Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10882.723180/2014-81

Processo nº	10882.723180/2014-81
Recurso	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9101-006.057 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de	05 de abril de 2022
Recorrente	GE POWER & WATER EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS DE TRATAMENTO DE ÁGUA LTDA.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

RECURSO ESPECIAL. ACÓRDÃO RECORRIDO. MATÉRIA SUMULADA. NÃO CONHECIMENTO. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS LANÇADA APÓS ENCERRAMENTO DO ANO-BASE. SÚMULA CARF nº 178.

Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso (art. 67, § 3º, Anexo II do RICARF).

Não se conhece de recurso especial contra decisão que adotou o entendimento da Súmula CARF nº 178.

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

Não se conhece de Recurso Especial que aponta como paradigma de divergência acórdão sem similitude fática com o aresto recorrido, ou que não favoreça a tese do Recorrente e portanto não o aproveita.

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

Ano-calendário: 2010, 2012

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS. NOVA REDAÇÃO DADA PELA MP 351/2007. APLICÁVEL À FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS A PARTIR DE JANEIRO DE 2007.

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007, a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela

não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação "à matéria 6" ("multa isolada aplicada em concomitância com a multa de ofício"). A conselheira Edeli Pereira Bessa votou por conhecer do recurso em maior extensão, também em relação à "matéria 5", exclusivamente para aos anos-calendário de 2011 e 2013. No mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto que votaram por dar-lhe provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

(documento assinado digitalmente)
Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

GE POWER & WATER EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS DE TRATAMENTO DE ÁGUA LTDA. recorre a esta 1ª Turma da CSRF em face do Acórdão nº 1402-002.692, de 26 de julho de 2017, integrado pelo Acórdão de Embargos nº 1402-003.602, de 22 de novembro de 2018, cujas ementas e dispositivos receberam a seguinte redação:

Acórdão nº 1402-002.692

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.

Documento nato-digital

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 critério 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 MENSAIS.

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.

Documento nato-digital

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.

Acórdão nº 1402-003.602

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. EVIDENTE OCORRÊNCIA. CONHECIMENTO E ACOLHIMENTO.

Devem ser conhecidos e acolhidos os Embargos de Declaração opostos para sanar omissão contida nas razões de decidir dos Acórdãos, quando confirmada a presença de tal *lapso* jurisdicional.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA MENSAL. CÁLCULO DE REDUÇÃO E SUSPENSÃO. INCLUSÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. MÊS DE DEZEMBRO. IDENTIDADE COM LUCRO REAL DO PERÍODO. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 93/1997. PROCEDÊNCIA.

À luz da norma contida no §4º do art. 230 do RIR/99, a Instrução Normativa SRF nº 93/1997 deixa claro que no cálculo constante dos balancetes de suspensão e redução das estimativas mensais estão inclusas *todas as adições determinadas e exclusões e compensações admitidas pela legislação do imposto de renda*, abrangendo, assim, os prejuízos fiscais registrados pelo contribuinte.

Especialmente em relação ao cálculo do mês de dezembro, não existe previsão da exclusão de quaisquer elementos ou parcelas do cálculo do Lucro Real. Não obstante, as exceções prevista, aplicáveis aos meses de janeiro a novembro, referem-se aos lucros apurados no exterior, às parcelas excedentes aos cálculos referente a preços de transferência e regras de subcapitalização e ao lucro inflacionário, não abarcando prejuízos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os Embargos de Declaração, retificando o Acórdão nº 1402002.692, para sanar a omissão apontada, dando provimento parcial ao Recurso Voluntário para cancelar o valor referente à multa isolada pelo não recolhimento da estimativa de IRPJ de dezembro de 2010, na monta de R$ 30.783,88.

Trata o processo de auto de infração de IRPJ relativo aos anos-calendário 2010, 2011, 2012 e 2013, decorrente da glosa de amortização de ágio, com multa de ofício no percentual de 75%, além de multa isolada pelo não recolhimento de estimativas mensais.

Documento nato-digital

Irresignado, o Contribuinte apresentou Impugnação. A 2ª Turma de Julgamento da DRJ/CTA deu provimento parcial à impugnação, apenas para corrigir excesso no cálculo da multa isolada. A decisão de piso registrou a seguinte ementa:

> **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.
>
> ÁGIO. REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA SEM MUDANÇA DE CONTROLE ACIONÁRIO. FUNDAMENTO ECONÔMICO. INEXISTÊNCIA.
>
> O ágio na aquisição de participação da sociedade realizada por empresa do mesmo grupo empresarial e posteriormente incorporada pela autuada, sem alteração da composição do controle acionário da mesma e sem fundamento econômico.
>
> LUCRO REAL. NORMAS CONTÁBEIS E TRIBUTÁRIAS.
>
> As apurações do lucro real e da base de cálculo da CSLL partem do lucro contábil, ajustado de acordo com determinações da legislação tributária; para verificar se o ágio que a autuada está amortizando é dedutível como despesa na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, deve-se avaliar à luz da legislação tributária; e as regras da Lei das SA, do CPC e CVM e legislação societária são subsidiárias, mas não determinantes.
>
> IRPJ. CSLL. ESTIMATIVA MENSAL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS.
>
> Inexiste previsão para compensação de prejuízos de exercícios passados, na apuração da estimativa mensal do mês de dezembro, mas apenas na apuração anual.
>
> IRPJ. CSLL. ESTIMATIVA MENSAL. BALANÇO/BALANCETE DE SUSPENSÃO/REDUÇÃO.
>
> A apuração da base de cálculo de estimativa mensal, com base em balanço/balancete de suspensão/redução, deve levar em conta o valor do IRPJ/CSLL devido nos meses anteriores do mesmo ano-calendário, abrangidos pelo período em curso compreendido na demonstração.
>
> **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**
>
> Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

Documento nato-digital

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 liquido 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.

Documento nato-digital

> Com o advento da Medida Provisória n° 351, de 2007, convertida na Lei n° 11.488, de 2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei n° 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

Seguiram-se Recurso Voluntário e Recurso de Ofício, aos quais se negou provimento conforme ementa do Acórdão nº 1402-002.692, reproduzida supra. Opostos Embargos pelo Sujeito Passivo, retornaram os autos para saneamento de omissão quanto a pedido de recálculo da multa isolada, culminando no Acórdão de Embargos nº 1402-003.602, ementa também reproduzida no início deste relatório.

Inconformado, o Contribuinte interpôs Recurso Especial suscitando 7 (sete) divergências, intituladas:

(1) "preliminar de nulidade: alteração de critério jurídico do lançamento"

(2) "preliminar de decadência do direito de questionar a formação do ágio"

(3) "inaplicabilidade do conceito de ágio interno ao presente caso"

(4) "a subscrição de ações é uma forma de aquisição e gera ágio válido e amortizável – efetivo pagamento do ágio"

(5) "inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-calendário"

(6) "impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício"

(7) "ilegalidade da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício"

Após exame de admissibilidade recursal (despacho fls. 2303-2315) e análise de posterior Agravo (despacho fls. 2340-2352), deu-se seguimento parcial ao Apelo, **reconhecendo-se divergência apenas quanto às seguintes matérias e paradigmas**:

(3) "inaplicabilidade do conceito de ágio interno ao presente caso" – apenas com base no paradigma nº 1302-001.184;

(4) "a subscrição de ações é uma forma de aquisição e gera ágio válido e amortizável – efetivo pagamento do ágio" – paradigmas nº 9101-001.657 e nº 1301-001.297;

(5) "inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-calendário" – paradigmas nº 1301-003.351 e nº 1103-00.200; e

Documento nato-digital

(6) "impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício" – paradigmas nº 1301-003.351 e nº 1401-002.725.

As divergências propostas e respectivos paradigmas serão analisadas em maior detalhe adiante, na parte do voto dedicada ao "conhecimento".

Relativamente às matérias que restaram admitidas nos exames de admissibilidade e de Agravo, o apelo submete, em síntese, as seguintes razões de mérito (destaques do original):

- "[...] a Lei 9.532/97 estabeleceu tratamento fiscal específico a ser aplicado às aquisições de participações societárias com ágio - tratamento este que foi inteiramente observado pela Recorrente. [...] à época dos fatos, os atos condenados pela Autoridade Lançadora não eram apenas válidos, como também representavam condutas expressamente autorizadas pelo ordenamento jurídico brasileiro. [...] atendidos os requisitos da legislação, os contribuintes devem ser livres para organizar suas atividades e usufruir do direito assegurado em lei."

- "as cortes administrativas possuem relevante papel na correção dos exageros que vêm sendo perpetrados na interpretação da autorização legal para amortização do ágio pago com base na expectativa de rentabilidade futura, reafirmando que os requisitos e condições para o aproveitamento do ágio são somente aqueles veiculados pelo artigo 7º da Lei 9.532/97 e rechaçando a tentativa de criar condições inexistentes na legislação".

- "a expressão "ágio interno" popularizou-se em razão das 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 n° 10.637/02, resultante da conversão do artigo 39 da Medida Provisória n° 66/02 [...] o "ágio interno" citado por esse normativo tem conteúdo semântico específico. É o ágio que surge de uma reavaliação. Não se aplica ao caso presente, que envolve transferência de participação societária a custo contábil."

- "As participações detidas nas empresas brasileiras GE Betz, Ecolochem e Zenon, então detidas pela GE Lux, localizada em Luxemburgo, porém originalmente derivadas de aquisições de negócios globais junto a terceiros, foram entregues a título de pagamento do aumento de capital da GE Participações. A entrega das participações foi efetuada com base no mesmo valor dessas participações então registradas nos livros da GE Lux. [...] A aquisição da participação societária nas três empresas foi paga mediante a entrega das quotas da GE Participações. Ocorre que a participação nas três empresas foi entregue pela GE Lux para a GE Participações pelo mesmo valor que constavam nos livros da primeira e este valor era superior ao valor patrimonial. 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. [...] o caso em concreto não se aproxima do controverso "ágio interno"."

- No Brasil, para fins contábeis e de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, sempre se tomou cada sociedade como entidade única e, não todo o grupo econômico. [...] 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. [...] Nestes países, portanto, é totalmente compreensível não se aceitar o

Documento nato-digital

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 (i.e., não consolidadas), o ágio interno com reavaliação espontânea sempre foi aceito pelas regras contábeis. [...] Nestas demonstrações financeiras individuais, o ágio pode ser registrado e mantido como um ativo."

- "[...] considerando que o ágio registrado pela GE Participações nas três empresas não contempla uma reavaliação espontânea, já que a GE Lux contribuiu referidas empresas ao capital social da GE Participações pelo mesmo valor que constavam em seu balanço, com mais razão se pode sustentar a validade do ágio reconhecido na transação em exame."

- "Os artigos 385 e 386 do RIR/99, em vigor à época dos fatos, tratam do registro de ágio fiscal na aquisição de participação societária e sobre a possibilidade de amortizá-lo. Os referidos artigos têm como base o próprio artigo 20 do Decreto-Lei 1.598/77 e os artigos 70 e 80 da Lei 9.532/97. [...] De acordo com os dispositivos acima mencionados, **não há qualquer restrição posta para a amortização de ágio reconhecido em operações envolvendo partes relacionadas**. [...] **A circunstância de a operação ser praticada por empresas do mesmo grupo econômico não descaracteriza o ágio** [...]."

- "[...] tanto não havia vedação ao ágio entre pessoas ligadas, que foi publicada a MP 627/13, convertida na Lei 12.973/14, vedando expressamente o seu aproveitamento fiscal entre empresas dependentes. [...] Portanto, **foi a referida MP 627/13 que trouxe, pela primeira vez, a restrição ao ágio gerado entre partes dependentes**. [...] Essa norma foi mantida no processo de conversão na Lei 12.973/14, tendo sido contemplada em seu artigo 22 [...] a lei inovou ao incluir o termo "partes não dependentes", o qual não constava antes em qualquer norma legal tributária [...] a MP 627/13 é do ano de 2013, enquanto que as operações societárias em debate ocorreram em 2008, não havendo o que se falar em sua aplicação ao presente caso."

- "Diante das normas fiscais em vigor à época dos fatos, já exaustivamente explicadas acima, não restava à GE Participações nenhuma outra alternativa para o registro do investimento adquirido. Nos termos do artigo 385 do RIR/99, a sociedade deveria dividir o valor pago em custo de aquisição e ágio. A norma fiscal não admite procedimento diferente daquele efetuado pela GE Participações. Não é uma norma optativa. Trata-se de uma norma cogente. E assim foi feito."

- "qualquer documento utilizado pela sociedade que irá registrar o ágio como fundamento para pagamento deste deve ser aceito pela Fiscalização, independentemente da metodologia utilizada ou da concretização efetiva de rentabilidade futura indicada no estudo. [...] A legislação não prevê **qualquer restricão à forma ou à metodologia utilizadas para a fundamentação do ágio em rentabilidade futura**, de tal modo que não cabe às Autoridades Fiscais estabelecerem requisitos adicionais ou questionarem a qualidade técnica das informações prestadas. [...] Apenas diante da convergência das leis tributárias com os padrões internacionais de contabilidade, é que o laudo elaborado por perito independente passou a ser uma exigência para a amortização fiscal do ágio [...]."

- "[...] 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 do**

Documento nato-digital

Recurso Voluntário). Não obstante, a fim de demonstrar que referido valor também observou o princípio *arm's length*, a EY preparou três relatórios de avaliação econômico-financeira, para cada uma das sociedades que foram contribuídas para o capital da GE Participações pela GE Lux - Zenon (datado de setembro de 2006), GE Betz (datado de setembro de 2007) e Ecolochem (datado de setembro de 2007), os quais, ao contrário do quanto sustentado pelo acórdão recorrido e conforme a seguir demonstrado, são válidos e prestam-se à devida mensuração do ágio discutido."

- "Não há no artigo 385 do RIR/99, qualquer restrição à forma de aquisição do investimento ou quanto à maneira escolhida pelas partes para a quitação do investimento adquirido, o que inclui, por exemplo, a conferência de ações em redução de capital. Caso o legislador quisesse excluir alguma das formas de aquisição de participação societária, o teria feito na própria lei. [...] A leitura atenta do artigo 385 do RIR/99 não contempla a palavra pagamento ou efetivo e, muito menos, pagamento em dinheiro. [...] A própria Resolução CFC 1110/07 contempla a possibilidade geração de ágio em subscrição, ou seja, sem pagamento em dinheiro. [...] Na mesma linha, a Resolução CFC 1157/09 [...] Na Instrução CVM 247/96 podemos encontrar esse mesmo permissivo [...]"

- "Para fins de amortização fiscal do ágio, a existência, ou não, do pagamento em moeda é irrelevante, pois mesmo nos casos de aumento ou redução de capital, como no caso analisado, há um legítimo custo de aquisição, que corresponde ao valor das ações entregues em pagamento dos bens e direitos devolvidos. [...] 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 em aumento de capital na GE Participações, recebendo em troca quotas dessa sociedade [...]."

- "[...] não há como se sustentar a alegação 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."

- "[...] impossibilidade de se exigir multa isolada pela falta de recolhimento de estimativa após o encerramento do ano-calendário [...] a multa isolada prevista no artigo 44 da Lei 9.430/96 é aplicável quando as autoridades fiscais verificam a falta de recolhimento das estimativas mensais antes do encerramento do ano-calendário. [...] uma vez encerrado o ano-base, eventuais insuficiências de recolhimento só serão exigidas quando examinados todos os elementos integrantes da renda em 31 de dezembro do ano-calendário. [...] Neste sentido, eventuais recolhimentos a menor estarão sujeitos à aplicação da multa de ofício no percentual de 75%, nos termos do artigo 44, inciso I, da Lei 9.430/96, que impõe a penalidade nos casos em que restar comprovada a falta de pagamento ou recolhimento, a falta de declaração e nos de declaração inexata. A multa de ofício, então, será calculada sobre valor do tributo que efetivamente deixou de ser recolhido. Nestas situações, logicamente, **perde o sentido qualquer exigência referente às estimativas da CSLL que deixaram de ser recolhidas**."

- "Há, destarte, cobrança cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, sobre os mesmos valores supostamente devidos [...], pois sobre o montante mensal glosado incidiu tanto a multa de ofício (de 75%), quanto a multa isolada, o que não pode ser admitido. [...] essa

Documento nato-digital

cobrança representa dupla incidência sobre a mesma materialidade, uma vez que os valores adicionados pela Autoridade Lançadora nas bases mensais, para cálculo da multa isolada pela suposta falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e de CSLL, foram os mesmos incluídos no cálculo do ajuste anual para a cobrança da multa de ofício sobre os valores supostamente não recolhidos desses tributos."

Salienta-se ainda que, antes mesmo da indicação das matérias cujas divergências foram suscitadas, a Recorrente aponta duas preliminares:

a) a primeira, acerca de nulidade do acórdão recorrido em razão de suposta inovação no critério jurídico do lançamento: aduz a Recorrente que se trata de matéria de ordem pública, em que pese ter também indicado paradigmas para configuração de divergência jurisprudencial;

b) requer o cancelamento da exigência em face da edição do art. 24 da LINDB.

Cientificada do Recurso Especial do Contribuinte, a Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN ofertou Contrarrazões (fls. 2361-2376), aduzindo em síntese (grifos e destaques originais):

- "[...] **para existir**, o ágio ou deságio deve sempre ter como origem um propósito negocial (aquisição de um investimento) e, assim, um substrato econômico (transação comercial). **Somente registros escriturais, por exemplo, não podem ensejar o nascimento dessa figura econômica e contábil**."

- "O ágio ou deságio, dessa forma, deve sempre decorrer da efetiva aquisição de um investimento oriundo de um **negócio comutativo**, onde as partes contratantes, **interdependentes entre si** e ocupando posições opostas, tenham interesse em assumir direitos e deveres proporcionais. Como exemplo, se em um negócio o alienante pede pelo seu bem ou direito determinado sobrepreço, essa *mais valia* a ser paga pelo adquirente deve ser justificada pela expectativa de algum ganho. **Se não há previsão de ganho, não há porque existir ágio**."

- "para que ocorra a efetiva aquisição de um investimento, com o correspondente surgimento do ágio ou deságio, é imprescindível a existência de **substrato econômico** à sua realização, ou seja, de transação econômica que materialize **o valor de aquisição ao mesmo tempo pago pelo adquirente e recebido pelo alienante**. A aquisição de um investimento, assim como de qualquer bem ou direito, deve sempre importar **o dispêndio de um gasto (econômico ou patrimonial) pelo adquirente e o ganho (também econômico ou patrimonial) pelo alienante**. Sem essa troca de riquezas e da titularidade do investimento, não há que se falar em aquisição, e, como consequência, no surgimento de ágio ou deságio."

- "Mostra-se, assim, a necessidade de o ágio ou deságio auferido por uma empresa com a aquisição de uma participação societária ter como origem um propósito econômico real, assim como um efetivo substrato econômico. A presença concomitante desses dois requisitos é imprescindível ao reconhecimento da existência dessa figura econômica e contábil. **A aquisição de um investimento por meio de mera escrituração artificial, sem a sua real materialização no mundo econômico, não é hábil a gerar ágio ou deságio**."

Documento nato-digital

- "**No presente caso, o propósito negocial que deu origem ao ágio era a sua própria criação, um fim em si mesmo. O ágio criado com a engenharia societária não teve, assim, qualquer propósito negocial, sua finalidade foi estritamente tributária**: reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL a ser paga. Não apresentando propósito negocial e substrato econômico ao seu surgimento, **o ágio ora em discussão não existiu**, tendo sido criado somente *no papel*. **Não existindo de fato, tal ágio, portanto, não é válido e nem eficaz para ser amortizado na conta de resultado da contribuinte**, seja pelos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 (385 e 386 do RIR/99), seja por qualquer outra norma que autoriza tal dedutibilidade."

- "Além de não ser dedutível nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, o ágio utilizado pela Recorrente não é passível de integrar a conta de resultado por nenhum outro dispositivo que autoriza a dedutibilidade de despesas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. **A despesa amortizada pelo Sujeito Passivo na apuração de seu lucro líquido não se enquadra em nenhuma das hipóteses de dedutibilidade previstas pelos artigos 324 a 327 do RIR/99**. Mesmo se não tivéssemos enveredado pela ausência de propósito negocial ou sobre a discussão de tratar-se ou não de ágio interno, **ainda assim** a dedutibilidade deste ágio seria impossível. Isso porque há inobservância de requisitos legais expressos para a amortização do ágio efetivamente pago."

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

O Recurso Especial é tempestivo.

Em que pese as Contrarrazões não terem contestado o conhecimento recursal, impõem-se algumas considerações acerca das matérias **(3) "inaplicabilidade do conceito de ágio interno ao presente caso"** e do **paradigma nº 1302-001.184**, único admitido como representativo de divergência no Despacho de Agravo de fls. 2340-2352; **(4) "a subscrição de ações é uma forma de aquisição e gera ágio válido e amortizável – efetivo pagamento do ágio"**, e **(5) "inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-calendário"**, face à edição do enunciado de **Súmula CARF nº 178**.

1.1 DA MATÉRIA (3) "INAPLICABILIDADE DO CONCEITO DE ÁGIO INTERNO AO PRESENTE CASO"

Relevante destacar que a divergência concretamente proposta, no item VII.3 do Apelo especial, identificada como matéria (3) no exame de admissibilidade, foi quanto a se o fato de o ágio ser "interno" (gerado em operações entre empresas do mesmo grupo) seria suficiente, por si só, para justificar a glosa da respectiva amortização. Reproduz-se a proposta de divergência:

Documento nato-digital

> "**VII.3 - INAPLICABILIDADE DO CONCEITO DE ÁGIO INTERNO AO PRESENTE CASO: DIVERGÊNCIA DE INTERPRETAÇÃO DOS ARTIGOS 385 E 386 DO RIR/99 DOS ARTIGOS E 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97**
>
> [...]
>
> 126. Com base no entendimento de que o ágio em discussão seria um "ágio interno", o acórdão recorrido manteve a glosa das despesas de amortização por entender que não teria ocorrido "sacrifício econômico", havendo apenas a circularização dos mesmos ativos dentro do grupo. Vale dizer, no entender do acórdão recorrido, o fato das operações terem acontecido supostamente entre empresas do mesmo grupo econômico seria suficiente para invalidar a amortização do ágio.
>
> 127. O acórdão recorrido diverge do entendimento do **acórdão paradigma nº 1302-001.184 (doc. 06**), que expressamente reconhece a possibilidade de amortização do ágio gerado em operações realizadas entre partes relacionadas. Confira-se:
>
> [...]
>
> 128. É importante destacar que o 1302-001.184 (doc. 06) trata, inclusive, de caso no qual o E. CARF entendeu que, no caso concreto, não haveria que se falar em "ágio interno", mas ainda que a operação envolvesse de partes relacionadas, a circunstância de a operação haver sido praticada por empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico" não seria suficiente para descaracterizar o ágio.
>
> 129. O acórdão recorrido também diverge do entendimento do **acórdão paradigma nº 1302-001.150 (doc. 07).** Veja-se:
>
> [...]
>
> 130. Enquanto no acordão recorrido são afastados os efeitos tributários da amortização de ágio com base na afirmação de que trata-se de um ágio enquadrado no conceito chavão de "ágio interno", o acórdão paradigma expressamente reconhece a validade fiscal de ágio interno ao grupo econômico.
>
> 131. Diante do exposto, evidenciado o dissídio jurisprudencial sobre o tema, passa a Recorrente às razões de defesa."

O exame de admissibilidade recursal não vislumbrou dissídio na matéria. Extrai-se do despacho de admissibilidade de fls. 2303-2315:

> "No tocante a essa terceira matéria, também não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, **por se tratar de situações fáticas distintas**.
>
> Enquanto na **decisão recorrida** *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,* nos **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdão nº 1302-001.184, de 2013), **ao contrário**, *o ágio ora* sub examine não *se enquadraria*

no conceito de ágio interno forjado pela CVM, já que não foi gerado intragrupo (**primeiro acórdão paradigma**) e, *embora a autoridade fiscal tente enquadrar a situação como ágio interno, nem isso sequer seria possível, pois houve efetivo pagamento pelo ágio a terceiros* (**segundo acórdão paradigma**).

São, pois, **situações fáticas distintas**, a demandarem, forçosamente, decisões diversas, insuscetíveis de uniformização por meio do Recurso Especial de divergência.

Evidentemente, o primeiro pressuposto para a configuração de dissídio interpretativo, é, inquestionavelmente, a **similitude fática** entre a matéria discutida nos acórdãos recorrido e paradigmas. Ou seja, é essencial que reste demonstrado que, decidindo **matéria semelhante**, órgãos julgadores distintos chegaram a conclusões diversas, em razão de divergências na interpretação da legislação tributária.

Em outras palavras, se é certo que a divergência deve dizer respeito a **questão de direito**, e nunca a **questão de fato**, é evidente que, se os fatos são diversos, a interpretação da norma jurídica não pode ser considerada divergente.

Sendo assim, para configurar o dissídio jurisprudencial, nessa matéria, caberia à Recorrente apresentar acórdãos paradigmas apreciando **situação semelhante** à abordada na decisão recorrida *(mesmo que o ágio tenha origem exclusiva em operações entre parte relacionadas, de controle totalmente convergente às mesmas pessoas jurídicas, sem a participação de qualquer companhia alheia ao Grupo, assim como desvinculadas de qualquer outra transação externa, anterior ou simultânea...)* e decidindo em sentido contrário a ela *(...**não** se trata, no caso, de "ágio interno").*

Há que se ressaltar, ainda, que a afirmação da Recorrente, de que, *ao longo do presente processo, demonstrou, de forma clara e inequívoca, que o ágio em discussão não é um "ágio interno"* (e-fls. 1.911, item 146), constitui-se em **juízo de mérito próprio**, do qual pretende ela partir para a demonstração da alegada divergência jurisprudencial, juízo, esse, porém, que não se confirma com a leitura do inteiro teor do acórdão recorrido, no qual nada é afirmado nesse sentido (destaque da transcrição):

> *Nesse sentido, primeiro cabe relembrar 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**.*" [grifos e destaques do despacho transcrito]

O Contribuinte opôs Agravo, cuja análise resultou no reconhecimento de divergência apenas frente ao paradigma nº 1302-001.184, nos termos do despacho de fls. 2340-2352, do qual se extrai:

> "**Matéria: "(3) inaplicabilidade do conceito de ágio interno ao presente caso**".
>
> [...]

Documento nato-digital

Como se observa, a Agravante não tece quaisquer considerações acerca do **segundo paradigma**, acórdão nº 1302-001.150 (e-fls. 2074/2096). Nesse sentido, portanto, o despacho agravado se sustenta por suas próprias razões.

Entretanto, devem ser examinadas as alegações da interessada acerca do **primeiro paradigma**, acórdão nº 1302-001.184 (e-fls. 2053/2068). Sua ementa é a seguir transcrita:

> DESPESA COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. GLOSA INDEVIDA.
>
> Se as operações que geraram o ágio foram procedimentos legais em seu aspecto formal, conforme reconhece o próprio TVF, e não resta demonstrada qualquer ilicitude na conduta da recorrente, como sustenta a decisão recorrida, não procede a glosa da despesa com amortização do ágio.

Releva, entretanto, prosseguir no exame, cabendo a transcrição do seguinte excerto do voto condutor, esclarecedor sobre o teor da decisão e seu alcance (grifos não constam do original):

> No mérito, ressalto que, se as operações que geraram o ágio foram procedimentos legais em seu aspecto formal, conforme reconhece o próprio TVF, e não resta demonstrada qualquer ilicitude na conduta da recorrente, como sustenta a decisão recorrida, não procede a glosa da despesa com amortização do ágio. Nesse ponto, divirjo radicalmente da decisão recorrida, pois, essa, ao mesmo tempo que diz que não houve ilicitude, mantém a glosa da despesa. Ora, ou o ato e ilícito e lhe são negados os seus efeitos ou ele e licito e devem ser reconhecidos os efeitos que lhes são próprios. **A decisão recorrida manteve o lançamento apenas sob o fundamento de que se tratava de ágio em si próprio, o que já foi anteriormente refutado a exaustão, seja porque tal argumento, por si só, não justificaria a glosa da despesa, seja porque sequer o ágio ora *sub examine* se enquadraria no conceito de ágio interno forjado pela CVM, já que não foi gerado intragrupo.**

O trecho acima evidencia o entendimento do primeiro paradigma de que haveria dois argumentos distintos a embasar a decisão.

Iniciando pelo segundo fundamento, trata-se da constatação de que, no caso concreto, o ágio discutido não seria ágio interno. Foi esse o ponto a que se apegou o despacho agravado para afirmar a ausência de similitude fática com o acórdão recorrido, no qual, inequivocamente, o colegiado afirmou tratar-se de ágio interno.

Mas o primeiro fundamento é de natureza puramente teórica. O primeiro paradigma afirma que "*tal argumento [tratar-se de ágio de si próprio], por si só, não justificaria a glosa da despesa*". Vale dizer, ainda que o ágio discutido nos autos fosse caracterizado como ágio de si próprio (ou ágio interno), ainda assim a decisão do colegiado não se alteraria.

Os dois fundamentos, pois, são autônomos, posto que cada um deles seria capaz, isoladamente, de manter a decisão tomada.

Ora, há que se reconhecer que assiste razão à Agravante, neste ponto. O **acórdão recorrido** decidiu que o ágio interno (assim entendido aquele gerado

Documento nato-digital

> entre partes de um mesmo grupo empresarial) não pode gerar aproveitamento fiscal, o que se verifica já a partir de sua ementa. Confira-se [...]:
>
> [...]
>
> A divergência resta comprovada, no que se refere ao primeiro paradigma, acórdão nº 1302-001.184. Há que se reformar o despacho agravado neste particular, cabendo acolher o agravo e dar seguimento ao recurso especial quanto a esta matéria **"(3) inaplicabilidade do conceito de ágio interno ao presente caso**", tendo como paradigma tão somente o acórdão nº 1302-001.184." [grifos e destaques do despacho transcrito]

Tem razão o Despacho de Agravo quando diz que o paradigma nº 1302-001.184 traz, como fundamento autônomo, que o fato de se tratar de ágio interno não justifica, por si só, a glosa da despesa. Assim, **caso** o acórdão recorrido manifestasse que o fato de o ágio decorrer de operações entre partes relacionadas era motivo suficiente para a glosa, haveria dissídio. Contudo, parece-me que não foi essa a fundamentação do recorrido.

A identificação dos fundamentos da decisão recorrida demanda análise não apenas da respectiva ementa mas também, e sobretudo, de seu voto condutor.

Em verdade, o voto condutor do acórdão recorrido manifesta que as operações internas dos grupos empresariais *até podem* gerar ágio amortizável, *desde que* sejam satisfeitos os critérios do "*arm´s lenght*" e do "*sacrifício econômico*", critérios estes não cumpridos no caso concreto, na visão da Turma *a quo*. Confira-se:

> "[...] 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 intra-grupo, 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." [grifou-se]

Estabelecida a premissa do raciocínio, o voto passa à análise do caso concreto.

Quanto ao princípio do *arm´s length*, registra:

> "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

Documento nato-digital

quando de tal integralização de participações, como o preciso elemento validador (fls. 1590) das condições da transação interna:

[...]

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 [...]

[...]

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):

[...]

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 conclusão e atestes são apenas válido 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 auxilio 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*." [grifos do original]

E quanto ao quesito “sacrifício econômico”, assim consta no recorrido:

Documento nato-digital

> "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):
>
> [...]
>
> 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." [grifo e destaques originais]

Recapitulando, a divergência especificamente proposta pelo Recorrente foi quanto a se o fato de o ágio ter sido gerado em operações intragrupo seria, *por si só*, suficiente para a indedutibilidade da respectiva amortização.

Resta evidenciado que o acórdão recorrido *não* pronuncia que tal circunstância seja em si suficiente para afastar a dedutibilidade do ágio, o que já inviabiliza a divergência suscitada.

E não é só.

O paradigma nº 1302-001.184 descreve situação fática distinta em pontos relevantes, na medida em que registra que naquele caso houve *efetivo pagamento* do ágio (transferências bancárias) *em favor de terceiros*. Foi nesse específico contexto que o paradigma consignou que o fato de as operações envolverem pessoas relacionadas não era *em si* suficiente para comprometer a dedução do ágio amortizado. Nada autoriza a transposição do entendimento paradigmático para o presente feito, em que não se tem notícia de "efetivo pagamento do ágio em favor de terceiros".

Pelos motivos expostos, com a devida vênia, discordo do exame de Agravo e considero que o paradigma nº 1302-001.184 também não se mostra apto a demonstrar divergência quanto à matéria (3), nos termos em que proposta.

Documento nato-digital

1.2 DA MATÉRIA (4) "A SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES É UMA FORMA DE AQUISIÇÃO E GERA ÁGIO VÁLIDO E AMORTIZÁVEL – EFETIVO PAGAMENTO DO ÁGIO"

No que diz respeito ao tema, em primeiro lugar, entendo que a matéria não é controvertida nos autos.

Em nenhum momento o acórdão recorrido afirma que a subscrição de ações não seria uma forma de aquisição apta a ensejar a geração de ágio válido e amortizável.

Bem pelo contrário. Observe-se que o muito bem fundamentado voto condutor do acórdão recorrido aborda os fatos tratados nos presentes autos sem distinguir os conceitos de subscrição de ações e aquisição de ações, focando na impossibilidade de geração de ágio válido em uma operação intragrupo *caracterizada* pela ausência de satisfação dos critérios do "*arm´s lenght*" e do "*sacrifício econômico*", conforme já abordado no item anterior deste voto.

Por mais que a Recorrente se esforce a tentar reduzir a discussão acerca da ausência de fluxo financeiro, extrai-se do acórdão recorrido muito mais do que isso: o voto condutor do aresto em exame afirma que o ágio foi "*extraído das variações de valorações meramente escriturais*", e, utilizando-se de argumentos da própria Recorrente, conclui não ter havido "*geração de riqueza qualquer em tais operações (fls. 1570)*". E, ainda nesse contexto, arremata: "*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 sendo, embora a abordagem da Recorrente, com o devido respeito, flerte com a ausência de prequestionamento, o que se tem, em realidade, é a impossibilidade de reforma da decisão recorrida com o argumento de a operação se tratar de uma subscrição de ações, uma vez que, ainda assim, restaria incólume o fundamento do acórdão recorrido de tratar-se de "ágio interno" não amortizável.

Há ainda uma razão para o não conhecimento do Recurso Especial sobre o tema.

Foram 2 os paradigmas colacionados pela Recorrente: os Acórdãos nº 9101-001.657 e nº 1301-001.297 (fls. 1920-1922).

Pois bem, o paradigma nº 9101-001.657, embora tratasse de operação de subscrição de ações, além de decidido em contexto fático muito distinto do tratado nos presentes autos, não seria apto a reformar a decisão recorrida, uma vez *sequer se tratava* de operação entre partes relacionadas. Confira-se excerto de seu relatório:

> A glosa das despesas de amortização de ágio fundamentou-se em duas razões:
>
> > a) As incorporações feitas pela CPQ das empresas CMN e Futura foram feitas na mesma data e por meio do mesmo instrumento e, por consequência, não haveria uma ordem estabelecida para as incorporações. Daí a fiscalização entendeu que a CPQ teria incorporado primeiro a CMN e depois a Futura, e por isso, quando incorporou a Futura o investimento na CMN já teria sido deixado de existir.

Documento nato-digital

b) Impossibilidade de ser reconhecido o ágio na subscrição de ações.

A conclusão do auto de infração é a seguinte:

> *Conclui-se que a reorganização societária adotada pelos acionistas implicou uma situação não prevista pela regra de incidência do artigo 386 do RIR/99 e que não existe previsão legal que permita a dedução das contrapartidas das amortizações do ágio contabilizado pela CPQ na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL. Conclui-se também que a parcela contabilizada como ágio referente à subscrição de ações pela Futura não é verdadeiramente ágio, mas custo do investimento.*
>
> *Procedemos à glosa de 100% das despesas relativas às amortizações do ágio em questão, no período de março/2001 a setembro/2005, deduzidas pelo contribuinte na sua apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, conforme quadros "Apuração do valor a recolher" anexos.*
>
> *Do valor glosado, 100% deve-se ao fato de o artigo 386 do RIR/99 não se aplicar ao caso e à contabilização indevida de um ágio que deveria ter sido baixado pela Futura, conforme demonstrado nos itens Motivo 1 (a amortização do ágio não é dedutível) e Motivo 2 (o ágio não é recepcionado pelo CPQ) anteriores, e 39,99% deve-se contabilização como ágio do valor integralizado que na realidade é custo do investimento, conforme Motivo 3 (ágio pago na subscrição de ações) anterior.*
>
> *[...]*

Já em relação ao segundo paradigma, Acórdão nº 1301-001.297, outra sorte não lhe resta.

Em que pese a aparente similitude fática examinada no recorrido e nesse precedente, ambos tratando de ágio oriundo de subscrição de ações realizada entre partes relacionadas, a divergência construída neste tópico do Recurso Especial não enveredou por esse caminho, *limitando-se a discutir a suposta identidade entre subscrição e aquisição de ações para fins de caracterizar ágio amortizável* – o que, sob certo aspecto, é convergente com a linha adotada no Recorrido de não diferenciar tais operações no caso concreto -, e não acerca de o ágio em questão não possuir substância econômica e a operação em exame não ter sido realizada observando-se o princípio do *arm´s lenght*.

Se a Recorrente tivesse indicado esse precedente como paradigma para questionar não só a matéria subscrição de ações como apta a gerar ágio amortizável, *mas também a possibilidade de amortização de ágio interno*, o presente exame poderia se estender para esse enfoque. Ocorre que, além de a construção do Apelo não ter sido assim formulada, esse questionamento se englobaria no item "3" do Recurso Especial, que tratava especificamente a pretensa possibilidade de amortização do ágio, ainda que formado intragrupo, o que caracterizaria a indicação de um terceiro paradigma sobre o tema, o que implicaria o seu descarte para fins de exame de admissibilidade, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 67 do Anexo II do RICARF. Desse modo, deixo de realizar o exame da divergência sob esse prisma.

Documento nato-digital

Por essas razões, voto por não conhecer também dessa matéria.

1.3 DA MATÉRIA (5) "INAPLICABILIDADE DA MULTA ISOLADA EM RAZÃO DO ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO"

Não obstante o exame de admissibilidade tenha reconhecido dissídio frente aos paradigmas, **o entendimento expresso no aresto recorrido amolda-se à Súmula CARF nº 178, de efeito vinculante**, aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021, de seguinte teor:

> *A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*
>
> *Acórdãos Precedentes: 9101-003.353, 9101-005.362, 9101-005.078, 9101-004.290, 9101-004.320, 9101-004.416, 9101-004.544, 9101-002.777, 1802-00.572, 1202-000.732, 1401-00.361, 1101-00.255 e 1301-001.787.*

A correlação da Súmula CARF nº 178 com a matéria (5) é inequívoca, como evidenciam ementas dos precedentes em que esta se baseia (grifou-se):

> Acórdão: 9101-003.353
> Ementa:
> Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
> Ano-calendário: 2006
> IRPJ. CSLL. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO.
> É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário.
>
> ---
>
> Acórdão: 9101-004.544
> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
> Ano-calendário: 2001, 2002
> IRPJ. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO OU COM APURAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL.
> É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário, e mesmo se o Sujeito Passivo apurara prejuízo fiscal no ajuste anual.
>
> ---
>
> Acórdão: 9101-002.777
> Assunto: Normas de Administração Tributária Ano-calendário: 2008
> MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO.
> A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, quando adotou a redação em que afirma "serão aplicadas as seguintes multas", deixa clara a necessidade de aplicação da multa de ofício isolada, em razão do recolhimento a menor de estimativa mensal, cumulativamente com a multa de ofício proporcional, em razão do pagamento a

Documento nato-digital

> menor do tributo anual, independentemente de a exigência ter sido realizada após o final do ano em que tornou-se devida a estimativa.
>
> ---
>
> Acórdão: 1301-001.787
> Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2008
> [...]
> MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.
> No caso de aplicação de multa de ofício sobre os tributos e contribuições lançados de ofício e de multa isolada em virtude da falta ou insuficiência de recolhimento de antecipações obrigatórias (estimativas), não há que se falar em aplicação concomitante sobre a mesma base de incidência, visto que resta evidente que as penalidades, não obstante derivarem do mesmo preceptivo legal, decorrem de obrigações de naturezas distintas. Inexiste, também, fator temporal limitador da aplicação da multa isolada, eis que a lei prevê a sua exigência mesmo na situação em que as bases de cálculo das exações são negativas.

Aplica-se à hipótese o disposto no art. 67, § 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 (grifou-se):

> *Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.*
>
> *[...]*
>
> *§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.*

Como destaca o dispositivo regimental, irrelevante que a Súmula tenha sido editada após a interposição do recurso em questão. A matéria encontra-se pacificada por Súmula, o que inviabiliza a discussão em via especial.

1.4 DA MATÉRIA **(6)** "IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO DA MULTA ISOLADA COM A MULTA DE OFÍCIO"

Quanto à matéria, e tendo em vista a ausência de resistência da PGFN quanto ao seu conhecimento, com fulcro no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, confirma-se o exame de admissibilidade de fls. 2303-2315.

1.5 DAS PRELIMINARES ARGUIDAS SEM INDICAÇÃO DE PARADIGMAS

Aduz a Recorrente que a decisão recorrida seria nula por ter alterado o critério jurídico adotado no lançamento. Confira-se:

Documento nato-digital

> 29. Antes de se adentrar na questão de mérito propriamente dita, é imperioso demonstrar que o acórdão recorrido é nulo em razão da adoção de novos critérios para a manutenção do lançamento em conteúdo diverso daquele inicialmente utilizado, violando expressamente o artigo 146 do Código Tributário Nacional ("CTN").
>
> 30. Primeiramente, insta esclarecer que a apreciação de arguição de nulidade por esta E. Corte é matéria de ordem pública, e, como tal, deve ser considerada pela C. CSRF independentemente de dissídio jurisprudencial. De toda forma, a Recorrente demonstra o dissídio jurisprudencial sobre esta matéria no item VII.1 abaixo.
>
> 31. Nesse contexto, conforme reiteradamente demonstrado pela Recorrente, **o ponto central utilizado pela Autoridade Lançadora na lavratura do auto de infração refere-se à despropositada premissa de que o ágio em debate não poderia ser amortizado, por ter sido gerado internamente, dado que o ágio interno não poderia ser registrado contabilmente.**
>
> 32. Assim, a autuação em discussão está pautada tão somente em argumentos contábeis, eis que a Autoridade Lançadora entendeu que a amortização para fins fiscais não seria possível, uma vez que a contabilidade não reconheceria a existência de ágio supostamente gerado internamente.
>
> 33. No entanto, o acórdão recorrido desconsiderou **por completo os argumentos relativos às questões de ordem contábil,** adotando como razões de decidir fatores completamente alheios a essa defesa, requalificando os fatos trazidos aos autos segundo sua própria visão e suscitando a invalidade do ágio a partir de argumentos próprios baseados em ausência de "sacrifício econômico" e ausência de demonstração de que a operação respeitou as condições de livre mercado.
>
> 34. Portanto, é cristalina a adoção de novos critérios para a manutenção do lançamento em conteúdo diverso daquele inicialmente utilizado e, como é cediço, tal inovação é vedada nos termos do artigo 146 do CTN.

Na realidade, trata-se de ataque a matéria que já foi examinada tanto no Despacho de Admissibilidade de Embargos quanto no Despacho em Agravo e não foram devolvidas à CSRF, e, em realidade, tratam de possível alteração do critério jurídico da decisão de primeira instância, entendimento rechaçado na decisão recorrida.

E sendo tal matéria não admitida, desborda da competência deste Colegiado pronunciar-se sobre ela.

No que diz respeito à aplicação do art. 24 da LINDB, incluído pela Lei nº 13.655/2018, trata-se de fato novo relativo a dispositivo legal editado posteriormente, inclusive, ao Acórdão em Embargos e merecia seu exame por parte da CSRF.

Contudo, a matéria foi sumulada posteriormente à interposição do Recurso Especial do Contribuinte, nos termos do enunciado 169 a seguir transcrito:

> Súmula CARF nº 169 (Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021): "*O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo*

administrativo fiscal. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021)".

Ocorre que, dos §§ 3º e 12 do art. 67 do Anexo II do RICARF extrai-se que recursos especiais não devem ser conhecidos quando a decisão recorrida adota entendimento de súmula, ainda que aprovada posteriormente à data de interposição do apelo, e que não servem como paradigmas acórdãos que contrariem, entre outros, Súmula do CARF.

No caso concreto, não há que se falar na aplicação do § 12 do art. 67 do Anexo II do RICARF, pois a Recorrente não indicou paradigmas sobre a matéria por se tratar de norma superveniente à prolação da decisão recorrida.

Por outro lado, embora o acórdão recorrido não tenha se manifestado sobre a aplicação do art. 24 da LINDB, - e nem poderia, uma vez que proferido antes da edição da Lei nº 13.655/2018 que incluiu o art. 24 da LINDB -, vislumbro ser possível a aplicação do §3º do art. 67 do Anexo II do RICARF, uma vez que, de forma indireta, do acórdão recorrido pode-se extrair que esse adote o entendimento contido na Súmula CARF nº 169, tanto que, se a matéria fosse alvo de conhecimento, o que se admite por amor ao debate, a pretensão da Recorrente não poderia ser deferida, uma vez que as súmulas são de observância obrigatória pelos membros do CARF, a teor do que dispõe o art. 72 do Anexo II do RICARF.

Desse modo, não conheço das preliminares arguidas.

1.6 RESUMO SOBRE O CONHECIMENTO

Em resumo, portanto, voto por:

- **não conhecer** do recurso no que tange **às preliminares arguidas** e às **matérias (3) "inaplicabilidade do conceito de ágio interno ao presente caso", (4) "a subscrição de ações é uma forma de aquisição e gera ágio válido e amortizável – efetivo pagamento do ágio" e (5) "inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-calendário";** e

- **conhecer** do recurso quanto à matéria **(6) "impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício"**.

2 MÉRITO

2.1 MATÉRIA (6) - "IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO DA MULTA ISOLADA COM A MULTA DE OFÍCIO"

Contesta o Recorrente a cobrança da multa isolada concomitante com a multa de ofício, ao argumento de que incidiriam "sobre os mesmos valores supostamente devidos", representando "dupla incidência sobre a mesma materialidade".

Documento nato-digital

Nos presentes autos discute-se o lançamento, de tributos e penalidades, relativo aos anos-calendário 2010, 2011, 2012, 2013, mas é importante salientar que somente nos anos-calendário de 2010 e 2012 é que houve aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ou seja, a matéria ora em exame limita-se à discussão sobre a exigibilidade de tais penalidades, não havendo que se falar em concomitância de multas em relação aos anos-calendário de 2011 e 2013, nos quais não houve aplicação de multa de ofício de 75%.

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

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

> *Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*
>
> *I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*
> *II - de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*
> *a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;*
> *b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*
> *[...]*

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

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

Consoante se verifica pela redação das normas transcritas, são essencialmente duas as penalidades previstas no art. 44 retrotranscrito ("*serão aplicadas as seguintes multas*", "*I...II*"): uma, exigida juntamente com o tributo faltante, nas hipóteses de "*de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*", valorada em 75% "*sobre*

Documento nato-digital

a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição"; outra, exigida de forma isolada, no percentual de 50%, na hipótese da falta recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL.

É pertinente esclarecer que os recolhimentos efetuados mensalmente a título de estimativas (art. 2º, §§ 3º e 4º, da Lei nº 9.430, de 1996) não são definitivos, porquanto a apuração definitiva do tributo devido se dará somente ao final de cada ano-calendário. Esse o motivo pelo qual a penalidade pelo inadimplemento dessa obrigação é denominada multa isolada, uma vez que pode ser exigida independentemente de haver ou não tributo devido ao final do período de apuração. E também não há qualquer correlação entre o valor do tributo devido ao final de apuração e a multa isolada: sua base de cálculo é o valor do pagamento mensal (estimativa) de IRPJ ou CSLL que deixar de ser recolhido.

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

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

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

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

A alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 buscou adequar o dispositivo face à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, o qual atacava a redação do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença* ***de tributo ou contribuição***..."), e divisava *bis in idem*, entendendo que a "mesma" multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520).

Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*"), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A multa isolada ora é tratada em dispositivo específico (inciso II), que estabelece percentual distinto do da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

Documento nato-digital

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 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?

Documento nato-digital

> Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte."

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

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

> "Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.
>
> De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.[1].
>
> Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.
>
> No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.
>
> Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

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

Documento nato-digital

> Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*. [2] (destaques acrescidos).
>
> Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.
>
> Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.
>
> Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.
>
> Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.
>
> Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo."

Isso posto, voto por negar provimento ao recurso especial na matéria (6), mantendo as multas isoladas **nos moldes estabelecidos no Acórdão nº 1402-002.692, integrado pelo Acórdão de embargos nº 1402-003.602**.

3 CONCLUSÃO

Ante ao exposto, voto por CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Especial, apenas em relação à matéria "impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício", e, na parte conhecida, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

[2] Idem, Idem

Documento nato-digital

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira divergiu do I. Relator apenas no que se refere ao conhecimento da matéria *(5) "Inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-calendário"*. A Contribuinte deduz esta matéria com a pretensão de afastar todas as exigências de multas isoladas, porque formalizadas depois do encerramento dos anos-calendários autuados, mas ela teria especial eficácia em relação às multas isoladas dos anos-calendário 2010 e 2012 nos quais, diversamente dos anos-calendário 2011 e 2013, não houve exigência de IRPJ devido no ajuste anual com acréscimo da multa de ofício proporcional concomitantemente com aquelas penalidades isoladas.

Embora o I. Relator bem demonstre que os precedentes da Súmula CARF nº 178 afirmam a possibilidade de lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas depois do encerramento do ano-calendário, o seu enunciado consolidou o entendimento nos seguintes termos: *a **inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário** não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.* E, no presente caso, os demonstrativos de apuração do Auto de Infração indicam que: i) no ano-calendário 2010, houve lucro real originalmente apurado, mas a adição das infrações não resultou em IRPJ exigível em razão das antecipações convertidas em saldo negativo que consumiram o imposto devido; e ii) no ano-calendário 2012, o prejuízo fiscal original era inferior à infração apurada, mas o IRPJ devido foi consumido pelas antecipações convertidas em saldo negativo do período, não resultando em IRPJ exigível. Assim, para além de nos períodos de apuração de 2011 e 2013 haver IRPJ apurado e exigido ao final do ano-calendário, nos períodos de apuração de 2010 e 2012 houve IRPJ apurado, apesar de não exigível ao final do ano-calendário. Em tais circunstâncias, porque não evidenciada a "inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário", esta Conselheira entende inaplicável a Súmula CARF nº 178.

Os fundamentos para a limitação assim vislumbrada no referido enunciado foram apresentados na declaração de voto encartada ao Acórdão nº 9101-005.818. Naquele caso, o recurso especial da Contribuinte fora conhecido por ordem judicial, mas a discussão em referência foi suscitada pela cogitação de que os Conselheiros estariam vinculados à referida súmula na decisão de mérito da matéria. Veja-se:

> Esta Conselheira acompanhou a I. Relatora em seu entendimento de negar provimento ao recurso especial da Contribuinte acerca da exigência de multa isolada, concordando com a inaplicabilidade da Súmula CARF nº 93, vez que a falta de recolhimento de estimativas não foi fundamentada exclusivamente na ausência de transcrição de balancetes de suspensão ou redução, e também porque a legislação de regência sempre permitiu a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que encerrado o ano-calendário.
>
> Contudo, em razão dos debates havidos por ocasião da sessão de julgamento, cabem esclarecimentos quanto à concordância desta Conselheira com a inaplicabilidade, ao presente caso, da Súmula CARF nº 178, segundo a qual *a **inexistência de tributo***

Documento nato-digital

apurado ao final do ano-calendário *não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*

Os precedentes que motivaram a edição deste enunciado se distinguem substancialmente daqueles que ensejam debates acerca da aplicabilidade da Súmula CARF nº 105, segundo a qual *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.* Trata-se, nestes, de exigências decorrentes da constatação de falta de recolhimento de estimativas **e** de falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, restando sumulada a incompatibilidade da exigência concomitante das duas penalidades antes das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, ou seja, na vigência da redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

Esta referência é importante porque a questão acerca da aplicação concomitante das penalidades a partir das alterações da Medida Provisória nº 351, de 2007, não foi pacificada, e a **existência de tributo apurado ao final do ano-calendário** passa a ser uma circunstância em razão da qual haja formalização de lançamento deste tributo com acréscimo da multa proporcional, eventualmente concomitante com a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

Já na hipótese de falta de recolhimento de estimativas **dissociada** da falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, diferentes argumentos foram desenvolvidos para o pleito de afastamento da multa isolada aplicada depois do encerramento do ano-calendário, dentre os quais pode-se citar: i) a apuração definitiva do tributo retira do Fisco a possibilidade de questionamento acerca das antecipações mensais; ii) a apuração final constitui limite de débito para aplicação das multas isoladas às estimativas não recolhidas, hipótese na qual a inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário infirmaria materialmente qualquer infração de falta de recolhimento de estimativas e impediria a aplicação de multa isolada; e iii) a legislação, em especial na forma anterior às alterações da Medida Provisória nº 351, de 2007, somente permite o lançamento da multa isolada sobre a estimativa não recolhida e cuja exigência seja confirmada na apuração do ajuste anual. Destaca-se, nestas construções, o fato de a inexistência de débito na apuração final converter as antecipações em saldo negativo passível de restituição ou compensação, a evidenciar o descabimento das antecipações e a consequente inaplicabilidade da multa isolada, bem como ressalva-se, na segunda e na terceira objeções, os efeitos da alteração legislativa na base imponível da penalidade isolada, promovida com a Medida Provisória nº 351, de 2007.

Em oposição a estes argumentos têm-se, mais fortemente, o destaque de que a legislação de regência sempre trouxe a ressalva de cabimento da multa isolada *ainda que* o sujeito passivo *tenha* ***apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa*** *para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*, ou seja, ainda que não haja base de cálculo positiva e, por consequência, inexista **IRPJ ou CSLL apurados** no ajuste anual.

Conjugando todo o cenário acerca desta punição específica, a primeira tese conduziria à conclusão de que a multa isolada nunca seria cobrada depois do encerramento do ano-calendário, dada a prevalência da apuração final, permitindo a cogitação, apenas, da exigência de penalidade isolada na hipótese falta de recolhimento de estimativas constatada ao longo do ano-calendário. Sob a segunda e a terceira ótica, a penalidade isolada prevista na lei teria um espectro maior de aplicação depois do encerramento do ano-calendário, nos casos em que houvesse tributo devido no ajuste anual, excluídos, assim, os casos de aplicação concomitante com a multa proporcional e prevalência desta em relação à multa isolada. Nesta última visão restaria, portanto, a possibilidade de

Documento nato-digital

aplicação da penalidade depois do encerramento do ano-calendário não concomitante com a multa proporcional sobre o ajuste anual, e sobre o valor das estimativas limitado ao tributo apurado ao final do ano-calendário, ou seja, na hipótese de apuração de tributo devido no ajuste anual e quando este não fosse objeto de lançamento, sendo que na terceira ótica a exigência só subsistiria se desde o início a autoridade fiscal formalizasse a exigência sob estes parâmetros.

O acórdão nº 9101-005.690, editado antes da publicação da Súmula CARF nº 178, bem espelha estes posicionamentos:

- O voto do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, integrante da minoria vencida, registra que:

> Em resumo, extrai-se do entendimento lá adotado, para aplicar também, agora, ao presente caso, que a correta interpretação da prescrição sancionatória do inciso IV do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, sob o devido confronto com o teor do seu próprio caput, no que tange a fatos ocorridos até janeiro de 2007, é a de que a multa isolada prevista deve ser calculada com base na totalidade ou diferença de tributo ou contribuição efetivamente devidos pelo contribuinte, apurados ao final do período.
>
> À luz de tal entendimento, no presente caso, considerando os fatos e as provas incontroversos, resta evidente que tomou-se base equivocadas na aplicação da penalidade, adotando o cálculo da Fiscalização referentes às estimativas mensais, sem considerar, no lançamento de ofício, os valores de CSLL devidos por cada ano-calendário, previamente informados nas Declarações transmitidas.
>
> A Fazenda Nacional, tradicionalmente, defende uma interpretação dessa mesma redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (anterior a 2007), em que não se considera o teor do seu caput, mas, isoladamente, o teor do inciso IV do §1º para se extrair a base da sanção.
>
> Ora, havendo eventual *antinomia* ou conflito prescritivo entre *caput* e incisos de um determinado parágrafo, é absolutamente pacífico, inclusive em atenção ao artigo 11, inciso III, alínea "c", da Lei Complementar nº 95/98, que deve prevalecer hermenêutica que privilegia aquilo veiculado no *caput* – não podendo, de forma alguma, simplesmente ignorar a redação da partícula primordial do dispositivo, a que os parágrafos, incisos e alíneas se submetem.
>
> [...]

- O voto vencido do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, além de referir o entendimento acima, traz consignado que:

> Feitas essas considerações, a meu ver a interpretação sistemática dos dois enunciados prescritivos em comento (caput e § 1°, inciso IV, do art. 44, antes de alterado pela MP 351/2007) conduz ao entendimento de que a multa isolada lá prevista:
>
> (i) pode ser exigida sobre eventuais estimativas apenas no curso do ano-calendário; e
>
> (ii) findo o período de apuração, pode ser exigida, mas limitada ao montante de IRPJ/CSLL efetivamente devidos, tomando ainda como data-base o próprio fato gerador, ou seja, 31/12.

Documento nato-digital

> Ressalte-se, por fim, que somente a partir de fevereiro de 2007, em razão da alteração da legislação em questão pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, é que a interpretação que se valeu a fiscalização passou a ter base na lei. Basta comparar a previsão legal da multa isolada antes e depois dessa mudança legislativa, o que pode ser feito pela análise do seguinte quadro:
>
> [...]
>
> Ora, do confronto da redação dos textos legais em questão, é notório que o Legislador alterou significativamente o regime jurídico da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, uma vez que (i) reduziu o percentual (de 75% para 50%); e (ii) passou a prever a incidência da multa isolada diretamente sobre as estimativas não recolhidas, excluindo as limitações temporal e quantitativa até então previstas no caput, incidência esta que somente passou a valer para o futuro, ou seja, a partir de fevereiro de 2007.
>
> [...]

- O voto da Conselheira Lívia De Carli Germano, integrante da maioria vencedora, traz oposição à limitação em razão do tributo apurado ao final do ano-calendário nos seguintes termos:

> Em síntese, respeitosamente, não compartilho do entendimento de que as multas isoladas "deveriam ser calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo, grandeza esta que não se confunde com as estimativas apuradas ao longo do ano, de natureza antecipatória."
>
> Não discordo de que a atitude de limitar a base de cálculo da multa isolada à diferença entre o imposto de renda sobre o lucro real anual e as estimativas recolhidas a menor seria, sim, medida razoável em termos de técnica legislativa (isto é, de lege ferenda), por limitar o valor da pena pela ausência de cumprimento de um dever preparatório (recolher a estimativa) ao valor do tributo efetivamente devido no ajuste anual. Acontece que, se admitirmos que o valor da multa isolada está limitado a um percentual do valor do ajuste anual devido, voltamos à situação de impossibilidade de cobrança da multa isolada quando o tributo devido no ajuste anual seja zero. É dizer, para seguir esta linha interpretativa, seria necessário aceitar que o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44 não tem nenhum sentido e deve ser simplesmente ignorado – afinal, como considerar que a multa isolada será exigida "ainda que que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente" se, neste caso, ela será zero?
>
> Com o devido respeito aos entendimentos em contrário, compreendo que tal resultado de interpretação vai de encontro ao princípio basilar de hermenêutica segundo o qual a lei não contém palavras inúteis (verba cum effectu sunt accipienda -- as palavras devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia), e leva a que, em nome de uma suposta "razoabilidade" ou da preservação a todo custo de um sentido da "norma principal" constante do caput do dispositivo legal, se deva considerar como não escrita a integralidade do trecho final de um dos seus incisos (no caso, o inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44 da Lei 9.430/1996).

> Assim, a princípio, não vejo possibilidade de se utilizar o valor de ajuste anual devido como limite genérico para o valor da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas.
>
> Não obstante, esclareço que filio-me ao entendimento de que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual. E a razão é bem simples.
>
> Não se nega que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida versus valor do ajuste anual devido), assim como não se nega que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual). Fl. 23 do Acórdão n.º 9101-005.690 - CSRF/1ª Turma Processo nº 18471.003240/2008-41
>
> Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.
>
> [...]

- O voto vencedor desta Conselheira assim refuta mais genericamente estas teses:

> Contudo, nas discussões mais recentes desta Turma foi suscitada a tese condutora do Acórdão CSRF nº 01-05.552, que merece algumas considerações.
>
> Referido julgado pauta-se em construção argumentativa que, partindo de diversas premissas, dentre elas a de *que a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas normas sancionadoras faz pressupor a identidade do critério material dessas normas, e de que a base de cálculo predita no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 refere-se à multa pela falta de pagamento de tributo*, promove um correlação entre a apuração do tributo devido ao final do exercício e da estimativa, para afirmar que *não será devida estimativa caso inexista tributo devido no encerramento do exercício* e assim concluir que *após o final do exercício, o balanço de encerramento e o tributo apurado devem ser considerados para fins de cálculo da multa isolada*.
>
> Na verdade, porém, apenas o *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, conjugado com seus incisos I e II e combinado com seu §2º, em suas redações originais, definiam as multas pela falta de pagamento de tributo, constatação reforçada pelo §1º do mesmo dispositivo que, em seu inciso I, afirmava que a exigência da penalidade se daria *juntamente com o tributo ou a contribuição* não pagos. Já a multa por falta de recolhimento de estimativas, aqui em debate, tinha sua materialidade integralmente prevista na redação original do §1º, inciso IV, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, expressa no sentido de não depender da existência de tributo ou contribuição não recolhido, não só pela previsão de que deveria ser exigida isoladamente, mas também pela ressalva de que seria devida pelo sujeito passivo *ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*. A única vinculação entre as duas penalidades se dava pela expressão "as multas de que trata

> este artigo", que principiava o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, em sua redação original, mas que, somente se interpretada de forma estanque, desconsiderando a formatação isolada da penalidade definida no inciso IV do mesmo §1º, autoriza a conclusão de que ambas tratariam de multa por falta de pagamento de tributo. A interpretação integrada destas disposições, porém, permite validamente concluir que a expressão "as multas de trata este artigo" referia, apenas, os percentuais ali fixados, e não se prestava a condicionar a exigência das multas isoladas à existência de imposto ou contribuição devido ao final do ano-calendário.
>
> [...]
>
> Em tais circunstâncias e tendo em conta os fundamentos acima expostos, inexiste óbice ao lançamento das penalidades, como aduz a Contribuinte, *uma vez findo o ano-calendário, e a ora Recorrida tendo entregue declaração de ajuste anual acompanhada da demonstração de quitação do tributo.* As estimativas devem ser recolhidas em razão da opção pela apuração anual e o descumprimento desta obrigação acessória sujeita-se a penalidade ainda que encerrado o ano-calendário e ainda que não seja apurado tributo devido neste último momento. Deve ser reformado, assim, o acórdão recorrido na parte em que invalidou as exigências do ano-calendário 2006 porque quitado todo o tributo devido ao final do ano-calendário. que validou a exigência formulada.
>
> [...]

A Súmula CARF nº 178, por sua vez, afirma a possibilidade de exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas depois de encerrado o ano-calendário. E, como visto, esta possibilidade é negada nas argumentações que afirmam a prevalência da apuração final como óbice a qualquer questionamento acerca das estimativas devidas. Assim, o entendimento sumulado poderia, em princípio, vedar a adoção daquela argumentação por Conselheiros do CARF.

Contudo, o entendimento sumulado restou circunscrito à hipótese na qual se verifica a ***inexistência de tributo apurado*** *ao final do ano-calendário*. Ainda que os precedentes da súmula tenham sido editados em face de circunstâncias fáticas que não se referem, propriamente, a apuração que não resulte em tributo devido ao final do ano-calendário, fato é que este aspecto foi consignado no enunciado aprovado pela maioria desta 1ª Turma. Daí porque se entende pela vinculação ao enunciado apenas na hipótese em que a multa isolada é aplicada depois do encerramento do ano-calendário e inexiste tributo apurado ao final do ano-calendário.

É certo que sob determinado viés interpretativo é possível argumentar que, se a punição por falta de recolhimento de estimativa tem cabimento ainda que não apurado tributo ao final do ano-calendário, com mais razão esta penalidade teria lugar quando há apuração de tributo no ajuste anual, confirmando a pertinência das antecipações exigidas. Porém, para ter este alcance, o enunciado da súmula deveria referir a ideia de que o resultado da apuração ao final do ano-calendário não limita *a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.* E, nesta formatação, o enunciado poderia não alcançar aprovação, visto que somente a *inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário* assegura que não haverá exigência correlata com aplicação de multa de ofício proporcional concomitante.

No presente caso, o litígio submetido a este Colegiado, como bem circunscrito pela I. Relatora, diz respeito a divergências jurisprudenciais *relacionadas à única exigência fiscal que restou mantida nos presentes autos, qual seja, a multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas*. Na origem, houve lançamento de IRPJ e

de CSLL apurados no ano-calendário 2003, para além das multas isoladas aplicadas sobre as estimativas de IRPJ e CSLL tidas por não recolhidas entre janeiro/2000 a novembro/2003. Contudo, a Contribuinte não impugnou a exigência dos tributos lançados no ajuste anual de 2003, promovendo seu parcelamento. A autoridade julgadora de 1ª instância, para além de reduzir a penalidade isolada ao percentual de 50% em razão de retroatividade benigna de nova legislação: i) retificou os cálculos das estimativas não recolhidas nos anos-calendário 2000 a 2003 para reduzir o coeficiente de presunção do lucro de 32% para 8%; e ii) excluiu a penalidade sobre as estimativas declaradas em DCTF ou compensadas nos anos-calendário 2001, 2002 e 2003. O Colegiado *a quo* deu provimento ao recurso de ofício para restabelecer a aplicação do coeficiente de 32%, bem como deu provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a decadência das multas aplicadas de janeiro a abril/2000 e afastar as multas isoladas no ano-calendário 2003 em razão da concomitância com a exigência da multa proporcional sobre o ajuste anual.

A exoneração das multas isoladas pertinentes ao ano-calendário 2003 subsistiu, na medida em que o recurso especial da PGFN não foi conhecido neste ponto, em razão da conformidade do acórdão recorrido com a Súmula CARF nº 105. Já a decadência do lançamento pertinente às multas isoladas aplicadas de janeiro a abril/2000 foi revertida por força da Súmula CARF nº 104. Assim, a discussão acerca da exigência das multas isoladas depois do encerramento do ano-calendário tem em conta os valores lançados entre os períodos de janeiro/2000 a dezembro/2002.

Constata-se nos autos que a Contribuinte apurou IRPJ e CSLL devidos nos anos-calendário 2000 a 2002, mas em valor inferior à soma das estimativas devidas nos meses correspondentes. Como não houve exigência de tributo devido no ajuste anual para estes períodos, infere-se que as estimativas confirmadas, eventualmente somadas as retenções na fonte referidas nos autos, prestaram-se a liquidar os valores apurados ao final do ano-calendário.

Em consequência, confirma-se que não se está, aqui, diante da hipótese de *inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário e aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.* A aplicação da multa isolada se deu na presença de tributo apurado ao final do ano-calendário, mas não exigido em lançamento de ofício com aplicação de multa proporcional. Ausente concomitância, restariam as argumentações de que a apuração definitiva do tributo retiraria do Fisco a possibilidade de questionamento acerca das antecipações mensais e de que a exigência deveria ser ou estar limitada ao tributo devido no ajuste anual. E, ainda que estas teses possam ser refutadas com o mesmo contra-argumento que ampara a Súmula CARF nº 178 – o fato de a lei afirmar o cabimento da penalidade "ainda que tenha apurado prejuízo fiscal" (na redação original), ou "ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal" (na redação dada pela Lei nº 11.488/2007), a evidenciar que a infração de falta de recolhimento de estimativas subiste mesmo se não houver tributo na apuração definitiva – não se pode olvidar que a maioria desta 1ª Turma aprovou o enunciado com a limitação nele expressa: na hipótese de *inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário.*

Com estes esclarecimentos, e alinhada ao entendimento expresso pela I. Relatora, que refuta o argumento subsistente, ainda que não alcançado pela Súmula CARF nº 178, esta Conselheira também conclui por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte relativamente ao cabimento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa que restarem devidas nos anos-calendário 2000 a 2002. *(destaques do original)*

Assim, esta Conselheira entende que o art. 67, §3º do Anexo II do RICARF/2015 não impede o conhecimento da matéria em referência.

Documento nato-digital

O exame de admissibilidade deu seguimento neste ponto com base nos dois paradigmas indicados. Contudo, o paradigma nº 1301-003.351 tratou de multa isolada exigida concomitantemente com a multa de ofício proporcional e, assim, a conclusão do outro Colegiado do CARF foi de que deveria prevalecer, apenas, *a cobrança do IRPJ e da CSLL devidos no ajuste anual e, consequentemente, da multa de ofício aplicada sobre esta infração*. Logo, não é possível inferir qual decisão adotaria o Colegiado se estivesse frente a exigências, apenas, de multas isoladas, como aqui verificado nos anos-calendário 2010 e 2012. Assim, referido paradigma se presta a caracterizar o dissídio jurisprudencial, apenas, em face das multas isoladas aplicadas nos anos-calendário 2011 e 2013.

Já o paradigma nº 1103-00.200, embora traga em sua ementa que *a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas não tem lugar quando aplicada após o encerramento do exercício, quando efetivamente já se conhece o montante efetivo do tributo devido ou do prejuízo apurado*, analisou exigência de multa de mora, lançada também de forma isolada, por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas. Veja-se a transcrição integral de seu relatório e voto:

> RELATÓRIO
>
> Trata-se de Recurso Voluntário contra o acórdão que julgou parcialmente procedente o auto de infração lavrado em 2003 para a exigência de multas isoladas de mora e de ofício em razão do não recolhimento das estimativas no ano-calendário de 1998.
>
> Em que pese o laconismo da descrição do auto de infração, não há duvidas de que as multas inicialmente cobradas foram decorrentes do pagamento em atraso das estimativas, sem a multa de mora ou com multa de mora insuficiente, como se comprova, inclusive, pelo código 232 da receita constante nos DARF's (fls. 20 e 22).
>
> O acórdão recorrido reconheceu a retroatividade benigna quanto a multa isolada de oficio, mas manteve a multa isolada de mora, nos seguintes termos:
>
> MULTA DE OFICIO ISOLADA. CANCELAMENTO. RETROATIVIDADE DE NORMA MAIS BENIGNA.
>
> Cancela-se a multa de ofício isolada, uma vez que seu fundamento legal foi derrogado por legislação superveniente ao lançamento.
>
> MULTA DE MORA ISOLADA_ RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO COM INSUFICIÊNCIA DE MULTA DE MORA LANÇAMENTO DEVIDO,
>
> No caso de recolhimento intempestivo de tributo, com insuficiência de multa de mora, é exigível a diferença entre o montante recolhido e o devido.
>
> Inconformado, vem o contribuinte no seu Recurso Voluntário de fis,116/127 aduzir, inicialmente, "inconstitucionalidade e conflito hierárquico entre leis", o que o faz com a ressalva que "o que se pretende com os argumentos- jurídicos que seguem é a correta aplicação da lei em vigor e não sua inaplicabilidade por supostos vícios de constitucionalidade" (fis, 118/119).
>
> Tais argumentos jurídicos são assim sintetizados: ausência de critério razoável para aplicação de penalidades; natureza punitiva das multas e sua exclusão pela denúncia espontânea; e impossibilidade de aplicação da multa isolada por falta ou insuficiência de pagamento de estimativa após o encerramento do ano-calendário.

Documento nato-digital

Com tais argumentos, requer a procedência do Recurso Voluntário "a fim de que seja declarada a insubsistência da presente autuação e extinto o crédito tributário nele consubstanciado" (fls. 127).

Não houve recurso de oficio.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro ERIC CASTRO E SILVA, Relator

O recurso satisfaz os seus requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Merece acolhida o argumento da impossibilidade de aplicação de multa de mora isolada por falta ou insuficiência do pagamento de estimativas, quando tal cobrança é feita após o encerramento do ano-calendário em que eram devidas as antecipações.

Isto porque, as estimativas representam mera antecipação do imposto que será devido ao final do exercício. Portanto, só faz sentido cobrar as estimativas e os seus consectários, como as multas isoladas, no próprio exercício financeiro no qual são devidas as antecipações.

Encerrado o exercício financeiro, procedendo-se ao ajuste anual, apurar-se-á o lucro ou o prejuízo, não havendo mais neste momento de se falar em cobrança por estimativas, mas sim cobrança do efetivo montante do tributo devido, ou, se for o caso, apuração do prejuízo.

No caso dos autos, as estimativas eram referentes ao ano-calendário de 1998, mas o auto de infração foi lavrado apenas em 2003, quando efetivamente já se conhecia o resultado daquele ano-calendário no qual as estimativas não foram pagas.

A matéria já foi objeto de apreciação por este Tribunal Administrativo, como demonstra o aresta abaixo, verbis:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ -

Exercício 2000 CSLL - RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA - O Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas. Nessa hipótese, somente caberia o lançamento de multa isolada, com base no art. 44, incisivo IV, da Lei n" 9430/96 sobre os valores que deixaram de ser recolhidos durante o ano-calendário,

Decisão: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício, (Conselho de Contribuintes / 7a. Câmara / ACÓRDÃO 107-09.395 em 28.0.5.2008. Publicado no DOU em: 02.03.2009)

Por todo o exposto, voto por dar provimento ao presente Recurso Voluntário para excluir a cobrança de multa isolada de mora sobre o não recolhimento das estimativas do ano-calendário de 1998.

É como voto.

Como se vê, houve aplicação de multa de ofício isolada por falta de recolhimento de estimativas no referido precedente. Contudo, tal exigência fora exonerada pela autoridade julgadora de 1ª instância, sem interposição de recurso de ofício. O outro Colegiado do CARF, assim, decidiu apenas sobre o cabimento de multa de mora isolada por falta de recolhimento de estimativas. Dessa forma, tal paradigma não se presta a caracterizar o dissídio jurisprudencial em face da exigência questionada pela Contribuinte nestes autos.

Documento nato-digital

Estas as razões, portanto, para divergir do I. Relator nesta matéria para CONHECÊ-LA PARCIALMENTE, apenas em relação aos anos-calendário 2011 e 2013, em face do paradigma nº 1301-003.351.

Contudo, mesmo não prevalecendo o conhecimento parcial desta matéria, o cabimento das multas isoladas aplicadas nos anos-calendário 2011 e 2013, porque concomitantes com a penalidade aplicada no ajuste anual, é objeto da "matéria 6", ponto no qual esta Conselheira reafirma seu entendimento alinhado ao voto do I. Relator, favorável à exigência concomitante e mesmo se formulada depois do encerramento do ano-calendário.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

Declaração de Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

Acompanho o relator em seu bem fundamentado voto pelo conhecimento parcial do recurso especial, apenas com relação à concomitância da multa de ofício com as multas isoladas de estimativas.

De fato, com relação à primeira matéria quanto à matéria "**inaplicabilidade do conceito de ágio interno ao presente caso",** verifica-se até mesmo uma convergência do acórdão recorrido com relação ao paradigma quando este aponta que o fato de o ágio ter sido gerado em operações intragrupo não seria, *por si só*, suficiente para a indedutibilidade da respectiva amortização.

O relator do acórdão recorrido ressalva textualmente a possibilidade de, mesmo quando gerado internamente, o ágio apurado satisfazer aos critérios legais vigentes, *verbis*:

> 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.

Documento nato-digital

> 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:
>
> [...]
>
> 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.
>
> [...]

Como se vê, o próprio relator do recorrido relativiza a (in)dedutibilidade do ágio gerado internamente (partes relacionadas), dando relevo máximo ao critério do *arm's lenth* para aferição de sua validade. E é com base em tal premissa, extensamente analisada em face do caso concreto que o relator entendeu pela indedutibilidade do ágio gerado internamente, no que foi acompanhado pela unanimidade do colegiado.

Além disso, como destacou o relator, no acórdão paradigma é adicionada a circunstância de existência de efetivo pagamento pela participação adquirida, situação ausente no paradigma.

Desta feita, entendo que não restou caracterizada a divergência em face do paradigma acolhido no despacho de agravo, de sorte que o recurso não pode ser conhecido quanto a esta matéria.

Quanto às demais, também, acompanho integralmente o voto do relator e voto por conhecer parcialmente do recurso, apenas quanto à matéria: **"impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício"**.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Documento nato-digital