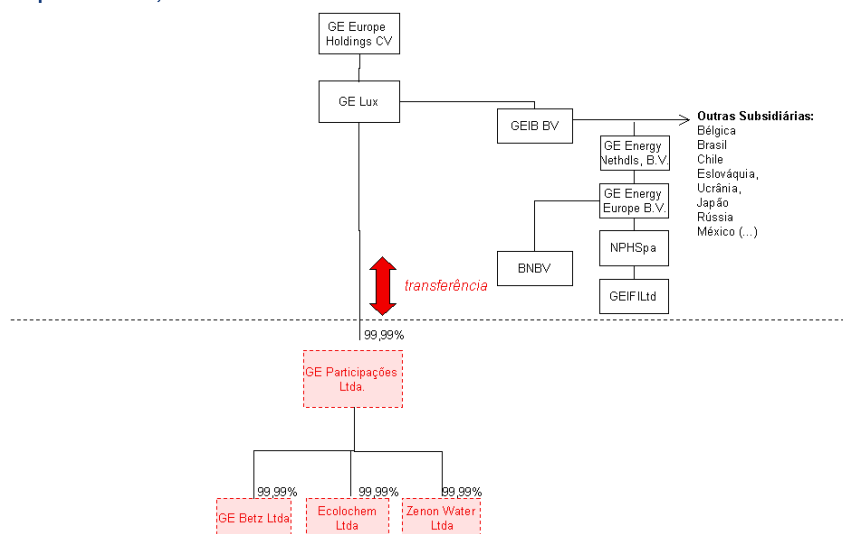
Visando a simplificação da estrutura societária, a GE Lux decidiu liquidar a GE Water LLC, com a consequente distribuição dos seus investimentos



Junho - 2008

92. Situação em Julho de 2008, após a mudança de controle para a GE do Brasil:

Com vistas à reorganização dos negócios de Water no Brasil, a GE Participações adquiriu GE Betz, Ecolochem e Zenon da GE Lux

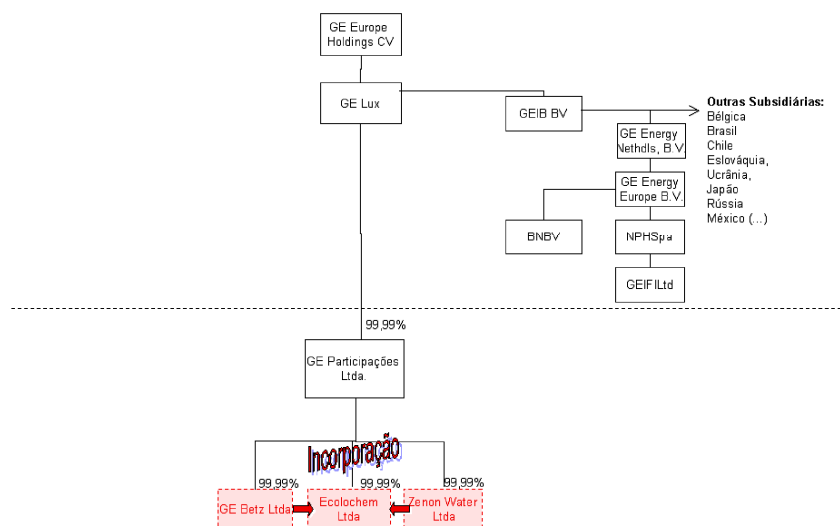


Julho - 2008

2.2.2. Incorporação das três empresas originais na GE Betz Ltda

93. Posteriormente, as três empresas foram concentradas por incorporação na GE Betz:

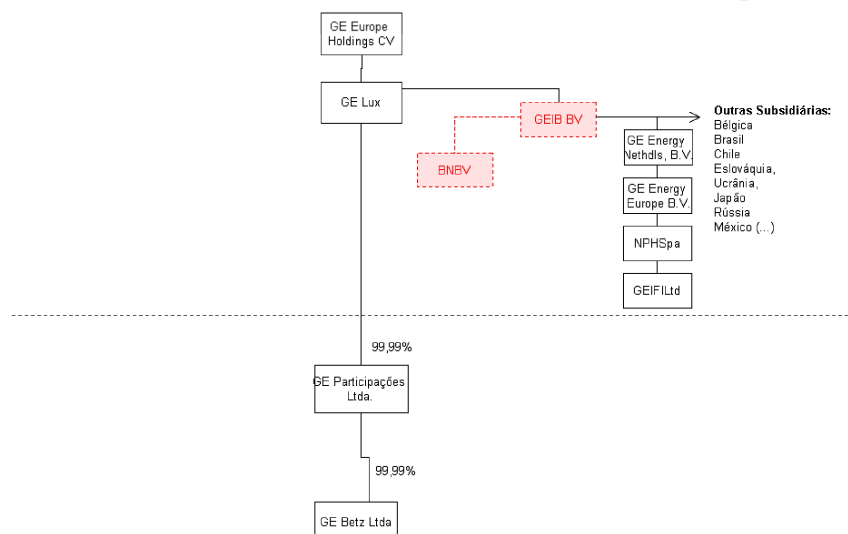
A diretoria da GE Participações deliberou pela incorporação da Zenon e Ecolochem na GE Betz



31 de Outubro de 2008

94. Resultando na **GE Betz LTDA** como controlada única da **GE participacoes**, em julho de 2009:

GE Energy Europe B.V transferiu suas quotas na BNBV para GEIB BV

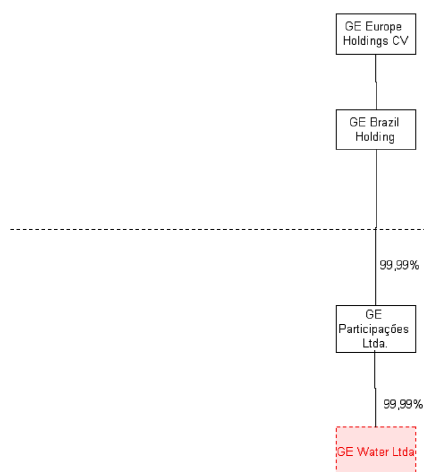


16 de Julho de 2009

2.2.3. Cisão parcial da GE Participações em favor da GE Water

95. Após diversas reorganizações do grupo no exterior, a situação da GE Betz, então renomeada para GE Water & Process Technologies do Brasil LTDA em junho de 2010, era a seguinte:

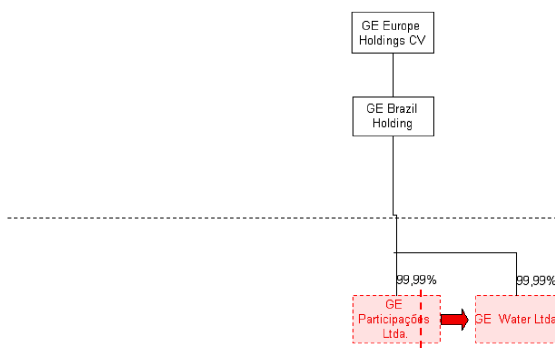
GE Betz Ltda alterou sua razão social nome para GE Water & Process Technologies do Brasil Ltda. ("GE Water Ltda")



28 de Junho de 2010

96. E, finalmente, em dezembro de 2010 houve a operação de cisão parcial de parte da **GE Participações**, que deu início à amortização do goodwill pela **GE Water**:

GE Brasil Participações Ltda é cindida contribuindo o respectivo investimento de Water na GE Water Ltda.



1 de Dezembro de 2010

2.3. O goodwill na GE Water

97. A seguir, serão analisadas as características do ágio amortizado pela GE Water. Considerando tanto doutrina e legislação aplicáveis, vemos que as operações que culminaram com a amortização do goodwill são características do ágio interno ao grupo econômico, sem os pressupostos da livre negociação entre partes independentes e também sem a tributação sobre o ganho de capital na venda valorizada.

98. Em primeiro lugar, serão analisados os laudos de avaliação econômica, que forneceram os valores da operação para o surgimento do ágio interno, e que explicitam o caráter intragrupo da operação.

99. Depois serão apresentados os registros da operação de constituição e amortização do goodwill.

(fls. 481 a 485)

Sobre os laudos de avaliação e a ausência de ganho de capital, a Autoridade Fiscal faz as seguintes análises:

2.3.1.1.1 Laudo de avaliação econômica GE Betz

106. O primeiro laudo, qualificado “Relatório de avaliação econômico-financeira – GE Betz do Brasil LTDA”, apresenta em seu início o objetivo do trabalho executado, de cunho estritamente interno ao grupo econômico:

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.

A data-base da avaliação econômico-financeira é 30 de junho de 2007. O período projetivo considerado foi de 9 (nove) anos e 6 (seis) meses, compreendendo o período de 1º de julho de 2007 a 31 de dezembro de 2016, e perpetuidade.

107.E, em seguida, apontam-se os resultados obtidos por meio dessa avaliação:

Como resultado final do presente trabalho, obtivemos a expectativa de valor justo de mercado da GE Betz, na data-base de 30 de junho de 2007, de aproximadamente R\$ 404.176 mil (quatrocentos e quatro milhões, cento e setenta e seis mil reais), que, de acordo com a taxa de câmbio fornecida pelo Banco Central do Brasil na data-base (R\$ 1,93/ US\$), equivale a aproximadamente US\$ 209.831 mil (duzentos e nove milhões, oitocentos e trinta e um mil dólares americanos).

(fls. 486 - com exceção de valores e idioma, os 3 Laudos utilizados pela Empresa, elaborados pelos mesmos Auditores, tem conteúdo praticamente idêntico)

(...)

*112.Assim, todos os laudos de avaliação elaborados pela consultoria Ernst & Young tinham a única finalidade de reestruturação interna do grupo econômico GE. E, de fato, o que se seguiu à essa avaliação foi a passagem das três empresas avaliadas de uma empresa do grupo GE - **GE Lux** - para outra empresa do mesmo grupo - **GE Participações**.*

2.3.1.2 Ausência de pagamento e de tributação sobre ganho de capital

*113.Adicionalmente à ausência de negociação entre partes independentes, na operação que passou o controle das três empresas avaliadas da **GE Water LLC** para a **GE Participações**, não houve pagamento pelo ágio, apenas uma alegada emissão de quotas como contrapartida à **GE Lux**. Conseqüentemente, não houve também tributação sobre o ganho de capital da venda vantajosa.*

114.É o que se lê na resposta à intimação de 20 de junho de 2014, com data de 28 de julho, o contribuinte assim se expressou à acerca do item 1.4 da intimação, que demandava a "demonstração do efetivo pagamento pela aquisição das participações societárias" na transação que deu origem ao ágio por expectativa de rentabilidade futura:

Atendendo o item 1.4 do termo de intimação, vale esclarecer que o pagamento pela aquisição das participações societárias foi feito mediante a emissão de quotas da GE Participações como contrapartida da contribuição das investidas GE Water, Ecolochem e Zenon pela GE Holdings Luxembourg & Co ("GE Lux").

115.Na mesma resposta, em relação à "demonstração do efetivo recolhimento dos tributos sobre o ganho de capital decorrente da venda sobre-valorizada", o contribuinte afirmou:



116.O fato é importante se considerado em conjunto com a operação intragrupo, pois dele conclui-se que as sucessivas reorganizações societárias, que se alega tenham criado riqueza, nunca foram tributadas, no caso do ganho de capital na origem da operação, e além disso foram posteriormente utilizadas para redução do tributo na amortização desse ágio sem existência real.

117.Assim, reforça-se uma vez mais o fato de que não houve o surgimento de nenhuma riqueza a partir dessas operações meramente internas ao grupo econômico, tanto pela falta de reconhecimento contábil do ativo intangível, quanto pela ausência de recolhimento de tributos sobre a riqueza supostamente gerada.

(fls. 487 a 488)

Cientificado da Autuação, o Contribuinte ofereceu Impugnação, robustamente instruída (fls 520 a 774), trazendo as seguintes alegações:

5. Destaca que a impugnação se refere ao auto de infração que exige IRPJ, dado que foi também lavrado auto de infração relativo à mesma matéria, exigindo Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL e objeto de outro processo de nº 10882.7211447/2015-86.

6. Requer que ambos processos sejam julgados concomitantemente.

7. 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.

8. 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

efetuiu 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.

9. 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.

10. Em preliminar pleiteia que este processo e o nº 10882.721.447/2015-86, relativo à CSLL 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 incontestado que o ágio decorrente das operações societárias realizadas, surgiu da passagem do controle acionário das três sociedades do grupo - GE Betz, Ecolochem e 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, de 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 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 Iudicibus.

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. 7a 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.

106. Está demonstrado, então, que antes do advento da MP nº 627, não havia vedação legal para o reconhecimento de ágio em operações intragrupo.

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 lenght; 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-financeira 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 Ecolochcm (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, Ecolochem 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 em 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 RS 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 c 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. (trecho extraído do Relatório do v. Acórdão recorrido).

Ato contínuo, o processo foi encaminhado à 2ª Turma de Julgamento da DRJ/CTA, que julgou parcialmente procedente o lançamento, excluindo apenas os excessos percebidos no cálculo das multas isoladas. Confira-se a ementa daquele r. Julgado *a quo*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

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.

AGIO. 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 atuada, 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 atuada 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.

IRPJ. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. FORMAÇÃO DE AGIO 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 IRPJ APURADO 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, de 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 mensais 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.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Diante de tal revés parcial, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 1544 a 1614), repisando os argumentos de sua Impugnação e fazendo alusão específica aos termos do v. Acórdão recorrido, apontando as razões da necessidade de sua reforma.

Na sequência, os autos foram encaminhados para este Conselheiro relatar e votar.

Processo nº 10882.723180/2014-81
Acórdão n.º **1402-002.692**

S1-C4T2
Fl. 1.692

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella - Relator

O Recurso Voluntário é manifestamente tempestivo e sua matéria se enquadra na competência desse N. Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

O Recurso de Ofício atende às hipóteses de cabimento trazidas na Portaria MF nº 63/2017.

Recurso Voluntário

Preliminarmente, alega a Recorrente que o presente processo, que lhe exige apenas créditos de IRPJ e penalidades correspondentes, deve ser formalmente vinculado e julgado concomitante com o de nº 10882.7211447/2015-86, que versa sobre exações de CSLL e multas, de origem factual idêntica à presente.

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.

Também alega a mudança do crédito jurídico do lançamento, supostamente promovido pela DRJ *a quo*, em conflito com a vedação carregada no art. 146 do CTN.

Para a Recorrente, a Fiscalização, quando do lançamento de ofício, teria se valido apenas de argumentos *contábeis* para o lançamento, e, por sua vez, aquele Órgão Julgador, *tentou "consertar" a acusação fiscal*, fundamentando seu v. Acórdão em dispositivos de Lei tributária (art. 7º e 8ª da Lei nº 9.532/97), promovendo a famigerada alteração da motivação jurídica da cobrança fiscal.

Não assiste razão à Recorrente nesse ponto.

Realmente, a Autoridade Fiscal dedicou parte da vasta fundamentação aduzida no TVF para apontar supostos vícios e inadequações contábeis na conduta do Contribuinte.

Porém, a Fiscalização expressamente 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 (que na sua correspondência legislativa abarcam a fundamentação legal invocada pela DRJ), deixando claro que, no seu entender, o ágio percebido nas reestruturações societárias, de caráter *interno*, não encontra respaldo nessa legislação fiscal específica para ser gozado.

Não só é improcedente a afirmação que o lançamento baseou-se em *fundamentos contábeis*, como a Fiscalização construiu linha argumentativa e demonstrativa da invalidade do aproveitamento do ágio por diversos motivos, como o próprio relatório do presente julgado atesta.

A DRJ, ao seu turno, 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.

Não se verifica, então, o conflito com o art. 146 do CTN e nem outra nulidade no r. *decisum* recorrido.

Ainda como preliminar, a Recorrente alega a ocorrência da decadência dos créditos tributários sob exigência, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, por terem as operações que deram origem ao ágio apurado (2008) ocorrido mais de 5 anos antes da ciência do lançamento em tela (2015).

Igualmente, não assiste razão à Recorrente nesse ponto.

O objeto dessa modalidade de caducidade é a limitação temporal para a constituição do crédito tributário, a contar do nascimento da obrigação tributária, e não a prerrogativa fazendária de análise de eventos e fatos envolvidos na formação dessa obrigação, não havendo base para tal suposta vedação cronológica.

A infração tributária descrita no lançamento se reveste de glosa de amortizações da base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos nos anos-calendário de 2010 a 2013, supostamente culminando na redução indevida do montante das obrigações tributárias deste exato período. O *fato jurídico tributário* colhido pela Fiscalização não é, propriamente, as operações que deram origem a essa despesa, mas seu aproveitamento fiscal, em momento ulterior.

Atualmente, existe forte corrente jurisprudencial administrativa nesse sentido, inclusive adotada por unanimidade nesta C. 2ª Turma, restando certo que se inicia a contagem do prazo decadencial a partir da dedução/amortização da despesa, podendo livremente o Fisco colher fatos e remeter a operações anteriores a tal ocorrência.

Ilustrando tal posição, confira-se trecho do recente Acórdão nº 9101.002.387, proferido pela C. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de relatoria do I. Conselheiro Luís Flávio Neto, publicado em 14/09/2106:

Ocorre que o prazo de decadência em questão apenas começa a fluir a partir do momento em que o contribuinte realiza a amortização do ágio, pois somente a partir daí é possível cogitar inércia do fisco: a partir da dedução das despesas de ágio da base de cálculo do tributo, caso o fisco discorde, deverá lavrar AIIM para a glosa correspondente, o que não seria possível antes da efetiva amortização ter sido levada a termo pelo contribuinte.

Desse modo, fica afastada a ocorrência da decadência do crédito tributária sob exame.

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 questiona-se 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 *tenham 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 controversa, 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 Oliveira¹:

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 1.59877, 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)

¹ In Controvérsias Jurídico-Contábeis (aproximações e distanciamento), 2º Vol., São Paulo : Dialética, 2011. pp. 228-229.

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/A², 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 Campos³, em obra específica sobre a validade do ágio decorrente de operações entre empresas do mesmo grupo.

Não obstante, o professor Luís Eduardo Schoueri⁴ 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.

² Art. 245. Os administradores não podem, em prejuízo da companhia, favorecer sociedade coligada, controladora ou controlada, cumprindo-lhes zelar para que as operações entre as sociedades, se houver, observem condições estritamente comutativas, ou com pagamento compensatório adequado; e respondem perante a companhia pelas perdas e danos resultantes de atos praticados com infração ao disposto neste artigo.

³ In O Ágio no Direito Tributário e Societário: Questões Atuais. São Paulo : Quartir Latin, 2015. pp. 392-393.

⁴ Ágio em Reorganizações Societárias (aspectos tributários). São Paulo : Dialética, 2012. p. 115.

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 saltas 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 da 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 inocorrência 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.

Em relação à cumulação da multa de ofício com as multas isoladas, entende este Conselheiro que não podem coexistir no mesmo lançamento, independentemente da alteração legislativa que se procedeu no art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/96, que teria invalidado a aplicação da Súmula CARF nº 105⁵.

Isso pois, a alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico da prescrição das penalidades do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a percentagem da multa isolada (de 75% para 50%) e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

A dinâmica de aplicação e a *coexistência* de ambas penalidades não foi alterada e, por sua vez, o cenário de possibilidade de dupla penalização do contribuinte prevaleceu. Frise-se que tal ocorrência é tema que vem sendo abordado já há alguns anos por este E. CARF, havendo forte corrente que rechaça a aplicação concomitante de tais multas.

Comprovando tal afirmativa, inicialmente, confira-se a clara e didática redação da ementa do Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela 3ª Turma Especial da 3ª Câmara dessa mesma 1ª Seção, em julgamento de 10/04/2012:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A garantia constitucional de ampla defesa, no processo administrativo fiscal, está assegurada pelo direito de o contribuinte ter vista dos autos, apresentar impugnação, interpor recursos administrativos, apresentar todas as provas admitidas em direito e solicitar diligência ou perícia. Não caracteriza cerceamento do direito de defesa o indeferimento de perícia, eis que a sua realização é providência determinada em função do juízo formulado pela autoridade julgadora, ex vi do disposto no art. 18, do Decreto 70.235, de 1972.

OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS DE SAÍDA E CUPONS FISCAIS. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO.

⁵ A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Não comprovado que as notas fiscais de saída e cupons fiscais correspondem a uma mesma operação, resta configurada a omissão de receitas.

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

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

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

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

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

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

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular dano ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, como explica Fabio Brun Goldschmidt em sua obra⁶.

⁶ Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. Na verdade, cada uma presta-se a punir uma conduta diferente. A patologia surge na sua *cumulação*, em autuações que colheram tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário e, por suposta e equivocada *consequência*, também ensejaria a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Tal *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte, não deve ser tolerado.

O mesmo entendimento estampa o Acórdão nº 1401-001.886, proferido pela C. 1ª Turma Ordinária dessa mesma 4ª Câmara, com voto vencedor sobre o tema da I. Conselheira Livia de Carli Germano, publicado muito recentemente, em 09/06/2017:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA
JURÍDICA - IRPJ*

Ano-calendário: 2007

(...)

*MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ABSORÇÃO OU
CONSUNÇÃO.*

A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Tratando-se de mesmo tributo, esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

Posto isso, devem ser canceladas a multas isoladas, lançadas em referência e proporção às exigências tributárias mantidas.

Tendo em vista que o Recurso de Ofício versa sobre cancelamento parcial das multas de ofício, por erro no cálculo de seu montante, fica o seu julgamento prejudicado.

Quanto à alegações da ilegalidade de incidência de juros sobre multa, está C. 2ª Turma acompanha o atual entendimentos da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que entende ser devida a incidência de juros sobre as penalidades, bem como pela correta eleição da taxa SELIC.

O Acórdão nº 1402.002.340, de relatoria do I. Presidente, Leonardo de Andrade Couto, publicado em 05/10/2016, ilustra esse posicionamento:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

(...)

*Por fim, no que se refere aos juros sobre a multa de ofício, tendo em vista que a peça recursal preocupou-se em trazer a jurisprudência que embasaria os argumentos, cabe simplesmente registrar que o acórdão apresentado contém entendimento superado e a jurisprudência atual desta Corte é unânime em reconhecer a incidência dos juros de mora sobre a multa, como se pode ver abaixo em julgados recentíssimos de **todas** as turmas da CSRF:*

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

(Acórdão 9101002.180, CSRF, 1ª Turma)

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC

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 inadimplemento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

(Acórdão 9202003.821,CSRF 2ª Turma)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

(Acórdão 9303003.385, CSRF, 3ª Turma).

Recurso de Ofício

Caso não se entenda pelo afastamento completo das multas isolada, passo a analisar a matéria do Recurso de Ofício.

Como relatado, no v. Acórdão recorrido entendeu-se haver equívoco no cálculo das multas isoladas sofridas pela Recorrente, procedendo à C. Turma Julgadora *a quo* a sua devida quantificação, retificando o lançamento.

Uma vez já identificado o equívoco da Fiscalização pela Instância *a quo*, tratando-se de matéria eminentemente de cálculo e concordando esse Conselheiro com a sua retificação, adoto tudo aquilo decidido pela DRJ, nos termos do art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99, passando a reproduzir tais razões de decidir na íntegra:

3.3.3 Multa isolada. Erro de Cálculo.

120. O litigante reclama que os valores relativos às multas isoladas não foram calculados de acordo com o que dispõe o artigo 44, II, b, da Lei nº 9.430/96, 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; apresenta o Doc 4, págs. 737/742, com a apuração que considera correta.

121. Verifica-se às págs. 495/498, no Termo de Verificação Fiscal, a demonstração, pelo autuante, dos valores de multa isolada, por período de apuração:

a. 12/2010: o valor da despesa de ágio glosada foi somada à base de cálculo acumulada informada pelo contribuinte em DIPJ; sobre o total, apurou o IRPJ e AIR e subtraiu as exclusões informadas também em DIPJ, resultando na estimativa mensal a pagar de R\$61.567,75, em relação à qual a multa isolada de

50% perfaz R\$30.783,88, valor contante do auto de infração - A apuração está correta, sendo que o litigante, em sua apuração à pág. 739 (doc. 04), reduziu a 3.3.3 base de cálculo do IRPJ, mediante compensação de "PF", aparentemente, prejuízos fiscais; contudo, não há previsão para esta compensação na apuração da estimativa mensal do mês de dezembro, mas apenas na apuração anual.

b. 01/2011 a 12/2013: verificou-se que o autuante deixou de considerar o valor do saldo acumulado anterior, na apuração das estimativas mensais com base em balanços/balancetes de verificação/exclusão, conforme se demonstra a seguir, cabendo razão ao contribuinte; o Manual de Preenchimento determina, na apuração da estimativa mensal de IRPJ apurado com base em balanço/balancete de suspensão redução:

Informar o somatório do imposto de renda devido nos meses anteriores do mesmo ano-calendário, abrangidos pelo período em curso compreendido na demonstração.

	Estim 12/2010	Estimativa 12/2010
	DIPJ retif espont	AI
Desp ágio gl		2.570.919,46
Bc acum DIPJ	39.413.962,11	39.413.962,11
Nova BC	39.413.962,11	41.984.881,57
IRPJ 15%	5.912.094,32	6.297.732,24
AIR 10%	3.917.396,21	4.174.488,16
IRPJ total	9.829.490,53	10.472.220,39
		100.000,00
	130.573,06	30.573,06
	9.689.201,69	287.851,48
		9.982.512,32
	9.715,78	9.715,78
Total deduções	9.829.490,53	10.410.652,64
Estim IRPJ a pagar	0,00	61.567,75
Multa isol 50%		30.783,88

	Est 01/2011		Est 02/2011		Est 03/2011	
	DIPJ retif espont	Acórdão	DIPJ	Acórdão	DIPJ	Acórdão
Desp ágio gl		2.570.919,46		5.141.838,92		7.712.758,38
Bc DIPJ	-3.583.989,13	-3.583.989,13	-6.542.870,60	-6.542.870,60	-8.100.780,81	-8.100.780,81
Nova BC	-3.583.989,13	-1.013.069,67	-6.542.870,60	-1.401.031,68	-8.100.780,81	-388.022,43
IRPJ 15%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
AIR 10%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
IRPJ total	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
IR dev meses ant				0,00		
outras deduções						
IRRF		168.910,36		82.241,00		136.922,54
outras deduções						
outras deduções						
Total deduções	0,00	168.910,36	0,00	82.241,00	0,00	136.922,54
Estim IRPJ a pagar	0,00	-168.910,36	0,00	-82.241,00	0,00	-136.922,54
Multa isol 50%		0,00		0,00		0,00
IRRF não aproveitado		168.910,36		82.241,00		136.922,54
Saldo acum de IRRF não aproveitado		168.910,36		251.151,36		388.073,90

	Est 04/2011	Est 05/2011	Est 06/2011
--	-------------	-------------	-------------

Processo nº 10882.723180/2014-81
Acórdão n.º **1402-002.692**

S1-C4T2
Fl. 1.710

	DIPJ	Acórdão	DIPJ	Acórdão	DIPJ	Acórdão
Desp ágio gl		10.283.677,84		12.854.597,30		15.425.516,76
Bc DIPJ	-13.223.971,29	-13.223.971,29	-12.702.104,17	-12.702.104,17	-9.413.530,61	-9.413.530,61
Nova BC	-13.223.971,29	-2.940.293,45	-12.702.104,17	152.493,13	-9.413.530,61	6.011.986,15
IRPJ 15%	0,00	0,00	0,00	22.873,97	0,00	901.797,92
AIR 10%	0,00	0,00	0,00	5.249,31	0,00	589.198,62
IRPJ total	0,00	0,00	0,00	28.123,28	0,00	1.490.996,54
IR dev meses ant						28.123,28
outras deduç						
IRRF		199.783,39		28.123,28		755.952,48
outras deduç						
outras deduç						
Total deduções	0,00	199.783,39	0,00	28.123,28	0,00	784.075,76
Estim IRPJ a pagar	0,00	-199.783,39	0,00	0,00	0,00	706.920,78
Multa isol 50%		0,00		0,00		353.460,39
IRRF não aproveitado		199.783,39		72.643,57		0,00
Saldo acum de IRRF não aproveitado		587.857,29		660.500,86		0,00

	Est 07/2011		Est 08/2011		Est 09/2011	
	DIPJ	Acórdão	DIPJ	Acórdão	DIPJ	Acórdão
Desp ágio gl		17.996.436,22		20.567.355,68		23.138.275,14
Bc DIPJ	-9.090.468,84	-9.090.468,84	-8.737.232,92	-8.737.232,92	-3.970.147,12	-3.970.147,12
Nova BC	-9.090.468,84	8.905.967,38	-8.737.232,92	11.830.122,76	-3.970.147,12	19.168.128,02
IRPJ 15%	0,00	1.335.895,11	0,00	1.774.518,41	0,00	2.875.219,20
AIR 10%	0,00	876.596,74	0,00	1.167.012,28	0,00	1.898.812,80
IRPJ total	0,00	2.212.491,85	0,00	2.941.530,69	0,00	4.774.032,01
IR dev meses ant		1.490.996,54		2.212.491,85		2.941.530,69
outras deduç						
IRRF		141.537,45		85.487,02		230.170,20
outras deduç						
outras deduç						
Total deduções	0,00	1.632.533,99	0,00	2.297.978,87	0,00	3.171.700,89
Estim IRPJ a pagar	0,00	579.957,86	0,00	643.551,83	0,00	1.602.331,12
Multa isol 50%		289.978,93		321.775,91		801.165,56
IRRF não aproveitado		0,00		0,00		0,00
Saldo acum de IRRF não aproveitado		0,00		0,00		0,00

	Est 010/2011		Est 11/2011		Est 12/2011	
	DIPJ	Acórdão	DIPJ	Acórdão	DIPJ	Acórdão
Desp ágio gl		25.709.194,60		28.280.114,06		30.851.033,52
Bc DIPJ	-10.520.594,45	-10.520.594,45	-9.153.288,37	-9.153.288,37	-17.743.912,39	-17.743.912,39
Nova BC	-10.520.594,45	15.188.600,15	-9.153.288,37	19.126.825,69	-17.743.912,39	13.107.121,13
IRPJ 15%	0,00	2.278.290,02	0,00	2.869.023,85	0,00	1.966.068,17
AIR 10%	0,00	1.498.860,02	0,00	1.890.682,57	0,00	1.286.712,11
IRPJ total	0,00	3.777.150,04	0,00	4.759.706,42	0,00	3.252.780,28
IR dev meses ant		4.774.032,01		4.774.032,01		4.774.032,01
outras deduç						
IRRF		137.780,81		1.297.446,83		239.678,89
outras deduç						
outras deduç						
Total deduções	0,00	4.911.812,82	0,00	6.071.478,84	0,00	5.013.710,90
Estim IRPJ a pagar	0,00	-1.134.662,78	0,00	-1.311.772,41	0,00	-1.760.930,61
Multa isol 50%		0,00		0,00		0,00
IRRF não aproveitado		137.780,81		1.297.446,83		239.678,89
Saldo acum de IRRF não aproveitado		137.780,81		1.435.227,64		1.674.906,53

Processo nº 10882.723180/2014-81
Acórdão n.º 1402-002.692

S1-C4T2
Fl. 1.711

	Est 01/2012		Est 02/2012		Est 03/2012	
	DIPJ retif espont	Acórdão	DIPJ	Acórdão	DIPJ	Acórdão
Desp ágio gl		2.570.919,46		5.141.838,92		7.712.758,38
Bc DIPJ	-3.990.247,01	-3.990.247,01	-6.879.218,11	-6.879.218,11	-8.675.693,48	-8.675.693,48
Nova BC	-3.990.247,01	-1.419.327,55	-6.879.218,11	-1.737.379,19	-8.675.693,48	-962.935,10
IRPJ 15%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
AIR 10%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
IRPJ total	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
IR dev meses ant				0,00		
outras deduç						
IRRF		269.293,27		133.979,46		257.351,08
outras deduç						
outras deduç						
Total deduções	0,00	269.293,27	0,00	133.979,46	0,00	257.351,08
Estim IRPJ a pagar	0,00	-269.293,27	0,00	-133.979,46	0,00	-257.351,08
Multa isol 50%		0,00		0,00		0,00
IRRF não aproveitado		269.293,27		133.979,46		257.351,08
Saldo acum de IRRF não aproveitado		269.293,27		403.272,73		660.623,81

	Est 04/2012		Est 05/2012		Est 06/2012	
	DIPJ	Acórdão	DIPJ	Acórdão	DIPJ	Acórdão
Desp ágio gl		10.283.677,84		12.854.597,30		15.425.516,76
Bc DIPJ	-14.311.371,02	-14.311.371,02	-13.530.971,66	-13.530.971,66	-14.546.495,05	-14.546.495,05
Nova BC	-14.311.371,02	-4.027.693,18	-13.530.971,66	-676.374,36	-14.546.495,05	879.021,71
IRPJ 15%	0,00	0,00	0,00	-101.456,15	0,00	131.853,26
AIR 10%	0,00	0,00	0,00	-77.637,44	0,00	75.902,17
IRPJ total	0,00	0,00	0,00	-179.093,59	0,00	207.755,43
IR dev meses ant						
outras deduç						
IRRF		225.857,06		339.273,74		207.755,43
outras deduç						
outras deduç						
Total deduções	0,00	225.857,06	0,00	339.273,74	0,00	207.755,43
Estim IRPJ a pagar	0,00	-225.857,06	0,00	-518.367,33	0,00	0,00
Multa isol 50%		0,00		0,00		0,00
IRRF não aproveitado		225.857,06		339.273,74		0,00
Saldo acum de IRRF não aproveitado		886.480,87		1.225.754,61		1.178.596,35

	Est 07/2012		Est 08/2012		Est 09/2012	
	DIPJ	Acórdão	DIPJ	Acórdão	DIPJ	Acórdão
Desp ágio gl		17.996.436,22		20.567.355,68		23.138.275,14
Bc DIPJ	-18.582.512,50	-18.582.512,50	-16.332.896,85	-16.332.896,85	-21.116.425,68	-21.116.425,68
Nova BC	-18.582.512,50	-586.076,28	-16.332.896,85	4.234.458,83	-21.116.425,68	2.021.849,46
IRPJ 15%	0,00	0,00	0,00	635.168,82	0,00	303.277,42
AIR 10%	0,00	0,00	0,00	407.445,88	0,00	184.184,95
IRPJ total	0,00	0,00	0,00	1.042.614,71	0,00	487.462,37
IR dev meses ant		207.755,43		207.755,43		1.042.614,71
outras deduç						
IRRF		140.142,49		834.859,28		91.611,43
outras deduç						
outras deduç						
Total deduções	0,00	347.897,92	0,00	1.042.614,71	0,00	1.134.226,14
Estim IRPJ a pagar	0,00	-347.897,92	0,00	0,00	0,00	-646.763,78
Multa isol 50%		0,00		0,00		0,00
IRRF não aproveitado		140.142,49		0,00		91.611,43
Saldo acum de IRRF não aproveitado		1.318.738,84		625.015,51		716.626,94

Processo nº 10882.723180/2014-81
Acórdão n.º 1402-002.692

S1-C4T2
Fl. 1.712

	Est 010/2012		Est 11/2012		Est 12/2012	
	DIPJ	Acórdão	DIPJ	Acórdão	DIPJ	Acórdão
Desp ágio gl		25.709.194,60		28.280.114,06		30.851.033,52
Bc DIPJ	-22.350.460,96	-22.350.460,96	-29.065.923,78	-29.065.923,78	-27.438.086,92	-27.438.086,92
Nova BC	-22.350.460,96	3.358.733,64	-29.065.923,78	-785.809,72	-27.438.086,92	3.412.946,60
IRPJ 15%	0,00	503.810,05	0,00	0,00	0,00	511.941,99
AIR 10%	0,00	315.873,36	0,00	0,00	0,00	317.294,66
IRPJ total	0,00	819.683,41	0,00	0,00	0,00	829.236,65
IR dev meses ant		1.042.614,71		1.042.614,71		1.042.614,71
outras deduç						
IRRF		168.817,68		132.923,81		210.640,81
outras deduç						
outras deduç						
Total deduções	0,00	1.211.432,39	0,00	1.175.538,52	0,00	1.253.255,52
Estim IRPJ a pagar	0,00	-391.748,98	0,00	-1.175.538,52	0,00	-424.018,87
Multa isol 50%		0,00		0,00		0,00
IRRF não aproveitado		168.817,68		132.923,81		210.640,81
Saldo acum de IRRF não aproveitado		885.444,62		1.018.368,43		1.229.009,24

	Est 01/2013		Est 02/2013		Est 03/2013	
	DIPJ orig sob fisc	Acórdão	DIPJ	Acórdão	DIPJ	Acórdão
Desp ágio gl		2.570.919,46		5.141.838,92		7.712.758,38
Bc DIPJ	-1.677.083,25	-1.677.083,25	-5.422.624,34	-5.422.624,34	-90.022.969,99	-90.022.969,99
Nova BC	-1.677.083,25	893.836,21	-5.422.624,34	-280.785,42	-90.022.969,99	-82.310.211,61
IRPJ 15%	0,00	134.075,43	0,00	0,00	0,00	0,00
AIR 10%	0,00	87.383,62	0,00	0,00	0,00	0,00
IRPJ total	0,00	221.459,05	0,00	0,00	0,00	0,00
IR dev meses ant				221.459,05		221.459,05
outras deduç						

IRRF		203.702,26		146.803,35		180.980,17
outras deduç						
outras deduç						
Total deduções	0,00	203.702,26	0,00	368.262,40	0,00	402.439,22
Estim IRPJ a pagar	0,00	17.756,79	0,00	-368.262,40	0,00	-402.439,22
Multa isol 50%		8.878,40		0,00		0,00
IRRF não aproveitado		0,00		146.803,35		180.980,17
Saldo acum de IRRF não aproveitado		0,00		146.803,35		327.783,52

	Est 04/2013		Est 05/2013		Est 06/2013	
	DIPJ	Acórdão	DIPJ	Acórdão	DIPJ	Acórdão
Desp ágio gl		10.283.677,84		12.854.597,30		15.425.516,76
Bc DIPJ	-5.961.145,71	-5.961.145,71	-6.891.546,83	-6.891.546,83	-6.895.887,50	-6.895.887,50
Nova BC	-5.961.145,71	4.322.532,13	-6.891.546,83	5.963.050,47	-6.895.887,50	8.529.629,26
IRPJ 15%	0,00	648.379,82	0,00	894.457,57	0,00	1.279.444,39
AIR 10%	0,00	424.253,21	0,00	586.305,05	0,00	840.962,93
IRPJ total	0,00	1.072.633,03	0,00	1.480.762,62	0,00	2.120.407,32
IR dev meses ant		221.459,05		1.072.633,03		1.480.762,62
outras deduç						
IRRF		471.877,26		150.014,53		197.486,53
outras deduç						
outras deduç						
Total deduções	0,00	693.336,31	0,00	1.222.647,56	0,00	1.678.249,15
Estim IRPJ a pagar	0,00	379.296,72	0,00	258.115,06	0,00	442.158,17
Multa isol 50%		189.648,36		129.057,53		221.079,08
IRRF não aproveitado		0,00		0,00		0,00
Saldo acum de IRRF não aproveitado		0,00		0,00		0,00

	Est 07/2013		Est 08/2013		Est 09/2013	
	DIPJ	Acórdão	DIPJ	Acórdão	DIPJ	Acórdão
Desp ágio gl		17.996.436,22		20.567.355,68		23.138.275,14
Bc DIPJ	-5.691.356,82	-5.691.356,82	-177.605,38	-177.605,38	140.845,14	140.845,14
Nova BC	-5.691.356,82	12.305.079,40	-177.605,38	20.389.750,30	140.845,14	23.279.120,28
IRPJ 15%	0,00	1.845.761,91	0,00	3.058.462,55	0,00	3.491.868,04
AIR 10%	0,00	1.216.507,94	0,00	2.022.975,03	0,00	2.309.912,03
IRPJ total	0,00	3.062.269,85	0,00	5.081.437,58	0,00	5.801.780,07
IR dev meses ant		2.120.407,32		3.062.269,85		5.081.437,58
outras deduç						
IRRF		222.158,82		291.599,32		146.961,80
outras deduç						
outras deduç						
Total deduções	0,00	2.342.566,14	0,00	3.353.869,17	0,00	5.228.399,38
Estim IRPJ a pagar	0,00	719.703,72	0,00	1.727.568,41	0,00	573.380,70
Multa isol 50%		359.851,86		863.784,20		286.690,35
IRRF não aproveitado		0,00		0,00		0,00
Saldo acum de IRRF não aproveitado		0,00		0,00		0,00

	Est 010/2013		Est 11/2013		Est 12/2013	
	DIPJ	Acórdão	DIPJ	Acórdão	DIPJ	Acórdão
Desp ágio gl		25.709.194,60		28.280.114,06		30.851.033,52

Bc DIPJ	854.391,58	854.391,58	-3.080.674,14	-3.080.674,14	-10.336.626,72	-10.336.626,72
Nova BC	854.391,58	26.563.586,18	-3.080.674,14	25.199.439,92	-10.336.626,72	20.514.406,80
IRPJ 15%	0,00	3.984.537,93	0,00	3.779.915,99	0,00	3.077.161,02
AIR 10%	0,00	2.636.358,62	0,00	2.497.943,99	0,00	2.027.440,68
IRPJ total	0,00	6.620.896,55	0,00	6.277.859,98	0,00	5.104.601,70
IR dev meses ant		5.801.780,07		6.620.896,55		6.620.896,55
outras deduç						
IRRF		204.997,63		175.124,24		641.980,15
outras deduç						
outras deduç						
Total deduções	0,00	6.006.777,70	0,00	6.796.020,79	0,00	7.262.876,70
Estim IRPJ a pagar	0,00	614.118,85	0,00	-518.160,81	0,00	-2.158.275,00
Multa isol 50%		307.059,42		0,00		0,00
IRRF não aproveitado		0,00		175.124,24		641.980,15
Saldo acum de IRRF não aproveitado		0,00		175.124,24		817.104,39

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares alegadas e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, exclusivamente para cancelar integralmente as multas isoladas aplicadas ao Contribuinte. Caso vencido, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone – Redator Designado

Divirjo do brilhante voto exarado pelo Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella 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.

Brasília (DF), em 26 de julho de 2017.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone