



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.724544/2016-01
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.831 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 7 de fevereiro de 2024
Recorrente RDC CONCESSOES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015

PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO.

O conceito do ágio é disciplinado pelo art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977 e os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, e trata-se de instituto jurídico-tributário, premissa para a sua análise sob uma perspectiva histórica e sistêmica.

APROVEITAMENTO DO ÁGIO. INVESTIDORA E INVESTIDA. EVENTOS. SEPARAÇÃO. UNIÃO.

São dois os eventos em que a investidora pode se aproveitar do ágio contabilizado: (1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida com ágio; e (2) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão).

DESPESAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.

A amortização, a qual se submete o ágio para o seu aproveitamento, constitui-se em espécie do gênero despesa, e, naturalmente, encontra-se submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 299 do RIR/99, submetendo-se aos testes de necessidade, usualidade e normalidade.

DESPESAS. FATOS ESPONTÂNEOS.

Não há norma de despesa que recepcione um situação criada artificialmente. As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica. Não há como estender os atributos de normalidade, ou usualidade, para despesas derivadas de operações atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.

CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO.

A cognição para verificar se a amortização do ágio passa por verificar, primeiro, se os fatos se amoldam à hipótese de incidência dos arts. 385 e 386 do RIR/99, segundo, se requisitos de ordem formal estabelecidos encontram-se atendidos, como arquivamento da demonstração de rentabilidade futura do

investimento e efetivo pagamento na aquisição, e, terceiro, se as condições do negócio atenderam os padrões normais de mercado, com atuação de agentes independentes e reorganizações societárias com substância econômica.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INVESTIDOR E INVESTIDA. MESMA UNIVERSALIDADE.

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem às pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a investidora e a investida, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio). Enfim, toma-se o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, para se aperfeiçoar o lançamento fiscal com base no regime de tributação aplicável ao caso e estabelecer o termo inicial para contagem do prazo decadencial.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015

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

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

Deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, acordam em: (i) por maioria de votos, dar provimento ao recurso para cancelar a exigência de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por negar provimento; votou pelas conclusões do voto do relator o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes; e (ii) quanto à matéria “amortização de ágio”, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Luciano Bernart, Viviani Aparecida Bacchmi e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic que votaram por dar provimento parcial ao recurso com retorno ao colegiado *a quo*. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou ainda intenção de apresentar declaração de voto. Julgamento

realizado após a vigência da Lei n.º 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora Designada

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

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela contribuinte em face do Acórdão n.º **1201-003.144** (fls. 3.774/3.832), o qual deu provimento parcial ao recurso voluntário com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. ANÁLISE DE FATOS PASSADOS. PRECLUSÃO. INEXISTÊNCIA.

A obrigação tributária e, conseqüentemente, o início do prazo para o Fisco constituir o crédito tributário através do lançamento surgem apenas com a ocorrência do fato gerador, ou seja, no caso em tela, a cada dedução indevida das despesas de amortização de ágio. Antes das amortizações, não poderia a fiscalização questionar a formação do ágio ou a sua transferência para a contribuinte, pois tais fatos não tinham, até então, reflexos fiscais (não representavam fatos geradores de obrigações tributárias).

DECADÊNCIA. FRAUDE. INÍCIO DO PRAZO.

Não havendo comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contados da data do fato gerador, devendo ser exonerada a parte da exigência que alcança os fatos geradores atingidos pela decadência.

ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. MULTA OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

A antecipação do tributo é uma obrigação acessória, exigível mesmo quando não há tributo a recolher na data do fato gerador. Assim, a antecipação não se confunde com a obrigação de pagar o tributo, sendo incomparáveis as suas bases de cálculo e, daí, não havendo impedimento para a exigência concomitante das duas sanções.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE.

Não havendo comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a multa isolada deve ser exigida no seu patamar ordinário de 75%.

EMPRESAS DO GRUPO PARTICIPANTES DAS OPERAÇÕES. INTERESSE COMUM. RESPONSABILIDADE.

A participação no conjunto de operações societárias pelo qual teria surgido o direito de deduzir o ágio não leva, por si só, à responsabilidade tributária pela exigência imposta a quem deduziu indevidamente o ágio.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

O cálculo dos juros de mora com base na taxa SELIC tem previsão legal, não competindo à esfera administrativa a análise da ilegalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao do vencimento.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Em síntese, trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração que exigem IRPJ e CSLL, relativos aos anos de 2010 a 2015, acrescidos de multa qualificada e multa isolada sobre as estimativas apuradas, em razão da caracterização de infração relativa à glosa de despesas de ágio.

Como resultado dessa autuação, ainda foram emitidos Termos de Sujeição Passiva Solidária em face das *holdings do Grupo Ecorodovias*, quais sejam, a ECOINFRAESTRUTURA e a ECOCONCESSÕES.

Mais precisamente, e por bem resumir os fatos, reproduzo abaixo parte do relatório da decisão da DRJ:

(...)

Conforme já delineado anteriormente, a ECOCATARATAS foi adquirida, em 07/02/2008, pela ECOINFRAESTRUTURA, sendo que o valor patrimonial do investimento era de R\$ 50,9 milhões, enquanto o ágio pago na operação foi de R\$ 375,6 milhões.

Em 26/08/2009, a ECOINFRAESTRUTURA integralizou capital na ECOCONCESSÕES mediante a transferência do controle acionário da ECOCATARATAS. Nessa operação, o ágio gerado na aquisição da ECOCATARATAS foi transferido.

Por fim, em 29/12/2010, a ECOCONCESSÕES foi cindida, sendo o patrimônio líquido cindido incorporado pela ECOCATARATAS. Nessa operação, o ágio gerado na aquisição da própria ECOCATARATAS foi para ela transferido e, a partir desse mês, a empresa começou a deduzir, na apuração de seu lucro real e de sua base de cálculo da CSLL, despesas com a amortização desse ágio.

Fazendo-se analogia com os exemplos citados anteriormente, verifica-se que, nessa seqüência de operações, a ECOINFRAESTRUTURA foi o investidor original, a ECOCONCESSÕES funcionou como empresa veículo e a ECOCATARATAS foi o investimento.

Deve-se apenas esclarecer que, neste caso, a empresa veículo não atende à definição usual de empresa de prateleira, sem estrutura ou atividade operacional e de duração efêmera. Apesar da ECOCONCESSÕES se constituir em empresa que não apresenta nenhuma dessas características, não se pode negar ter sido usada apenas como veículo para a transferência desse ágio. Há que se considerar, também, que o fato da empresa

veículo ser operacional não faz com que a substância econômica desse ágio tenha deixado de existir na investidora original ou que investidor e investimento tenham se transformado em uma só universalidade, conforme se exige para que operações de transferência de ágio pago possam motivar a dedução de despesas com a sua amortização na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Voltando ao caso concreto, tem-se, portanto, que a ECOINFRAESTRUTURA e a ECOCATARATAS continuaram a existir individualmente após a operação de cisão com incorporação da parte cindida ocorrida em 29/12/2010, o que, por si só, ante a legislação e a jurisprudência analisadas, constitui-se em condição que inibe o aproveitamento do ágio na forma prevista no artigo 7º, inciso III, da Lei nº 9.532/97. Tal fato, portanto, autoriza a glosa dos valores deduzidos, a esse título, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Além disso, a substância econômica desse ágio continua a existir na ECOINFRAESTRUTURA, conforme a seguir se demonstra.

Inicialmente, em 07/02/2008, quando da aquisição da ECOCATARATAS pela ECOINFRAESTRUTURA, o patrimônio líquido da adquirida foi registrado na contabilidade da adquirente pelo valor de R\$ 50,9 milhões. A partir dessa data, esse investimento sofreu alterações significativas de valor apenas a título de resultado de equivalência patrimonial e pagamento de dividendos, mesmo após a integralização na ECOCONCESSÕES (arquivos "4 - Ecolnfra - Razão conta 130101013 - INVESTIMENTO RODOVIA DAS CATARATAS - 2010 a 2012" e "1 - ECOCONCESSÕES - Razão conta 130101013 - INVESTIMENTO RODOVIA DAS CATARATAS - 2009 a 2012", anexos ao Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável de fl. 830). Alguns dias antes da operação de reorganização societária em questão, mais precisamente, em 30/11/2010, o valor do investimento registrado na contabilidade da ECOCONCESSÕES era de R\$ 89,9 milhões (arquivo "1 - ECOCONCESSÕES - Razão conta 130101013 - INVESTIMENTO RODOVIA DAS CATARATAS - 2009 a 2012", aba "2010-1", anexo ao Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável de fl. 830).

Em 29/12/2010, portanto, ocorreu a operação de cisão da ECOCONCESSÕES seguida da incorporação, pela ECOCATARATAS, da parte cindida. Nessa mesma data, mediante operação societária ocorrida em paralelo, o controle acionário, que era unicamente da ECOCONCESSÕES, passou a ser totalmente da ECOINFRAESTRUTURA. Contabilmente, o registro desse controle se deu pela baixa do investimento existente na ECOCONCESSÕES, pelo valor de R\$ 89,9 milhões (arquivo "1 - ECOCONCESSÕES - Razão conta 130101013 - INVESTIMENTO RODOVIA DAS CATARATAS - 2009 a 2012", aba "2010-2", anexa ao Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável de fl. 830), seguida do registro, na contabilidade da ECOINFRAESTRUTURA, do mesmo investimento, dessa feita, no valor de R\$ 288,4 milhões (arquivo "4 - Ecolnfra - Razão conta 130101013 - INVESTIMENTO RODOVIA DAS CATARATAS - 2010 a 2012", aba "2010", anexa ao Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável de fl. 830). Para melhor entendimento, reproduz-se, abaixo, o lançamento que registra tal fato na contabilidade da ECOINFRAESTRUTURA.

Data	Cód.Conta / Conta	D/C	Valor (R\$)	Saldo (R\$)	D/C	Histórico
29/12/2010	130101013 / Invest. Rodovia das Cataratas	D	288.445.500,83	288.445.500,83	D	Incorporação ágio Cataratas
29/12/2010	211301002 / Outros Adiantamentos	C	288.445.500,83	288.445.500,83	D	Incorporação ágio Cataratas

Neste ponto, verifica-se que o valor do investimento foi inflado pela substância econômica adquirida durante a operação societária realizada entre ECOINFRAESTRUTURA, ECOCONCESSÕES e ECOCATARATAS, passando de R\$ 89,9 milhões para R\$ 288,4 milhões. Portanto, resta apenas esclarecer do que consiste essa substância econômica.

Primeiramente, verifica-se, no histórico dos registros contábeis das empresas envolvidas na operação, a repetida utilização dos termos "INCORPORAÇÃO AGIO" e "INCORPORAÇÃO AGIO ECOCATARATAS" para referenciar os lançamentos decorrentes da operação societária em questão.

Por fim, tirando de vez qualquer dúvida, verifica-se que, no lançamento que representa a cisão realizada na ECOCONCESSÕES, a substância econômica da cisão, aquela que vai surtir o efeito de aumentar o patrimônio líquido da incorporadora, é composta pelo ágio.

(...)

Resta claro, portanto, que a operação teve como principal objetivo a transferência do ágio aqui discutido para a ECOCATARATAS. Com isso, seu patrimônio líquido aumentou de cerca de R\$ 23,1 milhões para R\$ 265,2 milhões (arquivo "8 - Ecocataratas – Razão Patrimônio Líquido - 2010", anexo ao Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável de fl. 830).

Portanto, mesmo após inúmeras intervenções societárias e contábeis, pode-se perceber claramente que o investimento na ECOCATARATAS, naquele momento, pertencente a ECOINFRAESTRUTURA, é composto pelo seu patrimônio líquido inicial, ajustado por equivalência patrimonial e distribuição de dividendos, porém, de valor final inferior a R\$ 90 milhões, somado à substância econômica do ágio, essa parte perfazendo cerca de R\$ 200 milhões.

Desse modo, ao ser mantida a possibilidade de utilização da substância econômica do ágio na realização do investimento pelo investidor e ao passarem a ser deduzidas as despesas com amortização do ágio para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, restou configurada a dupla utilização e, assim, restou frustrado o objetivo da Lei. Desse modo, há que se concluir ser imperativa a glosa dos valores deduzidos, para fins fiscais, a título de despesas com a amortização do ágio em tela.

DA QUANTIFICAÇÃO DOS VALORES DEDUZIDOS INDEVIDAMENTE

Durante a ação fiscal, foram identificadas deduções de despesas com amortização de ágio para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL nos valores informados na tabela a seguir (valores em reais):

Ano-calendário	Deduções na apuração LL	Exclusões do LR	Total
2010	2.262.701,57	274.266,86	2.536.968,43
2011	27.152.418,84	3.291.202,28	30.443.621,12
2012	27.152.418,84	3.291.202,28	30.443.621,12
2013	17.920.596,48	12.523.024,72	30.443.621,20
2014	17.920.596,48	12.523.024,71	30.443.621,19
2015	17.920.596,48	12.523.024,71	30.443.621,19

Conforme se pode perceber, parte das deduções foi realizada ainda na apuração do lucro líquido e, uma vez que essa mesma parcela não foi posteriormente adicionada, acabou por surtir efeito na apuração do lucro real e da base de cálculo negativa da CSLL.

Por outro lado, uma segunda parte já havia sido deduzida contabilmente na apuração do lucro líquido da ECOCONCESSÕES em períodos anteriores e, assim, passou a ser controlada na parte B do LALUR e do LACS daquela empresa (fls. 790, 799, 809 e 819).

Quando da incorporação da parcela cindida da ECOCONCESSÕES pela ECOCATARATAS, o valor existente nessa conta do LALUR e do LACS da ECOCONCESSÕES foi transferido para a ECOCATARATAS, passando a ser excluído na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL (LALUR e LACS de fls. 216/357, 532/559 e 633/666).

Por essa razão, a parcela deduzida ainda na apuração do lucro líquido será abordada na Infração 1, enquanto a parcela excluída na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL será tratada na Infração 2.

Infração 1 - Adições não computadas na apuração do lucro real

Segundo se extrai da contabilidade da empresa, mais precisamente da conta 130170904 - AMORTIZ. INVESTIMENTO RODOVIA DAS CATARATAS (arquivo "6 - Ecocataratas - Razão conta 130170904 - AMORTIZ. INVESTIMENTO RODOVIA DAS CATARATAS - 2010 a 2015", anexo ao Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável de fl. 830), entre os meses de dezembro de 2010 e dezembro de 2012, a fiscalizada deduziu, na apuração de seu lucro líquido, o valor mensal de R\$ 2.262.701,57 a título de amortização do ágio aqui tratado. A partir de janeiro de 2013 até dezembro de 2015, o valor mensal deduzido foi de R\$ 1.493.383,04, correspondente a 66% do valor até então utilizado, ou seja, 1/132 avos do valor do ágio transferido (R\$ 2.262.701,57) reduzido da parcela relativa ao IRPJ e à CSLL (34%).

Dessa forma, considerando toda a legislação e jurisprudência até aqui abordadas, tem-se que a contribuinte deduziu, indevidamente, na apuração anual de seu lucro líquido, os valores descritos na tabela abaixo (valores em reais):

Ano-calendário	Deduções na apuração LL
2010	2.262.701,57
2011	27.152.418,84
2012	27.152.418,84
2013	17.920.596,48
2014	17.920.596,48
2015	17.920.596,48

Portanto, seguindo o que determinam o artigo 6º, § 2º, alínea "a", e o artigo 25 do Decreto-Lei nº 1.598/77, e o artigo 57 da Lei nº 8.981/95, com a redação dada pela Lei nº 9.065/95, os valores registrados na tabela acima devem ser adicionados ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL de cada ano.

Infração 2 - Exclusões não autorizadas na apuração do lucro real

Por sua vez, por meio de exclusões registradas no Livro A do LALUR e do LACS, a fiscalizada reduziu seu lucro real e sua base de cálculo da CSLL, entre os meses de dezembro de 2010 a dezembro de 2012, no valor de R\$ 274.266,86 mensais (LALUR e LACS de fls. 255/357).

Entre os meses de janeiro de 2013 e dezembro de 2015, além de excluir o valor de R\$ 274.266,86 mensais, a contribuinte excluiu, também, o valor correspondente ao benefício tributário mensal decorrente da amortização do ágio, qual seja, R\$ 769.318,54, correspondente a 34% sobre R\$ 2.262.701,57. Referida parcela, a partir de 2013, passou a ser também controlada na parte B do LALUR e do LACS da ECOCATARATAS (fls. 216/254, 532/559 e 633/666).

Desse modo, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os valores excluídos do lucro líquido a título de despesas com a amortização do ágio aqui tratado somaram, ano a ano, os valores registrados na tabela a seguir (valores em reais):

Ano-calendário	Exclusões do LR
2010	274.266,86
2011	3.291.202,28
2012	3.291.202,28
2013	12.523.024,72
2014	12.523.024,71
2015	12.523.024,71

Portanto, em vista de todo o até aqui exposto, há que se considerar indevida a exclusão desses valores, procedendo-se à sua glosa.

Não obstante toda a legislação e jurisprudência até aqui exploradas neste Termo, tem-se, ainda, casos específicos em que o CARF se manifestou sobre a exclusão de despesas com amortização de ágio já deduzidas contabilmente antes da incorporação, fusão ou cisão. Esse é exatamente o caso do valor de R\$ 274.266,86 mensais aqui tratados, os quais se referem a despesas com amortização deduzidas contabilmente na ECOCONCESSÕES.

Nesse sentido, cabe observar a ementa transcrita à fl. 1497. Portanto, além de não ter cumprido os requisitos para a dedução, para fins fiscais, de despesas com amortização de ágio fundamentado em previsão de resultados de exercícios futuros, a ECOCATARATAS excluiu indevidamente valores já amortizados contabilmente em outra empresa, o que apenas reforça a necessidade da glosa desses valores.

(...)

Após apresentação de impugnações (fls. 1.561/1.617 – contribuinte principal; 2.021/2.035 – Ecoinfraestrutura; e 2.413/2.427 - Ecoconcessões), os lançamentos foram mantidos integralmente pela DRJ.

A contribuinte, então, interpôs recurso voluntário (fls. 1.603/1.645), o qual foi assim resumido pelo acórdão ora recorrido:

A recorrente apresentou Recurso Voluntário em que aduz preliminarmente (i) a decadência do direito de as autoridades fiscais questionarem o ágio; (ii) nulidade parcial do acórdão recorrido por inovação a motivação do auto de infração – na medida em que que a operação de integralização de ações ocorrida em 30.3.2012 não é utilizada como fundamento para a exigência do IRPJ e da CSL em nenhum momento. A existência dessa operação não é sequer citada pela Fiscalização no descritivo dos fatos discutidos neste processo administrativo.

Alega ainda a aplicação do art. 146 do CTN, haja vista a alteração de critério jurídico, o que implicaria em violação a seus direitos fundamentais ao contraditório, à ampla defesa e à imparcialidade das autoridades julgadoras, o que teria sido positivado no art. 10 do CPC/15, aplicável subsidiariamente por força do art. 15 da mesma Lei.

Alega ainda a impossibilidade de correção de erro de direito em conformidade com precedente vinculante do STJ - REsp 1.130.545/RJ.

No mérito afirma que o Acórdão Recorrido entendeu que glosa das despesas de ágio seria válida com base no único fundamento de que a cisão parcial prescindiria de propósito negocial, em razão da integralização de capital ocorrida em 2012. No que diz respeito aos fundamentos do Auto de Infração, a Decisão Recorrida entendeu expressamente que 100% dos argumentos adotados pela Fiscalização eram improcedentes:

(...)

Alega ainda que a cisão parcial da EcoConcessões tinha propósitos negociais muito claros: (i) não permitir que a adoção inicial do ICPC 01 implicasse reconhecimento de

despesa relevante no resultado de tal forma que o patrimônio líquido da Recorrente ficasse negativo; e (ii) viabilizar a transferência de dívida (mútuo) em face da EIL.

Afirma que as Autoridades Julgadoras de primeira instância nem se propuseram a analisar os propósitos econômicos apresentados pela Recorrente em sua Impugnação. Após constatarem que os argumentos apresentados pela Recorrente, bem como as alegações das Autoridades Fiscais seriam “discutíveis”, a DRJ/SPO apegou-se ao fato de que, em momento posterior, o Grupo EcoRodovias decidiu, novamente, contribuir a Recorrente em aumento de capital da EcoConcessões. Por conta desse fato (e exclusivamente por ele), a DRJ/SPO entendeu que a cisão seguida de incorporação do acervo líquido prescindiria de propósitos econômicos.

A referida alegação mostra-se absurda. Ora, a posterior contribuição da Recorrente em aumento de capital da EcoConcessões não restaura o status quo ante da cisão parcial empreendida em 29.12.2010 porque (i) não há a transferência da dívida da Recorrente para a EcoConcessões; e (ii) o capital social da Recorrente continua o mesmo, fato que evitaria impactos negativos em seu fluxo de caixa livre.

Reitera os fundamentos de sua impugnação ressaltando o cumprimento de todos os requisitos previstos na legislação de regência para aproveitamento do ágio:

(...)

Também as responsáveis recorreram, aduzindo os mesmos fundamentos que a contribuinte, bem como reiterando a inaplicabilidade do art. 124, I do CTN no caso concreto.

Tramitado o feito, foi proferido o referido Acórdão n.º **1201-003.144** (fls. 3.774/3.832), cuja parte dispositiva recebeu a seguinte redação:

Acordam os membros do colegiado: a) Por maioria, em afastar a alegação de nulidade do Acórdão da DRJ. Vencidos os conselheiros Allan Marce l Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa e Alexandre Evaristo Pinto (Relator). b) Por qualidade, em manter as glosas de ágio. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa, Alexandre Evaristo Pinto (Relator) e André Severo Chaves (Suplente Convocado). c) Por maioria, diminuir a multa de ofício do patamar de 150% para 75% (em consequência declarar decaído o lançamento quanto ao ano calendário 2010) e afastar a responsabilidade das empresas Ecoinfraestrutura e Ecoconcessões. Vencido o conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa. d) Por qualidade, manter a multa isolada referente aos anos para os quais não se declarou a decadência. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa, Alexandre Evaristo Pinto (Relator) e André Severo Chaves (Suplente Convocado). e) Por unanimidade, manter a cobrança de juros Selic. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque (itens "a"; "b" e "d" acima).

Intimada dessa decisão, a PGFN opôs embargos de declaração (fls. 3.837/3.843), os quais, embora admitidos (fls. 3.846/3.850), foram rejeitados pelo Acórdão n.º **1201-005.575** (fls. 3.880/3.884). Desta última decisão não houve recurso (fls. 3.886).

Já a contribuinte apresentou o recurso especial, tendo sido este admitido nos seguintes termos (fls. 4.257/4.268).

(...)

No recurso, a recorrente alega a existência de divergência jurisprudencial no que respeita as seguintes matérias:

Divergência I: Amortização do Ágio

Paradigmas indicados: Acórdãos n.º 9101-006.363 e n.º 1301-002.047.

Divergência II: Multa isolada por falta de recolhimento de estimativas – concomitância

Paradigmas indicados: Acórdãos n.º 9101-003.610 e n.º 1301-005.890.

(...)

1ª Divergência: Amortização do Ágio

Transcreve-se, a seguir, excertos da exposição da recorrente relativos à demonstração desta divergência, com os destaques da própria recorrente:

(...)

A similitude fática e jurídica entre os casos, assim como a divergência jurisprudencial entre eles, encontra-se suficientemente demonstrada pela recorrente, mas apenas com relação ao **primeiro paradigma (acórdão n.º 9101-006.363)**.

Isto porque se discute, em ambos os casos, recorrido e paradigma, a *possibilidade de amortização do ágio decorrente de efetivo pagamento anterior em operações de aquisição de participação societária*, em que há o expreso reconhecimento da participação de empresas intermediárias (ditas “empresas-veículo”) nas operações de “transferência” desse ágio, de tal sorte que, ao fim e ao cabo, as pessoas jurídicas que posteriormente participaram da operação de incorporação não se identificam com aquelas que inicialmente viabilizaram o aporte de recursos na operação de aquisição de participação originária.

No acórdão recorrido, conforme visto, decidiu-se que a amortização do ágio só poderia ser reconhecida se houvesse a *“absorção patrimonial entre as entidades ECOINFRAESTRUTURA e ECOCATARATAS”*, ou seja, entre a empresa *“titular original do ‘ágio’”* (ECOFRAESTRUTURA) e a *empresa objeto da aquisição com ágio* (ECOCATARATAS). Como a incorporação não ocorreu entre essas empresas, o acórdão recorrido concluiu que não foram cumpridos os requisitos dos artigos 7º e 8º Lei n.º 9.532/1997.

O acórdão paradigmático, por sua vez, diante de situação substancialmente semelhante, decidiu que a legislação *“não condiciona a amortização fiscal do ágio a uma ‘aquisição original’ no grupo”, e que “cada vez que uma participação societária é adquirida por um valor acima do valor patrimonial, a então adquirente registra ‘um ágio’”, de sorte que “não há que se falar em ‘transferência de ágio’ nesse contexto, nem de impossibilidade de se amortizar ‘ágio transferido’”*, conforme expreso na ementa ao norte transcrita, a qual sintetiza os fundamentos adotados pelo voto vencedor para dar provimento ao recurso, nesta matéria.

Portanto, em juízo de cognição preliminar, demonstrada a divergência com relação a este paradigma.

(...)

2ª Divergência: Multa isolada por falta de recolhimento de estimativas – concomitância

(...)

A similitude fática e jurídica entre os casos, assim como a divergência jurisprudencial entre eles, encontra-se suficientemente demonstrada pela recorrente, e de fato pode ser comprovada pelo simples confronto entre as ementas dos acórdãos paradigmas e do acórdão recorrido, aqui ao norte transcritas. A questão é de caráter eminentemente jurídico.

Em todos os casos (no recorrido e nos dois paradigmas) analisou-se a exigência fiscal de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, relativa a fatos geradores ocorridos *após o advento da Medida Provisória n.º 351/2007*, convertida na Lei n.º 11.488/2007, *em concomitância à exigência da multa de ofício proporcional sobre o valor do tributo devido*.

E, enquanto o acórdão recorrido manteve a exigência fiscal, os acórdãos paradigmáticos, em idêntica situação, cancelaram a referida exigência.

Demonstrada, portanto, a divergência jurisprudencial alegada quanto a esta matéria.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, proponho que, nos termos do art. 68 do RICARF, seja **DADO SEGUIMENTO** ao recurso especial do sujeito passivo RDC CONCESSÕES S/A (nova denominação da RODOVIA DAS CATARATAS S/A - ECOCATARATAS).

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu contrarrazões (fls. 4.270/4.285). Ataca *genericamente* o conhecimento recursal e, no mérito, pugna pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e deve ser conhecido nos termos do juízo prévio de admissibilidade de fls. 4.257/4.268.

Isso porque, no tocante à matéria *amortização fiscal do ágio*, realmente o *paradigma* (Acórdão n.º **9101-006.363**), analisando situação *de fato comparável*, que envolveu justamente a *transferência* de investimento com ágio para empresa veículo e sua consequente amortização fiscal, caminhou em sentido oposto ao da decisão ora recorrida.

Ao passo, então, que o acórdão recorrido, com fundamento no art. 7º da Lei n.º 9.532/1997, interpretou que a dita *transferência do ágio* impede a sua dedução fiscal, a decisão ora confrontada se manifestou favoravelmente, no sentido de que *tal legislação não condiciona a amortização fiscal do ágio a uma “aquisição original” no grupo*.

Nesse ponto, cumpre observar que os questionamentos colocados na peça de contrarrazões apresentadas pela Fazenda Nacional são extremamente genéricos, impedindo inclusive compreender porque exatamente ela própria entende que as situações não seriam comparáveis.

De qualquer forma, a análise mais detalhada dos casos revela exatamente o contrário, permitindo inclusive que o presente Julgador crie a convicção de que o racional adotado no precedente em questão, caso aplicado nessa situação fática, reformaria o acórdão recorrido. Daí a caracterização do dissídio.

Isso se repete com a matéria *concomitância das multa isolada com a multa de ofício*: enquanto o acórdão recorrido, apreciando autuação que envolve fatos geradores posteriores a 2007, se posicionou favoravelmente à cumulação das penalidades, os *paradigmas* (**9101-006.363** e n.º **1301-005.890**), também analisando cobranças de tributos cujos fatos geradores teriam ocorrido após 2007, se manifestaram contrários à concomitância.

Nesses termos, o recurso especial deve ser conhecido.

Mérito

Da amortização fiscal do ágio

A controvérsia diz respeito à legitimidade ou não da dita *transferência de ágio*, mais precisamente se a integralização do investimento adquirido de terceiro pela Ecoinfraestrutura, em aumento de capital de *empresa veículo* (Ecoconcessões), contamina ou não a dedução fiscal desse “segundo ágio” após cisão desta última sociedade com a consequente incorporação do patrimônio líquido cindido pela Ecocataratas (atuada).

De acordo com o voto vencedor do acórdão recorrido:

(...)

A fiscalização apontou quatro fundamentos para a glosa de despesa com o ágio em tela, a saber: (i) inexistência de confusão patrimonial entre a real adquirente, a empresa Ecorodovias Infraestrutura e Logística S/A (ECOINFRAESTRUTURA) e a beneficiária da dedução do ágio, a empresa atuada (ECOCATARATAS); (ii) duplicidade de utilização do ágio, pela ECOCATARATAS e pela ECOINFRAESTRUTURA; (iii) desvio de finalidade da dedução das despesas, violando o equilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão e (iv) inexistência de propósito negocial. O primeiro desses fundamentos foi debatido em profundidade pelo colegiado e será abordado a seguir.

Em apertada síntese, são três as operações societárias mais relevantes para serem consideradas. Inicialmente, a ECOINFRAESTRUTURA adquiriu de terceiros a empresa atuada, pagando valor superior ao correspondente patrimônio líquido, o que deu ensejo ao registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura. Em seguida, a empresa ECOINFRAESTRUTURA integralizou ações da empresa Ecorodovias Concessões e Serviços S/A (ECOCONCESSÕES), do mesmo grupo econômico, dando em pagamento as ações da empresa atuada, o que deu ensejo para que a ECOCONCESSÕES contabilizasse o ágio ocorrido na aquisição da empresa atuada. Por fim, a ECOCONCESSÕES sofreu uma cisão parcial e o patrimônio cindido foi absorvido pela empresa atuada, inclusive as suas próprias ações, e esta passou a deduzir o referido ágio.

A fiscalização adotou o entendimento de que a real adquirente na operação que gerou o ágio é a empresa ECOINFRAESTRUTURA e constatou que essa empresa não teve o seu patrimônio absorvido pela empresa atuada, de forma que esta última não poderia deduzir o ágio. De seu lado, o contribuinte defende que a empresa ECOCONCESSÕES é a real adquirente e teve parte de seu patrimônio absorvido pela empresa atuada, o que autorizaria a dedução do ágio, conforme o seguinte excerto (fls. 1583):

89. Portanto, não existe nenhuma margem para questionar as seguintes afirmações: (a) o adquirente da participação societária era a EcoConcessões para todos os fins de direito; (b) não existe nenhuma alegação de dolo, fraude, simulação ou abuso de direito que desloque a condição de adquirente para uma outra pessoa jurídica; (c) o ágio amparado em transações com terceiros não relacionados foi pago pela EcoConcessões e reconhecido de acordo com a melhor técnica contábil; e (d) a EcoRodovias Holding não tinha o registro de um “ágio indireto” (ou da substância econômica do ágio), mas tão apenas refletia o investimento na EcoConcessões pelo método da equivalência patrimonial.

90. Sendo assim, quando da cisão parcial da EcoConcessões, com incorporação da parcela cindida (investimento na Requerente) dentro da própria Requerente (Passo 2), ocorreu a perfeita subsunção da norma prevista no artigo 7.º da Lei nº 9.532/97: “A pessoa jurídica [Requerente] que absorver patrimônio de outra [EcoConcessões], em

virtude de incorporação, fusão ou cisão [Passo 2], na qual detenha participação societária adquirida [EcoConcessões era efetiva adquirente] com ágio [a melhor prática contábil obrigava o reconhecimento do ágio] [...] poderá amortizar o ágio com fundamento na expectativa de rentabilidade futura".

Perquire-se se as operações societárias realizadas após a geração do ágio tiveram o efeito de transferir o direito de dedução para a empresa autuada.

Inicialmente, deve ser deixado claro que o ágio, nos termos do artigo 201 do Decreto-Lei nº 1.598/1997, é a parte do valor de aquisição de uma participação societária que excede o correspondente patrimônio líquido da empresa adquirida. Assim, o ágio é uma riqueza que a empresa adquirente entrega aos vendedores da empresa adquirida. Portanto, o ágio não fica com a empresa adquirente, ele se vai com os antigos proprietários da empresa adquirida.

O que fica com a empresa adquirente é uma obrigação de contabilizar o ágio, ou seja, segregar o custo de aquisição entre o valor patrimonial e o valor excedente. Saliente-se que isso não é o ágio, mais o registro contábil do pagamento do ágio.

Também fica com a empresa adquirente uma expectativa de direito, qual seja, o de reduzir o valor tributável de eventual ganho de capital em também eventual alienação da referida participação societária (artigo 33 do Decreto-Lei nº 1.598/1977) ou, ainda, de reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em parcelas, em eventual absorção do patrimônio da adquirida pela adquirente (artigo 7º Lei nº 9.532/1997), ou o contrário (artigo 8º da mesma lei). De toda sorte, na verdade, o direito de pagar menos tributos somente surge quando atendidas as condições legais.

Assim, em razão de ser criado por leis, em que são estipuladas condições para o seu exercício, o que se costuma chamar de "ágio" é uma expectativa de direito que somente ganha concretude mediante o atendimento das condições estipuladas nas leis que a criou, ou seja, é um bem jurídico condicionado. Por ser oponível apenas contra o Fisco, o chamado "ágio" é bem jurídico condicionado de natureza tributária.

Saliente-se, ainda, que as condições legais para o surgimento do direito subjetivo somente podem ocorrer uma única vez, ou seja, a alienação com ganho de capital (artigo 33 do Decreto-Lei nº 1.598/1977) ou a absorção do patrimônio de uma pela outra (artigos 7º ou 8º da Lei nº 9.532/1997) pode ocorrer apenas uma única vez. Assim, o chamado "ágio" é um bem que se exaure no momento em que surge.

Em resumo, o "ágio" é uma expectativa de direito condiciona que se exaure no momento de sua realização e, sendo assim, é um bem indisponível, pela sua própria natureza, não sendo apto a integralizar capital social subscrito.

Em razão dessa sua natureza, as atuais normas contábeis brasileiras determinam que o registro do "ágio" com fundamento em expectativa de rentabilidade futura seja escriturado como um "ativo fiscal diferido", nos termos dos itens 5 e 32A do Pronunciamento CPC 32, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata dos Tributos sobre o Lucro, verbis:

5. Os seguintes termos são utilizados neste Pronunciamento com os significados especificados:

[...]

Ativo fiscal diferido é o valor do tributo sobre o lucro recuperável em período futuro relacionado a:

- (a) diferenças temporárias dedutíveis;*
- (b) compensação futura de prejuízos fiscais não utilizados; e*
- (c) compensação futura de créditos fiscais não utilizados.*

[...]

32A. Se o valor contábil do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) que surgir de combinação de negócios for menor do que a sua base fiscal, a diferença dá margem a ativo fiscal diferido. O ativo fiscal diferido advindo do reconhecimento inicial do ágio será reconhecido como parte da contabilização de

combinação de negócios na medida em que for provável que estará disponível lucro tributável contra o qual a diferença temporária dedutível poderá ser utilizada.

Embora esta norma contábil não estivesse em vigor na época da aquisição da ECOCATARATAS, ela ilustra bem a natureza do chamado "ágio".

É inquestionável o fato de que o titular original do "ágio" é a empresa ECOINFRAESTRUTURA.

Também é inquestionável o fato de que nunca houve absorção patrimonial entre as entidades ECOINFRAESTRUTURA e ECOCATARATAS, o que implica dizer que a ECOINFRAESTRUTURA nunca adquiriu o direito de reduzir o pagamento de tributos em razão do artigo 7º Lei nº 9.532/1997.

Todavia, a ECOINFRAESTRUTURA alienou as ações da ECOCATARATAS para a ECOCONCESSÕES. Nesse momento, adimpliu a condição estipulada no artigo 33 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e fez surgir o direito de pagar menos tributos diante de eventual ganho de capital nessa alienação. Portanto, o chamado "ágio", a expectativa de direito condicionada de que falamos, se consumou e se exauriu nesse momento. Com isso, entendo que a ECOCONCESSÕES não adquiriu o "ágio" da ECOINFRAESTRUTURA, pois esse se exauriu no momento em que as ações da ECOCATARATAS foram alienadas para ela.

Portanto, se a ECOCONCESSÕES contabilizou um ágio na aquisição das ações da ECOCATARATAS, este não pode ser o mesmo que surgiu quando a ECOINFRAESTRUTURA adquiriu as mesmas ações.

Tratando-se de uma nova aquisição, o ágio que possa surgir na operação também é novo e deve atender aos requisitos legais: efetivo pagamento, partes não relacionadas e avaliação legítima. Nenhum desses requisitos foi satisfeito pela ECOCONCESSÕES, de forma que esta não adquiriu a expectativa de direito de que se tem tratado e a absorção patrimonial que se seguiu não fez surgir o direito reclamado pelo recorrente.

Diante do exposto, entendo que o contribuinte não atendeu aos requisitos legais para a dedução do ágio amortizado, conforme apontado pela fiscalização, sendo devida a glosa laborada pela fiscalização.

Como se vê, prevaleceu o entendimento no sentido de que a tese da *confusão patrimonial* sustentada pela fiscalização revela-se procedente, uma vez que o ágio constitui um *bem indisponível* e, em razão desta *sua própria natureza*, não seria passível de uma *transferência*.

Além disso, a decisão ainda sustenta que, diante dessa reestruturação societária, não haveria que se falar no *mesmo ágio*, mas sim na tentativa de criação de um *ágio interno* - pois proveniente de operação entre empresas relacionadas - e que por isso não possuiria efeito tributário à luz do art. 7º da Lei nº 9.532/1997.

Não concordo, porém, com esse racional, registrando de início que o presente Julgador participou do julgamento em segunda instância, tendo divergido desse voto vencedor com base nas razões que passa-se a expor na sequência.

Antes, porém, é preciso pontuar que, durante os debates no julgamento, a posição que divergiu do presente voto sustentou uma possível *utilização do ágio em duplicidade*. Neste ponto, porém, foi esclarecido que esse fundamento de fato constou na acusação fiscal, mas que restou afastado já em sede de decisão de primeira instância.

De fato, a DRJ reconheceu expressamente que a alegação da Fiscalização não deveria prosperar sob este viés, uma vez que: (i) as amortizações contábeis do ágio reduziram o custo de aquisição do investimento; (ii) ainda que o investimento seja alienado a terceiros não

relacionados (com a utilização do custo apropriado por MEP relativo ao ágio não amortizado), não haveria dupla utilização do benefício, uma vez que o ágio sequer teria sido amortizado; e (iii) ainda que houvesse a dupla utilização do benefício, a Fiscalização somente poderia glosar a utilização do custo já aproveitado quando da futura venda da participação societária na Recorrente;

Nesse contexto, chama atenção que essa abordagem passou despercebida quando do julgamento em segunda instância, o que significa dizer que tal fundamento deveria, na visão do presente Relator, já ter sido superado, sequer havendo divergência neste particular.

Registrada a ressalva, podemos dizer que a “novela ágio” começou com o Decreto-Lei n.º 1.598/1977, publicado com a finalidade de adequar a legislação tributária ao então novo regramento contábil previsto na Lei n.º 6.404/1976, notadamente no que diz respeito ao tratamento da diferença entre o custo de aquisição e o valor do investimento avaliado pelo método de equivalência patrimonial – MEP.

Com base no artigo 248 da Lei n.º 6.404/1976 (LSA), os investimentos considerados relevantes nos termos desta lei estão sujeitos ao MEP, o que significa dizer que devem ser registrados no balanço da investidora pelo valor correspondente à sua participação no patrimônio líquido da investida, submetendo-se, assim, à apuração de diferenças, para mais ou para menos, em relação ao custo de aquisição¹.

É importante notar, logo neste início de exposição, que a legislação societária (LSA) não fez (e ainda não faz) nenhuma referência a ágio ou deságio, prescrevendo apenas quem está sujeito ao MEP.

Já o Legislador tributário prescreveu, já na redação originária do artigo 20 do Decreto-Lei 1.598/77², que os investimentos sujeitos ao MEP deveriam ser desdobrados em duas rubricas:

(a) valor de patrimônio líquido na época da aquisição (*patrimônio líquido da sociedade x percentual de participação*), e

(b) ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de patrimônio líquido descrito acima.

Note-se, aqui, que foi o próprio Direito Tributário que, após incorporar por remissão à figura societária do método de equivalência patrimonial (o MEP), veiculou um conceito próprio de ágio ou deságio, representados justamente pela diferença (positiva ou negativa) apurada em razão do MEP.

Ainda previam o § 2º do artigo 20 - também de maneira inovadora, afinal a lei societária não fazia nenhuma referência às suas possíveis origens – que:

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

¹ Antes da LSA, o Decreto-Lei n. 2.627/1940, por meio do seu artigo 129, determinava a avaliação de todo tipo de investimento com base no custo de aquisição efetivo.

² Artigo 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.

§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

- a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;
- b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;
- c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

Não obstante as potenciais intersecções da origem do ágio, a legislação tributária daquela época, apesar de fazer menção às possíveis razões econômicas que poderiam levar a apuração do ágio ou deságio, não previa o tratamento fiscal da baixa do investimento (e, conseqüentemente, da *mais valia*) em função do seu fundamento econômico (*motivo do ágio*), conforme prescrição dos artigos 25, 31, 33³ e 34 do Decreto-Lei n.º 1.598/77, *in verbis*:

Artigo 25 - As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33.

Artigo 31 - Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, inclusive por desapropriação (§ 4º), na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente.

Artigo 33 - O valor contábil, para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 20), será a soma algébrica dos seguintes valores:

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

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

(...)

Artigo 34 - Na fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital **de uma possuída por outra**, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituir será computado na determinação do lucro real de acordo com as seguintes normas: (*Revogado pela Lei n.º 12.973, de 2014*)

I - somente será dedutível como **perda de capital a diferença entre o valor contábil e o valor de acervo líquido avaliado a preços de mercado**, e o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, optar pelo tratamento da diferença como ativo diferido, amortizável no prazo máximo de 10 anos; (*Revogado pela Lei n.º 12.973, de 2014*)

II - será computado como **ganho de capital o valor pelo qual tiver sido recebido o acervo líquido que exceder o valor contábil das ações ou quotas extintas**, mas o contribuinte poderá, observado o disposto nos §§ 1º e 2º, diferir a tributação sobre a parte do ganho de capital em bens do ativo permanente, até que esse seja realizado. (*Revogado pela Lei n.º 12.973, de 2014*)

§ 1º O contribuinte somente poderá diferir a tributação da parte do ganho de capital correspondente a bens do ativo permanente se: (*Revogado pela Lei n.º 12.973, de 2014*)

³ Esse artigo foi alterado pela Lei n.º 12.973, de 2014.

a) discriminar os bens do acervo líquido recebido a que corresponder o ganho de capital diferido, de modo a permitir a determinação do valor realizado em cada período-base; e
(*Revogado pela Lei n.º 12.973, de 2014*)

b) manter, no livro de que trata o item I do artigo 8º, conta de controle do ganho de capital ainda não tributado, cujo saldo ficará sujeito a correção monetária anual, por ocasião do balanço, aos mesmos coeficientes aplicados na correção do ativo permanente. (*Revogado pela Lei n.º 12.973, de 2014*)

§ 2º - O contribuinte deve computar no lucro real de cada período-base a parte do ganho de capital realizada mediante alienação ou liquidação, ou através de quotas de depreciação, amortização ou exaustão deduzidas como custo ou despesa operacional.
(*Revogado pela Lei n.º 12.973, de 2014*) (grifamos)

Provavelmente porque a parte do preço representado pelo ágio não estaria sujeito às flutuações inerentes ao MEP, o Legislador entendeu necessária a atribuição **subjéctiva** de uma razão econômica distinta do valor patrimonial da empresa adquirida. Daí falar-se novamente em *ágio fiscal*, que não necessariamente corresponde ao *ágio contábil*.

Isso significa dizer que desde 1977 o ágio gerado na aquisição de participações societárias já possuía efeitos fiscais quando da liquidação do investimento por fusão, incorporação ou cisão, afinal o contribuinte pessoa jurídica já estava sujeito ao comando legal que determinava a apuração de um ganho tributável ou uma perda de capital dedutível nessas operações.

Assim dispunha o referido art. 34: nas hipóteses de fusão, incorporação ou cisão de empresas com investimento entre elas (ou, nas palavras do Legislador, da *extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra*), o resultado do confronto entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor do acervo líquido **avaliado a mercado** que as substituir: **se negativo**, poderia ser deduzido fiscalmente como *perda de capital*, inclusive com a opção, prevista na norma, deste saldo ser registrado no Ativo Diferido para amortização em até 10 (dez) anos; e **se positivo**, deveria ser tributado como *ganho de capital*.

Ao contrário, então, do que alguns autores afirmam, o direito à dedução do ágio não constitui um *benefício fiscal* em sentido técnico (renúncia estatal), tendo em vista que a sua natureza é de custo incorrido na aquisição de participação societária (ativo), custo este que, na ausência de regra legal específica, já seria dedutível como perda (decréscimo patrimonial) quando da liquidação do investimento.

Nesse contexto, e decorridos 20 (vinte) anos da vigência do Decreto-Lei n.º 1.598/77, os Poderes Executivo e Legislativo resolveram estabelecer novo tratamento fiscal para a “baixa do ágio” por fusão, incorporação ou cisão, o que foi feito através das regras introduzidas pela Medida Provisória n.º 1.602/1997, a qual, após sua conversão na Lei n.º 9.532/1997, passou a regulamentar a matéria no bojo dos artigos 7º e 8º, *in verbis*:

Artigo 7º - A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977⁴: (grifamos)

⁴ Artigo 20 - (...)

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:

- a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;
- b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II do *caput*:

- a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;
- b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§ 4º Na hipótese da alínea "b" do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.

Artigo 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:

- a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido
- b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

Percebe-se, assim, que houve por bem o Legislador:

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

(i) alterar a redação (*caput* do artigo 7º) quanto à pessoa jurídica que pode se valer da norma: o texto originário dispunha que o direito à dedução seria da empresa *que possuía na outra ações ou quotas extintas por incorporação, fusão ou cisão*, **ao passo que a nova redação permitiu o aproveitamento fiscal do ágio pela empresa que detenha participação societária adquirida com ágio.**

(ii) estabelecer a dedução fiscal como perda de capital apenas à baixa do ágio com fundamento na rentabilidade futura da investida, podendo esta perda ser aferida agora com base no valor contábil do acervo (e não mais necessariamente por valor a mercado⁵), mas com diferimento mínimo à razão de 1/60 para cada mês do período de apuração;

(iii) estender a dedução fiscal do ágio também aos investimentos não sujeitos ao MEP; e

(iv) autorizar expressamente a aplicação deste regime tributário não só na *incorporação direta*, mas também na *incorporação reversa*.

Em outras palavras, o artigo 7º da Lei nº 9.532/1997 reconheceu o direito da empresa que **detém** investimento **adquirido** com ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura, após fusão, cisão ou incorporação com a empresa investida, deduzir como perda de capital à baixa do ágio por extinção do investimento. O artigo 8º, por sua vez, estendeu este direito à empresa investida, quando da incorporação da detentora.

Nota-se que o destinatário da norma de dedução do ágio é aquele que **detém** o investimento adquirido com ágio (ou a adquirida quando da incorporação reversa), linguagem esta (verbo *deter*) que revela justamente algo que pode ser passageiro, desvinculando-se cabalmente da *fonte dos recursos* empregados na aquisição.

Se a intenção do Legislador fosse a de limitar a dedução ao *supridor* dos recursos utilizados na aquisição do investimento ou limitar tal direito a quem tenha pagado um preço em dinheiro, deveria a lei assim restringir, o que não foi feito inclusive de forma intencional ante a previsão expressa da possibilidade de incorporação reversa (cf. artigo 8º).

Ora, a utilização “na qual **detenha** participação societária adquirida” pela lei, somada à autorização legal para que a investida incorpore a detentora da participação societária com ágio, na realidade conferiu ao contribuinte o direito de aproveitamento fiscal do ágio inclusive em operações de transferência do respectivo investimento, como foi o caso.

Também o verbo “adquirir” que se valeu o texto legal de maneira nenhuma denota que o direito à dedução do ágio estaria restrito apenas ao negócio jurídico “compra e venda”. Pelo contrário, a ausência de restrição no texto legal impõe ao intérprete conferir tal direito a todos os demais negócios jurídicos que implicam transferência de propriedade do investimento, como é o caso da subscrição ou aumento de capital⁶.

Nesse particular, digna de nota é o seguinte trecho do Acórdão nº **9101-001.657**, proferido por essa C. 1ª Turma da CSRF em Sessão de 15/05/2013:

⁵ No regime anterior, conforme visto, a perda de capital apurada nos eventos societários implementados a valor contábil não era dedutível. A legislação até então vigente condicionava a dedução a apuração do acervo líquido a mercado.

⁶ A propósito, cumpre observar que a Medida Provisória nº 627/2013, em sua redação original, tentou impedir o aproveitamento fiscal do goodwill relativo às operações societárias de substituição de ações ou quotas de participação societária, mas essa disposição deixou de ser incluída na Lei nº 12.973/2014, o que bem evidencia a legitimidade de diversos negócios jurídicos, além da compra e venda, como meio de aquisição de participações societárias.

A questão está em que o termo “aquisição”, ressaltado nas normas, não pode ser restringido, em seu significado, apenas à compra e venda de ações, para possibilitar a amortização do ágio proveniente da aquisição da participação societária.

Não há qualquer fundamento legal que enseje tal restrição, de modo a excluir a subscrição, debatida nos autos. O fundamento do voto vencido no acórdão de que a aquisição exige uma outra pessoa é, com o devido respeito, um entendimento diferente da previsão legal. A legislação possibilita que a aquisição de participação societária de uma companhia se dê por subscrição de novas ações, desde que respeitados os limites legais.

(...) uma pessoa física ou jurídica, nos termos da legislação positiva, pode “adquirir” participação societária por meio de uma operação de alienação, em que há a aquisição direta da participação societária de outra pessoa física ou jurídica, ou, por meio de um aumento de capital em que há a emissão de novas ações que são subscritas pelo novo acionista, ou pelo acionista que quer aumentar a sua participação na Companhia. Para tanto cito os artigos 166 e seguintes da Lei 6.404/74, em especial o artigo 170 nos seguintes termos:

(...)

De fato, não havendo distinção na lei, não cabe ao intérprete fazê-lo. Por aquisição entende-se qualquer forma de absorção a um patrimônio jurídico de algo novo, não tendo, tal absorção, por único meio uma compra e venda. Pode-se dar, como na hipótese, pela subscrição de ações novas, o qual se insere, indubitavelmente, no conceito de “participação societária adquirida”.

Não se vislumbra, portanto, a alegada violação ao artigo 20 do Decreto-Lei n.º 1.598/77. Neste dispositivo, também, o termo aquisição não aponta para qualquer restrição do seu significado.

Na mesma linha, o artigo 385 do RIR/99 esclarece o tratamento tributário que deve ser dado pelo contribuinte à participação societária adquirida, qualquer que seja a forma de aquisição, o que inclui a subscrição de capital. Uma vez que a controlada incorpore sua empresa controladora, aplicar-se-á o disposto na Lei 9.532/97 e o ágio será dedutível.

Caso o legislador quisesse excluir cada uma dessas formas de aquisição de participação societária do tratamento tributário disposto nos artigos 385 e 386 do RIR o teria feito na própria Lei. Ocorre que é esperado que a regra legal alcance todas as hipóteses equivalentes de forma homogênea, garantindo um tratamento isonômico aos contribuintes a elas sujeitos. Não é relevante para a amortização do ágio a origem dos recursos investidos: se já estavam na empresa, ou se derivam de subscrição de capital, ou se decorrem da contribuição de bens e direitos em aumento de capital. O que importa é que, em todas essas hipóteses de aquisição de participação societária, a posição patrimonial da investida e da investidora é equivalente e não há razão para não permitir a fruição do benefício de amortização do ágio após realizada a incorporação reversa.

Nesse sentido, e reportando-nos à operação envolvida nesse caso concreto, verifica-se que ECOINFRAESTRUTURA adquiriu de terceiros independentes, em operação de compra e venda com pagamento de preço e ágio, a participação na ECOCATARATAS. Ato contínuo, ECOCONCESSÕES adquiriu esse investimento por meio de contribuição deste ativo em aumento de seu capital social, o que gerou a formação de um *segundo ágio*, chamado aqui de *ágio transferido*, de forma que, no final, ECOCONCESSÕES foi cindida, sendo o acervo líquido representado pelo investimento com o ágio extinto por meio de incorporação por quem o detinha naquela ocasião (ECOCATARATAS). Daí a sua dedutibilidade aos olhos da referida legislação de regência.

O que precisa ficar claro, pois, é que justamente em virtude do que dispõe o referido artigo 20 do Decreto-Lei n.º 1.598/1977, a ECOCONCESSÕES, quando da aquisição

(ou transferência) do investimento na ECOCATARATAS por meio da *capitalização* em questão, desdobrou o custo de aquisição em valor de patrimônio líquido da investida e ágio, cujo fundamento econômico era o mesmo do ágio registrado inicialmente na ECOINFRAESTRUTURA, seguindo o próprio comando legal.

O ágio reconhecido na operação de aumento de capital, portanto, não pode ser visto como um “ágio interno”, assim entendido aquele criado *artificialmente* dentro de um mesmo grupo econômico, como equivocadamente quis fazer crer o acórdão recorrido, afinal o que lhe efetivamente deu causa foi uma operação anterior de compra e venda, firmada entre partes independentes com um indiscutível sacrifício econômico pelo comprador.

E também não há que se falar em *ausência de confusão patrimonial* na concepção do acórdão recorrido, primeiro porque nenhuma simulação foi arguida na acusação fiscal e segundo porque o investimento de fato foi extinto após incorporação da investida por quem a detinha, circunstâncias estas que legitima o direito à dedução do ágio, na linha do que inclusive já reconheceu esse Colegiado ao proferir o Acórdão n.º **9101-006.363** (juntado como paradigma) e cuja ementa ora transcrevo:

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

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013, 2014

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. TRANSFERÊNCIA, PARA EMPRESA DO GRUPO, DO INVESTIMENTO ADQUIRIDO DE TERCEIROS. POSSIBILIDADE.

Na redação original da Lei 9.532/1997 o ágio corresponde ao resultado da operação aritmética correspondente à diferença entre o valor despendido na aquisição de uma determinada participação societária e o valor patrimonial da sociedade adquirida. Cada vez que uma participação societária é adquirida por um valor acima do valor patrimonial, a então adquirente registra “um ágio”. Não há que se falar em “transferência de ágio” nesse contexto, nem de impossibilidade de se amortizar “ágio transferido”. Tal legislação não condiciona a amortização fiscal do ágio a uma “aquisição original” no grupo.

Feitas essas considerações, entendo que a glosa do referido *ágio transferido* não se sustenta, devendo os autos retornarem para apreciação da procedência ou não da infração 2 à luz da discussão que restou prejudicada, qual seja, a da *exclusão de despesas com amortização de ágio já deduzidas contabilmente antes da incorporação*.

Da concomitância das multa isolada com a multa de ofício

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

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

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

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial, na linha do que argumenta a Recorrente, que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei n.º

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

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

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei n.º 9.430/96, com a redação dada pela MP n.º 351/2007 (convertida na Lei n.º 11.488/2007):

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

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

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

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

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

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

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

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

Nesse contexto, não se pode perder de vista que as estimativas são meras antecipações do tributo devido, não figurando, portanto, como tributos autônomos. A propósito, dispõe a Súmula CARF 82 que “*após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas*”.

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

de antecipar o pagamento por meio de estimativas configura etapa preparatória para o dever de recolher o tributo efetivamente devido, este sim o bem jurídico tutelado pela norma.

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

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

Nesse sentido já se manifestou o E. Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins⁷, da 2ª Turma desse E. Tribunal:

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

⁷ Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015.

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

Do voto vencedor do Acórdão n.º 9101-005.080, do I. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, e do qual acompanhei, extrai-se que:

(...)

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei n.º 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, apenas vindo para mudar a *geografia* das previsões inculcadas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

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

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da *coexistência* de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF n.º 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão n.º 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF n.º 105):

(...)

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

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

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

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

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

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

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra⁸.

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

Registre-se que reconhecimento de situação *antijurídica* não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF n.º 105, mas também adoção do corolário da *consunção*, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

(...)

⁸ Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

Nesse sentido, e por concordar integralmente com os precedentes jurisprudenciais ora invocados, entendo que a multa isolada em questão não tem cabimento, devendo esta ser exonerada.

Conclusão

Pelo exposto, dou provimento parcial ao recurso especial com retorno dos autos para reapreciação da glosa relativa à *infração 2*.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável à possibilidade de amortização fiscal do ágio aqui em discussão, com o consequente retorno dos autos ao Colegiado *a quo*.

A maioria qualificada do Colegiado concordou com o entendimento expresso pelo Colegiado *a quo* que, também por voto de qualidade, afirmou não atendidos os requisitos para dedução fiscal das amortizações do ágio pago por Ecorodovias Infraestrutura e Logística S.A. (ECOINFRAESTRUTURA) na aquisição da Contribuinte (ECOCATARATAS), e apenas transitoriamente transferido para a *holding* Ecorodovias Concessões e Serviços S.A. (ECOCONCESSÕES), antes de esta ser cindida e verter a réplica do investimento em questão para o patrimônio da Contribuinte.

O voto vencedor do acórdão recorrido traz as seguintes ponderações:

A decisão recorrida manteve a exigência tributária em sua totalidade e o recurso voluntário devolveu as matérias deste processo ao colegiado, dentre elas a questão relativa à dedutibilidade do ágio.

A fiscalização apontou quatro fundamentos para a glosa de despesa com o ágio em tela, a saber: (i) inexistência de confusão patrimonial entre a real adquirente, a empresa Ecorodovias Infraestrutura e Logística S/A (ECOINFRAESTRUTURA) e a beneficiária da dedução do ágio, a empresa atuada (ECOCATARATAS); (ii) duplicidade de utilização do ágio, pela ECOCATARATAS e pela ECOINFRAESTRUTURA; (iii) desvio de finalidade da dedução das despesas, violando o equilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão e (iv) inexistência de propósito negocial. O primeiro desses fundamentos foi debatido em profundidade pelo colegiado e será abordado a seguir.

Em apertada síntese, são três as operações societárias mais relevantes para serem consideradas. Inicialmente, a ECOINFRAESTRUTURA adquiriu de terceiros a empresa atuada, pagando valor superior ao correspondente patrimônio líquido, o que deu ensejo ao registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura. Em seguida, a empresa ECOINFRAESTRUTURA integralizou ações da empresa Ecorodovias Concessões e Serviços S/A (ECOCONCESSÕES), do mesmo grupo econômico, dando em pagamento as ações da empresa atuada, o que deu ensejo para que a ECOCONCESSÕES contabilizasse o ágio ocorrido na aquisição da empresa atuada. Por fim, a ECOCONCESSÕES sofreu uma cisão parcial e o patrimônio cindido foi absorvido pela empresa atuada, inclusive as suas próprias ações, e esta passou a deduzir o referido ágio.

A fiscalização adotou o entendimento de que a real adquirente na operação que gerou o ágio é a empresa ECOINFRAESTRUTURA e constatou que essa empresa não teve o seu patrimônio absorvido pela empresa atuada, de forma que esta última não poderia deduzir o ágio. De seu lado, o contribuinte defende que a empresa ECOCONCESSÕES é a real adquirente e teve parte de seu patrimônio absorvido pela empresa atuada, o que autorizaria a dedução do ágio, conforme o seguinte excerto (fls. 1583):

89. Portanto, não existe nenhuma margem para questionar as seguintes afirmações: (a) o adquirente da participação societária era a EcoConcessões para todos os fins de direito; (b) não existe nenhuma alegação de dolo, fraude, simulação ou abuso de direito que desloque a condição de adquirente para uma outra pessoa jurídica; (c) o ágio amparado em transações com terceiros não relacionados foi pago pela EcoConcessões e reconhecido de acordo com a melhor técnica contábil; e (d) a EcoRodovias Holding não tinha o registro de um "ágio indireto" (ou da substância econômica do ágio), mas tão apenas refletia o investimento na EcoConcessões pelo método da equivalência patrimonial.

90. Sendo assim, quando da cisão parcial da EcoConcessões, com incorporação da parcela cindida (investimento na Requerente) dentro da própria Requerente (Passo 2), ocorreu a perfeita subsunção da norma prevista no artigo 7.º da Lei n.º 9.532/97: "A pessoa jurídica [Requerente] que absorver patrimônio de outra [EcoConcessões], em virtude de incorporação, fusão ou cisão [Passo 2], na qual detenha participação societária adquirida [EcoConcessões era efetiva adquirente] com ágio [a melhor prática contábil obrigava o reconhecimento do ágio] [...] poderá amortizar o ágio com fundamento na expectativa de rentabilidade futura".

Perquire-se se as operações societárias realizadas após a geração do ágio tiveram o efeito de transferir o direito de dedução para a empresa atuada.

Inicialmente, deve ser deixado claro que o ágio, nos termos do artigo 20⁹ do Decreto-Lei n.º 1.598/1997, é a parte do valor de aquisição de uma participação societária que excede o correspondente patrimônio líquido da empresa adquirida. Assim, o ágio é uma riqueza que a empresa adquirente entrega aos vendedores da empresa adquirida. Portanto, o ágio não fica com a empresa adquirente, ele se vai com os antigos proprietários da empresa adquirida.

O que fica com a empresa adquirente é uma obrigação de contabilizar o ágio, ou seja, segregar o custo de aquisição entre o valor patrimonial e o valor excedente. Saliente-se que isso não é o ágio, mais o registro contábil do pagamento do ágio.

⁹ Art 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.

§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

Também fica com a empresa adquirente uma expectativa de direito, qual seja, o de reduzir o valor tributável de eventual ganho de capital em também eventual alienação da referida participação societária (artigo 33¹⁰ do Decreto-Lei n.º 1.598/1977) ou, ainda, de reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em parcelas, em eventual absorção do patrimônio da adquirida pela adquirente (artigo 7º¹¹ Lei n.º 9.532/1997), ou o contrário (artigo 8º¹² da mesma lei). De toda sorte, na verdade, o direito de pagar menos tributos somente surge quando atendidas as condições legais.

Assim, em razão de ser criado por leis, em que são estipuladas condições para o seu exercício, o que se costuma chamar de "ágio" é uma expectativa de direito que somente ganha concretude mediante o atendimento das condições estipuladas nas leis que a criou, ou seja, é um bem jurídico condicionado. Por ser oponível apenas contra o Fisco, o chamado "ágio" é bem jurídico condicionado de natureza tributária.

Saliente-se, ainda, que as condições legais para o surgimento do direito subjetivo somente podem ocorrer uma única vez, ou seja, a alienação com ganho de capital (artigo 33 do Decreto-Lei n.º 1.598/1977) ou a absorção do patrimônio de uma pela outra (artigos 7º ou 8º da Lei n.º 9.532/1997) pode ocorrer apenas uma única vez. Assim, o chamado "ágio" é um bem que se exaure no momento em que surge.

Em resumo, o "ágio" é uma expectativa de direito condiciona que se exaure no momento de sua realização e, sendo assim, é um bem indisponível, pela sua própria natureza, não sendo apto a integralizar capital social subscrito.

Em razão dessa sua natureza, as atuais normas contábeis brasileiras determinam que o registro do "ágio" com fundamento em expectativa de rentabilidade futura seja escriturado como um "ativo fiscal diferido", nos termos dos itens 5 e 32A do Pronunciamento CPC 32, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata dos Tributos sobre o Lucro, verbis:

5. Os seguintes termos são utilizados neste Pronunciamento com os significados especificados:

[...]

Ativo fiscal diferido é o valor do tributo sobre o lucro recuperável em período futuro relacionado a:

¹⁰ Art 33 - O valor contábil, para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 20), será a soma algébrica dos seguintes valores:

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

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

¹¹ Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados em até dez anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração;

¹² Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:

a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

- (a) diferenças temporárias dedutíveis;
- (b) compensação futura de prejuízos fiscais não utilizados; e
- (c) compensação futura de créditos fiscais não utilizados.

[...]

32A. Se o valor contábil do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) que surgir de combinação de negócios for menor do que a sua base fiscal, a diferença dá margem a ativo fiscal diferido. O ativo fiscal diferido advindo do reconhecimento inicial do ágio será reconhecido como parte da contabilização de combinação de negócios na medida em que for provável que estará disponível lucro tributável contra o qual a diferença temporária dedutível poderá ser utilizada.

Embora esta norma contábil não estivesse em vigor na época da aquisição da ECOCATARATAS, ela ilustra bem a natureza do chamado "ágio".

É inquestionável o fato de que o titular original do "ágio" é a empresa ECOINFRAESTRUTURA.

Também é inquestionável o fato de que nunca houve absorção patrimonial entre as entidades ECOINFRAESTRUTURA e ECOCATARATAS, o que implica dizer que a ECOINFRAESTRUTURA nunca adquiriu o direito de reduzir o pagamento de tributos em razão do artigo 7º Lei nº 9.532/1997.

Todavia, a ECOINFRAESTRUTURA alienou as ações da ECOCATARATAS para a ECOCONCESSÕES. Nesse momento, adimpliu a condição estipulada no artigo 33 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e fez surgir o direito de pagar menos tributos diante de eventual ganho de capital nessa alienação. Portanto, o chamado "ágio", a expectativa de direito condicionada de que falamos, se consumou e se exauriu nesse momento. Com isso, entendendo que a ECOCONCESSÕES não adquiriu o "ágio" da ECOINFRAESTRUTURA, pois esse se exauriu no momento em que as ações da ECOCATARATAS foram alienadas para ela.

Portanto, se a ECOCONCESSÕES contabilizou um ágio na aquisição das ações da ECOCATARATAS, este não pode ser o mesmo que surgiu quando a ECOINFRAESTRUTURA adquiriu as mesmas ações.

Tratando-se de uma nova aquisição, o ágio que possa surgir na operação também é novo e deve atender aos requisitos legais: efetivo pagamento, partes não relacionadas e avaliação legítima. Nenhum desses requisitos foi satisfeito pela ECOCONCESSÕES, de forma que esta não adquiriu a expectativa de direito de que se tem tratado e a absorção patrimonial que se seguiu não fez surgir o direito reclamado pelo recorrente.

Diante do exposto, entendo que o contribuinte não atendeu aos requisitos legais para a dedução do ágio amortizado, conforme apontado pela fiscalização, sendo devida a glosa laborada pela fiscalização.

No paradigma nº 9101-006.363, aqui invocado pela Contribuinte e reconhecido como abordagem divergente de operação semelhante à presente – na qual a adquirente da participação societária na investida com ágio, a transfere temporariamente a pessoa jurídica do mesmo grupo econômico que, embora operacional, presta-se como veículo deste investimento recebido para sua subsequente incorporação pela investida, aqui mediante prévia cisão parcial – esta Conselheira declarou voto que restou vencido em razão do critério de desempate então vigente, aqui reiterado como fundamento para a decisão adotada pela maioria qualificada deste Colegiado:

No mérito do recurso especial da Contribuinte acerca das glosas de amortização de ágio, como bem demonstra a I. Relatora, reconhecido está que houve ágio pago na aquisição do investimento em VALE DO ROSÁRIO por B5. Contudo, a transferência deste investimento a CESE não representa aquisição hábil a constituir novo ágio passível de

amortização na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, a partir da incorporação de CESE por VALE DO ROSÁRIO.

A amortização de ágio em tais circunstâncias é matéria que vinha sendo decidida em linha com as premissas do acórdão recorrido pela maioria qualificada desta Turma, pautando-se em premissas que foram fundamentadamente fixadas pelo ex-Conselheiro André Mendes de Moura em diversos votos condutores de acórdãos deste Colegiado. Dentre as manifestações mais recentes, destaca-se o voto condutor do Acórdão nº 9101-004.498, nos seguintes termos:

Propõe-se, inicialmente, discorrer sobre uma análise histórica e sistêmica sobre o tema, para depois tratar do caso concreto.

1. Conceito e Contexto Histórico

Pode-se entender o ágio como um sobrepreço pago sobre o valor de um ativo (mercadoria, investimento, dentre outros).

Tratando-se de investimento decorrente de uma participação societária em uma empresa, em brevíssima síntese, o ágio é formado quando uma primeira pessoa jurídica adquire de uma segunda pessoa jurídica um investimento em valor superior ao seu valor patrimonial. O investimento em questão são ações de uma terceira pessoa jurídica, que são avaliadas pelo método contábil da equivalência patrimonial. Ou seja, a **empresa A** detém ações da **empresa B**, avaliadas patrimonialmente em 60 unidades. A **empresa C** adquire, junto à **empresa A**, as ações da empresa B, por 100 unidades. A **empresa C** é a investidora e a **empresa B** é a investida.

Fato é que emergem dois critérios para a apuração do ágio.

Adotando-se os padrões da ciência contábil, apesar das ações estarem avaliadas patrimonialmente em 60 unidades, deveriam ainda ser objeto de majoração, ao ser considerar, **primeiro**, se o valor de mercado dos ativos tangíveis seria superior ao contabilizado. Assim, supondo-se que, apesar do patrimônio ter sido avaliado em 60 unidades, o valor de mercado seria de 70 unidades, considera-se para fins de apuração 70 unidades. **Segundo**, caso se constate a presença de ativos intangíveis sem reconhecimento contábil no valor de 12 unidades, tem-se, ao final, que o ágio, denominado *goodwill*, seria a diferença entre o valor pago (100 unidades) e o valor de mercado mais intangíveis ($60 + 10 + 12 = 82$ unidades). Ou seja, o ágio passível de aproveitamento pela empresa C, decorrente da aquisição da empresa B, mediante atendimento de condições legais, seria no valor de 18 unidades.

Ocorre que o legislador, ao editar o Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977, resolveu adotar um conceito jurídico para o ágio próprio para fins tributários.

Isso porque positivou no art. 20 do mencionado decreto-lei que o denominado ágio poderia ter três fundamentos econômicos, baseados: (1) no sobrepreço dos ativos; e/ou (2) na expectativa de rentabilidade futura do investimento adquirido e/ou (3) no fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas. E, posteriormente, os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, autorizaram a amortização do ágio nos casos (1) e (2), mediante atendimento de determinadas condições.

Na medida em que a lei não determinou nenhum critério para a utilização dos fundamentos econômicos, consolidou-se a prática de se adotar, em praticamente todas as operações de transformação societária, o reconhecimento do ágio amparado exclusivamente no caso (2): expectativa de rentabilidade futura do investimento adquirido. O ágio passou a ser simplesmente a diferença entre o custo de aquisição e o valor patrimonial do investimento.

Assim, voltando ao exemplo, a empresa C, investidora, ao adquirir ações da empresa investida B avaliadas patrimonialmente em 60 unidades, pelo valor de 100 unidades, poderia justificar o sobrepreço de 40 unidades integralmente com

base no fundamento econômico de expectativa de rentabilidade futura do investimento adquirido. Na realidade, a legislação tributária ampliou o conceito do *goodwill*.

E como dar-se-ia o aproveitamento do ágio?

Em duas situações.

Na primeira, quando a empresa C realizasse o investimento, por exemplo, ao alienar a empresa B para uma outra pessoa jurídica. Assim, se vendesse a empresa B para a empresa D por 150 unidades, apuraria um ganho de 50 unidades. Isso porque, ao patrimônio líquido da empresa alienada, de 60 unidades, seria adicionado o ágio de 40 unidades. Assim, a base de cálculo para apuração do ganho de capital seria a diferença entre 150 e 100 unidades, perfazendo 50 unidades.

Na segunda, no caso de a empresa C (investidora) e a empresa B (investida) promoverem uma transformação societária (incorporação, fusão ou cisão), de modo em que passem a integrar uma mesma universalidade. Por exemplo, a empresa B incorpora a empresa C, ou, a empresa C incorpora a empresa B. Nesse caso, o valor de ágio de 40 unidades poderia passar a ser **amortizado**, para fins fiscais, no prazo de sessenta meses, resultando em uma redução na base de cálculo do IRPJ e CSLL a pagar.

Naturalmente, no Brasil, em relação ao ágio, a contabilidade empresarial pautou-se pelas diretrizes da contabilidade fiscal, até a edição da Lei nº 11.638, de 2007. O novo diploma norteou-se pela busca de uma adequação aos padrões internacionais para a contabilidade, adotando, principalmente, como diretrizes a busca da primazia da essência sobre a forma e a orientação por princípios sobrepondo-se a um conjunto de regras detalhadas baseadas em aspectos de ordem escritural¹³. Nesse contexto, houve um realinhamento das normas contábeis no Brasil, e por consequência do conceito do *goodwill*. Em síntese, ágio contábil passa (melhor dizendo, volta) a ser a diferença entre o valor da aquisição e o valor patrimonial justo dos ativos (patrimônio líquido ajustado pelo valor justo dos ativos e passivos).

E recentemente, por meio da Lei nº 12.973, de 13/05/2014, o legislador promoveu uma aproximação do conceito jurídico-tributário do ágio com o conceito contábil da Lei nº 11.638, de 2007, além de novas regras para o seu aproveitamento, que não são objeto de análise do presente voto.

Enfim, resta evidente que o conceito do ágio tratado para o caso concreto, disciplinado pelo art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977 e os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, alinha-se a um **conceito jurídico determinado pela legislação tributária**.

Trata-se, portanto, de instituto jurídico-tributário, premissa para a sua análise sob uma perspectiva histórica e sistêmica.

2. Aproveitamento do Ágio. Hipóteses

Apesar de já ter sido apreciado singelamente no tópico anterior, o **destino** que pode ser dado ao ágio contabilizado pela empresa investidora merece uma análise mais detalhada.

Há que se observar, inicialmente, como o art. 219 da Lei nº 6.404, de 1976 trata das hipóteses de extinção da pessoa jurídica:

Art. 219. Extingue-se a companhia:

I - pelo encerramento da liquidação;

¹³ IUDÍCIBUS, Sérgio de. Manual de contabilidade das sociedades por ações: (aplicável às demais sociedades), 1ª ed. São Paulo : Editora Atlas, 2008, p. 31

II - pela incorporação ou fusão, e pela cisão com versão de todo o patrimônio em outras sociedades.

E, ao se tratar de ágio, vale destacar, mais uma vez, os dois sujeitos, as duas partes envolvidas na sua criação: a pessoa jurídica **investidora** e a pessoa jurídica **investida**, sendo a investidora é aquela que adquiriu a investida, com sobrepreço.

Não por acaso, são dois eventos em que a investidora pode se aproveitar do ágio contabilizado: (1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida com ágio; (2) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão).

Pode-se dizer que os eventos (1) e (2) guardam correlação, respectivamente, com os incisos I e II da lei que dispõe sobre as Sociedades por Ações.

3. Aproveitamento do Ágio. Separação de Investidora e Investida

No primeiro evento, trata-se de situação no qual a investidora aliena o investimento para uma terceira empresa. Nesse caso, o ágio passa a integrar o valor patrimonial do investimento para fins de apuração do ganho de capital e, assim, reduz a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A situação é tratada pelo Decreto-Lei n.º 1.598, de 27/12/1977, arts. 391 e 426 do RIR/99:

Art. 391. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426 (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei n.º 1.730, de 1979, art. 1º, inciso III).

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

(...)

Art. 426. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei n.º 1.730, de 1979, art. 1º, inciso V):

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

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

III - provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real, observado o disposto no parágrafo único do artigo anterior. (...) (grifei)

Assim, o aproveitamento do ágio ocorre no momento em que o investimento que lhe deu causa foi objeto de **alienação ou liquidação**.

4. Aproveitamento do Ágio. Encontro entre Investidora e Investida

Já o segundo evento aplica-se quando a investidora e a investida transformarem-se em uma só universalidade (em eventos de **cisão, transformação e fusão**). O ágio pode se tornar uma **despesa de amortização**, desde que preenchidos os requisitos da legislação e no contexto de uma transformação societária envolvendo a investidora e a investida.

Contudo, sobre o assunto, há evolução legislativa que merece ser apresentada.

Primeiro, o tratamento conferido à participação societária extinta em fusão, incorporação ou cisão, atendia o disposto no art. 34 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977:

Art 34 - Na fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituir será computado na determinação do lucro real de acordo com as seguintes normas: (Revogado pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

I - somente será dedutível como perda de capital a diferença entre o valor contábil e o valor de acervo líquido avaliado a preços de mercado, e o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, optar pelo tratamento da diferença como ativo diferido, amortizável no prazo máximo de 10 anos; (Revogado pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

II - será computado como ganho de capital o valor pelo qual tiver sido recebido o acervo líquido que exceder o valor contábil das ações ou quotas extintas, mas o contribuinte poderá, observado o disposto nos §§ 1º e 2º, diferir a tributação sobre a parte do ganho de capital em bens do ativo permanente, até que esse seja realizado. (Revogado pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º O contribuinte somente poderá diferir a tributação da parte do ganho de capital correspondente a bens do ativo permanente se: (Revogado pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

a) discriminar os bens do acervo líquido recebido a que corresponder o ganho de capital diferido, de modo a permitir a determinação do valor realizado em cada período-base; e (Revogado pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

b) manter, no livro de que trata o item I do artigo 8º, conta de controle do ganho de capital ainda não tributado, cujo saldo ficará sujeito a correção monetária anual, por ocasião do balanço, aos mesmos coeficientes aplicados na correção do ativo permanente. (Revogado pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 2º - O contribuinte deve computar no lucro real de cada período-base a parte do ganho de capital realizada mediante alienação ou liquidação, ou através de quotas de depreciação, amortização ou exaustão deduzidas como custo ou despesa operacional. (Revogado pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

O que se pode observar é que o único requisito a ser cumprido, como perda de capital, é que o acervo líquido vertido em razão da incorporação, fusão ou cisão estivesse avaliado a preços de mercado. Contudo, para que se consumasse a perda de capital prevista no inciso I, o valor contábil deveria ser maior do que o acervo líquido avaliado a preços de mercado, e tal situação se mostraria viável, especialmente, quando, imediatamente após à aquisição do investimento com ágio, ocorresse a operação de incorporação, fusão ou cisão¹⁴.

Ocorre que tal previsão se consumou em operações um tanto quanto questionáveis por vários contribuintes, mediante aquisição de empresas deficitárias pagando-se ágio, para, em logo em seguida, promover a incorporação da investidora pela investida. As operações ocorriam quase simultaneamente.

E, nesse contexto, o aproveitamento do ágio, nas situações de transformação societária, sofreu alteração legislativa. Vale transcrever a Exposição de Motivos

¹⁴ Ver Acórdão n.º 1101-000.841, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara do CARF, da relatora Edeli Pereira Bessa., p. 15.

da MP n.º 1.602, de 1997¹⁵, que, posteriormente, foi convertida na Lei n.º 9.532, de 1997.

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

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

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

Não vacilou a doutrina abalizada de LUÍS EDUARDO SCHOUERI¹⁶ ao discorrer, com precisão sobre o assunto:

Anteriormente à edição da Lei n.º 9.532/1997, não havia na legislação tributária nacional regulamentação relativa ao tratamento que deveria ser conferido ao ágio em hipóteses de incorporação envolvendo a pessoa jurídica que o pagou e a pessoa jurídica que motivou a despesa com ágio.

O que ocorria, na prática, era a consideração de que a incorporação era, per se, evento suficiente para a realização do ágio, independentemente de sua fundamentação econômica.

(...)

Sendo assim, a partir de 1998, ano em que entrou em vigor a Lei n.º 9.532/1997, adveio um cenário diferente em matéria de dedução fiscal do ágio. Desde então, restringiram-se as hipóteses em que o ágio seria passível de ser deduzido no caso de incorporação entre pessoas jurídicas, com a imposição de limites máximos de dedução em determinadas situações.

Ou seja, nem sempre o ágio contabilizado pela pessoa jurídica poderia ser deduzido de seu lucro real quando da ocorrência do evento de incorporação. Pelo contrário. Com a regulamentação ora em vigor, poucas são as hipóteses em que o ágio registrado poderá ser deduzido, a depender da fundamentação econômica que lhe seja conferida.

Merece transcrição o Relatório da Comissão Mista¹⁷ que trabalhou na edição da MP 1.602, de 1997:

O artigo 8º altera as regras para determinação do ganho ou perda de capital na liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor do patrimônio líquido, quando agregado de ágio ou deságio. De acordo com as novas regras, os ágios existentes não mais serão computados como custo (amortizados pelo total), no ato de liquidação do investimento, como eram de acordo com as normas ora modificadas.

¹⁵ Exposição de Motivos publicada no Diário do Congresso Nacional n.º 26, de 02/12/1997, pg. 18021 e segs, <http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?datSessao=01/12/1997&tipDiario=2>. Acesso em 15/02/2016.

¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários). São Paulo : Dialética, 2012, p. 66 e segs.

¹⁷ Relatório da Comissão Mista publicada no Diário do Congresso Nacional n.º 27, de 03/12/1997, pg. 18024, <http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?datSessao=01/12/1997&tipDiario=2>. Acesso em 15/02/2016.

O ágio ou deságio referente à diferença entre o valor de mercado dos bens absorvidos e o respectivo valor contábil, na empresa incorporada (inclusive a fusionada ou cindida), será registrado na própria conta de registro dos respectivos bens, a empresa incorporador (inclusive a resultante da fusão ou a que absorva o patrimônio da cindida), produzindo as repercussões próprias na depreciação normal. O ágio ou deságio decorrente de expectativa de resultado futuro poderá ser amortizado durante os cinco anos-calendário subsequentes à incorporação, à razão de 1/60 (um sessenta avos) para cada mês do período de apuração. (...)

Percebe-se que, em razão de um completo desvirtuamento do instituto, o legislador foi chamado a intervir, para normatizar, nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, sobre situações específicas tratando de eventos de transformação societária envolvendo investidor e investida.

Inclusive, no decorrer dos debates tratando do assunto, chegou-se a cogitar que o aproveitamento do ágio não seria uma despesa, mas um benefício fiscal.

Em breves palavras, caso fosse benefício fiscal, o próprio legislador deveria ter tratado do assunto, como o fez na Exposição de Motivos de outros dispositivos da MP nº 1.602, de 1997 (convertida na Lei nº 9.532, de 1997).

Na realidade, a Exposição de Motivos deixa claro que a motivação para o dispositivo foi um **maior controle sobre os planejamentos tributários abusivos**, que descaracterizavam o ágio por meio de analogias completamente desprovidas de sustentação jurídica. E deixou claro que se trata de uma **despesa de amortização**.

E qual foram as novidades trazidas pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997?

Primeiro, há que se contextualizar a disciplina do método de equivalência patrimonial (MEP).

Isso porque o ágio aplica-se apenas em investimentos sociedades coligadas e controladas avaliado pelo MEP, conforme previsto no art. 384 do RIR/99. O método tem como principal característica permitir uma atualização dos valores dos investimentos em coligadas ou controladas com base na variação do patrimônio líquido das investidas.

As variações no patrimônio líquido da pessoa jurídica investida passam a ser refletidas na investidora pelo MEP. Contudo, os aumentos no valor do patrimônio líquido da sociedade investida não são computados na determinação do lucro real da investidora. Vale transcrever os dispositivos dos arts. 387, 388 e 389 do RIR/99 que discorrem sobre o procedimento de contabilização a ser adotado pela investidora.

Art. 387. Em cada balanço, o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o disposto no art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976, e as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 21, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso III):

(...)

Art. 388. O valor do investimento na data do balanço (art. 387, I), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo anterior, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 22).

(...)

Art. 389. A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será

computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).

(...)

Resta nítida a separação dos patrimônios entre investidora e investida, inclusive as repercussões sobre os resultados de cada um. A investida, pessoa jurídica independente, em razão de sua atividade econômica, apura rendimentos que, naturalmente, são por ela tributados. Por sua vez, na medida em que a investida aumenta seu patrimônio líquido em razão de resultados positivos, por meio do MEP há uma repercussão na contabilidade da investidora, para refletir o acréscimo patrimonial realizado. A conta de ativos em investimentos é debitada na investidora, e, por sua vez, a contrapartida, apesar de creditada como receita, é excluída na apuração do Lucro Real. Com certeza, não faria sentido tributar os lucros na investida, e em seguida tributar o aumento do patrimônio líquido na investidora, que ocorreu precisamente por conta dos lucros auferidos pela investida.

E esclarece o art. 385 do RIR/99 que se a pessoa jurídica adquirir um investimento avaliado pelo MEP por valor superior ou inferior ao contabilizado no patrimônio líquido, deverá desdobrar o custo da aquisição em (1) valor do patrimônio líquido na época da aquisição e (2) **ágio** ou **deságio**. Para a devida transparência na mais valia (ou menor valia) do investimento, o registro contábil deve ocorrer em contas diferentes:

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º). (grifei)

Como se pode observar, a formação do ágio não ocorre espontaneamente. Pelo contrário, deve ser motivado, e indicado o seu fundamento econômico, que deve se amparar em pelo menos um dos três critérios estabelecidos no § 2º do art. 385 do RIR/99, (1) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade, (2) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros (3) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

E, conforme já dito, por ser a motivação adotada pela quase totalidade das empresas, todos os holofotes dirigem-se ao fundamento econômico com base em expectativa de rentabilidade futura da empresa adquirida.

Trata-se precisamente de lucros esperados a serem auferidos pela controlada ou coligada, em um futuro determinado. Por isso o adquirente (futuro controlador) se propõe a desembolsar pelo investimento um valor superior ao daquele contabilizado no patrimônio líquido da vendedora. Por sua vez, tal expectativa deve ser lastreada em demonstração devidamente arquivada como comprovante de escrituração, conforme previsto no § 3º do art. 385 do RIR/99.

E, finalmente, passamos a apreciar os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, consolidados no art. 386 do RIR/99. Como já dito, em eventos de transformação societária, quando investidora absorve o patrimônio da investida (ou vice versa), adquirido com ágio ou deságio, em razão de cisão, fusão ou incorporação, resolveu o legislador disciplinar a situação:

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

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do § 2º do artigo anterior, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso III do § 2º do artigo anterior, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.(...) (grifei)

Fica evidente que os arts. 385 e 386 do RIR/99 guardam conexão indissociável, constituindo-se em norma tributária permissiva do aproveitamento do ágio nos casos de incorporação, fusão ou cisão envolvendo o investimento objeto da mais valia.

5. Amortização. Despesa.

Definido que o aproveitamento do ágio pode dar-se por meio de **despesa de amortização**, mostra-se pertinente apreciar do que trata tal dispêndio.

No RIR/99 (Decreto-Lei nº 3.000, de 26/03/1999), o conceito de amortização encontra-se no Subtítulo II (Lucro Real), Capítulo V (Lucro Operacional), Seção III (Custos, Despesas Operacionais e Encargos).

O artigo 299 do diploma em análise trata, no art. 299, na Subseção I, das Disposições Gerais sobre as despesas:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Para serem dedutíveis, devem as despesas serem **necessárias** à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, e serem **usuais** ou **normais** no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Por sua vez, logo após as Subseções II (Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado) e III (Depreciação Acelerada Incentivada), encontra previsão legal a amortização, no art. 324, na Subseção IV do RIR/99¹⁸.

Percebe-se que a amortização constitui-se em espécie de gênero despesa, e, naturalmente, encontra-se submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 299 do RIR/99.

6. Despesa Em Face de Fatos Construídos Artificialmente

No mundo real os fatos nascem e morrem, decorrentes de eventos naturais ou da vontade humana.

O direito elege, para si, fatos com relevância para regular o convívio social.

No que concerne ao direito tributário, são escolhidos fatos decorrentes da atividade econômica, financeira, operacional, que nascem espontaneamente, precisamente em razão de atividades normais, que são eleitos porque guardam repercussão com a renda ou o patrimônio. São condutas relevantes de pessoas físicas ou jurídicas, de ordem econômica ou social, ocorridas no mundo dos fatos, que são colhidas pelo legislador que lhes confere uma qualificação jurídica.

Por exemplo, o fato de auferir lucro, mediante operações espontâneas, das atividades operacionais da pessoa jurídica, amolda-se à hipótese de incidência prevista pela norma, razão pela qual nasce a obrigação do contribuinte recolher os tributos.

Da mesma maneira, a pessoa jurídica, no contexto de suas atividades operacionais, incorre em dispêndios para a realização de suas tarefas. Contrata-se um prestador de serviços, compra-se uma mercadoria, operações necessárias à consecução das atividades da empresa, que surgem naturalmente.

Ocorre que, em relação aos casos tratados relativos à amortização do ágio, proliferaram-se situações no qual se busca, especificamente, o enquadramento da norma permissiva de despesa.

Tratam-se de operações **especialmente** construídas, mediante inclusive utilização de empresas de papel, de curtíssima duração, sem funcionários ou

¹⁸ Art. 324. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, § 1º).

§ 1º Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de amortização não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem ou direito, ou o valor das despesas (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 2º).

§ 2º Somente serão admitidas as amortizações de custos ou despesas que observem as condições estabelecidas neste Decreto (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 5º).

§ 3º Se a existência ou o exercício do direito, ou a utilização do bem, terminar antes da amortização integral de seu custo, o saldo não amortizado constituirá encargo no período de apuração em que se extinguir o direito ou terminar a utilização do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 4º).

§ 4º Somente será permitida a amortização de bens e direitos intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

quadro funcional incompatível, com capital social mínimo, além de outras características completamente atípicas no contexto empresarial, envolvendo aportes de substanciais recursos para, em questão de dias ou meses, serem objeto de operações de transformação societária.

Tais eventos podem receber qualificação jurídica e surtir efeitos nos ramos empresarial, cível, contábil, dentre outros.

Situação completamente diferente ocorre no ramo tributário. Não há norma de despesa que recepcione um situação criada artificialmente. **As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica.** Impossível estender atributos de normalidade, ou usualidade, para **despesas**, independente sua espécie, **derivadas de operações atípicas**, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.

Admitindo-se uma **construção artificial** do suporte fático, consumir-se-ia um tratamento desigual, desarrazoado e desproporcional, que afronta o princípio da capacidade contributiva e da isonomia, vez que seria conferida a uma determinada categoria de despesa uma premissa completamente diferente, uma liberalidade não aplicável à grande maioria dos contribuintes.

7. Hipótese de Incidência Prevista Para a Amortização

Realizada análise do ágio sob perspectiva do gênero despesa, cabe prosseguir com a apreciação da legislação específica que trata de sua amortização.

Vale recapitular os **dois eventos em que a investidora pode se aproveitar do ágio contabilizado: (1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida (investida) com ágio; (2) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão).** E repetir que estamos, agora, tratando da segunda situação.

Cenário que se encontra disposto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, e nos arts. 385 e 386 do RIR/99, do qual transcrevo apenas os fragmentos de maior interesse para o debate:

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

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

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º).

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

(...)

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (...) (grifei)

Percebe-se claramente, no caso, que o suporte fático delineado pela norma predica, de fato, que investidora e investida tenham que integrar uma mesma universalidade: A **pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão**, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio.

A conclusão é **ratificada** analisando-se a norma em debate sob a perspectiva da hipótese de incidência tributária delineada pela melhor doutrina de GERALDO ATALIBA¹⁹.

Esclarece o doutrinador que a hipótese de incidência *se apresenta sob variados aspectos, cuja reunião lhe dá entidade*.

Ao se apreciar o aspecto **pessoal**, merecem relevo as palavras da doutrina, ao determinar que se trata da *qualidade que determina os sujeitos da obrigação tributária*.

E a norma em análise se dirige à pessoa jurídica **investidora originária, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, coordenou e comandou os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição**, e à pessoa jurídica **investida**.

Ocorre que, em se tratando do ágio, as reorganizações societárias empreendidas apresentaram novas pessoas ao processo.

Como exemplo, podemos citar situação no qual a pessoa jurídica A adquire com ágio participação societária da pessoa jurídica B. Em seguida, utiliza-se de uma outra pessoa jurídica, C, e integraliza o capital social dessa pessoa jurídica C com a participação societária que adquiriu da pessoa jurídica B. Resta consolidada situação no qual a pessoa jurídica A controla a pessoa jurídica C, e a pessoa jurídica C controla a pessoa jurídica B. Em seguida, sucede-se evento de transformação societária, no qual a pessoa jurídica B absorve patrimônio da pessoa jurídica C, ou vice versa.

Ocorre que os sujeitos eleitos pela norma são precisamente a **pessoa jurídica A (investidora) e a pessoa jurídica B (investida)** cuja participação societária foi adquirida com ágio. Para fins fiscais, não há nenhuma previsão para que o ágio contabilizado na pessoa jurídica A (investidora), em razão de reorganizações societárias empreendidas por grupo empresarial, possa ser considerado "transferido" para a pessoa jurídica C, e a pessoa jurídica C, ao absorver ou ser absorvida pela pessoa jurídica B, possa aproveitar o ágio cuja **origem** deu-se pela aquisição da pessoa jurídica A da pessoa jurídica B.

Da mesma maneira, encontram-se situações no qual a pessoa jurídica A realiza aportes financeiros na pessoa jurídica C e, de plano, a pessoa jurídica C adquire participação societária da pessoa jurídica B com ágio. Em seguida, a pessoa jurídica C absorve patrimônio da pessoa jurídica B, ou vice versa, a passa a fazer a amortização do ágio.

¹⁹ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, 6ª ed. São Paulo : Malheiros Editores, 2010, p. 51 e segs.

Mais uma vez, não é o que prevê o aspecto pessoal da hipótese de incidência da norma em questão. A pessoa jurídica que adquiriu o investimento, que acreditou na mais valia e que desembolsou os recursos para a aquisição foi, de fato, **a pessoa jurídica A (investidora)**. No outro pólo da relação, a pessoa jurídica adquirida com ágio foi a pessoa jurídica B. Ou seja, o aspecto pessoal da hipótese de incidência, no caso, autoriza o aproveitamento do ágio a partir do momento em que a pessoa jurídica A (investidora) e a pessoa jurídica B (investida) passem a integrar a mesma universalidade.

São as situações mais elementares. Contudo, há reorganizações envolvendo inúmeras empresas (pessoa jurídica D, E, F, G, H e assim por diante).

Vale registrar que goza a pessoa jurídica de liberdade negocial, podendo dispor de suas operações buscando otimizar seu funcionamento, com desdobramentos econômicos, sociais e tributários.

Contudo, não necessariamente todos os fatos são recepcionados pela norma tributária.

A partir do momento em que, em razão das reorganizações societárias, passam a ser utilizadas novas pessoas jurídicas (C, D, E, F, G, e assim sucessivamente), pessoas jurídicas distintas da investidora originária (pessoa jurídica A) e da investida (pessoa jurídica B), e **o evento de absorção não envolve mais a pessoa jurídica A e a pessoa jurídica B**, mas sim pessoa jurídica distinta (como, por exemplo, pessoa jurídica F e pessoa jurídica B), a subsunção ao art. 386 do RIR/99 torna-se impossível, vez que o fato impositivo (suporte fático, situado no plano concreto) deixa de ser amoldar à hipótese de incidência da norma (plano abstrato), por incompatibilidade do aspecto **pessoal**.

Em relação ao aspecto **material**, há que se consumir a **confusão de patrimônio** entre investidora e investida, a que faz alusão o *caput* do art. 386 do RIR (*A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio...*). Com a confusão patrimonial, aperfeiçoa-se o **encontro de contas** entre o real investidor e investida, e a amortização do ágio passa a ser autorizada, com repercussão direta na **base de cálculo** do IRPJ e da CSLL.

Na realidade, o requisito expresso de que investidor e investida passam a compor o mesmo patrimônio, mediante evento de transformação societária, no qual a investidora absorve a investida, ou vice versa, encontra fundamento no fato de que, com a confusão de patrimônios, o lucro auferido pela investida passa a integrar a mesma universalidade da investidora. SCHOUERI²⁰, com muita clareza, discorre que, antes da absorção, investidor e investida são entidades autônomas. O lucro auferido pela investida (que foi a motivação para que a investidora adquirisse a investida com o sobrepreço), é tributado pela própria investida. E, por meio do MEP, eventual acréscimo no patrimônio líquido da investida seria refletido na investidora, sem, contudo, haver tributação na investidora. A lógica do sistema mostra-se clara, na medida em que não caberia uma dupla tributação dos lucros auferidos pela investida.

Por sua vez, a partir do momento em que se consuma a confusão patrimonial, os lucros auferidos pela então investida passam a integrar a mesma universalidade da investidora. Reside, precisamente nesse ponto, o permissivo para que o ágio, pago pela investidora exatamente em razão dos lucros a serem auferidos pela investida, possa ser aproveitado, vez que **passam a se comunicar, diretamente, a despesa de amortização do ágio e as receitas auferidas pela investida**.

Ou seja, compartilhando o mesmo patrimônio investidora e investida, consolida-se cenário no qual a mesma pessoa jurídica que adquiriu o investimento com

²⁰ SCHOUERI, 2012, p. 62.

mais valia (ágio) baseado na expectativa de rentabilidade futura, passa a ser tributada pelos lucros percebidos nesse investimento.

Verifica-se, mais uma vez, que a norma em debate, ao predicar, expressamente, que para se consumir o aproveitamento da despesa de amortização do ágio, os sujeitos da relação jurídica seriam **a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio**, ou seja, investidor e investida, não o fez por acaso. Trata-se precisamente do encontro de contas da investidora originária, que incorreu na despesa e adquiriu o investimento, e a investida, potencial geradora dos lucros que motivou o esforço incorrido.

Prosseguindo a análise da hipótese de incidência da norma em questão, no que concerne ao aspecto **temporal**, cabe verificar o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, **evento que provoca impacto direto na apuração da base de cálculo tributável**.

Registre-se que a consumação do aspecto temporal não se confunde com o termo inicial do prazo decadencial.

Isso porque, partindo-se da construção da norma conforme operação no qual "Se A é, B deve-ser", onde a primeira parte é o antecedente, e a segunda é o conseqüente, a consumação da hipótese de incidência localiza-se no antecedente. Ou seja, "Se A é", indica que a hipótese de incidência, no caso concreto, mediante aperfeiçoamento dos aspectos pessoal, material e temporal, concretizou-se em sua plenitude. Assim, passa-se para a etapa seguinte, o conseqüente ("B deve-ser"), no qual se aplica o regime de tributação a que encontra submetido o contribuinte (lucro real trimestral ou anual), efetua-se o **lançamento fiscal** com base na repercussão que as glosas despesas de ágio indevidamente amortizadas tiveram na apuração da base de cálculo, e, por conseqüência, determina-se o **termo inicial para contagem do prazo decadencial**.

8. Consolidação

Considerando-se tudo o que já foi escrito, entendo que a cognição para a amortização do ágio passa por verificar, **primeiro**, se os fatos se amoldam à hipótese de incidência, **segundo**, se requisitos de ordem formal estabelecidos pela norma encontram-se atendidos e, **terceiro**, se as condições do negócio atenderam os padrões normais de mercado.

A **primeira** verificação parece óbvia, mas, diante de todo o exposto até o momento, observa-se que a discussão mais relevante insere-se precisamente neste momento, situado **antes da subsunção do fato à norma**. Fala-se insistentemente se haveria impedimento para se admitir a construção de fatos que buscam se amoldar à hipótese de incidência de norma de despesa. O ponto é que, independente da genialidade da construção empreendida, da reorganização societária arquitetada e consumada, a investidora originária prevista pela norma não perderá a condição de investidora originária. Quem **viabilizou a aquisição**? De **onde vieram os recursos** de fato? Quem efetuou os estudos de viabilidade econômica da investida? Quem **tomou a decisão** de adquirir um investimento com sobrepreço? Respondo: a **investidora originária**.

Ainda que a pessoa jurídica A, investidora originária, para viabilizar a aquisição da pessoa jurídica B, investida, tenha (1) "transferido" o ágio para a pessoa jurídica C, ou (2) efetuado aportes financeiros (dinheiro, mútuo) para a pessoa jurídica C, **a pessoa jurídica A não perderá a condição de investidora originária**.

Pode-se dizer que, de acordo com as regras contábeis, em decorrência de reorganizações societárias empreendidas, o ágio legitimamente passou a integrar

o patrimônio da pessoa jurídica C, que por sua vez foi incorporada pela pessoa jurídica B (investida).

Ocorre que a absorção patrimonial envolvendo a pessoa jurídica C e a pessoa jurídica B não tem qualificação jurídica para fins tributários.

Isso porque se trata de operação que não se enquadra na hipótese de incidência da norma, que elege, quanto ao aspecto pessoal, a pessoa jurídica A (investidora originária) e a pessoa jurídica B (investida), e quanto ao aspecto material, o encontro de contas entre a despesa incorrida pela pessoa jurídica A (investidora originária que efetivamente incorreu no esforço para adquirir o investimento com sobrepreço) e as receitas auferidas pela pessoa jurídica B (investida).

Mostra-se insustentável, portanto, ignorar todo um contexto histórico e sistêmico da norma permissiva de aproveitamento do ágio, despesa operacional, para que se autorize "pinçar" os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, promover uma interpretação isolada, blindada em uma bolha contábil, e se construir uma tese no qual se permita que fatos construídos artificialmente possam alterar a hipótese de incidência de norma tributária.

Caso superada a primeira verificação, cabe prosseguir com a **segunda** verificação, relativa a aspectos de ordem formal, qual seja, se a demonstração que o contribuinte arquivar como comprovante de escrituração prevista no art. 20, § 3º do Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977 (1) existe e (2) se mostra apta a justificar o fundamento econômico do ágio. Há que se verificar também (3) se ocorreu, efetivamente, o pagamento pelo investimento.

Enfim, refere-se a **terceira** verificação a constatar se toda a operação ocorreu dentro de padrões normais de mercado, com atuação de agentes independentes, distante de situações que possam indicar ocorrência de negociações eivadas de ilicitude, que poderiam guardar repercussão, inclusive, na esfera penal, como nos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 1990. *(destaques do original)*

Nestes autos, resta fora de dúvida que a real investidora, que suportou o ônus da aquisição da participação societária na Contribuinte, formadora do ágio amortizado, foi B5 S/A.

Diante de todo o escrito pelo ex-Conselheiro André Mendes de Moura no voto acima transcrito, *a operação em análise não passa pela primeira verificação (vide item 8 do voto).*

Isso porque o evento de incorporação não ocorreu envolvendo a pessoa jurídica investidora e a pessoa jurídica investida.

O que se observa é que o evento de incorporação não contou com a participação da investidora, mas sim da empresa CESE – Companhia Energética Santa Elisa, denominada como “empresa-veículo” e investida, ou seja, não estava presente a investidora (não participou do evento de incorporação a empresa B5 S/A).

E, na mesma medida, não se consumou a confusão patrimonial entre o investidor e o investimento.

A utilização da empresa CESE – Companhia Energética Santa Elisa (denominada “empresa-veículo”) tornou impossível a concretização da hipótese de incidência da norma, pois afastou a investidora (B5 S/A) do evento de incorporação.

A autoridade lançadora por sua vez, bem apontou a desnecessidade da interposição de CESE nas operações realizadas pelo grupo empresarial:

[...]

Expresso está, nestes termos, que no contexto da *unificação das atividades operacionais em uma empresa do grupo*, a VALE DO ROSÁRIO, que já estava sob o controle da B5, passou ao controle de CESE *já se sabendo que a CESE seria incorporada na etapa seguinte pela Vale do Rosário*. Evidente que esta interposição de CESE se prestou,

apenas, a constituir um cenário artificial para posterior aproveitamento fiscal do ágio. A pretensão, desde o início, era que VALE DO ROSÁRIO concentrasse as demais atividades operacionais, inclusive de CESE, de modo que a única razão para CESE figurar transitoriamente como titular da participação societária em VALE DO ROSÁRIO era simular uma aquisição que viabilizasse a amortização fiscal do ágio pago unicamente por B5.

No que se refere à validade das operações e presença de propósito negocial, na medida em que outras operações societárias, se realizadas, permitiriam a amortização do ágio pago, importa observar que a legislação tributária é clara ao exigir a confusão patrimonial entre investidora e investida. Assim, se não é interesse do grupo empresarial promover esta integração, a impossibilidade de amortização do ágio é inafastável, e representa mera decorrência da escolha feita de não integrar adquirente e adquirida.

O investimento com ágio é uma realidade presente no patrimônio que sofreu a insubsistência ativa para aquisição da investida, ainda que eventualmente replicada no patrimônio de pessoas jurídicas interpostas entre a real adquirente e a adquirida, de modo a viabilizar a dedução do custo de aquisição, mediante amortização do ágio, relativamente a um ativo que permanece integrado ao patrimônio da real adquirente.

Admitir que esta replicação do custo do investimento permita afirmar que a aquisição poderia ser feita por qualquer empresa ligada à adquirente original, significa que o grupo empresarial pode decidir onde realizar o custo incorrido na aquisição do investimento. Contrárias a este entendimento são as razões assim expostas por esta Conselheira no voto condutor do Acórdão n.º 1101-000.961:

Contudo, é fundamental que a incorporação se verifique entre investida e investidora, com conseqüente confusão patrimonial e extinção do investimento, para que a amortização do ágio gere efeitos na apuração do lucro tributável. Aqui, porém, ao término das operações, nada mudou, pois o Santander Hispano permaneceu com a mesma quantidade de ações e na mesma condição de controlador do Banespa.

Esta distorção, aliás, é reconhecida pela própria Comissão de Valores Mobiliários (CVM) ao analisar a incorporação promovida por meio de uma sociedade veículo, assim expondo na Nota Explicativa à Instrução CVM n.º 349/2001, que alterou a redação da Instrução CVM n.º 319/99:

A Instrução CVM n.º 319/99, ao prever que a contrapartida do ágio pudesse ser registrada integralmente em conta de reserva especial (art. 6º, § 1º), acabou possibilitando, nos casos de ágio com fundamento econômico baseado em intangíveis ou em perspectiva de rentabilidade futura, o reconhecimento de um acréscimo patrimonial sem a efetiva substância econômica. A criação de uma sociedade com a única finalidade de servir de veículo para transferir, da controladora original para a controlada, o ágio pago na sua aquisição, acabou por distorcer a figura da incorporação em sua dimensão econômica. Esta distorção ocorre em virtude de que, quando concluído o processo de incorporação da empresa veículo, o investimento e, conseqüentemente, o ágio permanecem inalterados na controladora original.

Significa dizer que embora transferido o ágio para empresa veículo, e na seqüência para a incorporadora desta, os efeitos econômicos do ágio originalmente contabilizado na controladora subsistem. Assim, a definição acerca do atendimento à finalidade dos arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97 passa, primeiramente, pelo exame da validade da transferência do ágio originalmente contabilizado pela investidora para a Santander Holding, mediante subscrição de seu capital com o investimento por ela detido no Banespa.

Não se exige, aqui, uma lei autorizadora de transferência de ágio por meio de subscrição de aumento de capital. Se não há vedação legal e os atos societários são realizados com observância dos requisitos formais, e têm por objeto ágio efetivo e pago, seria necessário disposição legal específica para se negar validade aos atos societários no âmbito tributário. Contudo, é necessário verificar se a incorporação entre a investida e esta empresa para a qual foi transferido o ágio atende aos requisitos legais para que a amortização deste afete o lucro tributável.

Recorde-se o que diz a Lei n.º 9.532/97:

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória n.º 135, de 30.10.2003)

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do §2º do art. 20 do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei n.º 9.718, de 1998)

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

[...]

Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:

a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária. (negrejou-se)

Claro está que as empresas envolvidas na incorporação devem ser, necessariamente, a adquirente da participação societária com ágio e a investida adquirida. Em que pese a lei não vede a transferência consoante antes demonstrado, este procedimento não extingue, na real adquirente, a parcela do investimento correspondente ao ágio, de modo que ao final dos procedimentos realizados, com a incorporação da empresa veículo pela investida, a propriedade da participação societária adquirida com ágio subsiste no patrimônio da investidora, diversamente do que cogita a lei.

Em tais condições, a amortização do ágio que passou a existir no patrimônio da investida (Banespa) somente poderia surtir efeitos na apuração do seu lucro real caso se verificasse a sua extinção, ou da investidora (Santander Hispano), mediante incorporação, fusão ou cisão entre elas promovida, por meio da qual o ágio subsistisse evidenciado apenas no patrimônio resultante desta operação, na forma do art. 7º da Lei n.º 9.532/97.

Na medida em que tal não ocorreu, a dedutibilidade do ágio submete-se à regra geral exposta no Decreto-lei n.º 1.598/77:

Art. 23. [...]

Parágrafo único - Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País. (Incluído pelo Decreto-lei n.º 1.648, de 1978).

[...]

Art 33 - O valor contábil, para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 20), será a soma algébrica dos seguintes valores:

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

II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados, nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei n.º 1.730, 1979)

IV - provisão para perdas (art. 32) que tiver sido computada na determinação do lucro real.

[...]

Pertinente citar, novamente, abordagem contida na obra *Ágio em Reorganizações Societárias (Aspectos Tributários)*, antes referida²¹. Nela, o autor Luís Eduardo Schoueri preliminarmente expõe o entendimento de que o ágio, para o investidor, é custo que deve ser considerado em caso de alienação do investimento. Os resultados auferidos com este investimento são reconhecidos, no patrimônio do investidor, como resultados da equivalência patrimonial, não sujeitos a tributação nesta ótica. Seguindo a mesma lógica, a amortização contábil do ágio por rentabilidade futura, por parte do investidor, também não deve afetar o lucro tributável.

Diante deste contexto, o autor reputa *incabível afirmar que o ágio, ainda que fundamentado na rentabilidade futura, pode ser considerado realizado antes da incorporação de uma das pessoas jurídicas envolvidas (exceto se antes disso tiver ocorrido baixa da participação societária adquirida, quando, em regra o ágio será realizado)* (Op. cit. p. 73). E complementa mais à frente: *com a incorporação, alerte-se, já não há mais que falar em investimento nem em ágio. Ambas as figuras desaparecem* (Op. cit. p. 74).

Entende o referido autor que a partir da incorporação, *os lucros passam a ser tributados na investidora, pois antes disso no máximo haverá receita de equivalência patrimonial, não tributável* (Op. cit. p. 79). Aqui, porém, os lucros permanecem tributados na investida, que os reduz mediante amortização de ágio decorrente de investimento que subsiste no patrimônio da investidora original.

Caso a investidora fosse empresa nacional, a provisão determinada pela Instrução Normativa CVM n.º 349/2001 impediria que a equivalência patrimonial refletisse no seu patrimônio apenas o valor líquido dos resultados, restabelecendo o reconhecimento bruto dos resultados da investida, sem os efeitos da amortização do ágio na investida, dado que a amortização do ágio se repetiria na

²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo Schoueri. *Ágio em Reorganizações Societárias (Aspectos Tributários)*, São Paulo: Dialética, 2012

investidora. A diferença está na redução da carga tributária da investida que esta manobra permite, em desrespeito ao previsto no art. 7º da Lei nº 9.532/97.

Evidenciado, portanto, que não houve a extinção do investimento, inadmissível a amortização fiscal do ágio.

[...]

Acrescente-se, ainda, que o aporte do lance como capital de uma empresa veículo, para que esta participasse do leilão público – estratégia desconsiderada por prejudicar o sigilo do prego ofertado – não seria suficiente para caracterizar esta intermediária como adquirente e permitir-lhe a amortização do ágio com efeitos fiscais em caso de incorporação da ou pela investida, na medida em que a empresa assim criada representaria apenas uma extensão do caixa da real adquirente, de modo que a subsequente incorporação não ensejaria a união de patrimônios entre investidora e investida, exigida pela Lei nº 9.532/97. *(destaques do original)*

No mais, ainda que a economia fiscal possa ser considerada propósito negocial suficiente para fundamentar determinados atos praticados pelos sujeitos passivos, este direito não é ilimitado e não lhes permite simular situações jurídicas como as verificadas nestes autos.

Correta, assim, a glosa promovida.

Estas as razões, portanto, para divergir da I. Relatora e NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte. *(destaques do original)*

No presente caso, também resta fora de dúvida que a real **investidora**, que suportou o ônus da aquisição da participação societária na Contribuinte (**investida**), formadora do ágio amortizado, foi Ecorodovias Infraestrutura e Logística S.A, antes denominada Primav Ecorodovias S.A e aqui referida como ECOINFRAESTRUTURA. Em 07/02/2008 o investimento em questão foi adquirido de alienantes partes não relacionadas, com o pagamento de R\$ 426,5 milhões e reconhecimento de ágio de R\$ 375,6 milhões, fundamentado em expectativa de rentabilidade futura da investida.

Contudo, consoante referido pelo ex-Conselheiro André Mendes de Moura no voto acima transcrito, *a operação em análise não passa pela primeira verificação (vide item 8 do voto).*

O evento de incorporação, porém, não ocorreu envolvendo a pessoa jurídica investidora e a pessoa jurídica investida. Em 26/08/2009 o investimento adquirido com ágio foi transferido pela **investidora** para ECOCONCESSÕES, a qual, em 29/12/2010, é cindida para versão deste investimento para o patrimônio da **investida**.

O que se observa é que o evento de incorporação do patrimônio vertido em cisão parcial não contou com a participação da investidora, mas sim da empresa ECOCONCESSÕES, denominada como “empresa-veículo”, ou seja, não estava presente a investidora (não participou do evento de incorporação a empresa ECOINFRAESTRUTURA).

E, na mesma medida, não se consumou a confusão patrimonial entre o investidor e o investimento.

A utilização da empresa ECOCONCESSÕES (denominada “empresa-veículo”) tornou impossível a concretização da hipótese de incidência da norma, pois afastou a investidora (ECOFRAESTRUTURA) do evento de incorporação.

A autoridade lançadora, por sua vez, também aqui apontou a desnecessidade da interposição de ECOCONCESSÕES nas operações realizadas pelo grupo empresarial:

57. No caso do fiscalizado, investidor e investimento não se fundiram e, por essa razão, o ágio ainda compõe o valor do investimento original, não mais com o nome de ágio, mas pela existência, na composição do valor do investimento, da substância econômica representada por esse ágio.

58. Isso é o que será tratado a partir deste ponto.

59. Conforme já delineado anteriormente, a ECOCATARATAS foi adquirida, em 7 de fevereiro de 2008, pela ECOINFRAESTRUTURA, sendo que o valor patrimonial do investimento era de R\$ 50,9 milhões, enquanto o ágio pago na operação foi de R\$ 375,6 milhões.

60. Em 26 de agosto de 2009, a ECOINFRAESTRUTURA integralizou capital na ECOCONCESSÕES mediante a transferência do controle acionário da ECOCATARATAS. Nessa operação, o ágio gerado na aquisição da ECOCATARATAS foi transferido.

61. Por fim, em 29 de dezembro de 2010, a ECOCONCESSÕES foi cindida, sendo o patrimônio líquido cindido incorporado pela ECOCATARATAS. Nessa operação, o ágio gerado na aquisição da própria ECOCATARATAS foi para ela transferido e, a partir desse mês, a empresa começou a deduzir, na apuração de seu lucro real e de sua base de cálculo da CSLL, despesas com a amortização desse ágio.

62. Fazendo-se analogia com os exemplos citados anteriormente, verifica-se que, nessa sequência de operações, a ECOINFRAESTRUTURA foi o investidor original, a ECOCONCESSÕES funcionou como empresa veículo e a ECOCATARATAS foi o investimento.

63. Deve-se apenas esclarecer que, neste caso, a empresa veículo não atende a definição usual de empresa de prateleira, sem estrutura ou atividade operacional e de duração efêmera. Apesar da ECOCONCESSÕES se constituir em empresa que não apresenta nenhuma dessas características, não se pode negar ter sido usada apenas como veículo para a transferência desse ágio. Há que se considerar, também, que o fato da empresa veículo ser operacional não faz com que a substância econômica desse ágio tenha deixado de existir na investidora original ou que investidor e investimento tenham se transformado em uma só universalidade, conforme se exige para que operações de transferência de ágio pago possam motivar a dedução de despesas com a sua amortização na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

64. Voltando ao caso concreto, tem-se, portanto, que ECOINFRAESTRUTURA e ECOCATARATAS continuaram a existir individualmente após a operação de cisão com incorporação da parte cindida ocorrida em 29 de dezembro de 2010, o que, por si só, ante a legislação e a jurisprudência analisadas, constitui-se em condição que inibe o aproveitamento do ágio na forma prevista no art. 7º, inciso III, da Lei nº 9.532, de 1997. Tal fato, portanto, autoriza a glosa dos valores deduzidos, a esse título, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

65. Além disso, a substância econômica desse ágio continua a existir na ECOINFRAESTRUTURA, conforme a seguir se demonstra.

66. Inicialmente, em 7 de fevereiro de 2008, quando da aquisição da ECOCATARATAS pela ECOINFRAESTRUTURA, o patrimônio líquido da adquirida foi registrado na contabilidade da adquirente pelo valor de R\$ 50,9 milhões. A partir dessa data, esse investimento sofreu alterações significativas de valor apenas a título de resultado de equivalência patrimonial e pagamento de dividendos, mesmo após a integralização na ECOCONCESSÕES (arquivos “4 - EcoInfra – Razão conta 130101013 - INVESTIMENTO RODOVIA DAS CATARATAS - 2010 a 2012” e “1 - EcoConcessões - Razão conta 130101013 - INVESTIMENTO RODOVIA DAS CATARATAS - 2009 a 2012”, anexos ao Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável de fl. 830). Alguns dias antes da operação de reorganização societária em questão, mais precisamente, em 30 de novembro de 2010, o valor do investimento registrado na contabilidade da ECOCONCESSÕES era de R\$ 89,9 milhões (arquivo “1 - EcoConcessões - Razão conta 130101013 - INVESTIMENTO RODOVIA DAS

CATARATAS - 2009 a 2012”, aba “2010-1”, anexo ao Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável de fl. 830).

67. Em 29 de dezembro de 2010, portanto, ocorreu a operação de cisão da ECOCONCESSÕES seguida da incorporação, pela ECOCATARATAS, da parte cindida. Nessa mesma data, mediante operação societária ocorrida em paralelo, o controle acionário, que era unicamente da ECOCONCESSÕES, passou a ser totalmente da ECOINFRAESTRUTURA. Contabilmente, o registro desse controle se deu pela baixa do investimento existente na ECOCONCESSÕES, pelo valor de R\$ 89,9 milhões (arquivo “1 - EcoConcessões - Razão conta 130101013 - INVESTIMENTO RODOVIA DAS CATARATAS - 2009 a 2012”, aba “2010-2”, anexa ao Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável de fl. 830), seguida do registro, na contabilidade da ECOINFRAESTRUTURA, do mesmo investimento, dessa feita, no valor de R\$ 288,4 milhões (arquivo “4 - EcoInfra - Razão conta 130101013 - INVESTIMENTO RODOVIA DAS CATARATAS - 2010 a 2012”, aba “2010”, anexa ao Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável de fl. 830). Para melhor entendimento, reproduz-se, abaixo, o lançamento que registra tal fato na contabilidade da ECOINFRAESTRUTURA.

Data	Cód.Conta / Conta	D/C	Valor (R\$)	Saldo (R\$)	D/C	Histórico
29/12/2010	130101013 / Invest. Rodovia das Cataratas	D	288.445.500,83	288.445.500,83	D	Incorporação ágio Cataratas
29/12/2010	211301002 / Outros Adiantamentos	C	288.445.500,83	288.445.500,83	D	Incorporação ágio Cataratas

68. Neste ponto, verifica-se que o valor do investimento foi inflado pela substância econômica adquirida durante a operação societária realizada entre ECOINFRAESTRUTURA, ECOCONCESSÕES e ECOCATARATAS, passando de R\$ 89,9 milhões para R\$ 288,4 milhões. Portanto, resta apenas esclarecer do que consiste essa substância econômica.

69. Primeiramente, verifica-se, no histórico dos registros contábeis das empresas envolvidas na operação, a repetida utilização dos termos “INCORPORACAO AGIO” e “INCORPORACAO AGIO ECOCATARATAS” para referenciar os lançamentos decorrentes da operação societária em questão.

70. Por fim, tirando de vez qualquer dúvida, verifica-se que, no lançamento que representa a cisão realizada na ECOCONCESSÕES, a substância econômica da cisão, aquela que vai surtir o efeito de aumentar o patrimônio líquido da incorporadora, é composta pelo ágio.

71. Vejamos o lançamento citado:

Saldo inicial: 89.913.292,95 D					
Data	Cód.Conta / Conta	D/C	Valor (R\$)	Saldo (R\$)	Histórico
29/12/2010	211301002 / Outros Adiantamentos	D	373.292.535,04	0,00	Outros adiantamentos Ref: Incorp Agio
29/12/2010	130170904 / Amortiz Invest. Rodovia das Cataratas	D	76.931.853,41	0,00	Amortiz. Investment Ref: Incorp Agio
29/12/2010	130170999 / Amortiz Invest. Ecocataratas - ICPC-01 -Trafe	D	75.720.047,01	0,00	Amortiz. Investment Ref: Incorp Agio
29/12/2010	130101099/ Invest. Rod. das Cataratas-ICPC-01	D	66.745.582,64	0,00	Invest. Cataratas Ref: Incorp Agio
29/12/2010	130170004 / Ágio Investim. Rodovia da Cataratas	C	375.608.461,33	0,00	Ágio Investm.Catara Ref: Incorp Agio
29/12/2010	130101013 / Invest. Rodovia das Cataratas	C	89.913.292,95	0,00	Invest. Cataratas Ref: Incorp Agio
29/12/2010	130170998 / Amortiz. Invest. Ecocataratas – ICPC-01 - Linea	C	76.931.853,46	0,00	Amortiz. Investment Ref: Incorp Agio
29/12/2010	130170099 / Ágio Invest. Rodovia das Cataratas-ICPC-01	C	50.236.389,62	0,00	Ágio Investm.Catara Ref: Incorp Agio
29/12/2010	311102001 / Bancárias	C	20,74	0,00	Bancarias Ref: Incorp Agio

72. O mesmo se percebe pelo lançamento registrado na contabilidade da ECOCATARATAS:

Data	Cód.Conta / Conta	D/C	Valor (R\$)	Histórico
29/12/2010	130170004 / Ágio Investim. Rodovia da Cataratas	D	375.608.461,33	Incorporação ágio Ecocataratas
29/12/2010	130170998 / Amortiz. Invest. Ecocataratas – ICPC-01 - Linea	D	76.931.853,46	Incorporação ágio Ecocataratas
29/12/2010	130101099/ Invest. Rod. das Cataratas-ICPC-01	D	50.236.389,62	Incorporação ágio Ecocataratas
29/12/2010	240101011 / Ecorodovias Concessões e Serviços	C	249.619.261,00	Incorporação ágio Ecocataratas
29/12/2010	213007903 / Contrato de Mutuo	C	100.505.542,88	Doc. conta Razão / Lanç. em crédito
29/12/2010	130170904 / Amortiz Invest. Rodovia das Cataratas	C	76.931.853,41	Incorporação ágio Ecocataratas
29/12/2010	130170999 / Amortiz Invest. Ecocataratas - ICPC-01 -Trafe	C	75.720.047,01	Incorporação ágio Ecocataratas
29/12/2010	311102001 / Bancárias	C	0,11	Incorporação ágio Ecocataratas

73. Resta claro, portanto, que a operação teve como principal objetivo a transferência do ágio aqui discutido para a ECOCATARATAS. Com isso, seu patrimônio líquido aumentou de cerca de R\$ 23,1 milhões para R\$ 265,2 milhões (arquivo “8 - Ecocataratas - Razão Patrimônio Líquido - 2010”, anexo ao Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável de fl. 830).

74. Portanto, mesmo após inúmeras intervenções societárias e contábeis, pode-se perceber claramente que o investimento na ECOCATARATAS, naquele momento, pertencente a ECOINFRAESTRUTURA, é composto pelo seu patrimônio líquido inicial, ajustado por equivalência patrimonial e distribuição de dividendos, porém, de valor final inferior a R\$ 90 milhões, somado à substância econômica do ágio, essa parte perfazendo cerca de R\$ 200 milhões.

75. Desse modo, ao ser mantida a possibilidade de utilização da substância econômica do ágio na realização do investimento pelo investidor e ao passarem a ser deduzidas as despesas com amortização do ágio para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, restou configurada a dupla utilização e, assim, restou frustrado o objetivo da Lei. Desse modo, há que se concluir ser imperativa a glosa dos valores deduzidos, para fins fiscais, a título de despesas com a amortização do ágio em tela.

Correta, assim, a glosa promovida.

Estas as razões, portanto, para a maioria qualificada deste Colegiado NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Na sessão de julgamento, ao manifestar seu voto contrário à dedução fiscal da amortização do ágio em questão, esta Conselheira observou que a autoridade lançadora também demonstrou a replicação dos efeitos da amortização do ágio na investida, quando o investimento é mantido no patrimônio da investidora, referindo a seguinte abordagem:

29. O exemplo a seguir demonstra o caso a que esse dispositivo da Lei se refere.

30. Suponhamos que, num primeiro momento, a empresa A adquire participação na empresa B por \$100; entretanto, o patrimônio líquido da empresa B encontrava-se avaliado em \$10. Portanto, o ágio gerado na aquisição foi de \$90, para o qual foi elaborado o competente laudo que demonstrou se fundamentar esse ágio em previsão de rentabilidade em exercícios futuros.

31. Na empresa A, a aquisição foi contabilizada da forma abaixo indica, deixando seu balanço patrimonial com a configuração representada na tabela a seguir.

D - Empresa B	10
D - Ágio na aquisição da empresa B	90
C - Caixa	100

Ativo	120	Passivo	0
Caixa	20		
Empresa B	10		
Ágio	90		
		PL	120
		Cap. Social	120

32. Nesse mesmo momento, era o seguinte o balanço patrimonial da empresa B:

Ativo	10	Passivo	0
Caixa	10		
		PL	10
		CS (Empr.A)	10

33. Posteriormente, a empresa A incorpora a empresa B, gerando o seguinte lançamento em sua contabilidade e passando o apresentar o balanço patrimonial representado em seguida.

D - Caixa	10
C - Empresa B	10

Ativo	120	Passivo	0
Caixa	30		
Ágio	90		
		PL	120
		Cap. Social	120

34. Por esse exemplo, percebe-se que o ágio restante na contabilidade de A não mais poderia ser utilizado para eventual cálculo de ganho ou perda de capital, uma vez que, por investidor e investimento terem se transformado em uma única empresa, o investimento em B deixou de existir na contabilidade. Nesse caso, reputa-se perfeitamente ocorrida a situação prevista na Lei, passando a ser possível, a partir dessa incorporação, a amortização do ágio na apuração do lucro real.

35. Caso a empresa B incorporasse a empresa A, o balanço patrimonial resultante da operação seria o mesmo e, também nesse caso, poderia a empresa B começar a amortizar o ágio, visto que a condição necessária estaria implementada, ou seja, investidor e investimento teriam se transformado em uma única universalidade e, assim, o investimento inicial desapareceria da contabilidade.

36. Entretanto, podem ocorrer situações nas quais, embora tenha ocorrido incorporação do ágio, investidor e investimento continuam a existir separadamente e, assim, a substância econômica desse ágio ainda pode ser utilizada em eventual apuração de ganho ou perda de capital. Isso ocorre, essencialmente, nos casos em que uma empresa veículo é utilizada.

[...]

37. Nesse outro exemplo, a empresa A também adquire participação na empresa B por \$100, a qual tinha seu patrimônio líquido avaliado em \$10. Da mesma forma, o ágio gerado na aquisição foi de \$90, tendo sido fundamentado em previsão de rentabilidade em exercícios futuros.

38. Num segundo momento, a empresa A integraliza capital na empresa C mediante a cessão de sua participação na empresa B. A empresa C será a empresa veículo neste exemplo.

39. A empresa A, então, fará o seguinte lançamento em sua contabilidade:

D - Empresa C	100
C - Empresa B	10
C - Ágio na aquisição da empresa B	90

40. Após esse lançamento, o balanço patrimonial da empresa A passará a apresentar a configuração a seguir.

Ativo	120	Passivo	0
Caixa	20		
Empresa C	100		
		PL	120
		Cap. Social	120

41. Por sua vez, na empresa C, o lançamento será o a seguir representado, provocando o balanço patrimonial demonstrado logo abaixo:

D - Empresa B	10
D - Ágio na aquisição da empresa B	90
C - Capital Social	100

Ativo	100	Passivo	0
Empresa B	10		
Ágio	90		
		PL	100
		Cap. Social	100

42. Com relação à empresa B, seu balanço patrimonial permanece o mesmo do exemplo anterior.

Ativo	10	Passivo	0
Caixa	10		
		PL	10
		CS (Empr.C)	10

43. Quando, finalmente, a empresa C é incorporada pela empresa B, ocorre o seguinte lançamento contábil em B:

D - CS (Empr. C)	10
D - Ágio	90
C - Capital Social	100

44. Tal lançamento deixará o balanço patrimonial da empresa B com a configuração abaixo demonstrada.

Ativo	100	Passivo	0
Caixa	10		
Ágio	90		
		PL	100
		Cap. Social	100

45. Após essas operações, a empresa A, que detinha \$100 de investimento na empresa C, passa a deter \$100 de investimento na empresa B. Isso porque o capital social da empresa C, que pertencia à empresa A, foi totalmente incorporado pela empresa B, passando então a empresa A a deter investimento de mesmo valor em B. O balanço patrimonial da empresa A passa a ser o representado abaixo.

Ativo	120	Passivo	0
Caixa	20		
Empresa B	100		
		PL	120
		Cap. Social	120

46. Pelo exemplo formulado, pode-se perceber que, na empresa B, não há mais qualquer investimento vinculado ao ágio, o que poderia levar ao entendimento de que esse ágio poderiam começar a ser amortizado para fins fiscais. No entanto, a análise do balanço patrimonial da empresa A revela que o investimento na empresa B, atualmente em \$100, carrega tanto o patrimônio líquido inicialmente adquirido (\$10) quanto a substância econômica do ágio pago (\$90). Assim, numa alienação do investimento por A, a substância econômica do ágio seria utilizada para apuração de ganho ou perda de capital, enquanto, por outro lado, o ágio também teria sido amortizado pela empresa B em sua apuração de lucro real e da base de cálculo de CSLL. Isso significaria permitir que o contribuinte utilizasse duas vezes, para fins de redução de IRPJ e CSLL, um eventual ágio pago.

47. Esse, certamente, não é o objetivo dos arts. 7º e 8º Lei nº 9.532, de 1997.

48. Referida Lei decorre da conversão da Medida Provisória nº 1.602, de 14 de novembro de 1997, a qual originou o PLV nº 14, de 1997, e que tratava do assunto em

seu art. 8º. No que se refere a esse dispositivo, a Exposição de Motivos do Projeto de Conversão da Medida Provisória assim dispunha:

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

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

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

49. Desse texto, infere-se não objetivar a Lei a concessão ou ampliação de “benefício”; pelo contrário, pode-se verificar que a Lei buscou eliminar eventuais vantagens de natureza fiscal irregularmente utilizadas.

50. Portanto, verifica-se que uma melhor interpretação desses dispositivos, em conjunto com a legislação do IRPJ e da CSLL, demonstra que a exigência não se restringe unicamente à incorporação do ágio, mas contempla, ainda, a necessidade de incorporação do investimento pelo investidor original, ou vice-versa, de modo que o investimento não possa mais ser alienado ou extinto e, conseqüentemente, que a substância econômica desse ágio não possa mais ser utilizada. O que se exige, antes de mais nada, é que o ágio não possa mais ser utilizado para eventual cálculo de ganho ou perda de capital, o que somente se alcança quando investidor e investimento se transformam em uma única empresa, com um único acervo patrimonial. No caso de utilização de empresa veículo, como se viu no exemplo, essa condição não se implementa.

Como bem observado pelo patrono da Contribuinte em sustentação oral, a possibilidade de duplo aproveitamento do ágio no contexto presente foi refutada no voto vencido, mas nesta parte vencedor e condutor da decisão de 1ª instância proferida nestes autos, nos seguintes termos:

Alega a fiscalização que há uma dupla utilização do ágio pelo grupo econômico, uma vez o ágio (1) é amortizado e deduzido das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados pela ECOCATARATAS; e (2) compõe o custo do valor do investimento da requerente na ECOINFRAESTRUTURA, pela aplicação do método da equivalência patrimonial.

Não procede tal alegação, pois, como bem argumenta a contribuinte:

- A amortização do ágio leva ao reconhecimento de uma despesa contábil, que diminui o patrimônio líquido da entidade investida.
- Sempre que o ágio é amortizado, o investimento avaliado pelo MEP é reduzido, de forma que o investidor nunca terá uma dupla utilização do benefício, pois a amortização do ágio reduz automaticamente o custo de aquisição.
- Ainda que o investimento seja alienado a terceiros não relacionados (com a utilização do custo apropriado via MEP relativo ao ágio não amortizado), não haverá dupla utilização do benefício, uma vez que o saldo do ágio ainda não foi amortizado.
- O ágio amortizado pela contribuinte e o custo de aquisição são grandezas que afetam uma a outra, sendo impossível a dupla utilização do benefício pelo mesmo investidor.

• Ainda que houvesse a dupla utilização do benefício, a fiscalização somente poderia glosar o duplo benefício quando da sua efetiva utilização, ou seja, no cálculo do ganho de capital em uma futura venda da participação societária.

Esclareça-se que esta abordagem não foi suficiente para infirmar a acusação fiscal porque reconhecida *a flagrante inexistência de propósito comercial quanto à cisão parcial da ECOCONCESSÕES e a incorporação pela ECOCATARATAS da parte cindida, que visaram unicamente a economia de tributos*. No voto vencedor do acórdão recorrido, por sua vez, como foi refutada a existência de ágio nesta segunda transação, as glosas foram mantidas sob o argumento de ausência de confusão patrimonial entre a investidora (ECOINFRAESTRUTURA) e a investida (ECOCATARATAS), sem a necessidade de se adentrar ao argumento subsidiário acima referido.

Ainda assim, vale esclarecer que o raciocínio empregado pela Contribuinte e acolhido na decisão de 1ª instância desconsidera a possibilidade de neutralização dos efeitos contábeis da amortização do ágio transferido, mediante realização da Provisão para Manutenção da Integridade do Patrimônio Líquido determinada pela Instrução Normativa CVM n.º 319/99, alterada pela Instrução Normativa CVM n.º 349/2001:

Art. 6º - O montante do ágio ou do deságio, conforme o caso, resultante da aquisição do controle da companhia aberta que vier a incorporar sua controladora será contabilizado, na incorporadora, da seguinte forma:

I. nas contas representativas dos bens que lhes deram origem – quando o fundamento econômico tiver sido a diferença entre o valor de mercado dos bens e o seu valor contábil (Instrução CVM n.º 247/96, art. 14, § 1º);

II. em conta específica do ativo imobilizado (ágio) – quando o fundamento econômico tiver sido a aquisição do direito de exploração, concessão ou permissão delegadas pelo Poder Público (Instrução CVM n.º 247/96, art. 14, § 2º, alínea b); e

III. em conta específica do ativo diferido (ágio) ou em conta específica de resultado de exercício futuro (deságio) – quando o fundamento econômico tiver sido a expectativa de resultado futuro (Instrução CVM n.º 247/96, art. 14, § 2º, alínea a).

§ 1º O registro do ágio referido no inciso I deste artigo terá como contrapartida reserva especial de ágio na incorporação, constante do patrimônio líquido, devendo a companhia observar, relativamente aos registros referidos nos incisos II e III, o seguinte tratamento:

a. constituir provisão, na incorporada, no mínimo, no montante da diferença entre o valor do ágio e do benefício fiscal decorrente da sua amortização, que será apresentada como redução da conta em que o ágio foi registrado;

b. registrar o valor líquido (ágio menos provisão) em contrapartida da conta de reserva referida neste parágrafo;

c. reverter a provisão referida na letra "a" acima para o resultado do período, proporcionalmente à amortização do ágio; e

d. apresentar, para fins de divulgação das demonstrações contábeis, o valor líquido referido na letra "a" no ativo circulante e/ou realizável a longo prazo, conforme a expectativa da sua realização.

§ 2º A reserva referida no parágrafo anterior somente poderá ser incorporada ao capital social, na medida da amortização do ágio que lhe deu origem, em proveito de todos os acionistas, excetuado o disposto no art. 7º desta Instrução.

§ 3º Após a incorporação, o ágio ou o deságio continuará sendo amortizado observando-se, no que couber, as disposições das Instruções CVM n.º 247, de 27 de março de 1996, e n.º 285, de 31 de julho de 1998. (negrejou-se)

A realização da provisão em referência se presta a restabelecer o lucro contábil reduzido pela amortização do ágio de titularidade da investidora original, preservando os dividendos dos investidores da sociedade para a qual é transferida essa amortização. Daí porque não é possível afirmar que *sempre que o ágio é amortizado, o investimento avaliado pelo MEP é reduzido, de forma que o investidor nunca terá uma dupla utilização do benefício, pois a amortização do ágio reduz automaticamente o custo de aquisição*. Se a amortização do ágio for neutralizada pela realização da provisão em questão, o lucro da investida restará preservado e o investimento avaliado pelo Método da Equivalência Patrimonial na investidora não será, necessariamente, reduzido.

É certo que referida provisão possivelmente somente será promovida se o grupo empresarial se submeter à regulação pela Comissão de Valores Mobiliários, mas esta cogitação basta para confirmar que a amortização do ágio transferido não é despesa da pessoa jurídica que o recebe em transferência, mas sim da investidora original que, por sua vez, não tem o direito de reduzir seu lucro tributável, em razão de sua amortização, enquanto não realizar o investimento adquirido com ágio. Assim, são as despesas e exclusões aqui glosadas que representam *a dupla utilização do benefício* futuro a que tem direito a investidora. Imprópria, portanto, é a conclusão de que o alegado *duplo benefício* deveria ser contestado no *cálculo do ganho de capital* em futura venda da participação societária na investida. *O custo reconhecido pela ECOINFRAESTRUTURA* é legítimo e, por esta razão, não pode ser apropriado como despesa ou exclusão pela investida enquanto este custo subsiste como elemento patrimonial da investidora.

Esta Conselheira também divergiu do I. Relator com respeito às multas isoladas exigidas concomitantemente com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os créditos tributários não recolhidos em razão da indevida amortização de ágio.

O Colegiado *a quo* afastou definitivamente a qualificação da penalidade, mas a exigência principal, e a correspondente multa de 75%, foi mantida por voto de qualidade, e tal decisão foi aqui reiterada no julgamento do recurso especial.

Já as multas isoladas, na parte em que não alcançadas pela decadência declarada pelo Colegiado *a quo*, também foram mantidas por voto de qualidade no acórdão recorrido, ainda que concomitantes com a multa de ofício proporcional.

Especificamente quanto a esta parcela da exigência, importa esclarecer que, como a Contribuinte interpôs recurso especial suscitando divergência específica acerca da exigência das multas isoladas, não se verificou a definitividade exigida pelo art. 25, § 9º-A, do Decreto nº 70.235/72, incluído pelo art. 2º da Lei nº 14.689/2023. Neste contexto, e não sendo manifestada desistência até o presente julgamento, compreende-se que subsiste o interesse da Contribuinte em ver solucionada a divergência jurisprudencial demonstrada.

Distinto foi o contexto verificado em litígio semelhante, apreciado nesta reunião de julgamento, no qual houve desistência manifestada pelo sujeito passivo recorrente, objeto do Acórdão nº 9101-006.834. Naquela ocasião, esta Conselheira declarou voto consignando que:

O recurso especial da Contribuinte, por sua vez, embora admitido parcialmente, foi objeto de desistência apresentada depois da inclusão do processo em pauta de julgamento. Na petição apresentada em 02/02/2024, a Contribuinte conclui:

13. Diante do exposto, demonstrada a aplicabilidade do artigo 25, parágrafo 9º-A, do Decreto nº 70.235/1972, incluído pelo artigo 2º da Lei nº 14.689/2023, ao caso concreto, requer-se a desistência total do Recurso Especial interposto pela Requerente no presente processo administrativo e, conseqüentemente, que seja

acolhida a presente manifestação para o imediato cancelamento das multas de ofício e isolada ora exigidas.

O exame de admissibilidade havia dado seguimento à matéria *Da Inexistência de Previsão Legal para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização*”, a qual, como bem exposto pelo I. Relator na sessão de julgamento, apresenta contornos que este Colegiado, recorrentemente, compreende como não caracterizadores de divergência jurisprudencial²². O mesmo não se verifica com respeito à matéria que unificou os tópicos “IV.12 - *Da Impossibilidade de Exigência de Multa Isolada após o Encerramento do Ano-calendário*” e “IV.13 - *Da Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício*” e “IV.14 - *Da Necessidade de se Observar o Princípio da Consunção: Impossibilidade de Cobrança da Multa Isolada*”, em regra admitida por este Colegiado.

Ocorre que a exigência principal, a multa de 75% e as multas isoladas aplicadas em face das estimativas não recolhidas em razão da mesma infração que motivou a exigência principal, foram mantidas por voto de qualidade no recorrido, que assim dispôs:

Acordam os membros do colegiado em conhecer do recurso voluntário para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, apenas para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao seu patamar ordinário de 75%. Vencido o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, que mantinha a qualificação da multa. **Mantidas, por voto de qualidade, as glosas de dedução de ágio e a concomitância da multa isolada com a multa de ofício.** Vencidos, neste quesito, os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e André Severo Chaves (Suplente convocado). Mantida, por unanimidade, a incidência dos juros sobre a multa de ofício em caso de inadimplência. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto. (*negrejou-se*)

Daí porque a Contribuinte entendeu preferível firmar as condições para definitividade do acórdão recorrido quanto àqueles pontos decididos por voto de qualidade e, assim, pretender a extinção das multas de ofício e isoladas nos termos do artigo 25, parágrafo 9º-A, do Decreto nº 70.235/72, incluído pelo artigo 2º da Lei nº 14.689/2023.

Primeiramente observe-se que apenas as multas isoladas foram submetidas à apreciação desta instância especial. E, mesmo quanto a estas, a desistência manifestada pela Contribuinte desconstitui a competência de julgamento pretendida com o recurso especial interposto, ainda que eventualmente atendidos os requisitos para seu conhecimento. Neste sentido é o disposto no atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023:

Art. 133. O recorrente poderá, em qualquer fase processual, desistir do recurso em tramitação.

§ 1º A desistência será manifestada em petição ou a termo nos autos do processo.

§ 2º O pedido de parcelamento, a confissão irretratável de dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do recurso.

§ 3º No caso de desistência, pedido de parcelamento, confissão irretratável de dívida e de extinção sem ressalva de débito, estará configurada renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo, inclusive na hipótese de já ter ocorrido decisão favorável ao recorrente.

§ 4º Quando houver decisão desfavorável ao sujeito passivo, total ou parcial, sem recurso da Fazenda Nacional pendente de julgamento:

²² Neste sentido o recente Acórdão nº 9101-006.374.

I - se a desistência for parcial, os autos serão encaminhados à unidade de origem para que, depois de apartados, retornem ao CARF para seguimento quanto à parcela da decisão que não foi objeto de desistência; e

II - se a desistência for total, os autos serão encaminhados à unidade de origem para as providências de sua alçada, sem retorno ao CARF.

§ 5º Quando houver decisão favorável ao sujeito passivo, total ou parcial, com recurso da Fazenda Nacional pendente de julgamento, e a desistência for total, o Presidente de Câmara declarará a definitividade do crédito tributário, tornando-se insubsistentes todas as decisões que lhe forem favoráveis.

§ 6º Após iniciado o julgamento, a definitividade do crédito tributário, e a insubsistência de eventuais decisões favoráveis ao sujeito passivo, serão declaradas pelo Colegiado.

Nestes termos, diante da hipótese de desistência total do crédito tributário em litígio nesta instância especial, *sem recurso da Fazenda Nacional pendente de julgamento*, - ou seja, desistência em face de recurso do sujeito passivo - cumpre a este Colegiado apenas encaminhar os autos à *unidade de origem para as providências de sua alçada, sem retorno ao CARF*.

Frente à desistência manifestada, portanto, este Colegiado deixa de ter competência para se pronunciar acerca do pedido de *que seja acolhida a presente manifestação para o imediato cancelamento das multas de ofício e isolada ora exigidas*. A interessada deve dirigir seu pedido à autoridade competente da *unidade de origem* para a qual os autos devem ser encaminhados, com vistas às *providências de sua alçada, sem retorno ao CARF*.

Anote-se, ainda, a circunstância de a definitividade do acórdão recorrido, condição expressa no § 9º-A inserido no art. 25 do Decreto nº 70.235/72 pelo art. 2º da Lei nº 14.689/2023 somente se verificar a partir da deliberação deste Colegiado em negar conhecimento ao recurso especial da Contribuinte em face da desistência manifestada. Antes disso, a decisão favorável à Fazenda Nacional, por voto de qualidade, estava pendente de recurso e não havia se tornado definitiva. Logo, enquanto este Colegiado tinha a possibilidade de deliberar acerca das multas isoladas em questão, não estava presente a definitividade que permitiria cogitar da exclusão da penalidade que passou a estar prevista em lei. Somente com a desistência, que impõe a este Colegiado negar conhecimento ao recurso especial, constitui-se a definitividade – caso este acórdão não seja embargado - que a Contribuinte invoca para *o imediato cancelamento das multas isolada ora exigidas*. Daí a incompatibilidade entre a desistência manifestada e a pretensão de que este Colegiado se manifeste sobre tal pedido.

Estas as razões para, apenas, NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte em face da desistência manifestada. *(destaques do original)*

Aqui, como antes exposto, a Contribuinte manteve seu questionamento acerca das multas isoladas e, quanto à possibilidade de sua exigência concomitantemente com a multa proporcional, esta Conselheira divergiu da maioria do Colegiado por entender que não há impedimento à aplicação das multas isoladas simultaneamente com a multa de ofício a partir de 2007, como claramente exposto no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.962, de lavra da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, cujas razões são aqui adotadas também para afastar as objeções à aplicação da penalidade depois do encerramento do exercício e à pretensão de aplicação do princípio da consunção:

Dito isso, tem-se que a lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou, o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais, a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução. Observe-se:

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; II dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração; III do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real; IV do imposto de renda pago na forma deste artigo.[...]

Há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base impositiva ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora. E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importaria o afastamento da penalidade menos gravosa.

Ora, a vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é incontestável, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Na redação original do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, esta penalidade foi prevista nos mesmos termos daquela aplicável ao tributo não recolhido no ajuste anual, ou seja, *calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*, inclusive no mesmo percentual de 75%, e passível de agravamento ou qualificação se presentes as circunstâncias indicadas naquele dispositivo legal. Veja-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei n.º 10.892, de 2004)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos; [...]

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Medida Provisória n.º 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei n.º 9.716, de 1998)

[...]

A redação original do dispositivo legal resultou, assim, em punições equivalentes para a falta de recolhimento de estimativas e do ajuste anual. E, decidindo sobre este conflito, a jurisprudência administrativa posicionou-se majoritariamente contra a subsistência da multa isolada, porque calculada a partir da mesma base de cálculo punida com a multa proporcional, e ainda no mesmo percentual desta.

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição. Observe-se:

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.

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

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

As conseqüências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

Logo, tendo sido alterada a base de cálculo eleita pelo legislador para a multa isolada de totalidade ou diferença de tributo ou contribuição para valor do pagamento mensal, não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido.

Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos n.ºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, n.º 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, n.º 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, n.º 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, n.º 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e n.º 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.

Daí porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela Lei nº 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (e-fls. 236):

Portanto, cabe excluir a exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional.

Em despacho de admissibilidade de embargos de declaração por omissão, interpostos pela Fazenda Nacional contra aquela decisão, e rejeitados, foi dito o seguinte (e-fls. 247):

Por fim, reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas. Isso porque é sabido que um dos fatores que levou à mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que à época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte [das] disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

[...].

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual.

Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir, no parágrafo § 1º, excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei n.º] 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência.

Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei n.º] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei n.º 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, dada pela Lei n.º 11.488, de 2007 (sublinhei):

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

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

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

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, ineludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto:

o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei n.º 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário.

A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário.

A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente²³.

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

E foi, justamente, a alteração legislativa acima que motivou a edição da referida Súmula CARF n.º 105.

Explico.

O enunciado de súmula em referência foi aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 08 de dezembro de 2014. Antes, enunciado semelhante foi, por sucessivas vezes, rejeitado pelo Pleno da CSRF, e mesmo pela 1ª Turma da CSRF. Vejase, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

PORTARIA N.º 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009²⁴

[...]

ANEXO I

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º :

Até a vigência da Medida Provisória n.º 351/2007, a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência de antecipações não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual.

[...]

PORTARIA N.º 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012²⁵

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

II - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 1ª TURMA DA CSRF:

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96.

²³ Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei n.º 9.430, de 1996.

²⁴ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

²⁵ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 920-201.833, de 25/10/2011.

[...]

III - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 2ª TURMA DA CSRF:

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/10/2011.

[...]

PORTARIA N.º 18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013²⁶

[...]

ANEXO I

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA *Até a vigência da Medida Provisória n.º 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

Acórdãos Precedentes: 9101-001261, de 22/11/11; 9101-001203, de 22/11/11; 9101-001238, de 21/11/11; 9101-001307, de 24/04/12; 1402-001.217, de 04/10/12; 1102-00748, de 09/05/12; 1803-001263, de 10/04/12.

[...]

PORTARIA N.º 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2014²⁷

[...]

ANEXO I

[...]

II - Enunciados a serem submetidos à 1ª Turma da CSRF:

[...]

13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA *A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 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.*

Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

²⁶ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

²⁷ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

[...]

É de se destacar que os enunciados assim propostos de 2009 a 2013 exsurgem da jurisprudência firme, contrária à aplicação concomitante das penalidades **antes** da alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. **Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.**

De outro lado, a discussão acerca dos lançamentos formalizados em razão de infrações cometidas a partir do novo contexto legislativo ainda não apresentava densidade suficiente para indicar qual entendimento deveria ser sumulado.

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória nº 351", de 2007, ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das penalidades a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares²⁸ à parcela do litígio já pacificada.

²⁸ Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e alterado pela Portaria MF nº 586, de 2010:

[...]

Anexo II

[...]

Art. 18. Aos presidentes de Câmara incumbe, ainda:

[...]

XXI - negar, de ofício ou por proposta do relator, seguimento ao recurso que contrarie enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, em vigor, quando não houver outra matéria objeto do recurso;

[...]

Art. 53. A sessão de julgamento será pública, salvo decisão justificada da turma para exame de matéria sigilosa, facultada a presença das partes ou de seus procuradores.

[...]

§ 4º Serão julgados em sessões não presenciais os recursos em processos de valor inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) ou, independentemente do valor, forem objeto de súmula ou resolução do CARF ou de decisões do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.

Assim, a Súmula CARF nº 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência **infrações cometidas antes da alteração** promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007, e ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Neste sentido, vale observar que os precedentes indicados para aprovação da súmula reportam-se, todos, a **infrações cometidas antes de 2007**:

Acórdão nº 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão nº 9101-001.203:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA.

CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.

Acórdão nº 9101-001.238:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

[...]

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE

[...]

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

[...]

OFICIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Acórdão n.º 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFICIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão n.º 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

MULTA DE OFICIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFICIO.

INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).

[...]

Acórdão n.º 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa:

[...]

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas.

[...]

Acórdão n.º 1803-001.263:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2002

[...]

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano.

Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Frente a tais circunstâncias, ainda que precedentes da súmula veiculem fundamentos autorizadores do cancelamento de exigências formalizadas a partir da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, não são eles, propriamente, que vinculam o julgador administrativo, mas sim o enunciado da súmula, no qual está sintetizada a questão pacificada.

Digo isso porque esses precedentes têm sido utilizados para se tentar aplicar outra tese no sentido de afastar a multa, qual seja a do princípio da consunção. Ora se o princípio da consunção fosse fundamento suficiente para inexigibilidade concomitante das multas em debate, o enunciado seria genérico, sem qualquer referência ao fundamento legal dos lançamentos alcançados. A citação expressa do texto legal presta-se a firmar esta circunstância como razão de decidir relevante extraída dos paradigmas, cuja presença é essencial para aplicação das conseqüências do entendimento sumulado.

Há quem argumente que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Sustentam os adeptos dessa tese que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do ano-calendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria *bis in idem*, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN.

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do acórdão nº 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.

Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

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

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale destacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo.

Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei n.º 9.430/96, verbis:

[...]

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSSL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei n.º 9.430/96, verbis:

[...]

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO.

ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. “É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96” (AgRg no REsp 694278RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.”

(Recurso Especial 529570 / SC Relator Ministro João Otávio de Noronha Segunda Turma Data do Julgamento 19/09/2006 DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a

relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo.

Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de "pagamento de tributo", dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos²⁹ e exigidas de forma isolada.

Sob esta ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.

Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acima citadas expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma opção, e distinguem a antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

É certo que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já consolidou seu entendimento contrariamente à aplicação concomitante das penalidades em razão do princípio da consunção, conforme evidencia a ementa de julgado recente proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.

²⁹ Lei nº 10.426, de 2002: Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015).

2. Agravo Regimental não provido.

Todavia, referidos julgados não são de observância obrigatória na forma do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do ano-calendário.

Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral.

Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do acórdão nº 1302-001.823:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta³⁰:

O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato,

³⁰ http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644

não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e aplicação do direito*, p.212] *Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.*

A 'forma de sancionar' é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/opportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material.

Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei n.º 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual "quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades". Iguamente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: "Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI –Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas". E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei n.º 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: "As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo".[16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito-fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do acórdão n.º 9101-002.251:

[...]

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse "mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei n.º] 9.430/1996".

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei n.º 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, dada pela Lei n.º 11.488, de 2007 (sublinhei):

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

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

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

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. Ademais, quando o legislador estipula na alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal *ainda que* tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade **mesmo se** apurado lucro tributável e, por conseqüência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de *bis in idem* sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário.

A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de *bis in idem*.

Neste sentido, aliás, são as considerações do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no voto condutor do Acórdão n.º 1302-001.823:

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação.

Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

[...]

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos de que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ-estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor³¹. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

Imprópria, portanto, a ampliação do conteúdo expresso no enunciado da súmula **a partir do que consignado no voto condutor de alguns dos paradigmas**.

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das **alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF n.º 105** e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.

Somente a essência extraída dos paradigmas, integrada ao enunciado no caso, mediante expressa referência ao fundamento legal aplicável antes da edição da Medida Provisória n.º 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996), representa o entendimento acolhido pela 1ª Turma da CSRF a ser observado, obrigatoriamente, pelos integrantes da 1ª Seção de Julgamento. Nada além disso.

De outro lado, releva ainda destacar que a aprovação de um enunciado não impõe ao julgador a sua aplicação cega. As circunstâncias do caso concreto devem ser analisadas e, caso identificado algum aspecto antes desconsiderado, é possível afastar a aplicação da súmula.

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF n.º 105 é omissivo acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996.

Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão n.º 1302-001.753:

A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R\$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R\$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a aplicação da Súmula CARF n.º 105 de seguinte teor: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 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.

Os períodos de apuração atuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF n.º 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida

³¹ Lei n.º 9.430, de 1996, art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória n.º 1.725, de 1998) (Vide Lei n.º 9.716, de 1998)

em dezembro/2002. Importa, assim, avaliar se o entendimento sumulado determinaria a exoneração de toda a multa isolada aqui aplicada.

*A referência à exigência **ao mesmo tempo** das duas penalidades não possui uma única interpretação. É possível concluir, a partir do disposto, que não subsiste a multa isolada aplicada no mesmo lançamento em que formalizada a exigência do ajuste anual com acréscimo da multa de ofício proporcional, ou então que a multa isolada deve ser exonerada quando exigida em face de antecipação contida no ajuste anual que ensejou a exigência do principal e correspondente multa de ofício. Além disso, pode-se interpretar que deve subsistir apenas uma penalidade quando a causa de sua aplicação é a mesma.*

Os precedentes que orientaram a edição da Súmula CARF n.º 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:

[...]

Observa-se nas ementas dos Acórdãos n.º 9101-001.261, 9101-001.307 e 1803-001.263 a abordagem genérica da infração de falta de recolhimento de estimativas como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, e que por esta razão é absorvida pela segunda infração, devendo subsistir apenas a punição aplicada sobre esta. Sob esta vertente interpretativa, qualquer multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas sucumbiria frente à exigência do ajuste anual com acréscimo de multa de ofício.

Porém, os Acórdãos n.º 9101-001.203 e 9101-001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos n.º 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.

A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF n.º 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance.

Considerando que, no presente caso, as infrações foram apuradas de forma independente estimativa não recolhida em razão de seu parcelamento parcial e ajuste anual não recolhido em razão da compensação de bases negativas acima do limite legal e assim resultaram em distintas bases para aplicação das penalidades, é válido concluir que não há concomitância em relação à multa isolada aplicada sobre a parcela de R\$ 62.534,89 (= R\$ 94.130,67 - R\$ 31.595,78), correspondente à estimativa de CSLL em dezembro/2002 que excede a falta de recolhimento apurada no ajuste anual.

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão n.º 120100.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

[...]

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.

Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de

imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 – R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

Estimativa remanescente (R\$ 3.826.453,79 x 25%): R\$ 956.613,45

Multa isolada mantida (R\$ 956.613,45 x 50%): R\$ 478.306,72

Multa isolada excluída (R\$ 1.109.844,27 – R\$ 478.306,72): R\$ 631.537,55

[...]

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas não aplica-la a casos distintos. Assim, a referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões cujo significado não pode ser identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.

Como antes referido, no presente processo a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Sendo assim e diante do todo o exposto, não só não há falar na aplicação ao caso da Súmula CARF nº 105, como não se pode cogitar da impossibilidade de lançamento da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas após o encerramento do ano-calendário.

Como se viu, a multa de 50% prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e calculada sobre o pagamento mensal de antecipação de IRPJ e CSLL que deixe de ser efetuado penaliza o descumprimento do dever de antecipar o recolhimento de tais tributos e independe do resultado apurado ao final do ano-calendário e da eventual aplicação de multa de ofício.

Nessa condição, a multa isolada é devida ainda que se apure prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, conforme estabelece a alínea "b" do referido inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo que não haveria sentido em comando nesse sentido caso não se pudesse aplicar a multa após o encerramento do ano-calendário, eis que antes de encerrado o ano sequer pode se determinar se houve ou não prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

No mesmo sentido do entendimento aqui manifestado citam-se os seguintes acórdãos desta 1ª Turma da CSRF: 9101-002.414 (de 17/08/2016), 9101-002.438 (de 20/09/2016) e 9101-002.510 (de 12/12/2016).

É de se negar, portanto, provimento ao recurso da Contribuinte, mantendo-se o lançamento de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

Especificamente acerca do princípio da consunção, vale o acréscimo das razões de decidir adotadas pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto e expostas, dentre outros, no voto condutor do Acórdão nº 9101-006.056³²:

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

³² 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), e divergiram na matéria os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

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.

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?

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 n.º 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*.³³.

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

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

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

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.³⁴ (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.

³³ 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.

³⁴ Idem, Idem

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 n.º 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.”

Nestes termos, ainda que as infrações cometidas repercutam na apuração da estimativa mensal e do ajuste anual, diferentes são as condutas punidas: o dever de antecipar e o dever de recolher o tributo devido ao final do ano-calendário. As alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 2007, por sua vez, não excetuaram a aplicação simultânea das penalidades, justamente porque diferentes são as condutas reprimidas, o mesmo se verificando na Instrução Normativa SRF n.º 93, de 1997, replicado atualmente na Instrução Normativa RFB n.º 1700, de 2017, que em seu art. 52 prevê a imposição, apenas, da multa isolada durante o ano-calendário, enquanto não ocorrido o fato gerador que somente se completará ao seu final, restando a possibilidade de aplicação concomitante com a multa de ofício, depois do encerramento do ano-calendário, reconhecida expressamente em seu art. 53. Veja-se:

Art. 52. Verificada, durante o ano-calendário em curso, a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, o lançamento de ofício restringir-se-á à multa isolada sobre os valores não recolhidos.

§ 1º A multa de que trata o caput será de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado.

§ 2º As infrações relativas às regras de determinação do lucro real ou do resultado ajustado, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do IRPJ ou da CSLL a pagar em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de ofício sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

§ 3º Na falta de atendimento à intimação de que trata o § 1º do art. 51, no prazo nela consignado, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil procederá à aplicação da multa de que trata o caput sobre o valor apurado com base nas regras previstas nos arts. 32 a 41, ressalvado o disposto no § 2º do art. 51.

§ 4º A não escrituração do livro Diário ou do Lalur de que trata o caput do art. 310 até a data fixada para pagamento do IRPJ e da CSLL do respectivo mês, implicará desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução de que trata o art. 47 e a aplicação do disposto no § 2º deste artigo.

§ 5º Na verificação relativa ao ano-calendário em curso o livro Diário e o Lalur a que se refere o § 4º serão exigidos mediante intimação específica, emitida pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Art. 53. Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e

II - o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.

Observe-se, também, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema haviam sido editadas, apenas, no âmbito da 2ª Turma, sendo o acórdão mais recente o exarado nos autos do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial n.º 1.603.525/RJ, proferido em 23/11/2020³⁵ e assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

I - Na origem, trata-se de ação objetivando a anulação de três lançamentos tributários, em virtude da existência de excesso do montante cobrado.

II - Após sentença que julgou parcialmente procedente o pleito elaborado na exordial, foram interpostas apelações pelo contribuinte e pela Fazenda Nacional, recursos que tiveram, respectivamente, seu provimento parcialmente concedido e negado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ficando consignado o entendimento de que é ilegal a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, previstas no art. 44 da Lei n. 9.430/1996.

III - Conquanto a parte insista que a única hipótese em que se poderá cobrar a multa isolada é se não for possível cobrar a multa de ofício, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica ao afirmar que é ilegal a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/1996. Nesse sentido: REsp 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/3/2015, DJe 24/3/2015 e AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/9/2015, DJe 28/9/2015.

IV - Agravo interno improvido.

Recentemente, porém, noticiou-se que as duas turmas do Superior Tribunal de Justiça teriam se alinhado sob este entendimento, nos termos dos julgados proferidos à unanimidade no REsp n.º 2.104.963/RJ³⁶, de 05/12/2023, e no REsp n.º 1.708.819/RS³⁷, de 07/11/2023.

Primeiramente cabe observar que o REsp n.º 2.104.963/RJ não teve em conta exigência cumulada de multa proporcional com multa de ofício isolada por falta de recolhimento de estimativas. A cumulação da multa proporcional, no caso, se deu com multa de ofício aplicada por inobservância do dever de manter arquivos magnéticos, como registrado no voto condutor do acórdão de 05/12/2023:

Em suma, ao se examinar a pretensão fazendária posta neste apelo especial, verificar-se-á que a discussão nestes autos em epígrafe, defende a exigência concomitante e cumulada das multas tributárias impostas à contribuinte, seja em face da exigibilidade da infração fiscal imposta de ofício, pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, seja pela multa fiscal impingida em razão da inobservância da obrigação

³⁵ Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator Francisco Falcão.

³⁶ A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Afrânio Vilela, Francisco Falcão e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator Mauro Campbell Marques.

³⁷ Os Srs. Ministros Regina Helena Costa, Gurgel de Faria e Paulo Sérgio Domingues (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator Sérgio Kukina. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Benedito Gonçalves.

tributária concernente ao dever da contribuinte de entregar corretamente a autoridade fiscal, os arquivos digitais com registros contábeis, nos termos do artigo 12, inciso III, da Lei 8.212/1991.

De toda a sorte, como antes registrado, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já vinha se manifestando contrariamente à cumulação da multa de ofício proporcional com a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas. Apenas que tal julgado, de 2020, contou com a participação de Ministros que não mais integram a Segunda Turma.

Com respeito ao julgado proferido no REsp n.º 1.708.819/RS, releva notar que a unanimidade foi extraída sem a participação do Ministro Benedito Gonçalves, ausente justificadamente. Ainda, embora os fundamentos da decisão em questão tratem dos dispositivos legais que autorizam a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa proporcional, nas duas passagens do voto que referem o caso em discussão, vê-se que o questionamento era dirigido a penalidades no âmbito aduaneiro:

O magistrado a quo denegou a ordem, decidum este mantido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por fundamentos que podem ser resumidos nos seguintes termos: (I) constituem multas isoladas aquelas aplicadas pela Administração Aduaneira em decorrência de infração administrativa ao controle das importações; (II) a multa isolada pela incorreta classificação da mercadoria importada tem natureza diversa da multa de ofício. Esta última objetiva penalizar o contribuinte que deixa de recolher os tributos de forma voluntária e sua aplicação não implica ilegalidade, podendo, inclusive, incidir de forma cumulativa; e (III) a concessão de parcelamento é atividade discricionária da administração tributária, devendo o optante submeter-se às suas regras especiais e condições bem como aos seus requisitos.

[...]

Na espécie, entendeu o acórdão recorrido pela possibilidade de cumulação das multas, nos seguintes termos (fls. 620/621):

Como se vê, pretende a impetrante o reconhecimento de que as multas administrativas aplicadas constituem multa de ofício, para fins de gozo dos benefícios previstos na Lei 11.941 de 2009, que estabelece regime de parcelamento de débitos tributários. Com efeito, cabe observar que a multa de ofício objetiva penalizar o contribuinte que deixa de recolher os tributos de forma voluntária e, com isso, obriga o Fisco, mediante complexo procedimento de fiscalização, a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido. Todavia, a multa aqui analisada decorre da infração administrativa ao controle das importações, sendo irrelevante que tenha havido ou não o pagamento dos tributos incidentes na importação. É certo, pois, que se trata de multa isolada, e não de multa de ofício. No que se refere à alegação de impossibilidade de cumulação da multa isolada e de ofício, melhor sorte não assiste à impetrante. Conforme esclareceu o juiz da causa, 'a multa isolada pela incorreta classificação da mercadoria importada - caso dos autos - tem expressa permissão para ser aplicada cumulativamente com outras penalidades administrativas, conforme disposto no § 2º do art. 84 da Medida Provisória 2.158-35/2001.

[...]

Estes descompassos, somados ao fato de que ainda não se verificou o trânsito em julgado das referidas decisões, assim como não há notícia se houve interposição de recurso extraordinário nos correspondentes autos, impedem qualquer cogitação de mudança do entendimento até então afirmado por esta Conselheira.

Cabe esclarecer, por fim, que a Súmula CARF n.º 82 confirma a presente exigência. Isto porque o entendimento consolidado de que *após o encerramento do ano-*

calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas decorre, justamente, da previsão legal de aplicação da multa de ofício isolada quando constatada tal infração. Ou seja, encerrado o ano-calendário, descabe exigir as estimativas não recolhidas, vez que já evidenciada a apuração final do tributo passível de lançamento se não recolhido e/ou declarado. Contudo, a lei não deixa impune o descumprimento da obrigação de antecipar os recolhimentos decorrentes da opção pela apuração do lucro real, estipulando desde a redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa por falta de recolhimento das estimativas, assim formalizada sem o acompanhamento do principal das estimativas não recolhidas que passarão, antes, pelo filtro da apuração ao final do ano-calendário.

Assim, neste último ponto também deve ser **NEGADO PROVIMENTO** ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa