



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.721632/2012-69
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.358 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 8 de novembro de 2022
Recorrente A. ANGELONI & CIA. LTDA (RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS:
ANTENOR ANGELONI E ARNALDO ANGELONI)
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. PRAZO DECADENCIAL PARA REVISÃO DE REPERCUSSÕES DE ÁGIO ESCRITURADO. Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

NECESSIDADE DE RECOMPOSIÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO E RECÁLCULO DO JCP. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente à reclassificação de reserva de capital integrada ao Patrimônio Líquido da autuada em razão da transferência de ágio em investimento adquirido por outra pessoa jurídica do grupo empresarial, e não para integrar ao Patrimônio Líquido da autuada o lucro reduzido pela dedução de amortização de ágio interno e de juros sobre o capital próprio deliberado acima dos limites de dedutibilidade.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisão convergente com o recorrido ou proferida em face de contexto fático distinto, concernente à conduta de omissão de receita significativa pela pessoa jurídica autuada, e não decorrentes de operações societárias supostamente realizadas num contexto de sucessão patrimonial, com descrição da atuação específica dos responsáveis na sua execução.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

Até a edição da Lei n. 12.973/14 inexistia proibição para a constituição de ágio em operações de aquisição de participação societária de partes dependentes, sendo que durante a vigência do artigo 36 da Lei n. 10.637/02, havia até previsão expressa de diferimento de ganho de capital de operação de subscrição de participação societária pelo valor de mercado com geração de ágio. Inexistindo comprovação de que as operações que geraram o ágio entre

partes dependentes foram fraudulentas, há que ser mantida a dedutibilidade da então despesa com a amortização do ágio.

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. AUSÊNCIA DE VEDAÇÃO À DEDUÇÃO EM PERÍODOS POSTERIORES. DESNECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA TENDO EM VISTA QUE NÃO SE ENQUADRA CONTABILMENTE COMO DESPESA.

Diante da inexistência de vedação legal da dedução do pagamento ou do crédito de juros sobre capital próprio de períodos anteriores, não há como se proibir tal forma de dedução. Ademais, ainda que haja uma indução por atos infralegais da Receita Federal para registro dos juros sobre capital próprio como despesa para quem os paga ou credita, as normas contábeis expressamente dizem que não se trata conceitualmente de despesa. Não tendo natureza de despesa, não há que se falar em necessidade de observância do regime de competência.

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. CONSUNÇÃO OU ABSORÇÃO.

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. Deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de ofício, restando as multas isoladas absorvidas por esta.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Contribuinte, excluídas as matérias “decadência/preclusão do direito do fisco de questionar os fatos que deram origem aos ágios” e “ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa” e “necessidade de recomposição do patrimônio líquido e recálculo do JCP”, e conhecer parcialmente dos Recursos Especiais dos responsáveis Antenor Angeloni e Arnaldo Angeloni, excluídas as matérias antecedentes, bem como as matérias “não caracterização da responsabilidade tributária solidária – divergência de interpretação do artigo 135, III, do CTN” e “não caracterização da responsabilidade tributária solidária – divergência de interpretação do artigo 135, III, do CTN – infração à lei societária” (julgamento do conhecimento encerrado na reunião de setembro/2022). No mérito, acordam em, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, na parte conhecida: (i) dar provimento ao recurso para cancelar as infrações quanto às matérias “amortização de ágio interno” e “juros sobre o capital próprio: ausência de limitação temporal prevista na legislação e necessidade de respeito ao princípio da legalidade”, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa (relatora), Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Carlos Henrique de Oliveira que votaram por negar-lhe provimento (julgamento encerrado na reunião de setembro/2022); (ii) dar provimento ao recurso para cancelar a exigência de multas isoladas, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa (relatora), Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira, que votaram por negar-

lhe provimento; em primeira votação, votaram por negar provimento em relação a essa matéria os conselheiros Edeli Pereira Bessa (relatora), Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira, por dar provimento os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Ana Cecília Lustosa Cruz e Alexandre Evaristo Pinto, e, por dar provimento parcial ao recurso o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto. Nos termos do art. 60 do Anexo II do RICARF, em votações sucessivas, confrontando-se as soluções menos votadas, prevaleceu o entendimento de dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa (relatora), Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Gustavo Guimarães da Fonseca, entendimento que, em última votação, prevaleceu, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa (relatora), Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira. Os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Ana Cecília Lustosa Cruz não participaram do julgamento das matérias apreciadas na reunião de setembro de 2022.

(documento assinado digitalmente)

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA – Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Redator designado.

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

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por A. ANGELONI & CIA LTDA ("Contribuinte", e-fls. 4493/4562) e pelos responsáveis tributários ARNALDO ANGELONI (e-fls. 5450/5575) e ANTENOR ANGELONI (e-fls. 5578/5703), em face da decisão proferida no Acórdão nº 1402-002.204 (e-fls. 4357/4391), na sessão de 7 de junho de 2016, no qual foi dado provimento ao recurso voluntário dos coobrigados pessoas jurídicas, bem como negado provimento ao recurso voluntário dos coobrigados pessoas físicas e negado provimento ao recurso voluntário da Contribuinte.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

O termo inicial para contagem do prazo decadencial nos casos de amortização de ágio tida como indevida corresponde à data em que a pessoa jurídica efetuou a dedução pela primeira vez. Não há que se falar em contagem da caducidade a partir da operação em que foi gerada o ágio pois, nesse momento, ainda não ocorreu o fato gerador da obrigação tributária como decorrência da dedução indevida.

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO
O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando constatado dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo (STJ Primeira Seção de Julgamento, Resp 973.733/SC, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 12/08/2009, DJ 18/09/2009).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. PESSOAS LIGADAS. INDEDUTIBILIDADE.

Incabível a formalização do ágio como decorrência de operação societária realizada entre pessoas ligadas, pela inexistência da contrapartida do terceiro que gere o efetivo dispêndio

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE SUJEITA AO REGIME DE COMPETÊNCIA E A CRITÉRIOS TEMPORAIS. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. VEDAÇÃO.

O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PAGAMENTO DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO NO CAPITAL SOCIAL

Os juros sobre capital próprio que são dedutíveis na apuração do resultado tributável são somente os que são pagos ou creditados individualizadamente a cada titular, sócio ou acionista a título de remuneração do capital. Não se enquadram como tal e são indedutíveis os juros pagos ou creditados que excederem ao que beneficiário teria direito de acordo com sua participação no capital social da empresa.

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO.

Nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, é cabível a imputação da multa de ofício na lavratura de auto de infração, quando inexistente qualquer das hipóteses de suspensão de exigibilidade previstas na legislação.

MULTA QUALIFICADA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO ENTRE EMPRESAS LIGADAS SEM PAGAMENTO.

Operações empreendidas no universo de um mesmo grupo econômico, com transferência de ações com sobrepreço para integralizar o capital social de uma empresa de papel, sem sacrifício de ativos, sem pagamento pelo sobrepreço, que foi criado artificialmente e especificamente para consumir o aproveitamento de uma despesa fictícia, implicam na presença dos elementos volitivo e cognitivo, caracterizando o dolo na conduta que ultrapassa o tipo objetivo da norma tributária e é apenado com a qualificação da multa de ofício.

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados

concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NÃO DEMONSTRADO. IMPROCEDÊNCIA.

A caracterização da solidariedade obrigacional prevista no inciso I, do art. 124, do CTN, prescinde da demonstração do interesse comum de natureza jurídica, e não apenas econômica, entendendo-se como tal aquele que recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação.

SUJEIÇÃO PASSIVA. MULTA QUALIFICADA. RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA A ADMINISTRADOR DA PESSOA JURÍDICA. ART. 135, III, DO CTN. POSSIBILIDADE.

A cominação da penalidade qualificada baseada em conduta dolosa que denote sonegação, fraude ou conluio com repercussões, em tese, na esfera criminal, ensejam a responsabilização dos administradores da pessoa jurídica à época da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária em questão.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro apurados nos anos-calendário 2006 a 2010 a partir da constatação de *amortização indevida de dois ágios e dedução indevida de despesas com juros sobre capital próprio e perdas com títulos incobráveis*. Houve acréscimo de multa qualificada ao crédito tributário decorrente da primeira e da última infrações. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência (e-fls. 3566/3738). O Colegiado *a quo*, por sua vez, deu provimento apenas ao recurso voluntário dos coobrigados pessoa jurídica (TRÊS RIBEIRÕES PARTICIPAÇÕES LTDA, TAVOLA REDONDA PARTICIPAÇÕES LTDA, ANGELONI INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA e DONA HELENA ADMINISTRADORA DE BENS).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 25/07/2016 (e-fl. 4392) e em 4397 retornaram ao CARF veiculando embargos de declaração (e-fls. 4393/4396), admitidos (e-fls. 4399/4402) e acolhidos nos termos do Acórdão nº 1402-002.438 (e-fls. 4404/4407), que expressa a seguinte decisão:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para suprir a contradição existente nas conclusões do voto condutor do Acórdão 1402-002.204 no que se refere à apreciação do recurso voluntário da pessoa jurídica autuada, que passa a ter a seguinte redação: "*Em resumo do meu posicionamento, encaminho o voto no sentido de não conhecer do recurso voluntário da pessoa jurídica autuada no que se refere às razões de defesa contra a representação fiscal para fins penais e, na parte conhecida, negar provimento ao recurso*".

Notificada do julgamento dos embargos, a PGFN não apresentou recurso especial (e-fls. 4408/4410).

Além da notificação dirigida aos coobrigados pessoa jurídica (e-fls. 4482/4489), a Contribuinte foi cientificada em 14/06/2017 (e-fls. 4477) e os coobrigados pessoa física em 19/06/2017 (e-fls. 4478/4481), sendo que a Contribuinte e os coobrigados pessoa física interpuseram recursos especiais em 19/06/2017 (e-fls. 4490/4562, 5450/5575 e 5578/5703), nos quais arguíram divergências parcialmente admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 5963/5992, do qual se extrai:

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito, apenas em parte**, em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado, **por matéria recorrida** (destaques do original transcrito):

(1) “impossibilidade de presunção de simulação ou fraude: ausência de prova de inverdade dos negócios jurídicos tidos por fraudulentos ou simulados”

[...]

(2) “impossibilidade de desconsideração de negócios jurídicos válidos – impossibilidade de aplicação do artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional”

[...]

(3) “decadência/preclusão do direito do fisco de questionar os fatos que deram origem aos ágios”

Decisão recorrida:

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

O termo inicial para contagem do prazo decadencial, nos casos de amortização de ágio tida como indevida, corresponde à data em que a pessoa jurídica efetuou a dedução pela primeira vez. Não há que se falar em contagem da caducidade a partir da operação em que foi gerada o ágio, pois, nesse momento, ainda não ocorreu o fato gerador da obrigação tributária como decorrência da dedução indevida.

[...].

A arguição de decadência não merece qualquer crédito. Chega ao nível do absurdo a concepção de que, em casos como o presente, o termo inicial da contagem do prazo decadencial seja a data da operação em que foi gerado o ágio. No entendimento da recorrente, nesse momento nasceria o direito da sociedade amortizar o ágio.

Pelo visto, foi criada a figura da decadência presumida, ou seja, ciente da operação societária que gerou o ágio, a Fiscalização necessariamente deveria presumir que o sujeito passivo iria fazer a dedução indevida em momento posterior. Em outras palavras, mesmo que a pessoa jurídica não fizesse qualquer amortização, o Fisco teria que constituir o lançamento no quinquênio seguinte à operação, pois ela poderia mudar de idéia. Totalmente despropositado.

Acórdão paradigma nº 101-97.084, de 2008:

IRPJ — DECADÊNCIA — Uma vez expirado o prazo previsto no art. 150, § 4º, a Fiscalização não está autorizada a promover revisão dos fatos ocorridos e registrados anteriormente, pois que alcançados pelo instituto da decadência. Não prevalece a exigência em relação aos valores submetidos à tributação como consequência da inobservância da regra que tornara imutáveis os fatos espelhados nos registros contábeis mantidos.

[...].

A matéria sob exame diz respeito à glosa da amortização do ágio e da de variação cambial passiva nos anos-calendário de 1999, 2000 e 2001, cujos fatos decorreram das operações efetuadas pela interessada no ano-calendário de 1995, sob a acusação fiscal da ocorrência de evasão de divisas do país.

[...].

Na medida em que, em dezembro de 2005, encontrava-se decaído o direito da Fazenda Nacional de inquirir de irregulares as operações realizadas e contabilizadas em 1995, encontra-se também decaído o direito de inquirir de irregulares os efeitos delas resultantes.

Acórdão paradigma nº 108-09.501, de 2007:

IRPJ - DECADÊNCIA - AJUSTES NO PASSADO COM REPERCUSSÃO FUTURA - DECADÊNCIA - Glosar no presente os efeitos decorrentes de valores formados no passado só é possível se a objeção do fisco não comportar juízo de valor quanto ao fato verificado em período já atingido pela decadência.

[...].

Consoante se vê do relato, gira litígio em torno da exigência do IRPJ relativo ao período-base de 1994 e decorreu da glosa de prejuízos fiscais que teriam sido compensados indevidamente naquele período, em razão de redução do lucro inflacionário do período-base de 1993.

[...].

Em preliminar ao mérito, entendo deva ser apreciada uma questão prejudicial ao lançamento, qual seja, a decadência do direito da Fazenda de proceder à retificação dos valores dos prejuízos compensáveis que ensejaram a presente exigência. Embora a Recorrente não a tenha arguido, por ser matéria de ordem pública, deve ser a mesma suscitada e examinada de ofício.

Com efeito, o tema relativo à possibilidade temporal da Fiscalização proceder a lançamento de ofício sobre fatos pretéritos com efeitos em períodos subsequentes já foi alvo de diversas discussões, não só no âmbito administrativo como judicial, tendo a jurisprudência do E. Primeiro Conselho de Contribuintes se firmado no sentido rechaçar os lançamentos fiscais originários de fatos já alcançados pela decadência, quando a revisão ou questionamento dos mesmos não ocorre no prazo decadencial, como nos dão conta as ementas dos Acórdãos a seguir:

No tocante a essa terceira matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, para fins de contagem do prazo decadencial, importa quando foi cometida a infração, ou seja, *o termo inicial para contagem do prazo decadencial, nos casos de amortização de ágio tida como indevida, corresponde à data em que a pessoa jurídica efetuou a dedução pela primeira vez*, o **primeiro acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 101-97.084, de 2008) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que, para aqueles fins, importa, também, quando ocorreram e foram registrados os fatos cujos efeitos deram origem àquela infração, ou seja, *no que diz respeito à glosa da amortização do ágio, [...] decaído o direito da Fazenda Nacional de inquirir de irregulares as operações realizadas e contabilizadas [...], encontra-se também decaído o direito de inquirir de irregulares os efeitos delas resultantes*.

Já quanto ao **segundo acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 108-09.501, de 2007), **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois se trata de situações fáticas distintas**.

Enquanto na **decisão recorrida** tratou-se de *amortização de ágio tida como indevida*, no **segundo acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 108-09.501, de 2007), **ao contrário**, tratou-se de *glosa de prejuízos fiscais que teriam sido compensados indevidamente*.

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

(4) “validade do ágio gerado entre partes relacionadas”

Decisão recorrida:

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. PESSOAS LIGADAS. INDEDUTIBILIDADE.

Incabível a formalização do ágio como decorrência de operação societária realizada entre pessoas ligadas, pela inexistência da contrapartida do terceiro que gere o efetivo dispêndio.

[...].

Todas as empresas participantes das operações pertenciam ao mesmo grupo econômico e eram controladas pelas mesmas pessoas. Como aceitar que uma operação societária entre elas possa gerar os mesmos efeitos que aquela efetuada entre terceiros não relacionados?

Acórdão paradigma nº 1301-001.299, de 2013:

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES - EMPRESAS DO MESMO GRUPO O registro foi expressamente admitido pelo art. 36 da Lei nº 10.637/2002, não podendo a administração tributária recusar-lhe os efeitos previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.542/97.

[...].

Em síntese, a autuação se refere à acusação de haver dedução indevida, na apuração do lucro real, da amortização de valor de ágio interno considerado como produzido dentro do mesmo grupo econômico.

[...].

Nesse passo, entendo que não há, na legislação fiscal, qualquer vedação ao ágio gerado internamente dentro de um mesmo grupo econômico. [...].

Acórdão paradigma nº 1301-001.297, de 2013:

ÁGIO - INCORPORAÇÃO DE AÇÕES - EMPRESAS DO MESMO GRUPO O registro foi expressamente admitido pelo art. 36 da Lei nº 10.637/2002, não podendo a administração tributária recusar-lhe os efeitos previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.542/97.

[...].

Em síntese, a autuação se refere à acusação de haver dedução indevida, na apuração do lucro real, da amortização de valor de ágio interno considerado como produzido dentro do mesmo grupo econômico.

[...].

Nesse passo, entendo que não há, na legislação fiscal, qualquer vedação ao ágio gerado internamente dentro de um mesmo grupo econômico. [...].

Relativamente a essa quarta matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, se todas as empresas participantes das operações pertenciam ao mesmo grupo econômico e eram controladas pelas mesmas pessoas, [...] não é possível aceitar que uma operação societária entre elas possa gerar os mesmos efeitos que aquela efetuada entre terceiros não relacionados, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1301-001.299, de 2013, e 1301-001.297, de 2013) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que não há, na legislação fiscal, qualquer vedação ao ágio gerado internamente dentro de um mesmo grupo econômico.

(5) “opção legal – artigo 36 da Lei nº 10.637/02”

Decisão recorrida:

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. PESSOAS LIGADAS. INDEDUTIBILIDADE.

Incabível a formalização do ágio como decorrência de operação societária realizada entre pessoas ligadas, pela inexistência da contrapartida do terceiro que gere o efetivo dispêndio.

[...].

Também contrariamente ao defendido pela contribuinte, existe uma incompatibilidade finalística entre o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 e os arts. 385 e 386 do RIR/1999, que

impede sua aplicação em conjunto: o primeiro refere-se a uma operação intragrupo, em que são gerados um ganho de capital não tributável e um “ágio interno” não amortizável; já os dispositivos do RIR tratam necessariamente de operações onde há a participação de terceiros, com propósito negocial e substrato econômico.

Acórdão paradigma nº 1301-001.299, de 2013:

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES - EMPRESAS DO MESMO GRUPO O registro foi expressamente admitido pelo art. 36 da Lei nº 10.637/2002, não podendo a administração tributária recusar-lhe os efeitos previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.542/97.

[...].

Em síntese, a autuação se refere à acusação de haver dedução indevida, na apuração do lucro real, da amortização de valor de ágio interno considerado como produzido dentro do mesmo grupo econômico.

[...].

Nesse passo, entendo que não há, na legislação fiscal, qualquer vedação ao ágio gerado internamente dentro de um mesmo grupo econômico. Ao contrário, foi autorizado pelo art. 36 da Lei nº 10.637/02 (que revogou a postergação do ganho), art. 21 da Lei nº 9.249/95 (único fundamento p/ágio – expectativa de rentabilidade futura) e art. 8º da Lei nº 9.532/97 (admitiu sua dedutibilidade na incorporação reversa).

Acórdão paradigma nº 1301-001.297, de 2013:

ÁGIO - INCORPORAÇÃO DE AÇÕES - EMPRESAS DO MESMO GRUPO O registro foi expressamente admitido pelo art. 36 da Lei nº 10.637/2002, não podendo a administração tributária recusar-lhe os efeitos previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.542/97.

[...].

Em síntese, a autuação se refere à acusação de haver dedução indevida, na apuração do lucro real, da amortização de valor de ágio interno considerado como produzido dentro do mesmo grupo econômico.

[...].

Nesse passo, entendo que não há, na legislação fiscal, qualquer vedação ao ágio gerado internamente dentro de um mesmo grupo econômico. Ao contrário, foi autorizado pelo art. 36 da Lei nº 10.637/02 (que revogou a postergação do ganho), art. 21 da Lei nº 9.249/95 (único fundamento p/ágio – expectativa de rentabilidade futura) e art. 8º da Lei nº 9.532/97 (admitiu sua dedutibilidade na incorporação reversa).

Relativamente a essa quinta matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *existe uma incompatibilidade finalística entre o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 e os arts. 385 e 386 do RIR/1999, que impede sua aplicação em conjunto*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1301-001.299, de 2013, e 1301-001.297, de 2013) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que o registro [do ágio] *foi expressamente admitido pelo art. 36 da Lei nº 10.637/2002, não podendo a administração tributária recusar-lhe os efeitos previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.542/97.*

(6) “a contabilidade faz prova a favor do contribuinte” Decisão recorrida:

[...]

(7) “juros sobre o capital próprio: ausência de limitação temporal prevista na legislação e necessidade de respeito ao princípio da legalidade”

Decisão recorrida:

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE SUJEITA AO REGIME DE COMPETÊNCIA E A CRITÉRIOS TEMPORAIS. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. VEDAÇÃO.

O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou.

[...].

Como qualquer outra despesa, o pagamento e a contabilização dos juros deve estar atrelado a fatos considerados no mesmo período. Situações outras que, mesmo guardando alguma relação com a matéria, tenham ocorrido em períodos de apuração anteriores ou posteriores, não podem influenciar a despesa incorrida.

Acórdão paradigma nº 1801-001.128, de 2012:

DESPESAS DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE DE ANOS PASSADOS. POSSIBILIDADE.

No caso dos juros sobre capital próprio, a pessoa jurídica se torna devedora e o sócio ou acionista pode exigir o pagamento do valor respectivo apenas após a deliberação da sociedade decidindo efetuar o pagamento, fixando os montantes respectivos e determinado o momento em que tal pagamento ocorrerá. Assim, o período de competência no qual o montante dos juros deve ser registrado como despesa financeira da sociedade é aquele em que há a deliberação determinando o pagamento dos juros.

Acórdão paradigma nº 101-96.751, de 2008:

JUROS S/ CAPITAL PRÓPRIO — DEDUTIBILIDADE - LIMITE TEMPORAL — O período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio da base de cálculo do imposto de renda, é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o pagamento ou crédito dos mesmos, podendo, inclusive, remunerar o capital, tomando por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeitados os critérios e limites previstos em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito, ou seja, nada obsta à distribuição acumulada de JCP — desde que provada, ano a ano, ter esse sido passível de distribuição —, levando em consideração os parâmetros existentes no ano-calendário em que se deliberou sua distribuição.

Quanto a essa sétima matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu ser **incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação**, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1801-001.128, de 2012, e 101-96.751, de 2008) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, ser possível a **dedutibilidade de anos passados (primeiro acórdão paradigma)**, ou seja, pode-se remunerar o capital, tomando por base o valor existente em períodos pretéritos (**segundo acórdão paradigma**).

(8) “juros sobre o capital próprio: possibilidade de distribuição desproporcional e necessidade de respeito ao princípio da legalidade”

[...]

(9) “necessidade de recomposição do patrimônio líquido e recálculo do JCP”

Decisão recorrida:

Não há ementa correspondente a essa matéria.

[...].

A alegação de que a glosa de despesas com juros sobre capital próprio implicaria na recomposição do patrimônio com adição ao lucro, não teria impacto no valor pago a esse título, eis que vinculado à decisão formalizada em assembleia específica.

Acórdão paradigma nº 1101-000.942, de 2013:

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. RECÁLCULO DOS LIMITES. DESCONSIDERAÇÃO DOS EFEITOS DO ÁGIO.

Não subsiste a exigência se a autoridade lançadora deixa de considerar outros efeitos das operações societárias que alterariam a composição do patrimônio líquido da investida.

[...].

As glosas de despesas com juros sobre o capital próprio promovidas no presente lançamento decorrem basicamente do baixo limite aferido a partir da aplicação da TJLP sobre as contas do patrimônio líquido. De fato, embora 50% dos lucros auferidos nos anos-calendário 2008 e 2010 comportassem as despesas contabilizadas nestes períodos, a aplicação da TJLP sobre o patrimônio líquido expurgado das reservas de ágio resultou em limites inferiores às despesas praticadas (fls. 2055 e 2057). Diante deste contexto, não é possível, em sede de julgamento, integrar à acusação fiscal as repercussões desconsideradas pela autoridade lançadora, e assim reconstituir os cálculos dos limites de dedução dos juros sobre o capital próprio para eventualmente manter, ao menos em parte, as exigências correspondentes.

Acórdão paradigma nº 9101-002.609, de 2017:

APROVEITAMENTO PELA PESSOA JURÍDICA DO IMPOSTO PAGO PELA PESSOA FÍSICA NA REQUALIFICAÇÃO DOS FATOS Considerando que a fiscalização requalificou uma operação, deslocando o ganho de capital do sócio pessoa física, em função do qual havia recolhido o imposto, para a pessoa jurídica, deve-se tomar em conta os valores pagos por aquele, enquanto responsável solidário, na determinação do montante então apurado a título de IRPJ, não se estando diante de uma compensação, a qual naturalmente deveria seguir os ritos legais previstos para a espécie.

[...].

Com efeito, trata-se de autuação que requalificou os fatos da operação realizada pela DLEGEND LOCAÇÕES LTDA., por entendê-los simulatórios, deslocando a apuração do ganho de capital apurado e comprovadamente pago pelo sócio pessoa física para exigi-lo no presente lançamento de ofício da pessoa jurídica.

No que se refere a essa nona matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a alegação de que a glosa de despesas com juros sobre capital próprio implicaria na recomposição do patrimônio com adição ao lucro, não teria impacto no valor pago a esse título*, o **primeiro acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1101-000.942, de 2013) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que *não subsiste a exigência* [glosas de despesas com juros sobre o capital próprio] *se a autoridade lançadora deixa de considerar outros efeitos das operações societárias que alterariam a composição do patrimônio líquido da investida.*

Já quanto ao **segundo acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 9101-002.609, de 2017), **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois se trata de situações fáticas distintas.

Enquanto na **decisão recorrida** tratou-se de autuação de glosa de despesas com juros sobre capital próprio, no **segundo acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 9101-002.609, de 2017), **ao contrário**, tratou-se de autuação que requalificou os fatos da operação realizada pela DLEGEND LOCAÇÕES LTDA., por entendê-los simulatórios, deslocando a apuração do ganho de capital apurado e comprovadamente pago pelo sócio pessoa física para exigi-lo no presente lançamento de ofício da pessoa jurídica.

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

(10) “impossibilidade de exigência da multa qualificada – ausência de fraude, simulação ou conluio”

Decisão recorrida:

MULTA QUALIFICADA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO ENTRE EMPRESAS LIGADAS SEM PAGAMENTO.

Operações empreendidas no universo de um mesmo grupo econômico, com transferência de ações com sobrepreço para integralizar o capital social de uma empresa de papel, sem sacrifício de ativos, sem pagamento pelo sobrepreço, que foi criado artificialmente e especificamente para consumir o aproveitamento de uma despesa fictícia, implicam na presença dos elementos volitivo e cognitivo, caracterizando o dolo na conduta que ultrapassa o tipo objetivo da norma tributária e é apenado com a qualificação da multa de ofício.

[...].

Quanto à imputação da qualificadora, a conduta dolosa no caso do ágio é flagrante, pela tentativa de se obter um benefício tributário a partir da amortização de um ágio inexistente.

Registre-se que a jurisprudência recente da CSRF consolidou entendimento pelo cabimento da exasperadora em situações como a presente. São exemplos os Acórdãos 9101-002.300 e 9101-002.301, prolatados em abril/2016. A ementa desse último não dá margem a dúvidas:

[...].

No que se refere à despesa com a baixa de títulos incobráveis, sequer foi demonstrada a existência dos supostos títulos, caracterizando uma operação simulada. Correta, portanto, a imputação da exasperadora.

Acórdão paradigma nº 1301-002.238, de 2017:

MULTA QUALIFICADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE DOLO. NÃO CABIMENTO.

É incabível a aplicação de multa qualificada, com percentual de 150%, quando não restar comprovada a conduta dolosa do sujeito passivo, em especial, nos casos de planejamento tributário acerca do qual haja divergência na doutrina e na jurisprudência.

[...].

Aplicou-se, para as duas infrações, multa qualificada, por entender a autoridade fiscal ter havido simulação nos negócios jurídicos de que se originaram os ágios, com o propósito de diminuição fraudulenta do recolhimento de tributos.

[...].

O pressuposto da multa qualificada, de acordo o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, é a existência de sonegação, fraude ou conluio. É preciso que o sujeito passivo tenha agido de forma deliberada e consciente, buscando obter um ganho indevido, em detrimento da Fazenda. É necessária a prova da conduta dolosa. Os fatos comprovados nos autos devem gerar a convicção de que os autuados, tendo consciência da ilicitude, deliberaram prosseguir na ação ilícita, a fim de obter vantagem tributária a que não tinham direito.

O caso concreto, entretanto, não se encaixa nessa moldura. A controvérsia gira em torno da amortização de ágio resultante de operações realizadas entre empresas do mesmo grupo econômico, no contexto de um processo de reorganização societária.

Se é verdade que, nos dias atuais, a controvérsia envolvendo a figura do ágio interno caminha para a pacificação (pelo menos no âmbito da Câmara Superior do CARF); é

também verdade que, no tempo dos fatos colhidos no lançamento, havia aberto dissenso doutrinário e jurisprudencial acerca da legitimidade e da validade do ágio resultante dessas operações de reestruturação societária, inclusive as que envolviam empresas do mesmo grupo econômico.

Decisões emanadas de várias turmas do CARF davam pela legitimidade do ágio interno. Ora, se essa figura, aos olhos de alguns conselheiros e de alguns juristas, parecia compatível com o direito, é impossível afirmar que agiu de má-fé o contribuinte que se comportou segundo esse entendimento, ainda que o tempo venha a mostrar a falta de juridicidade dessa posição.

Por essas razões, não se afigura correto exacerbar a multa, supondo ter havido dolo e intuito de fraude, quando o assunto ainda suscita discussão. O contribuinte, diante da controvérsia e da existência de dois caminhos, optou pelo que lhe parecia mais conveniente.

Em suma, a falta de clareza e a controvérsia doutrinária e jurisprudencial sobre a matéria, afastam a possibilidade de aplicação de multa qualificada. A presunção deve ser a de que o contribuinte agiu de boa-fé.

Acórdão paradigma nº 1201-001.469, de 2016:

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESAS DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. INDEDUTIBILIDADE.

Incabível a dedução de amortização de ágio decorrente de operação societária realizada entre empresas de mesmo grupo econômico, pela inexistência da contrapartida do terceiro que gere o efetivo dispêndio.

[...].

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. REDUÇÃO.

A multa deve ser reduzida ao percentual de 75%, por não haver nos autos comprovação cabal das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

[...].

Efetivamente, não há elementos a apontar dolo, fraude, ou simulação, ou que operações tenham sido ocultadas, dado que foram regularmente declaradas, com registros oficiais, junto a órgãos reguladores.

Neste contexto, trata-se de discussão sobre tema controverso, questão técnica, não havendo justificativa para a qualificação da multa; neste caso, correta é a aplicação da multa de ofício.

No tocante a essa décima matéria, **ocorre, em parte, o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que a conduta dolosa no caso do ágio é flagrante, pela tentativa de se obter um benefício tributário a partir da amortização de um ágio inexistente, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1301-002.238, de 2017, e 1201-001.469, de 2016) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que a falta de clareza e a controvérsia doutrinária e jurisprudencial sobre a matéria [amortização de ágio resultante de operações realizadas entre empresas do mesmo grupo econômico, no contexto de um processo de reorganização societária], **afastam a possibilidade de aplicação de multa qualificada (primeiro acórdão paradigma)** e que se trata de discussão sobre tema controverso [dedução de amortização de ágio decorrente de operação societária realizada entre empresas de mesmo grupo econômico], **questão técnica, não havendo justificativa para a qualificação da multa (segundo acórdão paradigma).**

Porém, no que se refere à despesa com a baixa de títulos incobráveis, em que sequer foi demonstrada a existência dos supostos títulos, caracterizando uma operação simulada, não foram apresentados acórdãos paradigmas tratando especificamente dessa

infração e dessa situação, de modo a evidenciar uma efetiva divergência jurisprudencial nesse ponto.

(11) “impossibilidade de exigência da multa qualificada – erro na interpretação da lei”

Decisão recorrida:

MULTA QUALIFICADA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO ENTRE EMPRESAS LIGADAS SEM PAGAMENTO.

Operações empreendidas no universo de um mesmo grupo econômico, com transferência de ações com sobrepreço para integralizar o capital social de uma empresa de papel, sem sacrifício de ativos, sem pagamento pelo sobrepreço, que foi criado artificialmente e especificamente para consumir o aproveitamento de uma despesa fictícia, implicam na presença dos elementos volitivo e cognitivo, caracterizando o dolo na conduta que ultrapassa o tipo objetivo da norma tributária e é apenado com a qualificação da multa de ofício.

[...].

Quanto à imputação da qualificadora, a conduta dolosa no caso do ágio é flagrante, pela tentativa de se obter um benefício tributário a partir da amortização de um ágio inexistente.

Registre-se que a jurisprudência recente da CSRF consolidou entendimento pelo cabimento da exasperadora em situações como a presente. São exemplos os Acórdãos 9101-002.300 e 9101-002.301, prolatados em abril/2016. A ementa desse último não dá margem a dúvidas:

[...].

No que se refere à despesa com a baixa de títulos incobráveis, sequer foi demonstrada a existência dos supostos títulos, caracterizando uma operação simulada. Correta, portanto, a imputação da exasperadora.

Acórdão paradigma nº 1101-001.097, de 2014:

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Inadmissível a formação de ágio por meio de operações internas, sem a intervenção de partes independentes e sem o pagamento de preço.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. ATUAÇÃO DO CONTRIBUINTE CONDIZENTE COM A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERO EQUÍVOCO INTERPRETATIVO. IMPOSSIBILIDADE DE MANUTENÇÃO DA MULTA QUALIFICADA. PROVIMENTO.

O sujeito passivo jamais agiu com vistas a ocultar fatos geradores de tributo ou a evitar a sua materialização, tendo atendido a todas as intimações que lhe foram dirigidas e revelando às autoridades fiscais todo o substrato da operação ab initio. Outrossim, a questão (julgada favoravelmente ao Fisco) decorre de equívoco na interpretação dispensada à legislação fiscal e societária, o que não justifica a majoração da penalidade de ofício.

Acórdão paradigma nº 1302-001.950, de 2016:

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. GLOSA.

Os atos de reorganização societária registrados pela recorrente, ainda que formalmente regulares, se não configuram uma efetiva aquisição de participação societária, mas mera permuta de ativos entre controladora e controlada, sendo correta a glosa dos valores amortizados como ágio efetuada pelo Fisco.

[...].

DA MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

O não reconhecimento pelo Fisco do ágio gerado em operações realizadas dentro do mesmo grupo econômico, com a consequente glosa de sua amortização, não enseja, por si só, a aplicação da multa qualificada, quando os atos praticados revelam interpretação equivocada por parte do contribuinte quanto à legislação de regência.

Relativamente a essa décima-primeira matéria, **ocorre, em parte, o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a conduta dolosa no caso do ágio é flagrante, pela tentativa de se obter um benefício tributário a partir da amortização de um ágio inexistente* [ágio entre empresas ligadas sem pagamento], os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1101-001.097, de 2014, e 1302-001.950, de 2016) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *a questão (julgada favoravelmente ao Fisco)* [formação de ágio por meio de operações internas, sem a intervenção de partes independentes e sem o pagamento de preço] *decorre de equívoco na interpretação dispensada à legislação fiscal e societária, o que não justifica a majoração da penalidade de ofício (primeiro acórdão paradigma)* e que *os atos praticados* [ágio gerado em operações realizadas dentro do mesmo grupo econômico, que não configuram uma efetiva aquisição de participação societária] *revelam interpretação equivocada por parte do contribuinte quanto à legislação de regência (segundo acórdão paradigma).*

Porém, *no que se refere à despesa com a baixa de títulos incobráveis, em que sequer foi demonstrada a existência dos supostos títulos, caracterizando uma operação simulada, não foram apresentados acórdãos paradigmas tratando especificamente dessa infração e dessa situação*, de modo a evidenciar uma efetiva divergência jurisprudencial nesse ponto.

(12) “impossibilidade de exigência de multa isolada após o encerramento do ano-base”

Decisão recorrida:

Não há ementa correspondente a essa matéria.

[...].

[...]. Neste Colegiado, alguns entendem que não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança de eventual imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal, que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste.

Acórdão paradigma nº 1301-001.492, de 2014:

IRPJ/CSLL. MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sobre base estimada ao longo do ano. A jurisprudência da CSRF consolidou-se no sentido de que não cabe a aplicação da multa isolada após o encerramento do período. Ante esse entendimento, não se sustenta a decisão que mantém a exigência da multa sobre o valor das estimativas não recolhidas.

Acórdão paradigma nº 1301-001.299, de 2013:

MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAIS
Descabe exigir multa por falta ou insuficiência das estimativas mensais após o encerramento do ano-calendário.

Com referência a essa décima-segunda matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a Lei determina claramente que a multa [isolada por falta ou insuficiência das estimativas mensais] pode ser imputada após o encerramento do período*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1301-001.492, de 2014, e 1301-001.299, de 2013) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *não cabe a aplicação da multa isolada após o encerramento do período (primeiro acórdão paradigma) e que descabe exigir multa por falta ou insuficiência das estimativas mensais após o encerramento do ano-calendário (segundo acórdão paradigma)*.

(13) “impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício”

Decisão recorrida:

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

A partir das alterações no art. 44 da Lei nº 9.430/96, trazidas pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal, deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

Acórdão paradigma nº 1202-001.228, de 2015:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO EM RELAÇÃO À ALTERAÇÃO DO ART. 44 DA LEI Nº 9.430/1996 PELA LEI Nº 11.488/2007. IMPOSSIBILIDADE DE PENALIDADE DE MULTA ISOLADA CONCOMITANTE COM MULTA DE OFÍCIO. EMBARGOS REJEITADOS.

Embora as alterações do texto do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 tenham, de fato, distinguido as bases de cálculo das penalidades de multa isolada e de ofício, não pretendeu cumulá-las. Por essa razão, é inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ainda que após a vigência das alterações da Lei nº 11.488/2007.

Acórdão paradigma nº 1301-001.680, de 2014:

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA. INAPLICABILIDADE.

É inaplicável a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas quando há concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual, mesmo após a vigência da nova redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007.

No concernente a essa décima-terceira matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, *a partir das alterações no art. 44 da Lei nº 9.430/96, trazidas pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, [...], deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, [...] independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1202-001.228, de 2015, e 1301-001.680, de 2014) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *é inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ainda que após a vigência das alterações da Lei nº 11.488/2007 (primeiro acórdão paradigma) e que é*

inaplicável a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas quando há concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual, mesmo após a vigência da nova redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007 (segundo acórdão paradigma).

(14) “necessidade de se observar o princípio da consunção”

Decisão recorrida:

Não há ementa correspondente a essa matéria.

[...].

[...], 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.

Acórdão paradigma nº 1103-001.097, de 2014:

MULTA ISOLADA E MULTAS PROPORCIONAIS - CONCOMITÂNCIA Multa isolada para as estimativas descabida. Apenado o continente, incabível apenar o conteúdo. Penalizar pelo todo e, ao mesmo tempo, pela parte do todo seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos. Princípio da consunção em matéria apenatória. A aplicação da multa de ofício de 75% sobre IRPJ e CSLL exigidos exclui a aplicação da multa de ofício de 50% sobre IRPJ e CSLL por estimativa do mesmo ano-calendário.

Acórdão paradigma nº 9101-001.809, de 2013:

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 CSRF 40105838).

Quanto a essa décima-quarta matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu ser injustificável o princípio da consunção e que 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, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1103-001.097, de 2014, e 9101-001.809, de 2013) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, ser cabível o princípio da consunção (**primeiro acórdão paradigma**) e que a infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano (**segundo acórdão paradigma**).

(15) “ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa”

Decisão recorrida:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

Acórdão paradigma nº 9101-000.722, de 2010:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada.

Acórdão paradigma nº 1202-001.118, de 2014:

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE.

Não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei nº 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício.

Quanto a essa décima-quinta matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 9101-000.722, de 2010, e 1202-001.118, de 2014) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada (**primeiro acórdão paradigma**) e que não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício (**segundo acórdão paradigma**).

(16) “não caracterização da responsabilidade tributária solidária – divergência de interpretação do artigo 135, III, do CTN”

Decisão recorrida:

SUJEIÇÃO PASSIVA. MULTA QUALIFICADA. RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA A ADMINISTRADOR DA PESSOA JURÍDICA. ART. 135, III, DO CTN. POSSIBILIDADE.

A cominação da penalidade qualificada baseada em conduta dolosa que denote sonegação, fraude ou conluio com repercussões, em tese, na esfera criminal, ensejam a responsabilização dos administradores da pessoa jurídica à época da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária em questão.

[...].

Saliento que o simples inadimplemento da obrigação não pode gerar, de per si, a responsabilidade do administrador da pessoa jurídica. Ao assim dispor, por outro lado, o STJ deixou transparecer que, em hipóteses de um inadimplemento, digamos, “qualificado”, pode-se sim atribuir a responsabilidade de que tratar o art. 135 do CTN.

Com efeito, não comungo do entendimento daqueles que limitam a aplicação do caput do art. 135 do CTN às hipóteses de cometimento de infração à lei societária, excluindo às infrações às leis tributárias. Não me parece ser crível que, em se tratando de uma norma tributária, exclua-se do rol de infrações, aptas a ensejar a corresponsabilidade, justamente as próprias leis aplicáveis aos tributos.

E não se fala aqui de um simples inadimplemento de tributo, mas sim de inadimplemento doloso, penalizado administrativamente com multa de 150% que se aplica somente em casos de sonegação, fraude ou conluio (art. 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), dando ensejo à representação fiscal para fins penais por cometimento, em tese, de crime contra a ordem tributária a que alude o art. 1º da Lei nº 8.137/90.

[...].

Conforme se observa, ao se tratar não de um simples inadimplemento, mas sim de um inadimplemento qualificado, doloso, caracterizado por conduta fraudulenta e com repercussões na esfera criminal, incide o disposto no art. 135 do CTN, implicando que

os administradores da pessoa jurídica (inciso III), os quais respondem, inclusive, na seara criminal, sejam também responsabilizados pela obrigação tributária.

[...].

Portanto, nas hipóteses em que se mostra correta a qualificação da penalidade com esteio no art. 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, incide, automaticamente, a responsabilidade tributária dos administradores da pessoa jurídica que, à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores, também poderão vir a ser responsabilizados pelo cometimento de crimes contra a ordem tributária.

Acórdão paradigma nº 3402-004.138, de 2017:

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS DIRIGENTES. ATO COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO À LEI. NÃO COMPROVAÇÃO. EXCLUSÃO DO POLO PASSIVO.

Na linha da consagrada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), a simples falta de pagamento de tributo não configura, por si só, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do dirigente com base no artigo 135 do CTN (Resp 1.101.728/SP).

[...].

Trata-se de decisão irretocável, cujo conteúdo adoto com razão de decidir no presente processo, para excluir a responsabilidade solidária da Sra. Wilma Thomé Daud, uma vez que inexistem nos presentes autos qualquer elemento trazido pela fiscalização no sentido de que a mesma tenha agido com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Acórdão paradigma nº 1401-001.513, de 2016:

RESPONSABILIDADE PESSOAL - A atribuição de responsabilidade pessoal aos sócios, nos termos do art. 135 do CTN, deve se calcar numa conduta individualizada de cada um deles. Não é suficiente a constatação geral de omissão, mesmo qualificada pela intenção e com a aplicação da multa qualificada.

[...].

A atribuição de responsabilidade de cada um dos sócios não se esteou em qualquer conduta individualizada. A imputação decorreu da constatação geral de omissão.

É bem verdade que muitas das condutas (mais de dez mil registros) foram claramente intencionais, o que legitima a imputação da multa qualificada. Todavia, a imputação de responsabilidade deve decorrer de uma conduta de cada um dos responsáveis, o que não foi realizado pela autoridade fiscal. Não há, pois, como manter as responsabilidades com base no art. 135.

Com relação a essa décima-sexta matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, nas hipóteses em que se mostra correta a qualificação da penalidade com esteio no art. 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, incide, automaticamente, a responsabilidade tributária dos administradores da pessoa jurídica, o **segundo acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1401-001.513, de 2016) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que a atribuição de responsabilidade pessoal aos sócios, nos termos do art. 135 do CTN, deve se calcar numa conduta individualizada de cada um deles e que não é suficiente a constatação geral de omissão, mesmo qualificada pela intenção e com a aplicação da multa qualificada.

Já quanto ao **primeiro acórdão paradigma apontado** (Acórdão nºs 3402-004.138, de 2017), **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por inexistir divergência de entendimento passível de uniformização.**

Tanto na **decisão recorrida**, quanto no **primeiro acórdão paradigma apontado** (Acórdão nºs 3402-004.138, de 2017), **chegou-se à mesma conclusão**, de que o *simples inadimplemento da obrigação não pode gerar, de per si, a responsabilidade do administrador da pessoa jurídica (acórdão recorrido)*, ou seja, de que a *simples falta de pagamento de tributo não configura, por si só, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do dirigente com base no artigo 135 do CTN (primeiro acórdão paradigma)*.

(17) “não caracterização da responsabilidade tributária solidária – divergência de interpretação do artigo 135, III, do CTN – infração à lei societária”

Decisão recorrida:

Não há ementa correspondente a essa matéria.

[...].

Com efeito, não comungo do entendimento daqueles que limitam a aplicação do caput do art. 135 do CTN às hipóteses de cometimento de infração à lei societária, excluindo as infrações às leis tributárias. Não me parece ser crível que, em se tratando de uma norma tributária, exclua-se do rol de infrações, aptas a ensejar a corresponsabilidade, justamente as próprias leis aplicáveis aos tributos.

[...].

Portanto, nas hipóteses em que se mostra correta a qualificação da penalidade com esteio no art. 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, incide, automaticamente, a responsabilidade tributária dos administradores da pessoa jurídica que, à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores, também poderão vir a ser responsabilizados pelo cometimento de crimes contra a ordem tributária.

Acórdão paradigma nº 3202-001.266, de 2014:

RESPONSABILIDADE PESSOAL DE SÓCIOS E ADMINISTRADORES. DESCABIMENTO.

É incabível a imputação de responsabilidade solidária aos sócios e administradores da pessoa jurídica quando não se verifica nos autos qualquer prática das condutas estabelecidas nos arts. 135 e 137 do CTN.

[...].

Não vislumbro nos autos qualquer prática de gerenciamento, financiamento ou operacionalização de esquema de fraude, tão comum nos diversos casos de interposição fraudulenta de terceiros que sempre aqui analisamos, na aérea de comércio exterior, tampouco qualquer ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos que pudessem ter sido praticados pelas pessoas físicas apontadas na autuação como responsáveis solidários.

Por fim, no que se refere a essa décima-sétima matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu por não comungar do entendimento daqueles que limitam a aplicação do caput do art. 135 do CTN às hipóteses de cometimento de infração à lei societária, excluindo as infrações às leis tributárias e, ainda, que, nas hipóteses em que se mostra correta a qualificação da penalidade com esteio no art. 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, incide, automaticamente, a responsabilidade tributária dos administradores da pessoa jurídica, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 3202-001.266, de 2014) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que *é incabível a imputação de responsabilidade solidária aos sócios e administradores da pessoa jurídica quando não se verifica nos autos qualquer prática das condutas estabelecidas nos arts. 135 e 137 do CTN.*

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização, em parte, das divergências de interpretação suscitadas.**

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROponho seja **ADMITIDO, EM PARTE**, o Recurso Especial interposto.

[...]

Com fundamento nas razões acima expendidas, nos termos dos arts. 18, inciso III, c/c 68, § 1º, ambos do Anexo II do RI/CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, **ADMITO, EM PARTE**, o Recurso Especial interposto, no que se refere às matérias: (3) “decadência/preclusão do direito do fisco de questionar os fatos que deram origem aos ágios”; (4) “validade do ágio gerado entre partes relacionadas”; (5) “opção legal – artigo 36 da Lei nº 10.637/02”; (7) “juros sobre o capital próprio: ausência de limitação temporal prevista na legislação e necessidade de respeito ao princípio da legalidade”; (9) “necessidade de recomposição do patrimônio líquido e recálculo do JCP”; (10) “impossibilidade de exigência da multa qualificada – ausência de fraude, simulação ou conluio” [**exceto no que se refere à despesa com a baixa de títulos incobráveis**]; (11) “impossibilidade de exigência da multa qualificada – erro na interpretação da lei” [**exceto no que se refere à despesa com a baixa de títulos incobráveis**]; (12) “impossibilidade de exigência de multa isolada após o encerramento do ano-base”; (13) “impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício”; (14) “necessidade de se observar o princípio da consunção”; (15) “ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa”; (16) “não caracterização da responsabilidade tributária solidária – divergência de interpretação do artigo 135, III, do CTN”; e (17) “não caracterização da responsabilidade tributária solidária – divergência de interpretação do artigo 135, III, do CTN – infração à lei societária”.

Cientificados (e-fls. 6005/6009), os recorrentes apresentaram agravos (e-fls. 6012/6049, 6097/6191 e 6192/6286), os quais foram rejeitados conforme despacho de e-fls. 6426/6449), precedidos de providências da Unidade de origem acerca do crédito tributário definitivamente constituído e apartado para controle no processo administrativo nº 11516.723162/2017-82 (e-fls. 6324/6424)

Aduz a contribuinte, na parte admitida de seu recurso especial, que, relativamente à “decadência/preclusão do direito do fisco de questionar os fatos que deram origem aos ágios”, que o lançamento formalizado em 25/06/2012 não poderia desconsiderar os efeitos fiscais decorrentes de atos pretéritos, ocorridos nos anos-calendário 2004 e 2005, ainda que tenham gerados efeitos em anos subsequentes, como bem exposto nos paradigmas nº 101-97.084 e 108-09.501.

Quanto à “validade do ágio gerado entre partes relacionadas”, discorda do acórdão recorrido que vislumbrou esta característica no “Ágio I” e no “Ágio II”, mantendo a glosa das amortizações correspondentes e, inclusive, deixando de *se pronunciar sobre o propósito negocial de toda a reestruturação societária promovida pela Família Angeloni*. Afirma a existência de manifestações deste Conselho CARF *no sentido de que o ágio gerado entre partes dependentes, desde que não seja oriundo de operações fraudulentas, é totalmente reconhecido e amparado pela legislação fiscal*, e cita doutrina contrária ao ágio artificial, e não ao ágio interno.

Discorre sobre os eventos que conturbaram a Família Angeloni em meados de 2004 e que motivaram a reorganização societária para blindar o patrimônio de Antenor e Arnaldo Angeloni, além de *avaliar e segregar os principais ativos da família, que, posteriormente, seriam objeto de transferência os seus filhos*. Foram criadas, assim, as *holdings* Távola Redonda Participações Ltda e Três Ribeirões Participações Ltda para receber os ativos detidos diretamente por Antenor e Arnaldo Angeloni, inclusive as ações da Contribuinte, mas por seu valor patrimonial, *o que, de plano, demonstra que as operações não tinham como único*

objetivo uma economia fiscal. Como o valor do patrimônio de Antenor e Arnaldo Angeloni não era conhecido, considerou-se importante avalia-lo a valor de mercado, sendo contratada uma empresa independente para esta avaliação das ações da Contribuinte, na sequência, contribuídas a uma nova sociedade - Angeloni Investimentos e Participações Ltda. ("Angeloni Investimentos") -, para que este valor de mercado fosse registrado na contabilidade e pudesse ser, posteriormente, utilizado para fins societários e sucessórios. Nessa ocasião foi registrado ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura (Ágio II), mas esta nova estrutura societária passou a ser questionada por bancos e parceiros comerciais, conforme detalhadamente exposto no Recurso Voluntário. Ademais, as demonstrações financeiras da Recorrente, mesmo após esta reestruturação, não refletiam o seu próprio valor de mercado. Realizou-se, então, uma cisão parcial da Angeloni Investimentos, de modo que as ações da Recorrente detidas por esta sociedade, bem como o ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura, fossem transferidos à própria Contribuinte, com sua consequente amortização na forma do art. 386 do RIR/99.

No mesmo contexto de planejamento patrimonial e sucessório, Antenor e Arnaldo Angeloni decidiram avaliar a valor de mercado outro ativo representado por investimento na "Granja Angeloni", com sua posterior extinção, já que esta sociedade não exercia mais qualquer atividade operacional, o que se fez mediante transferência das ações detidas pelas pessoas físicas à Contribuinte por seu valor de mercado, com registro de ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura (Ágio I), seguindo-se uma cisão total da Granja Angeloni, tendo sido (i) os imóveis detidos por esta sociedade transferidos à Angeloni Investimentos e Dona Helena Administradora e carteira de títulos à Contribuinte. Em razão da confusão patrimonial entre investidora (Recorrente) e investida (Granja Angeloni), a Recorrente passou a amortizar o ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura, na forma do art. 386 do RIR/99.

Entende, assim, evidente que as operações societárias realizadas pela Família Angeloni possuíam efetiva substância econômica, bem como foram realizadas em um contexto de planejamento patrimonial e sucessório, o que, inclusive, não foi contestado pela decisão recorrida, que se manifestou no sentido de que as motivações de cunho extrafiscal eram plenamente aceitáveis. Afirma, assim, a existência de dissídio jurisprudencial entre o entendimento do acórdão recorrido de que o ágio, pelo simples fato de ter sido originado de operações realizadas entre partes dependentes seria ilegítimo e, pois, não amortizável, e os paradigmas nº 1301-001.299 (que analisou situação idêntica à verificada nestes autos, qual seja, a validade da amortização do ágio decorrente de operações realizadas dentro de um mesmo grupo econômico e sem a transferência de recursos financeiros, na medida em que a aquisição das ações investida, em ambos os casos, se deu por meio do sacrifício de ações da investidora, mas concluiu que o ágio interno "está de acordo com os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 e devem gerar todos os efeitos fiscais deles decorrentes) e 1301-001.297, inclusive porque neles firmado que não havia no ordenamento jurídico brasileiro, até o advento da Lei nº 12.973/2014, qualquer vedação legal ao aproveitamento fiscal do ágio gerado dentro de um mesmo grupo econômico, sendo, pois, totalmente desarrazoada a sua desconsideração por parte das Autoridades Fiscais, tal como ocorreu no caso concreto.

Passando ao item seguintes, pertinente à "opção legal – artigo 36 da Lei nº 10.637/02", a Contribuinte reitera que não havia, na época dos fatos, qualquer dispositivo no ordenamento jurídico que vedasse o aproveitamento fiscal do ágio gerado dentro de um mesmo grupo econômico, e além disso estava vigente o artigo 36 da Lei nº 10.637/2002, por meio do qual o legislador ordinário suprimiu qualquer dúvida que pudesse existir acerca da possibilidade de uma pessoa jurídica integralizar o capital social de outra sociedade, por meio

da conferência de participação societária por um valor superior ao valor patrimonial, tal como realizada pela Família Angeloni e questionada pelos Srs. Agentes Fiscais. Em tais circunstâncias, a opção legal mais vantajosa, tanto da perspectiva societária quanto tributária, era a contribuição destes ativos a valor de mercado para outras sociedades, uma vez que, nesta estrutura, o ganho de capital decorrente desta reavaliação sofreria a incidência do IRPJ e da CSLL apenas quando houvesse a alienação ou liquidação dos ativos. Neste cenário, a conclusão do acórdão recorrido de que nestas circunstâncias o ágio também não seria amortizável se pauta na equivocada premissa de que o ganho de capital não seria tributável quando, na verdade, a lei só estabeleceu uma postergação, como bem firmaram os paradigmas n.º 1301-001.299 e 1301-001.297, segundo os quais o artigo 36 da Lei n.º 10.637/2002 dava amparo ao registro do ágio gerado entre partes relacionadas e sem o fluxo de recursos financeiros.

No tópico seguinte admitido (“juros sobre o capital próprio: ausência de limitação temporal prevista na legislação e necessidade de respeito ao princípio da legalidade”), a Contribuinte defende a possibilidade de deliberar, em 2009, juros sobre o capital próprio referentes aos anos-calendário 2004 e 2005, *já que inexistia dispositivo algum na legislação que vede o procedimento adotado pela Recorrente, inclusive porque o regime de competência prevê que as despesas devem ser escrituradas quando incorridas, o que, no caso das despesas de JCP, ocorre apenas quando da ocorrência de sua deliberação.*

Aponta que o entendimento firmado no acórdão recorrido vai de encontro com o paradigma n.º 1801-001.128, no qual *prevaleceu posicionamento diametralmente oposto, no sentido de que a pessoa jurídica apenas incorre na despesa de JCP após a deliberação dos sócios ou acionistas, de modo que não haveria violação alguma do regime de competência.* No mesmo sentido seria o decidido no acórdão n.º 101-96.751, bem como a manifestação do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial n.º 1.086.752, e dos Tribunais Regionais Federais da 3ª e 4ª Regiões.

Quanto à “necessidade de recomposição do patrimônio líquido e recálculo do JCP”, observa que a interpretação de que os ágios amortizados seria fictícios ensejou a conclusão de que os juros sobre capital próprio foram tidos por ilegais/inexistentes, mas ressalva:

Contudo, como estas despesas - decorrentes da amortização dos ágios e pagamentos de JCP - reduziram os lucros contábeis dos períodos fiscalizados e, pois, diminuíram os valores que seriam contabilizados no patrimônio líquido, a Recorrente expôs em seu Recurso Voluntário que as glosas de JCP seriam insubsistentes, na medida em que a Autoridade Fiscal, para manter a coerência do lançamento fiscal, deveria ter recalculado o patrimônio líquido para cada um dos períodos e apurado os novos limites de JCP que poderiam ter sido distribuídos.

Com efeito, tendo a Fiscalização entendido que a Recorrente teria apurada lucros superiores àqueles oferecidos à tributação pelo IRPJ e pela CSLL, deveria, como consequência, ter reconhecido que os limites de distribuição de JCP seriam também superiores, o que, obviamente, levaria à redução das glosas sob esta rubrica.

Tal argumento, no entanto, não foi acatado pela decisão recorrida, tendo o E. CARF, de forma bastante concisa - em apenas um parágrafo - entendido que na medida em que estas despesas foram registradas pela Recorrente, não haveria que se falar em recomposição do patrimônio líquido, *verbis*.

[...]

Contudo, tal entendimento diverge frontalmente no quanto decidido no **acórdão paradigma n.º 1101-000.942 (doc. 16)**, no qual prevaleceu o entendimento de que é insubsistente a glosa de JCP se a Autoridade Fiscal deixa de considerar na composição do patrimônio líquido - e, pois, no novo limite de distribuição de JCP - os efeitos decorrentes da desconsideração do ágio. Veja-se:

[...]

Sendo assim, resta nítida a divergência entre a decisão recorrida e o acórdão paradigma supramencionado quanto ao dever de as Autoridades Fiscais manterem a coerência do lançamento fiscal, considerando no limite de distribuição de JCP, os efeitos decorrentes da desconsideração do ágio.

A Contribuinte também aponto divergência em face do paradigma nº 9101-002.609, mas em exame de admissibilidade ele foi rejeitado.

Passando à “impossibilidade de exigência da multa qualificada – ausência de fraude, simulação ou conluio” – admitida com exceção ao que se refere à despesa com a baixa de títulos incobráveis – a Contribuinte registra que sua imputação decorre da *alegação de que as operações seriam fraudulentas e teriam sido realizadas com o único objetivo de gerar uma indevida economia tributária*, e foi mantida no acórdão recorrido porque *a amortização fiscal de ágios gerados entre partes dependentes, tidos como inexistentes pela Fiscalização, não apenas levariam à glosa de sua amortização, como também teriam como consequência imediata a aplicação da multa qualificada no patamar de 150%*. Diversamente, o paradigma nº 1301-002.238 entendeu pelo cancelamento da exigência da multa qualificada, consignando que o aproveitamento fiscal de um ágio gerado entre empresas integrantes de um mesmo grupo econômico não configura, em si, dolo, mormente quando se verifica que a própria jurisprudência do E. CARF cancelava este tipo de operação e que até hoje não existe consenso acerca da (i)legitimidade da amortização fiscal do denominado “*ágio interno*”. No mesmo exato sentido seria o paradigma nº 1201-001.469.

Acrescenta que, como consequência da redução da penalidade, e *considerando-se que houve recolhimento de antecipações de IRPJ e CSLL em todos os períodos sob fiscalização, deve-se determinar a aplicação do prazo decadencial de 5 anos, contados a partir da data da ocorrência do alegado fato gerador, nos termos do que dispõe o artigo 150, § 4º do CTN, cancelando-se integralmente os supostos créditos tributários referentes ao ano-calendário de 2006*.

Quanto à “impossibilidade de exigência da multa qualificada – erro na interpretação da lei” – admitida com exceção ao que se refere e se refere à despesa com a baixa de títulos incobráveis – a Contribuinte assevera que, embora a decisão recorrida tenha entendido que *a mera amortização fiscal do ágio gerado dentro de um mesmo grupo econômico configuraria uma conduta dolosa, nos acórdãos paradigma nos 1101-001.097 (doc. 20) e 1302-001.950 (doc. 21) prevaleceu o acertado o entendimento de que, não tendo o Fisco comprovado a existência de dolo, tal conduta configuraria, em realidade, um equívoco na interpretação da legislação fiscal*. Aduz, ainda, que:

Deveras, tendo em vista que até hoje não existe consenso na jurisprudência acerca da (i)legitimidade do denominado ágio interno, existindo inclusive decisões recentes, tanto administrativas quanto judiciais, favoráveis ao contribuinte, se tivesse ocorrido qualquer infração fiscal, o que se alega a título meramente argumentativo, esta seria decorrente de um equívoco na interpretação da lei, sendo, pois, totalmente incabível a exigência da multa qualificada de 150%.

Deste modo, também por este motivo deve ser determinada a reforma da decisão recorrida, para que seja, no mínimo, cancelada a exigência da penalidade no patamar de 150%.

Ainda, em decorrência da ausência de dolo no caso concreto e considerando-se que houve recolhimento de antecipações de IRPJ e CSLL em todos os períodos sob fiscalização, deve-se determinar a aplicação do prazo decadencial de 5 anos, contados a partir da data da ocorrência do alegado fato gerador, nos termos do que dispõe o artigo

150, § 4º do CTN, cancelando-se integralmente os supostos créditos tributários referentes ao ano-calendário de 2006.

Com referência às multas isoladas exigidas após o encerramento dos anos-calendário 2006 a 2010, afirma divergência (i) quanto à “impossibilidade de exigência de multa isolada após o encerramento do ano-base”, apontando como paradigmas os acórdãos nº 1301-001.492 e 1301-001.299 e destacando que eles envolvem exigências posteriores à alteração legislativa instaurada pela Medida Provisória nº 351/2007; bem como (ii) em relação à “impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício”, dada a decisão contrária aos paradigmas nº 1202-001.228 e 1301-001.680, mesmo depois das alterações da Medida Provisória nº 351/2007 e inclusive em face da Súmula CARF nº 105, também aplicável a fatos ocorridos depois de 2006, e de manifestação do Superior Tribunal de Justiça em favor de seu entendimento; e (iii) acerca da “necessidade de se observar o princípio da consunção”, *segundo o qual infrações preparatórias, de menor gravidade, são absorvidas pela infração mais grave*, como exposto nos paradigmas nº 1103-001.097 e 9101-001.809.

Finaliza afirmando a “ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa” e o conflito do acórdão recorrido com o julgamento firmado nos paradigmas nº 9101-00.722 e 1202-001.118.

Os corresponsáveis Antenor e Arnaldo Angeloni pleitearam a reforma do acórdão recorrido com base nos argumentos expostos pela Contribuinte, mas também arguíram, quanto à “não caracterização da responsabilidade tributária solidária – divergência de interpretação do artigo 135, III, do CTN”, que o acórdão recorrido manteve a responsabilidade tributária por *“inadimplemento qualificado” em razão de suposto “dolo” nas operações praticadas* pela Contribuinte e que resultaram na amortização de ágios *supostamente indedutíveis*, bem como sob o pressuposto de que *a simples qualificação da penalidade seria suficiente à imputação de responsabilidade tributária*, contrariando doutrina que exige *a descrição do fato concreto de forma detalhada, a qual deverá ser acompanhada de prova inequívoca*, esta diversa da presunção estabelecida no presente caso de que o cotista da pessoa jurídica *teria o controle e gestão sobre todos os atos societários que geraram o ágio amortizado*. Discordam da interpretação fixada acerca das manifestações do Superior Tribunal de Justiça que, em seu entendimento, *nunca deixou “transparecer” que seria possível a responsabilização quando do “inadimplemento qualificado”, tanto o é que tal denominação inexistente em nosso ordenamento jurídico, e apenas reconhece que a falta de pagamento de tributo não configura a responsabilidade do sócio/diretor pela dívida tributária*, como bem revela a Súmula STJ nº 430 e a decisão do Recurso Especial nº 1.101.728-SP, na sistemática do art. 543-C do antigo Código de Processo Civil.

Prosseguem defendendo a necessidade de que estejam presentes *violação à dispositivo de lei, contrato social ou estatuto social, o que não é o caso dos autos* e, para além do paradigma nº 3402-004.138, não admitido, afirmam o dissídio jurisprudencial em face do paradigma nº 1401-001.513, no qual *cancelou-se a responsabilidade tributária imputada com fulcro no artigo 135, III do CTN com base no entendimento de que a simples qualificação da multa não é suficiente à imputação da responsabilidade tributária, pois sempre deve haver a individualização dos atos dolosos praticados pelos responsáveis*. No paradigma, inclusive, a responsabilidade tributária foi excluída, apesar de mantida a multa qualificada, a evidenciar que o Colegiado recorrido *acabou por confundir os institutos jurídicos: o fato gerador da multa qualificada é a sonegação, fraude ou conluio*, ao passo que *a responsabilidade tributária do artigo 135, III do CTN exige a conduta infracional à lei, contrato social ou estatuto*.

Na sequência, quanto à “não caracterização da responsabilidade tributária solidária – divergência de interpretação do artigo 135, III, do CTN – infração à lei societária”, afirmam equivocado o entendimento de que a responsabilidade tributária pode decorrer de *infração à legislação tributária e não somente a legislação societária*, não só porque *não houve qualquer violação a qualquer dispositivo legal* por ausência de prova da Fiscalização, mas também em razão da divergência evidenciada pelo paradigma nº 3202-001.266, que *cancelou a responsabilidade tributária por entender que o artigo 135, III do CTN exige a violação à legislação societária e contrato social, em sentido contrário aos interesses da sociedade*. Acrescentam que o mesmo Colegiado recorrido já analisou hipótese similar aos autos e concluiu que *a responsabilidade tributária constante do artigo 135, III do CTN exige a violação à legislação societária (e não tributária, como pretendido no acórdão recorrido)*.

Pedem, assim, que os recursos especiais sejam conhecidos e providos, reformando o acórdão recorrido e determinando o cancelamento do Termo de Sujeição Passiva Solidária.

Os autos foram remetidos à PGFN em 19/01/2018 (e-fls. 6450), e retornaram em 01/02/2018 com contrarrazões (e-fls. 6451/6507) na qual a PGFN:

- Afirma, genericamente, *que o recorrente não demonstrou a identidade fática entre o acórdão recorrido e os acórdãos apresentados como paradigmas nas diversas matérias recorridas*;
- Reitera os fundamentos expostos em contrarrazões ao recurso voluntário acerca da *decadência do direito do Fisco de questionar os fatos que deram origem aos ágios*;
- Tece considerações gerais acerca da amortização fiscal de ágio, defende a interpretação literal das normas de regência por tratarem de renúncia fiscal, e afirma a necessidade de substrato econômico (transação comercial), invocando o Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007 e o item 50 da Orientação Técnica OCPC nº 02/2008 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, concluindo que *a aquisição de um investimento por meio de mera escrituração artificial, sem a sua real materialização no mundo econômico, e sem observar os requisitos impostos pela lei que concede o benefício fiscal, não é hábil a gerar um ágio cuja despesa de amortização será dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL*, de modo que, inexistindo qualquer aquisição de investimento no presente caso, deve ser mantida integralmente a glosa promovida;
- Invoca o voto condutor do acórdão recorrido acerca da matéria “opção legal – artigo 36 da Lei nº 10.637/02”;
- Defende a necessidade de deliberação social tomada no devido tempo para dedutibilidade dos juros sobre capital próprio, *não podendo a assembleia deliberar sobre exercícios encerrados*, nos termos do art. 132 da Lei nº 6.404/76, além da imperatividade do regime de competência na forma do art. 177 da mesma Lei;
- Reitera os fundamentos expostos em contrarrazões ao recurso voluntário acerca da qualificação da penalidade; e

- Afirma a validade da exigência das multas isoladas após o encerramento do ano-base, e ainda que cumuladas com a multa de ofício, bem como da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício;

Os autos foram sorteados para relatoria do Conselheiro Luis Fabiano Penteadó, que restituiu os autos à Unidade de Origem para ciência aos recorrentes da rejeição dos agravos (e-fls. 6509/6510). Promovida a ciência (e-fls. 6524/6526), os autos foram devolvidos a este Conselho, mas, diante da dispensa do relator original, promoveu-se novo sorteio.

Voto Vencido

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

O recurso especial da Contribuinte não deve ser conhecido nas matérias em que o acórdão recorrido *adota entendimento de súmula de jurisprudência* deste CARF, *ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data de interposição do recurso*, consoante determina o art. 67, §3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF. É o que se verifica em relação aos seguintes itens do recurso especial que tiveram seguimento em exame de admissibilidade:

- (3) “decadência/preclusão do direito do fisco de questionar os fatos que deram origem aos ágios”:

Súmula CARF nº 116

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança. **(Vinculante)**, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

1101-000.961, de 08/10/2013; 1102-001.104, de 07/05/2014; 1301-000.999, de 07/08/2012; 1402-001.337, de 06/03/2013; 1402-001.460, de 08/10/2013; 9101-002.804, de 10/05/2017; 9101-003.131, de 03/10/2017.

- (15) “ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa”:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. **(Vinculante)**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

CSRF/04-00.651, de 18/09/2007; 103-22.290, de 23/02/2006; 103-23.290, de 05/12/2007; 105-15.211, de 07/07/2005; 106-16.949, de 25/06/2008; 303-35.361, de 21/05/2018; 1401-00.323, de 01/09/2010; 9101-00.539, de 11/03/2010; 9101-01.191, de 17/10/2011; 9202-01.806, de 24/10/2011; 9202-01.991, de 16/02/2012; 1402-002.816, de 24/01/2018; 2202-003.644, de 09/02/2017; 2301-005.109, de 09/08/2017; 3302-001.840, de 23/08/2012; 3401-004.403, de 28/02/2018; 3402-004.899, de 01/02/2018;

9101-001.350, de 15/05/2012; 9101-001.474, de 14/08/2012; 9101-001.863, de 30/01/2014; 9101-002.209, de 03/02/2016; 9101-003.009, de 08/08/2017; 9101-003.053, de 10/08/2017; 9101-003.137 de 04/10/2017; 9101-003.199 de 07/11/2017; 9101-003.371, de 19/01/2018; 9101-003.374, de 19/01/2018; 9101-003.376, de 05/02/2018; 9202-003.150, de 27/03/2014; 9202-004.250, de 23/06/2016; 9202-004.345, de 24/08/2016; 9202-005.470, de 24/05/2017; 9202-005.577, de 28/06/2017; 9202-006.473, de 30/01/2018; 9303-002.400, de 15/08/2013; 9303-003.385, de 25/01/2016; 9303-005.293, de 22/06/2017; 9303-005.435, de 25/07/2017; 9303-005.436, de 25/07/2017; 9303-005.843, de 17/10/2017.

A PGFN menciona, genericamente, *que o recorrente não demonstrou a identidade fática entre o acórdão recorrido e os acórdãos apresentados como paradigmas nas diversas matérias recorridas*. Tal circunstância, porém, somente se verifica em relação ao item **(9) “necessidade de recomposição do patrimônio líquido e recálculo do JCP”**, dado que a Contribuinte se limitou a transcrever a ementa do paradigma aceito no exame de admissibilidade, Acórdão nº 1101-000.942, para afirmar que haveria divergência *quanto ao dever de as Autoridades Fiscais manterem a coerência do lançamento fiscal, considerando no limite de distribuição de JCP, os efeitos decorrentes da desconconsideração do ágio*.

No presente caso, a Contribuinte defende que, como as despesas de amortização de ágio e de juros sobre capital próprio *foram tidas por ilegais/inexistentes, mas reduziram os lucros contábeis dos períodos fiscalizados e, pois, diminuíram os valores que seriam contabilizados no patrimônio líquido*, as glosas de juros sobre capital próprio *seriam insubsistentes, na medida em que a Autoridade Fiscal, para manter a coerência do lançamento fiscal, deveria ter recalculado o patrimônio líquido para cada um dos períodos e apurado os novos limites de JCP que poderiam ter sido distribuídos*.

De início nota-se que o acórdão recorrido apreciou, apenas, o questionamento quanto à repercussão da glosa de despesas com juros sobre o capital próprio, constando de seu voto condutor que:

A alegação de que a glosa de despesas com juros sobre capital próprio implicaria na recomposição do patrimônio com adição ao lucro não teria impacto no valor pago a esse título eis que vinculado a decisão formalizada em assembleia específica.

Assim, cumpria à Contribuinte embargar o acórdão recorrido para ver apreciada a repercussão no lucro contábil da glosa de amortizações de ágio. Deixando de fazê-lo, esta segunda parte da matéria não resta prequestionada.

Para além disso, tem-se no paradigma indicado que, analisando a repercussão, no Patrimônio Líquido da autuada, da escrituração de ágio decorrente de aquisição de investimento por outra pessoa jurídica do grupo empresarial, esta Conselheira, então integrante da extinta 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, manteve a exoneração de crédito tributário promovida pela autoridade julgadora de 1ª instância por entender que:

Como antes exposto neste voto, embora não subsistindo a caracterização do ágio amortizado como interno, vez que não provado o controle do Grupo ArcelorMittal sobre a investida, ora autuada, restou demonstrada a utilização de empresa veículo para aquisição, pela Arcelor Spain Holding SL, de investimento na Gonvarri Brasil.

Na operação de 09/06/2008, o preço de R\$ 54.223.355,72 pago por Arcelor Spain Holding SL foi entregue à Gonvarri Corporación Financiera SL, de modo que este fato somente repercutiria no patrimônio destas pessoas jurídicas. A intermediação da ArcelorMittal Participações fez surgir, no patrimônio desta: a) no ativo, investimento de R\$ 14.503.308,71 e ágio de R\$ 39.720.047,01; e b) no passivo, capital social de R\$ 54.465.324,00. No patrimônio da investida nada deveria ser registrado.

Na operação de 29/10/2008, o preço de R\$ 170.776.644,28 pago por Arcelor Spain Holding SL foi aportado na atuada, seguindo-se nesta o pagamento da redução de capital em favor de Gonvarri Corporación Financiera SL no valor de R\$ 150.963.495,00. A intermediação da ArcelorMittal Participações fez surgir, no patrimônio desta: a) no ativo, investimento de R\$ 118.236.482,38 e ágio de R\$ 52.540.161,90; e b) no passivo, capital social de R\$ 30.580.756,48 e reserva de ágio na venda de ações de R\$ 140.195.887,80. No patrimônio da investida, além do ingresso da parcela de R\$ 170.776.644,28 em disponibilidades, há alterações no passivo: aumento do capital social em R\$ 30.580.756,48 e de reserva de capital por ágio na venda de ações de R\$ 140.195.887,80.

A incorporação de ArcelorMittal Participações não resultou em aumento de capital social da atuada, mas apenas no cancelamento das ações detidas por ArcelorMittal Participações e sua substituição por novas ações da atuada, atribuídas aos acionistas da ArcelorMittal Participações. O patrimônio líquido da ArcelorMittal Participações, equivalente a R\$ 88.284.624,80, foi destinado à atuada como *Reserva de Ágio Especial na Incorporação da Incorporadora*, conforme Protocolo e Instrumento de Justificação da Incorporação da ArcelorMittal Brasil SSC Participações S/A pela atuada (fls. 186/189).

Se a aquisição da participação societária fosse processada entre adquirente (Arcelor Spain Holding SL) e alienante (Gonvari Corporación Financiera SL), o ágio contabilizado na atuada, como reserva especial de ágio na incorporação, não existiria, pois somente se formaria no patrimônio da efetiva investidora. Já quanto à reserva de capital por ágio na venda de ações, contabilizada tanto na ArcelorMittal Participações, como na atuada pelo valor de R\$ 140.195.887,80, ela somente se verificou na atuada em razão da prévia redução de seu capital social, e da conseqüente emissão de novas ações para subscrição pela ArcelorMittal Participações. Se o aporte fosse promovido sem a redução de capital social, não haveria razão para emissão de novas ações, bastando a alienação das ações que permaneceriam de propriedade de Gonvarri Corporación Financiera Ltda. Por esta razão, a reserva de ágio na emissão de ações, que subsistiu no patrimônio da atuada, presta-se a recompor seu patrimônio líquido em razão da redução de capital que, como visto, suscitou indevidamente a formação de ágio na subscrição de ações pelo Grupo ArcelorMittal.

Diante deste contexto, a autoridade lançadora não poderia simplesmente excluir do patrimônio líquido da atuada a reserva especial de ágio na incorporação (no valor atualizado de R\$ 86.073.464,31), bem como a reserva de ágio na emissão de ações, no valor de R\$ 140.195.887,80. Embora este último valor aumente, de fato, o patrimônio líquido da atuada, está evidente na demonstração datada de 31/12/2009, que o capital social permaneceu reduzido em R\$ 80.580.756,48, ao passo que antes das operações aqui em debate representava R\$ 200.963.495,00.

A conclusão fiscal, portanto, é incompatível com sua constatação de que, em 29/10/2008 o *PL da GONVARRI BRASIL estava indevidamente subavaliado, o que ajudou demais na confecção (ou geração) do ágio*. Esta subavaliação deveria ter sido revertida juntamente com a exclusão dos efeitos das reservas de capital decorrentes do ágio indevidamente formado nas operações em análise.

Em termos semelhantes, inclusive, manifesta-se a atuada em sua impugnação:

240. Em termos concretos, o aporte foi de R\$ 170.776.644,28 (fls. 11 do TVF), enquanto a redução de capital foi de R\$ 150.963.495,00 (fls. 10 do TVF). Portanto, caso não se considere o aporte de capital, forçoso é concluir que não houve a redução de capital, tendo em vista que a movimentação de recursos no país e no exterior não ocorreu em montante suficiente a fim de permitir a redução de capital e, ao mesmo tempo, a entrega de recursos por parte da ArcelorMittal Participações diretamente para o exterior.

As glosas de despesas com juros sobre o capital próprio promovidas no presente lançamento decorrem basicamente do baixo limite aferido a partir da aplicação da TJLP sobre as contas do patrimônio líquido. De fato, embora 50% dos lucros auferidos nos

anos-calendário 2008 e 2010 comportassem as despesas contabilizadas nestes períodos, a aplicação da TJLP sobre o patrimônio líquido expurgado das reservas de ágio resultou em limites inferiores às despesas praticadas (fls. 2055 e 2057). Diante deste contexto, não é possível, em sede de julgamento, integrar à acusação fiscal as repercussões desconsideradas pela autoridade lançadora, e assim reconstituir os cálculos dos limites de dedução dos juros sobre o capital próprio para eventualmente manter, ao menos em parte, as exigências correspondentes.

Quanto à glosa do ano-calendário 2009, vê-se à fl. 2056 que as despesas de R\$ 18.289.999,24 são superiores também a 50% do lucro do exercício (R\$ 14.223.758,91). Todavia, a Fiscalização assim expôs a motivação para a glosa promovida:

109. Em 2009, da mesma forma, tendo em vista o efetivo pagamento de JSCP no valor de R\$ 18.289.999,24 em 2009, sendo o limite dedutível de R\$ 6.137.799,06 (vide Cálculo do JSCP feito por esta Fiscalização constante do ANEXO II do presente TVF), adicionamos a diferença de R\$ 1.862.200,65 ao Lucro Real e a Base de Cálculo da CSLL para apuração do IRPJ e da CSLL, respectivamente.

Na medida em que o limite excedido correspondente à aplicação da TJLP sobre o patrimônio líquido minorado na forma antes exposta, constata-se que a autoridade fiscal não acusou a contribuinte de ter também excedido o limite de lucros disponíveis para pagamento de juros sobre o capital próprio. E esta omissão impediu a interessada de demonstrar que estes cálculos estariam equivocados ou que existiram lucros acumulados disponíveis para suportar este pagamento. Assim, também aqui não é possível manter qualquer parcela da glosa promovida pela Fiscalização.

Por todo o exposto, embora discordando dos fundamentos adotados pela autoridade julgadora de 1ª instância para cancelar a exigência, na medida em que no contexto aqui vislumbrado ela também não pode subsistir, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício.

Assim, sob premissa de que o ágio seria interno, a autoridade fiscal excluía as reservas de capital correspondentes do Patrimônio Líquido para cálculo dos limites de dedutibilidade de juros sobre o capital próprio. Reformada aquela premissa, e admitida parte daqueles valores como integrante do Patrimônio Líquido, a exigência restou cancelada porque o seu recálculo demandaria a integração de critérios não cogitados no lançamento.

Como se vê, em momento algum discutiu-se no paradigma a repercussão, nos referenciais para cálculo dos limites de dedutibilidade de juros sobre o capital próprio, da indedutibilidade das amortizações de ágio interno e, quanto menos, da própria indedutibilidade de juros sobre o capital próprio. O exame se restringiu à subsistência, ou não, no Patrimônio Líquido da pessoa jurídica autuada, de ingressos efetivos, mas classificados como reserva de capital. E os critérios adotados nesta análise não podem ser transportados para o debate posto pela Contribuinte, que pretende o aumento do lucro contábil, e por consequência do Patrimônio Líquido, em razão da classificação de despesas como indedutíveis ou inexistentes, inclusive porque tais aspectos atraem a aplicação de dispositivos da legislação societária distintos daqueles que regem a composição do Patrimônio Líquido das sociedades.

Nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os

recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevralgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Assim, demonstrada a dessemelhança entre o acórdão recorrido e paradigma aceito no exame de admissibilidade (Acórdão nº 1101-000.942), deve ser obstado o seguimento do recurso especial nesta parte.

Registre-se, ainda, que a matéria (17) **“não caracterização da responsabilidade tributária solidária – divergência de interpretação do artigo 135, III, do CTN – infração à lei societária”** teve seguimento com base no paradigma nº 3202-001.266, mas referida decisão é convergente com o recorrido, na medida em que nega-se provimento ao recurso de ofício, endossando a decisão de 1ª instância que assim referiu:

Como já comentado, o auto em questão resulta da exclusão do custo das mercadorias vendidas da base de cálculo do PIS, que segundo a impugnação tem fundamento no princípio constitucional da isonomia e no fato de instituições financeiras, cooperativas e revendedoras de carros usados possuírem este direito.

Por si só, tal procedimento não configura que os sócios e administradores da empresa agiram de forma a infringir a legislação tributária e comercial e os interesses da própria empresa.

Desta feita, tendo em conta que nos autos não se encontra produção probatória da ocorrência dos atos praticados com infração à lei e ao contrato social pelos sócios e administradores da pessoa jurídica, não procede a responsabilidade tributária pessoal atribuída aos administradores.

Os responsáveis tributários pretendem discutir *que o artigo 135, III do CTN exige a violação à legislação societária e contrato social, em sentido contrário aos interesses da sociedade*, mas a decisão do outro Colegiado apenas concluiu, diante do afastamento da multa qualificada, que não haveria infrações que ensejassem a responsabilização pessoal dos administradores. Na mesma linha, nestes autos, mantida a qualificação da penalidade, a responsabilização prevaleceu por maioria de votos. Assim, não há divergência entre os acórdãos comparados, razão pela qual o recurso especial não deve ser conhecido neste ponto.

Ainda, no exame de mérito da matéria (16) **“não caracterização da responsabilidade tributária solidária – divergência de interpretação do artigo 135, III, do CTN”**, constata-se a impossibilidade de apreciação desta divergência na forma constituída pelos interessados.

Isto porque, como o voto condutor do acórdão recorrido esteja pautado na premissa de que, *nas hipóteses em que se mostra correta a qualificação da penalidade com esteio no art. 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, incide, automaticamente, a responsabilidade tributária dos administradores da pessoa jurídica que, à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores, também poderão vir a ser*

responsabilizados pelo cometimento de crimes contra a ordem tributária, os interessados afirmam o dissídio em face do paradigma nº 1401-001.513 no qual se decidiu que:

A atribuição de responsabilidade de cada um dos dois sócios não se esteou em qualquer conduta individualizada. A imputação decorreu da constatação geral de omissão.

É bem verdade que muitas das condutas (mais de dez mil registros) foram claramente intencionais, o que legitima a imputação da multa qualificada. Todavia, a imputação de responsabilidade deve decorrer de uma conduta de cada um dos responsáveis, o que não foi realizado pela autoridade fiscal. Não há, pois, como manter as responsabilidades com base no art. 135.

Como se vê, o fato de as infrações lá indicadas configurarem sonegação e fraude não foi suficiente para se manter a responsabilidade tributária. A divergência, sob esta ótica, estaria confirmada, inclusive, diante do provimento ao recurso especial da PGFN interposto contra o paradigma, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 9303-010.640, que assim conclui:

Esse procedimento dos sócios administradores, configurou sonegação e fraude fiscal, nos termos do art. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, na medida em que retardou, em parte, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do crédito

Assim, perfeitamente cabível a imputação da sujeição passiva aos sócios administradores da autuada, nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN.

Contudo, fato é que o Colegiado *a quo* não adentrou à individualização da conduta dos responsáveis por considerar este aspecto desnecessário para a manutenção da imputação feita pela autoridade fiscal. E, em verdade, esta individualização foi promovida, especialmente porque as infrações aqui analisadas são substancialmente distintas daquela tratada no paradigma, apurada a partir de movimentação financeira não contabilizada, de significativa monta, em dois anos-calendários, associada a receitas de transportes aferida junto aos clientes do sujeito passivo fiscalizado. No presente caso, as infrações foram constatadas num contexto de ajustamento do patrimônio pessoal dos responsáveis, com finalidades sucessórias, para reavaliar seus investimentos e constituir, de forma fictícia, os ágios amortizados. Neste sentido é a acusação fiscal:

8. DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS QUOTISTAS E DAS HOLDINGS

Antenor Angeloni e Arnaldo Angeloni detinham a totalidade das quotas sócias de A ANGELONI & CIA LTDA na origem do primeiro ágio criado (ÁGIO II). Da mesma forma detinham a totalidade das quotas sociais de GRANJA ANGELONI LTDA. na origem do chamado ÁGIO I. Mesmo transferindo as quotas sociais da fiscalizada para holdings, que tem seus filhos como sócios, detém o poder de voto, de mando e o usufruto dos resultados das mesmas. Antenor e Arnaldo compõem o Conselho de Administração da fiscalizada, com todos os poderes de gestão garantidos nas cláusulas décima a décima terceira do Contrato Social da fiscalizada. Destacam-se as atribuições de “fixar a orientação geral dos negócios da sociedade” estabelecida na cláusula décima segunda, “coordenar o processo de planejamento estratégico da empresa”, bem como o “direito de VETO a atos, ações e processos da Diretoria Executiva”, estabelecidas na cláusula décima terceira.

Em todos os atos societários, sem exceção, encontram-se presentes e deliberam sobre a constituição, cisão ou extinção das razões sociais envolvidas, bem como da absorção dos fictos ágios surgidos.

Nesta matéria, portanto, há dessemelhança fática entre os casos comparados, o que impede cogitar se o Colegiado que proferiu o paradigma adotaria a mesma solução na apreciação do recurso voluntário interposto nestes autos.

Logo, deve ser NEGADO CONHECIMENTO o recurso especial dos responsáveis também neste ponto.

Esta a motivação, portanto, para, dentro dos limites do exame de admissibilidade, CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da Contribuinte, excluídas as matérias “decadência/preclusão do direito do fisco de questionar os fatos que deram origem aos ágios” e “ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa” e “necessidade de recomposição do patrimônio líquido e recálculo do JCP”, e CONHECER PARCIALMENTE dos recursos especiais dos responsáveis Antenor Angeloni e Arnaldo Angeloni, excluídas as matérias antecedentes, bem como as matérias “não caracterização da responsabilidade tributária solidária – divergência de interpretação do artigo 135, III, do CTN” e “não caracterização da responsabilidade tributária solidária – divergência de interpretação do artigo 135, III, do CTN – infração à lei societária”.

No mais, diante da contestação genérica da PGFN, os recursos especiais da Contribuinte e dos responsáveis Antenor Angeloni e Arnaldo Angeloni devem ser conhecidos com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999, apenas ressaltando-se o que segue.

Considerando outros dissídios semelhantes analisados por este Colegiado, cabe esclarecer com referência às matérias (4) e (5) **“validade do ágio gerado entre partes relacionadas”** e **“opção legal – artigo 36 da Lei nº 10.637/02”** que, para além dos acórdãos comparados divergirem quanto à possibilidade de formação de ágio internamente ao grupo econômico, há similitude suficiente, vez que não houve nestes autos questionamento específico acerca da fundamentação do ágio registrado, constando do acórdão recorrido que *o laudo elaborado exclusivamente no interesse de empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico pode embasar a reavaliação da participação societária, mas não a formação do ágio*, ao passo que nos paradigmas indicados para as duas matérias (Acórdãos nº 1301-001.299 e 1301-001.297) ressaltou-se que *somente assistiria razão à autoridade fiscal se ela comprovasse que efetivamente os valores envolvidos não mereceriam fé. Porém, nesse ponto, haveria a necessidade de questionar o laudo e seus critérios de avaliação, o que, de fato, não aconteceu no curso da fiscalização*.

Ainda, com referência à matéria (10) **“impossibilidade de exigência da multa qualificada – ausência de fraude, simulação ou conluio”**, vale anotar que embora o paradigma nº 1201-001.469 apresente dessemelhança em face do recorrido – vez que lá se tratou de ágio formado na transferência de participações societárias entre empresas do mesmo grupo econômico no exterior, com efetivação de pagamento entre elas e internalização daquela majoração para amortização na empresa brasileira, e neste contexto o afastamento da qualificação da penalidade teve em conta que as operações não foram *ocultadas, dado que foram regularmente declaradas, com registros oficiais, junto a órgãos reguladores*, distintamente do caso presente no qual a reavaliação do investimento é promovida internamente ao grupo familiar, sem submissão a órgãos reguladores – o paradigma nº 1301-002.238 é suficiente para conhecimento a matéria, pois em face de criação interna de ágio observou-se que tais operações pareciam, para alguns conselheiros e juristas *compatível com o direito*, impossibilitando a acusação de má-fé.

Já na matéria (11) **“impossibilidade de exigência da multa qualificada – erro na interpretação da lei”** o acórdão nº 1101-001.097 também tratou de amortização de ágio gerado internamente ao grupo econômico, e valida a divergência posta, distintamente do paradigma nº 1302-001.950 que, recentemente apreciado por este Colegiado, evidenciou, como consignado no voto condutor desta Conselheira pela negativa de conhecimento do recurso

especial da PGFN no Acórdão nº 9101-005.776¹, a existência de circunstâncias específicas que ensejaram o afastamento da qualificação da penalidade:

Contudo, o voto condutor do acórdão recorrido, apesar de reconhecer *que todo o processo de reorganização poderia ter sido conduzido sem qualquer discussão sobre a geração de ágio, e confirmar a interposição de empresa veículo, utilizada para viabilizar a utilização do benefício fiscal*, concluiu ser incabível a qualificação da penalidade não só tendo em conta a gama de interpretações divergentes acerca dos limites para a dedução do ágio nas aquisições de investimentos por parte das empresas e o fato de que as demais empresas envolvidas tem operacionalidade, patrimônio e existência real. Em especial, o acórdão recorrido traz ponderação de que o presente caso se distinguiria de outras situações de ágio interno em que apenas uma empresa (a que se beneficia do ágio) têm existência real e, mais importante ainda, que ao fim e ao cabo não se pode dizer que o processo de reorganização societária empreendido de nada tenha servido aos objetivos empresariais da recorrente, na medida em que, ainda que em momento posterior, a legislação setorial acabou por exigir a desverticalização das empresas do setor elétrico, com a separação das geradoras e distribuidoras de energia, objetivo que restou alcançado ao final do processo.

Logo, há no recorrido circunstâncias vinculadas à legislação setorial que influenciaram a decisão do Colegiado *a quo* na avaliação da conduta que poderia justificar a qualificação da penalidade. De fato, nestes autos há arguição de propósito negocial em face da necessidade de desverticalização do setor elétrico, contexto com características específicas, devidamente enfrentadas no acórdão recorrido.

Recorde-se que estas constatações nas matérias (10) “**impossibilidade de exigência da multa qualificada** e (11) “**impossibilidade de exigência da multa qualificada – erro na interpretação da lei**” têm em conta o fato de somente ter seguimento, no exame de admissibilidade, à qualificação aplicada sobre as glosas de amortização de ágio, excluída a qualificação aplicada à *despesa com a baixa de títulos incobráveis*.

Na matéria (12) “**impossibilidade de exigência de multa isolada após o encerramento do ano-base**” releva anotar que não se identifica a correspondência do acórdão recorrido com a Súmula CARF nº 178 (*A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996*), aprovada após sua edição, porque o caso presente é de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas exigida após o encerramento do ano-calendário, mas na hipótese de apuração de tributo apurado no ajuste anual, que é lançado com acréscimo de multa proporcional.

Esta a motivação, portanto, para, dentro dos limites do exame de admissibilidade, CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da Contribuinte, excluídas as matérias “decadência/preclusão do direito do fisco de questionar os fatos que deram origem aos ágios” e “ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa” e “necessidade de recomposição do patrimônio líquido e recálculo do JCP”, e CONHECER PARCIALMENTE dos recursos especiais dos responsáveis Antenor Angeloni e Arnaldo Angeloni, excluídas as matérias antecedentes, bem como as matérias “não caracterização da responsabilidade tributária solidária – divergência de interpretação do artigo 135, III, do CTN” e “não caracterização da responsabilidade tributária solidária – divergência de interpretação do artigo 135, III, do CTN – infração à lei societária”.

¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Daniel Ribeiro Silva (suplente convocado), Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Recurso especial da Contribuinte – Mérito

Nos itens (4) e (5), identificados como “**validade do ágio gerado entre partes relacionadas**” e “**opção legal – artigo 36 da Lei nº 10.637/02**”, a Contribuinte afirma haver propósito negocial na *reestruturação societária promovida pela Família Angeloni*. Argumenta que o ágio gerado entre partes dependentes seria válido se não oriundo de *operações fraudulentas*.

O voto condutor do acórdão recorrido bem demonstrou suas premissas para deixar de avaliar o propósito negocial alegado pelos recorrentes:

Na peça de defesa, a interessada apresentou extenso arrazoado historiando a questão do ágio nos aspectos contábeis e, principalmente, fiscais inclusive no que se refere aos requisitos para a dedutibilidade que, sustenta, foram todos por ele cumpridos, além de apresentar as motivações da reorganização societária por ele realizada.

A argumentação do sujeito passivo, em sua grande parte, mostrar-se-ia plenamente aceitável se não houvesse, no caso, circunstâncias específicas que desqualificam a geração do ágio.

Reitera-se: os vícios na formação dos ágios conforme explicitado a seguir tornam irrelevantes as razões de defesa voltadas ao propósito negocial da reorganização societária.

Para caracterização da aquisição da participação societária que gerou o ágio deve ficar claramente identificada a ocorrência do ônus em sentido estrito.

Registre-se que o cerne da questão é a ocorrência de dispêndio para obter algo de terceiros, que não pertença ao adquirente, de forma a definir a aquisição. É inquestionável que o termo aquisição pode ter uma extensa gama de significados. Existem várias formas através das quais um bem ou direito muda de propriedade, com utilização de diferentes mecanismos voltados ao cumprimento das condições necessárias ao aperfeiçoamento do negócio jurídico. Entretanto, nessas situações sempre ocorre a presença do terceiro como contraparte, circunstância essa inexistente no caso sob exame.

Todas as empresas participantes das operações pertenciam ao mesmo grupo econômico e eram controladas pelas mesmas pessoas. Como aceitar que uma operação societária entre elas possa gerar os mesmos efeitos que aquela efetuada entre terceiros não relacionados?

Mas a questão primordial ainda não é essa. A circunstância mais relevante consiste no fato de que **não houve qualquer desembolso nas operações**, o que inclusive foi admitido pela recorrente. Descumpriu-se portanto a premissa básica do ônus em sentido estrito.

A avaliação “*feita por empresa especializada*”, é hábil para atestar a rentabilidade que a participação societária poderia apresentar no futuro, mas não se presta a qualificar a diferença entre essa avaliação e o valor patrimonial como ágio.

Ou seja, o laudo elaborado exclusivamente no interesse de empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico pode embasar a reavaliação da participação societária, mas não a formação do ágio.

Cabe registrar a tentativa de legitimação das operações feita pela recorrente com base no art. 36, da Lei nº 10.637/2002. Em contrarrazões, a PGFN foi precisa na análise abaixo transcrita.

Esse dispositivo reconhece a neutralidade tributária nas operações de reorganização societária, segundo expressamente mencionado no item 28 da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 66/2002, posteriormente convertida na mencionada lei (o art.39 da MP converteu-se no art. 36 da lei).

Sendo reconhecida a neutralidade tributária do ganho de capital gerado em operações entre empresas de um mesmo grupo econômico, o mesmo aplicase ao "outro lado da moeda": se não há ganho de capital tributável, não pode haver ágio amortizável. Diante do exposto a respeito do art.36 da Lei nº 10.637/2002, o dispositivo, ao invés de legitimar a amortização do ágio gerado artificialmente em operações intragrupo, como defende a contribuinte, na verdade depõe em sentido contrário, pela impossibilidade de ocorrência de tal amortização.

Também contrariamente ao defendido pela contribuinte, existe uma incompatibilidade finalística entre o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 e os arts. 385 e 386 do RIR/1999, que impede sua aplicação em conjunto: o primeiro refere-se a uma operação intragrupo, em que são gerados um ganho de capital não tributável e um "ágio interno" não amortizável; já os dispositivos do RIR tratam necessariamente de operações onde há a participação de terceiros, com propósito negocial e substrato econômico; Do exposto, não há como aceitar a amortização dos ágios que se mostraram inexistentes e o lançamento deve ser mantido nessa matéria.

De fato, vê-se claramente nas justificativas apresentadas pela Contribuinte que, valendo-se do ajustamento de ativos com objetivos sucessórios, Antenor e Arnaldo Angeloni transitaram investimentos na autuada e em "Granja Angeloni" por sociedades *holdings* recém criadas, atribuindo-lhes valor afirmado como "de mercado" em razão de avaliação por empresa por eles contratada, para, ao final, estes diferenciais oriundos das reavaliações promovidas, fossem incorporados ao patrimônio da autuada, que passa a amortiza-los.

Para que não restem dúvidas acerca dos fatos, vale a transcrição do voto condutor da decisão de 1ª instância, de lavra do então Julgador Claudio de Andrade Camerano:

Como já relatoriado, a questão a ser enfrentada é verificar se há embasamento legal para a Interessada deduzir, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a amortização de ágio registrado em sua contabilidade, decorrente das sucessivas operações que culminaram com a transferência à Fiscalizada, por meio de **cisão**, de ativo que continha o registro de **ágio**.

Do **Termo de Verificação Fiscal (parte 1 a parte 5)**, em parte reproduzido no Relatório deste Voto, percebe-se que estamos diante de caso envolvendo a questão de operações societárias entre empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, tendo daí surgido a figura do já conhecido **ágio interno**.

Quem exerce atividades de fiscalização de IRPJ e/ou desenvolve atividades de julgadores (contencioso administrativo) nesta área, certamente já se deparou com esta figura, então denominada de **ágio interno**, que, ao meu sentir, revelase uma denominação totalmente inadequada.

Esta Turma de Julgamento já teve a oportunidade de se pronunciar em vários julgados envolvendo esta questão específica e, em todos eles, temos a mesma situação: um **ágio** (na visão dos envolvidos) é criado, transferido e aproveitado (fiscalmente), tudo girando entre empresas fortemente ligadas, subvertendo de maneira primária a norma tributária que rege o assunto. Ainda, a escrituração do assim entendido como ágio é repudiada pelas Ciências Contábeis, por meio de pronunciamentos de seus órgão reguladores e da própria CVM (Comissão de Valores Mobiliários).

De se mostrar.

A legislação tributária em vigor, contrariamente ao alegado na impugnação, contém dispositivos que impedem o reconhecimento e amortização (efeito no resultado) desta figura chamada de **ágio interno**.

Na contabilidade da Interessada, encontrou-se o registro em conta de resultados (**despesa**) de **R\$ 45.455.074,56** (em cada ano, 2006, 2007 e 2008), de **R\$ 41.997.205,23** (2009) e de **R\$ 2.640.427,91** (2010), a título de amortização de ágio sobre investimentos (o tal do **ágio interno**).

Tendo em vista que tal amortização vingou em, pelo menos, **cinco** anos-calendário (objeto do presente lançamento), a Interessada reduziu as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL em estrondosos **R\$ 227.275.372,90**, possibilitando-lhe um *benefício fiscal* da ordem de **R\$ 77.273.626,48** (34% das amortizações deduzidas – considerando o IRPJ, Adicional e CSLL).

Que transações houve com a Interessada que lhe permitiram o registro de despesas/amortizações desta **natureza** e desta **magnitude**?

Do então denominado nos autos, de “**ÁGIO II**”

Já vimos, conforme relatoriado, que tratouse de contabilização de **amortização** de ágio, e que ali (na escrituração da Interessada) apareceu por força de uma **cisão** em uma empresa, a **Angeloni Investimentos e Participações Ltda.**, cujo ativo onde estava registrado tal ágio foi vertido para a Interessada, a **A Angeloni & CIA Ltda.**

E como este ágio lá na empresa **Angeloni Investimentos e Participações Ltda.** foi originado?

De se verificar se este ágio então surgido – e sua amortização já na Autuada encontra-se perfeitamente contemplado na norma que rege o aparecimento deste instituto.

A legislação tributária definiu **claramente** os contornos que originam o surgimento de ágio, assim como delimitou as condições necessárias que permitem a sua dedução para fins fiscais (amortização).

De se ver, então, as origens deste ágio e, particularmente no que interessa à Administração Tributária, se a sua respectiva amortização pela autuada, está juridicamente conformada com a legislação tributária.

Vamos ver e poder constatar que as operações entre as empresas, todas empresas ligadas, eram comandadas pela **família Angeloni**, capitaneado pelos sócios **Arnaldo Angeloni** e **Antenor Angeloni**, os detentores do maior número de quotas de capital das empresas (principais). Todas as ações eram dirigidas, na verdade, por estas pessoas, que detinham a participação societária majoritária em todas as empresas diretamente envolvidas. Isto significa dizer que as empresas (todas aliadas/ligadas da Interessada) não tinham vontade própria, não contestavam e nem negavam ou decidiam qualquer operação, tudo era ditado pelos Srs. Arnaldo Angeloni e Antenor Angeloni, do alto de seu comando das empresas envolvidas. E aqui estamos nos referindo aos efeitos tributários que estas operações societárias causaram, não sendo relevante para a solução da lide as justificativas de ordem familiar apresentadas pela Impugnante.

Vejamos alguns dados concernentes às empresas envolvidas e, posteriormente, os desdobramentos que se seguiram.

Távola Redonda Participações Ltda. e Três Ribeirões Participações Ltda.

Estas empresas (denominadas *holdings empresariais*) foram constituídas em 01 de outubro de 2004, sendo que cada irmão comandava uma empresa: **(i)** o Sr. Antenor Angeloni era o sócio **majoritário** da Távola Redonda Participações Ltda, que contribuiu na formação do capital social desta empresa por meio da participação (quotas) que detinha na Fiscalizada (R\$ 16.830.000,00) e **(ii)** o Sr. Arnaldo Angeloni era o sócio **majoritário** da Três Ribeirões Participações Ltda., que contribuiu na formação do capital social desta empresa por meio da participação (quotas) que detinha na Fiscalizada (R\$ 16.170.000,00).

Angeloni Investimentos e Participações Ltda.

Trata-se de empresa constituída em 10 de dezembro de 2004, com capital social de **R\$ 305.077.000,00**, tendo como sócios principais as empresas Távola Redonda Participações Ltda. e Três Ribeirões Participações Ltda., que participaram na integralização do capital social daquela, por meio da participação societária que detinham na Fiscalizada. Destaque-se que o elevado valor de integralização do capital social inicial se deve ao fato de que as quotas da Fiscalizada foram objeto de **avaliação**.

sendo atribuída às mesmas o estratosférico valor de **R\$ 304.959.000,00**. A sede da empresa tem o mesmo endereço da Fiscalizada.

Primeiro passo: da reorganização societária em busca do almejado filão de amortização de ágio: valorização unilateral de patrimônio de empresa ligada.

Percebe-se dos fatos a seguir, que tudo é previamente combinado, não há surpresas no meio do caminho, se sabe exatamente onde se quer chegar.

Em vista de que suas quotas serão oportunamente *negociadas*, a **A ANGELONI & Cia Ltda.** (a Fiscalizada) promove uma avaliação de seu patrimônio e com base em *laudo de avaliação* atribuiu o valor de **R\$ 304.959.000,00** para suas quotas.

Segundo passo: Constituição de empresa que irá receber o investimento valorizado (quotas) como integralização de capital

Ato contínuo se cria uma empresa (apropriadamente conhecida como **empresa veículo**), que aqui trata-se da **Angeloni Investimentos e Participações Ltda.**, então constituída em 10 de dezembro de 2004, cujo capital social inicial foi integralizado pelas empresas Távola Redonda Participações Ltda. e Três Ribeirões Participações Ltda., mas não em espécie ou imóveis, e sim em quotas valorizadas (valor superior ao valor patrimonial) que detinham da Fiscalizada, contabilizando-se portanto, o “ágio sobre investimentos” em seu ativo permanente. Ao receber estas quotas (na conferência de capital), a **Angeloni Investimentos e Participações Ltda.** registrou a parcela que excedeu ao valor patrimonial da quota da **Fiscalizada**, como sendo “Ágio sobre Investimentos”, algo da ordem de **R\$ 207.472.165,90!**

Agora, quem passa a ser a quotista majoritária da Fiscalizada é **Angeloni Investimentos e Participações Ltda.**, o que não quer dizer nada, tudo gira dentro do mesmo grupo familiar.

Passo final: trazer o investimento (ágio incluso) reavaliado para a empresa produtiva para fins de reduzir seu lucro tributável

Quem é a empresa que gera resultados positivos e espera contar com o investimento reavaliado (ágio incluso) para reduzir seu lucro? ...A **A ANGELONI & Cia Ltda.**, a Fiscalizada.

Abstraindo-se momentaneamente da legitimidade do ágio surgido, frente à legislação que rege tal instituto, de se ressaltar que até este momento, não se tem qualquer efeito tributário nestas operações entre as empresas (ligadas) envolvidas nestas transferências de participações societárias. Se a empresa que recebeu as quotas (reavaliadas) da Autuada estivesse com elas permanecendo em seu ativo, estaria amortizando normalmente (contabilmente) o ágio daí advindo, cujo efeito no resultado seria **neutro**, uma vez que esta amortização não é computada na determinação do Lucro Real, conforme estabelece o art.391 do RIR/99. (Esqueçamos, por ora e por não influenciar na apreciação do litígio posto, as alterações promovidas na legislação societária que acarretaram mudanças no tratamento contábil de ágio).

Quando, então, se poderia fazer uso desta amortização, de forma que provocasse efeitos, então legalmente previstos, no resultado tributável da empresa?

Ou seja, em que momento a amortização deste ágio (se válido) seria aceita como dedutível pela legislação fiscal? Em condições normais, quando ocorresse a alienação do ativo reavaliado, ou seja, o ágio (se válido) integraria o custo do investimento.

Lembra a Impugnante, que as operações de transferência/conferência de quotas para integralização de capital, se verificaram em período (2004) onde vigente a Lei nº 10.637/02.

Apesar de que o disposto no §2º do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, possa vir a ser acusado de induzir a geração de ágio como o ora visto (*ágio interno*), de se dizer, que, contrariamente ao alegado, seu **caput** trata de matéria estranha ao litígio, haja vista dispor acerca do diferimento da tributação do ganho correspondente à diferença entre o valor pelo qual o investimento em participação societária de uma pessoa jurídica foi

integralizado ao capital de uma outra pessoa jurídica e o valor contábil desse mesmo investimento.

Em todos os casos que julgamos e semelhantes a este ora visto, a alienação do ativo (reavaliado) não foi consumada, e por uma razão óbvia: o proprietário não quer (nunca quis!) se desfazer (alienar) da participação societária, a intenção sempre foi outra.

Então, como se beneficiar desta amortização, uma vez que sua contabilização (apenas) não afeta o resultado (real) das empresas?

A descoberta: o “achado” do disposto no art.386 do RIR/99

Daí, as empresas perceberam que para se valer da outra possibilidade legal (além da alienação, que não interessa) para a amortização deste ágio (**lembrando sempre que estamos abstraindo-se momentaneamente de sua legitimidade**), era necessário utilizar-se dos institutos de **incorporação, fusão** ou **cisão**, não necessariamente nesta ordem e poderia ser qualquer um deles. E, outro atrativo, não se precisava desfazer da participação societária, bastava que ela ora figurasse em balanço de uma empresa ligada, ora figurasse em balanço de outra empresa ligada, o que era efetivado por meio de sucessivas operações entre as empresas ligadas, até que, enfim, retornasse à empresa (operacional/lucrativa) que ansiava pela amortização do ágio, no caso a Autuada, no sentido de reduzir seus lucros reais anuais.

Então, promoveu-se uma **cisão** na empresa **Angeloni Investimentos e Participações Ltda.**, sendo vertido à Autuada o ativo onde consta “ágio s/ investimentos”, que nada mais é do que o **ágio** surgido da valorização do patrimônio da....Autuada!

Foi o que fizeram, se agarraram a possibilidade legal que permite a dedução, para fins fiscais, da amortização de ágio, que vamos encontrar no art.386 do RIR/99, a seguir transcrito:

[...]

Veja que o artigo supra, em seu **caput**, se reporta ao artigo anterior, de forma que oportuno que se reproduza seu texto, no caso o art.385 do RIR/99:

[...]

Assim é, que a legislação tributária sobre a matéria determina que o contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição, desdobrar o **custo de aquisição** em valor do patrimônio líquido e ágio ou deságio na aquisição do investimento, e, no lançamento do ágio ou deságio, indicar o fundamento econômico.

A amortização do ágio glosada pela Fiscalização foi aquela, como já relatoriado, encontrada na escrituração contábil da Autuada, a empresa A ANGELONI & CIA Ltda.

Já vimos como este **ágio** foi parar lá e qual a sua origem.

Nos termos dos dispositivos legais supratranscritos, a A ANGELONI & CIA Ltda. adquiriu alguma participação societária com ágio? Sob que fundamento econômico?

Para se fazer uso deste permissivo legal do art.386 do RIR/99, necessário que se tenha mais de uma empresa envolvida, uma vez que deve haver algum tipo de reorganização societária, do tipo **incorporação, fusão** ou **cisão**, institutos previstos na Lei nº 6.404/76.

No caso, tem-se a empresa A ANGELONI & CIA Ltda (a Autuada) como a empresa comercial, operando no ramo de supermercados, com expressiva receita e lucro bruto anual, conforme consta nas DIPJ acostadas aos autos.

Para se utilizar da amortização prevista no art.386, supratranscrito, necessária a existência de outras empresas, ocasião em que foi criada a empresa **Angeloni Investimentos e Participações Ltda.**, que seria o que se denomina na doutrina contábil de empresa “veículo”.

Então, em 10/12/2004, numa operação de integralização de capital da **Angeloni Investimentos e Participações Ltda.**, com quotas (então reavaliadas) de empresa do mesmo grupo, qual seja, a da **A ANGELONI & CIA Ltda**, a diferença entre a

integralização de Capital e o valor histórico da participação societária foi contabilizada como **ágio** pela Angeloni Investimentos e Participações Ltda.

As quotas da **A ANGELONI & CIA Ltda** deveriam ter sido incorporadas e registradas pela Angeloni Investimentos e Participações Ltda. de acordo com o respectivo valor patrimonial. No entanto, como isso não aconteceu, tendo sido registradas por valor lastreado em laudo de avaliação, o ágio gerado o foi intragrupo, isto é, internamente entre partes relacionadas, procedimento que não encontra amparo legal no art.385 do RIR/99.

Afinal, que investimento a Autuada adquiriu que estivesse conformado com a norma jurídica disposta no art.385 do RIR/99, supratranscrito? Nenhum! Qual o custo de aquisição? não há!

Em 22 de dezembro de 2004, passados doze dias da sua criação, houve uma **cisão** na empresa Angeloni Investimentos e Participações Ltda., ocasião em que foi vertido para a Autuada, a A ANGELONI & CIA Ltda., justamente o ativo (99% do ativo total!) que registrava o tal ágio, ativo este representado por participação societária (quotas) da própria Autuada, passando daí a amortizar o ágio... (pasmem) decorrente de avaliação econômico-financeira da própria A ANGELONI & CIA Ltda!

Nada mais despropositado, e que fere frontalmente as regras que regem o instituto do ágio, desde seu surgimento até a sua amortização, como vimos. Os procedimentos adotados pelo grupo ANGELONI contrariam a finalidade do benefício concedido pelo artigo 7º da Lei nº 9.532, de 1997, consolidado no art.386 do RIR/99, transcrito linhas atrás.

Convém lembrar que, regra geral, a contrapartida da amortização de ágio pago na aquisição de participações societárias, qualquer que tenha sido o seu fundamento econômico, caso tenha sido computada na determinação do resultado contábil, deve ser adicionada na apuração do resultado tributável, conforme determinado pelo artigo 25 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977. Ou seja, o princípio adotado pela legislação é que os efeitos fiscais da amortização de ágio devem ser neutros. O mesmo se aplica com respeito aos ganhos ou perdas decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial, nos termos do artigo 23 do mesmo Decreto-lei nº 1.598, de 1977. O ágio amortizado só será levado em conta, para efeitos fiscais, quando houver a alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada, uma vez que será computado na determinação de eventual perda ou ganho de capital (artigo 33 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977). Isso, porém, não constitui exceção ao princípio enunciado, pois o ágio, desde que efetivamente pago, representou custo para o alienante e enquanto era amortizado na escrituração contábil não o era na escrituração fiscal. Portanto, a dedução permitida pelo artigo 7º da Lei nº 9.532, de 1997, constitui um desvio do sistema e somente é legítima se atendidos rigorosamente os pressupostos legais.

Esses requisitos são, basicamente, dois. Primeiramente, o pagamento de um ágio na aquisição duma participação societária, em virtude da expectativa de resultados futuros. E em segundo lugar, a reunião, numa só entidade, do patrimônio que pagou o ágio e daquele que vai gerar os resultados futuros, de modo que a despesa paga na obtenção desse potencial de resultados futuros possa ser diretamente confrontada com esses resultados. Por isso, para a lei é indiferente que a controlada seja incorporada pela controladora, ou que ocorra o inverso. O importante é que o patrimônio que pagou pelo ágio e o patrimônio que presumivelmente vai gerar os lucros justificadores desse pagamento estejam reunidos numa mesma entidade. Sem que se observe essa conjunção, não é permitida a dedução da despesa de amortização.

Ora, então, é o comprador/adquirente quem tem de ponderar se a participação societária que queira adquirir valha mais que seu valor patrimonial e, por isto, queira **pagar** algo mais por ela, e aí se estaria determinando a fundamentação econômica geradora deste valor adicional (ágio). [em face de recentes alterações na legislação societária, a mais valia surgirá em função de valor **pago** e do valor **justo** dos ativos e passivo, mas tal não interfere no raciocínio ora posto/comentado].

O motivo pelo qual rejeita-se o reconhecimento de *ágio* formado **internamente**, reside na falta de independência entre as partes interessadas no negócio, o que impede a fixação do chamado valor justo a ser tomado como referência para o reconhecimento ou não da formação da maisvalia.

Ou seja, o efetivo valor econômico de uma empresa depende do que o mercado está disposto a pagar por ela, entendendo-se por mercado, todavia, um ambiente de negócio livre e aberto, com a interveniência de agentes econômicos independentes, o que não ocorreu no caso concreto.

É possível confirmar um valor de mercado apontado por uma empresa de consultoria quando comprador e vendedor em última análise são a mesma pessoa? A resposta é não, porque valor de mercado pressupõe mercado e mercado somente existe quando existe mais de um agente econômico.

O que se tem aqui é conduta unilateral: a Autuada faz uma reavaliação de seu patrimônio e, pouco importa o método utilizado e/ou empresa especializada que fez, chega à conclusão que, em face de uma expectativa futura de rentabilidade, suas quotas valem mais que seu valor patrimonial. Quem decidiu pela valorização das quotas da Fiscalizada, pode-se dizer assim, foi a própria Fiscalizada, cujos quotistas majoritários são as empresas Távola Redonda Participações Ltda. e Três Ribeirões Participações Ltda., capitaneadas pelos sócios/irmãos Antenor Angeloni e Arnaldo Angeloni (os filhos dos mesmos possuem participação acessória, insignificante).

Em um espaço de doze dias, criou-se e cindiu-se empresa com capital social inicial de mais de **trezentos milhões** de reais, praticamente integralizado com quotas da Fiscalizada e reavaliadas, sem a presença de qualquer investidor de fora (externo ao grupo ANGELONI) ou de empresa sem ligações que pudessem, em algum momento, atribuir (ou não) qualquer legitimidade às quotas avaliadas, como vimos, unilateralmente. Por isso a avaliação considerada no Laudo é irrelevante e não foi sequer objeto de qualquer anotação por parte da autoridade fiscal.

Na realidade, trata-se de uma série de operações encadeadas de transferências de participações societárias que têm por objetivo final burlar a legislação tributária, e aí estamos diante de algo **ilícito**, que foge "ao espírito da lei".

No presente caso, o objetivo real da criação da empresa **Angeloni Investimentos e Participações Ltda.**, no conjunto de operações realizadas, foi permitir a amortização de *ágio* pela AUTUADA, sem que sua existência tenha qualquer função econômica que não essa (em outra ponta, apenas concentrava patrimônio do ramo familiar de Antenor Angeloni).

Aliás, não se pode nem dizer que há, de fato, uma cisão: cindir o que?

Nada, não tem ativo significativo algum, a não ser aquele que continha o *ágio* a ser amortizado!

Alguém adquiriu esta participação societária *reavaliada*? Não, esta participação contemplava quotas (*reavaliadas*) da Autuada, e, ao final, em face de reorganizações societárias (!) entre empresas do grupo ANGELONI, estas quotas voltaram para a própria Autuada, agora com uma **mais valia**, que denominaram de *ágio* e resolveram amortizá-la, tendo como amparo o entendimento que deram ao disposto no art.386 do RIR/99.

Entendimento totalmente equivocado, pois criaram um **ágio fictício**, então originado de atos formais envolvendo as empresas ligadas, que, decididamente, não encontra respaldo na legislação tributária, como demonstramos acima.

Em apenas vinte e dois dias o controle societário da Autuada *trocou* de mãos por duas vezes, para duas empresas ligadas, dos mesmos donos. Empresa que não tinha sequer ativos de ponta, recebeu *aportes* de milhares de reais, em **papel** apenas, ou seja, em participação societária de empresa ligada, reavaliada, sem que estas operações societárias envolvessem transação em espécie de um único real! Custo zero! Ninguém

vendeu nada, ninguém adquiriu nada e ninguém perdeu nada, no sentido que a Autuada quer: ou seja, que tudo se encaixe nos arts.385 e 386 do RIR/99.

Perdeu, sim, o Fisco. Perde a sociedade, perdem as empresas idôneas que concorrem com a Autuada, as quais apuram seus tributos devidos sem esta criação **artificial** de despesas.

Operações desta natureza e com a mesma/única finalidade (redução de tributos) tem surgido com uma certa frequência no mercado, o que muda é o instrumento jurídico adotado, ora por incorporação, ora por cisão.

Estamos diante de uma verdadeira **banalização** destes institutos, que estão sendo utilizados somente com fins de **ilícita** economia tributária, ilícita, sim, pois geram despesas fictícias, inexistentes.

Ilícita sim e **deliberada** sim. Ou alguém pode ter dúvida da efemeridade das operações efetivadas entre as empresas ligadas? Que não tinham um único propósito que não fosse alcançar o aproveitamento do benefício fiscal estampado no art.386 do RIR/99?

É tudo muito claro: a conta é de chegar.

É tudo **deliberadamente** feito para que não hajam surpresas no lance final.

A ausência de elemento estranho (externo) nas operações torna tudo mais fácil, não há contestação, faz-se o que quiser com as participações societárias das empresas ligadas, avaliasse pelo valor que se quiser, cria-se e extingue-se/ cinde-se empresas de forma dirigida, cirúrgica, tudo feito, reitere-se, apenas com a finalidade de se adequar ao dispositivo do art.386 do RIR/99.

Ao assim proceder, a Autuada reduziu artificialmente seu resultado tributável e o fez de maneira **deliberada**, esta era a sua intenção.

No caso em questão, a **A ANGELONI & Cia. Ltda.** (a Autuada) valorizou/reavaliou seu próprio patrimônio, criando uma mais valia, onde era a única interessada, tendo transferido suas quotas (reavaliadas) para empresa do grupo ANGELONI, que não contestaria, absolutamente, o valor que fosse atribuído a estas quotas, porque a finalidade era que as mesmas retornassem (como de fato retornaram!) à Autuada, por meio de **cisão**, para assim se beneficiar da amortização do (fictício) ágio.

Então, não se tem como atendidos os pressupostos legais para a legítima utilização da amortização do ágio contemplada no art.7º da Lei nº 9.532/97, ou seja, a reunião, em uma só empresa do patrimônio que pagou (suportou) o ágio e daquele que vai gerar os resultados futuros.

Portanto, sem que se opere a junção do patrimônio de quem pagou o ágio com o patrimônio de quem se espera lucros que justifiquem aquele ágio, não se atenderão nem os motivos nem as finalidades do legislador ao instituir, excepcionalmente, a possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio. Daí também se deriva uma das condições para admitir efeitos válidos na área tributária de tais reorganizações societárias: que elas contenham alguma substância econômica e **propósito negocial**. E o propósito negocial pretendido pelo legislador é a reunião dos patrimônios de quem paga o ágio e de quem gera os lucros que o fundamentaram.

Cumprasse assinalar que a eventual falta de conceituação de **propósito negocial** não estaria a macular o lançamento, até porque o Impugnante bem compreendeu tal elemento, tanto que trouxe as conceituações doutrinárias a respeito do mesmo. Quanto à alegação de que teria sido observado em suas operações societárias um propósito de *reorganização familiar*, de se dizer que disso não se discute aqui, até porque a falta de propósito negocial não é fato gerador do tributo. O que interessou averiguar foram as causas do surgimento daqueles *ágios*, que se revelaram nada mais ser do que fruto de uma manobra (bem) articulada que proporcionou à Interessada despejar em sua escrituração uma montanha de despesas inexistentes, fictícias, reduzindo artificialmente seu resultado tributável ao longo de vários anos.

O que a Interessada fez afronta, de forma primária, as normas que regem o instituto do ágio e sua amortização.

Por tudo que se viu destas operações praticadas entre as empresas do grupo ANGELONI, inevitável concluir que não existe ágio nestas situações engendradas por empresas, fortemente ligadas societariamente, no caso, de um único dono, a família ANGELONI.

É um grande equívoco tratar esta mais valia/valorização/reavaliação a preço de mercado ou seja que nome for, como se ágio fosse, ou seja, aquele ágio submetido às normas do arts. 385 e 386 do RIR/99.

Como vimos, a ausência dos dois pressupostos do ágio decorrem de, no caso, este ter sido gerado dentro do próprio grupo societário, em desconformidade com a natureza da reorganização societária e do próprio ágio na aquisição de participações. Da análise, portanto, da situação que de fato levou à operação de **cisão**, com absorção de patrimônio pela Autuada, constata-se facilmente que esta não se enquadra nas situações previstas nos artigos 385 e 386, anteriormente transcritos neste Voto, ou seja, as operações impetradas pelas empresas ligadas não se subsumem a estes dois dispositivos legais.

Assim, não há que se afastar as autuações, como pretende a Impugnante, pelos fatos de (i) existir um laudo de avaliação, (ii) estarem as operações devidamente registradas, escrituradas e divulgadas e (iii) terem sido observados os requisitos da legislação fiscal e societária. Até porque tudo isto foi necessário para dar aparente legitimidade ao resultado alcançado.

Portanto, não sendo aplicável à autuada a especial norma de dedutibilidade de ágio prevista no artigo 386, inciso III, §2º do RIR/99, agiram corretamente os autuantes ao glosarem as exclusões ao lucro líquido de valores correspondentes a despesas que não atendiam os requisitos gerais de dedutibilidade previstos no art. 299 do mencionado regulamento e citado no Termo Fiscal.

É o que basta para decidir, mas vamos adiante, até porque a autoridade autuante faz outros destaques em seu Termo Fiscal e a Impugnante teceu comentários sobre alguns deles. *(destaques do original)*

A jurisprudência deste Conselho está consolidada neste mesmo sentido de que não há qualquer substância econômica nos valores que, ao final de operações desta espécie, passam a reduzir as bases tributáveis da autuada, independentemente da vedação posteriormente veiculada na Lei nº 12.973/2014 ou da “opção legal” que a Contribuinte vislumbra no art. 36 da Lei nº 10.637/2002. Veja-se, inclusive, que o primeiro dos paradigmas indicados em ambos, Acórdão nº 1301-001.299, já foi reformado por esta 1ª Turma posteriormente à interposição do recurso especial, nos termos Acórdão nº 9101-003.077, que reproduz o entendimento deste Colegiado acerca destas operações desde a edição do Acórdão nº 9101-002.300, de 7 de abril de 2016.

Na sequência são transcritas as razões de decidir expressas pela ex-Conselheira Adriana Gomes Rêgo no Acórdão nº 9101-002.388 (“Caso Gerdau”), cujos fundamentos, aqui adotados, refutam os argumentos de defesa da Contribuinte:

O argumento de que como o legislador não vedou o ágio surgido de operações intragrupo, tudo seria possível, é mais absurdo ainda, porque a Lei nº 9.532, de 1997 trata expressamente de participações adquiridas com ágio ou deságio e ágio pressupõe um pagamento (ou que se arque com um dispêndio) maior do que um valor contabilizado (como deságio pressupõe pagamento a menor), reforçando-se ainda, quando o caput do art. 7º faz referência ao Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, o qual, também de forma expressa, define o ágio como diferença entre custo de aquisição e o valor do PL ao tempo dessa aquisição:

Lei nº 9.532, de 1997

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 nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

.....
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; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998) .(Negritei)

Decreto-lei nº 1.598, de 1977 (redação vigente ao tempo dos fatos geradores)

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.(Negritei)

É oportuno registrar que não se está aqui a ampliar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, como quis fazer crer a Recorrida em suas contrarrazões, mas simplesmente interpretando o que dispôs o legislador. E nem mesmo a se fazer uma interpretação econômica dos fatos ou da lei. É que não faz o menor sentido tratar como “custo” o que não representou qualquer dispêndio! Até ousar dizer que o que está a se fazer aqui é uma interpretação literal da lei, porque sequer consigo vislumbrar custo diferente de dispêndio e dispêndio diferente de se arcar com um ônus.

Aliás, a definição de Custo de Aquisição trazida pelo Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações elaborado pela FIPECAFI (item 10.3.2.a, da 7ª ed., 2008), não deixa dúvidas:

“a) **CUSTO DE AQUISIÇÃO** O custo de aquisição é o valor efetivamente despendido na transação por subscrição relativa a aumento de capital, ou ainda pela compra de ações de terceiros, quando a base do custo é o preço total pago. Vale lembrar que esse valor pago é reduzido dos valores recebidos a título de distribuição de lucros (dividendos), dentro do período de seis meses após a aquisição das cotas ou ações da investida.” (Grifei)

Ou seja, os valores a serem registrados como custo de aquisição, como preço pago, deve corresponder ao valor despendido, pago, nas transações com agentes externos, para obtenção do investimento.

Ainda do referido Manual, 7ª ed., destaco todas as menções feitas a valor pago e aquisição de ações, no sentido de demonstrar o que a teoria contábil considera custo de aquisição e ágio:

“11.7.1 – **Introdução e Conceito** Os investimentos, como já vimos, são registrados pelo valor da equivalência patrimonial e, nos casos em que os investimentos foram feitos por meio de subscrições em empresas coligadas ou controladas, formadas pela própria investidora, não surge normalmente qualquer ágio ou deságio. Vejase, todavia, caso especial no item 11.7.6.

Todavia, no caso de uma companhia adquirir ações de uma empresa já existente, pode surgir esse problema.

O conceito de ágio ou deságio, aqui, não é o da diferença entre o valor pago pelas ações e seu valor nominal, mas a diferença entre o valor pago e o valor patrimonial das ações, e ocorre quando adotado o método da equivalência patrimonial.

Dessa forma, há ágio quando o preço de custo das ações for maior que seu valor patrimonial, e deságio, quando for menor, como exemplificado a seguir.

11.7.2 Segregação Contábil do Ágio ou Deságio

Ao comprar ações de uma empresa que serão avaliadas pelo método da equivalência patrimonial, deve-se, já na ocasião da compra, segregar na Contabilidade o preço total de custo em duas subcontas distintas, ou seja, o valor da equivalência patrimonial numa subconta e o valor do ágio (ou deságio) em outra subconta.(...)

11.7.3 Determinação do Valor do Ágio ou Deságio

a) GERAL

Para permitir a determinação do valor do ágio ou deságio, é necessário que, na data-base da aquisição das ações, se determine o valor da equivalência patrimonial do investimento, para o que é necessária a elaboração de um Balanço da empresa da qual se compraram as ações, preferencialmente na mesma data-base da compra das ações ou até dois meses antes dessa data. Todavia, se a aquisição for feita com base num Balanço de negociação, poderá ser utilizado esse Balanço, mesmo que com defasagem superior aos dois meses mencionados. Ver exemplos a seguir.

b) DATA-BASE

Na prática, esse tipo de negociação é usualmente um processo prolongado, levando, às vezes, a meses de debates até a conclusão das negociações. A data-base da contabilização da compra é a da efetiva transmissão dos direitos de tais ações aos novos acionistas; a partir dela, passam a usufruir dos lucros gerados e das demais vantagens patrimoniais.(...)

11.7.4 Natureza e Origem do Ágio ou Deságio

(...)

c) **ÁGIO POR VALOR DE RENTABILIDADE FUTURA** Esse ágio (ou deságio) ocorre quando se paga pelas ações um valor maior (menor) que o patrimonial, em função de expectativa de rentabilidade futura da coligada ou controlada adquirida.

Esse tipo de ágio ocorre com maior frequência por envolver inúmeras situações e abranger diversas possibilidades.

No exemplo anterior da Empresa B, os \$ 100.000.000 pagos a mais na compra das ações representam esse tipo de ágio e devem ser registrados nessa subconta específica.

Sumariando, no exemplo anterior, a contabilização da compra das ações pela Empresa A, por \$ 504.883.200, seria (...).

11.7.5 Amortização do Ágio ou Deságio

CONTABILIZAÇÃO

V – Amortização do ágio (deságio) por valor de rentabilidade futura

O ágio pago por expectativa de lucros futuros da coligada ou controlada deve ser amortizado dentro do período pelo qual se pagou por tais futuros lucros, ou seja, contra os resultados dos exercícios considerados na projeção dos lucros estimados que justifiquem o ágio. O fundamento aqui é o de que, na verdade, as receitas equivalentes aos lucros da coligada ou controlada não representam um lucro efetivo, já que a investidora pagou por eles antecipadamente, devendo, portanto, baixar o ágio contra essas receitas. Suponha que uma empresa tenha pago pelas ações adquiridas um valor adicional ao do patrimônio líquido de \$ 200.000, correspondente a sua participação nos lucros dos 10 anos seguintes da empresa adquirida. Nesse caso, tal ágio deverá ser amortizado na base de 10% ao ano. (Todavia, se os lucros previstos pelos quais se pagou o ágio não forem

projetados em uma base uniforme de ano para ano, a amortização deverá acompanhar essa evolução proporcionalmente).(...)

Nesse sentido, a CVM determina que o ágio ou o deságio decorrente da diferença entre o valor pago na aquisição do investimento e o valor de mercado dos ativos e passivos da coligada ou controlada deverá ser amortizada da seguinte forma

(...).

11.7.6 Ágio na Subscrição

(...)

por outro lado, vimos nos itens anteriores ao 11.7 que surge o ágio ou deságio somente quando uma empresa adquire ações ou quotas de uma empresa já existente, pela diferença entre o valor pago a terceiros e o valor patrimonial de tais ações ou quotas adquiridas dos antigos acionistas ou quotistas.

Poderíamos concluir, então, que não caberia registrar um ágio ou deságio na subscrição de ações. Entendemos, todavia, que quando da subscrição de novas ações, em que há diferença entre o valor de custo do investimento e o valor patrimonial contábil, o ágio deve ser registrado pela investidora.

Essa situação pode ocorrer quando os acionistas atuais (Empresa A) de uma empresa B resolvem admitir novo acionista (Empresa X) não pela venda de ações já existentes, mas pela emissão de novas ações a serem subscritas, pelo novo acionista. Ou quando um acionista subscrisse aumento de capital no lugar de outro.

O preço de emissão das novas ações, digamos \$ 100 cada, representa a negociação pela qual o acionista subscritor está pagando o valor patrimonial contábil da Empresa B, digamos \$ 60, acrescido de uma mais-valia de \$ 40, correspondente, por exemplo, ao fato de o valor de mercado dos ativos da Empresa B ser superior a seu valor contabilizado. Tal diferença representa, na verdade, uma reavaliação de ativos, mas não registrada pela Empresa B, por não ser obrigatória.

Notemos que, nesse caso, não faz sentido lógico que o novo acionista ou mesmo o antigo, ao fazer a integralização do capital, registre seu investimento pelo valor patrimonial das suas ações e reconheça a diferença como perda não operacional. Na verdade, nesse caso, o valor pago a mais tem substância econômica bem fundamentada e deveria ser registrado como um ágio, baseado no maior valor de mercado dos ativos da Empresa B.”

É de se observar, ainda, que mesmo na subscrição de ações, fala-se em **preço e pagamento** de valor.

É bem verdade que no item 38.6.1.2, ao tratar da Incorporação Reversa com Ágio Interno, o referido Manual, ao analisar o art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, aduz que o referido diploma legal admitia a reavaliação de participações societárias, quando da integralização de ações subscritas, com o diferimento da tributação do IRPJ e da CSLL e concluem os autores da obra:

“Questiona-se, desse modo, a racionalidade econômica do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, pelo lado do ente tributante, que permite que grupos econômicos, em operações de combinação de negócios, criem artificialmente, ágios internamente, por intermédio da constituição de ‘sociedades veículos’, que surgem e são extintas em curso lapso temporal, ou pela utilização de sociedades de participação denominadas ‘casca’, com finalidade meramente elisiva.

Do ponto de vista tributário, à luz do art. 36, e dependendo da forma pela qual a operação é realizada, a Fazenda pública perde porque permite a dedutibilidade da quota de ágio amortizada para fins de IRPJ e base de cálculo da CSLL e difere a tributação do ‘ganho de capital’ registrado pela companhia que

subscreve e integraliza aumento de capital em 'sociedade veículo' ou de participação 'casca', a ser em seguida incorporada".

Com a devida vênia aos autores, é de se verificar e como a própria Recorrida aduz em suas Contrarrazões, que existe permissão legal, sim, de integralização de capital social com ações de outra empresa, que há permissão legal de avaliação de investimentos em sociedades coligadas e controladas com o desdobramento do custo de aquisição em ágio; contudo, o que não há é autorização legal para, em virtude dessa integralização, lançar em contrapartida o desdobramento do custo como ágio, pois, em operações internas, sem que um terceiro se disponha a pagar uma mais-valia, não há ágio; a contrapartida é uma reavaliação de ativos.

E é isso que os autores confundem quando tratam do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, porque essa lei sequer fala em ágio. Assim, o que tal dispositivo tratava é da possibilidade de diferimento do ganho de capital, quando uma companhia A, que possui participação societária em B, resolve constituir C, subscREVendo capital com ações reavaliadas de B. Ocorre que essa reavaliação de B é puramente uma reavaliação, quando as operações ocorrem dentro de um mesmo grupo. A lei não autoriza que a contrapartida da reavaliação seja uma conta de ágio. Só existe ágio se um terceiro se dispõe a reconhecer esse sobre-preço e a pagar por ele. Sem onerosidade, descabe falar em mais-valia.

E é nessa linha que os autores acabam concluindo às fls. 599 e 600 da 7ª edição:

*"Para admitir-se o registro da parcela legalmente dedutível do ágio gerado internamente, deve-se enxerga-la tecnicamente, abstraindo outras questões, similarmente a um ativo fiscal diferido advindo de estoques de prejuízos fiscais e de bases negativas de contribuição social. Poder-se-ia advogar que seu registro encontra amparo no fato de haver uma evidência persuasiva de sua substância econômica: um diploma legal que corrobora o seu surgimento. E ainda dentro dessa corrente de pensamento, seria admitido como critério de mensuração contábil inicial, por analogia, o mesmo dispensado a um ativo fiscal diferido advindo de estoques de prejuízos fiscais e de bases negativas de contribuição social, qual seja, **mensuração a valores de saída**, utilizando o método do fluxo de benefícios futuros trazidos a valor presente, no limite de benefícios nominais projetados para dez anos.*

*Por outro lado, haveria também como refutar o registro da parcela legalmente dedutível do ágio gerado internamente, ao se enxerga-la tecnicamente como um intangível gerado internamente. Dentro do Arcabouço Conceitual Contábil em vigor, considerando a **mensuração a valores de entrada**, não se admite o reconhecimento de um ativo que não seja por seu custo de aquisição. Um intangível gerado internamente, como no caso em comento, embora gere benefícios econômicos inquestionáveis para uma dada entidade, tem o seu reconhecimento contábil obstado por uma simples razão: a ausência de custo para ser confrontado com benefícios gerados e permitir, com isso, a apuração de lucros consentâneos com a realidade econômica da entidade.*

(...)

Só que, no caso desses créditos tributários derivados de operações societária entre empresas sob controle comum, não há, na essência, e também na figura das demonstrações consolidadas, qualquer desembolso que lhes dê suporte. Direitos obtidos sem custo, como direitos autorais, por exemplo, não são contabilizados; o goodwill (fundo de comércio) desenvolvido sem custo ou com custo diluído ao longo de vários anos na forma de despesas já reconhecidas também não é contabilizado; patentes criadas pela empresa são registradas apenas pelo seu custo etc. Por que os direitos de pagar menos tributos futuros, advindos de operações com ausência de propósito negocial e permeadas por abuso de forma, seriam registrados? Essas seriam discussões no campo técnico e conceituai a serem travadas. Contudo, estimulando um pouco mais o debate, deve-se atentar para uma questão sobremaneira crucial para a Contabilidade.

Do ponto de vista institucional e moral da profissão contábil, e por que não político, admitir-se o registro do ativo fiscal implica estimular o surgimento de uma indústria do ágio?

Assim, à parte possíveis controvérsias conceituais, o procedimento mais adequado, **técnica e eticamente**, é não se proceder ao reconhecimento do ativo fiscal diferido nessas operações."(Grifei)

Por oportuno, trago ainda a versão do Manual de Contabilidade Societária, após as normas internacionais e os pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (edição de 2010, pág. 442), que reforça ainda mais o que entendiam os autores do Manual:

"Considerando que na época não havia uma normatização contábil similar ao CPC 15, a consequência direta da prática desse tipo de incorporação (reversa) era a geração de um benefício fiscal bem como o reconhecimento contábil de um ágio gerado internamente (contra o qual, nós, os autores deste Manual, sempre nos insurgimos).

Dessa forma, era fortemente criticada a racionalidade econômica do art. 36 da Lei nº 10.637/02, que permitia que grupos econômicos, em operações de combinação de negócios (sob controle comum) criassem artificialmente ágios internamente por intermédio da constituição de "sociedades veículo", que surgem e são extintas em curto lapso de tempo, ou pela utilização de sociedades de participação denominadas "casca", com finalidade meramente elisiva.

Nesse sentido, vale lembrar que a CVM vedava fortemente esse tipo de prática (vide Ofício-Circular CVM SNC/SEP nº 01/2007), uma vez que a operação se realizava entre entidades sob controle comum e, portanto, careciam de substância econômica (nenhuma riqueza era gerada efetivamente em tais operações). Além disso, o ágio fundamentado em rentabilidade futura (goodwill) proveniente de combinações entre entidades sob controle comum era eliminado nas demonstrações consolidadas da controladora final, tornando inconsistente o reconhecimento desse tipo de ágio gerado internamente (na ótica do grupo econômico não houve geração de riqueza).

Atualmente, o art. 36 da Lei nº 10.637/02 foi revogado pela Lei nº 11.196/05 (art. 133, inciso III), bem como com a entrada em vigor do CPC 15, para fins de publicação de demonstrações contábeis, não mais será possível reconhecer contabilmente um ágio gerado internamente em combinações de negócio envolvendo entidades sob controle comum."

Convém observar que tudo isso foi escrito antes mesmo da MP nº 627, de 2013!

É importante também destacar que o próprio Conselho Federal de Contabilidade estabeleceu, por meio da Resolução nº CFC nº 750, de 1993, que as essências das transações devem prevalecer sobre a forma, e que a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser efetuada com base nos valores de entrada, considerando-se como tais aqueles resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes, senão vejamos:

Art. 1º. Constituem PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE (PFC) os enunciados por esta Resolução.

§ 1º. A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

§ 2º. Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

(...)

Art. 7º. Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.

Parágrafo único. Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

I - a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;

II – uma vez integrado no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;

III – o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;

IV – os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada

V – o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos.” (Grifei)

O Conselho Federal de Contabilidade editou, ainda, a Resolução CFC nº 1.110/2007 para aprovar a NBC T 19.10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, aplicável aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2008, cujo item 120 determina expressamente:

“120. O reconhecimento de ágio decorrente de rentabilidade futura gerado internamente (goodwill interno) é vedado pelas normas nacionais e internacionais. Assim, qualquer ágio dessa natureza anteriormente registrado precisa ser baixado”.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis também repudiou o ágio interno por meio do CPC nº 04, aprovado em 2010, que, ao se manifestar sobre ativo intangível, dedicou os itens 48 a 50 para tratar do “Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente”, deixando bastante claro que tal ágio sequer deve ser reconhecido como ativo:

Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente

48. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

49. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos no presente Pronunciamento. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo.(Grifei)

Também em 2010, o Conselho Federal de Contabilidade por meio da Resolução CFC nº 1.303, de 2010, aprovou a NBC TG 04, que tem como base o mencionado Pronunciamento Técnico CPC 04 já acima transcrito:

Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente

48. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

49. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos na presente Norma. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo.

50. As diferenças entre valor de mercado da entidade e o valor contábil de seu patrimônio líquido, a qualquer momento, podem incluir uma série de fatores que afetam o valor da entidade. No entanto, essas diferenças não representam o custo dos ativos intangíveis controlados pela entidade. (Grifei)

Também a Comissão de Valores Mobiliários, por meio do Ofício Circular CVM/SNC/SEP nº 1, de 2007, no item 20.1.7 tratou o ágio interno nos seguintes termos:

20.1.7 “Ágio” gerado em operações internas

A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de “ágio”.

Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas, iniciase com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato contínuo, utilizarse do resultado constante do laudo oriundo desse processo como referência para subscrever o capital numa nova empresa. Essas operações podem, ainda, serem seguidas de uma incorporação.

Outra forma observada de realizar tal operação é a incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.

Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, única e exclusivamente, quando o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como “arm's length”.

Portanto, é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidênciação pela contabilidade. (Grifei)

Em 2011, inclusive, o Comitê quando aprova o CPC nº 15, que trata das demonstrações contábeis acerca da combinação de negócios e seus efeitos, deixa expresso que o

Pronunciamento não alcança a combinação de negócios de entidades ou negócios sob controle comum:

Objetivo

1. O objetivo deste Pronunciamento é aprimorar a relevância, a confiabilidade e a comparabilidade das informações que a entidade fornece em suas demonstrações contábeis acerca de combinação de negócios e sobre seus efeitos. Para esse fim, este Pronunciamento estabelece princípios e exigências da forma como o adquirente:

(a) reconhece e mensura, em suas demonstrações contábeis, os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e as participações societárias de não controladores na adquirida;

(b) reconhece e mensura o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill adquirido) advindo da combinação de negócios ou o ganho proveniente de compra vantajosa; e

(c) determina quais as informações que devem ser divulgadas para possibilitar que os usuários das demonstrações contábeis avaliem a natureza e os efeitos financeiros da combinação de negócios.

.....
Combinação de negócios de entidades sob controle comum –aplicação do item 2(c)

B1. Este Pronunciamento não se aplica a combinação de negócios de entidades ou negócios sob controle comum. A combinação de negócios envolvendo entidades ou negócios sob controle comum é uma combinação de negócios em que todas as entidades ou negócios da combinação são controlados pela mesma parte ou partes, antes e depois da combinação de negócios, e esse controle não é transitório.

B2. Um grupo de indivíduos deve ser considerado como controlador de uma entidade quando, pelo resultado de acordo contratual, eles coletivamente têm o poder para governar suas políticas financeiras e operacionais de forma a obter os benefícios de suas atividades. Portanto, uma combinação de negócios está fora do alcance deste Pronunciamento quando o mesmo grupo de indivíduos tem, pelo resultado de acordo contratual, o poder coletivo final para governar as políticas financeiras e operacionais de cada uma das entidades da combinação de forma a obter os benefícios de suas atividades, e esse poder coletivo final não é transitório.

E não é só isso: até este voto do acórdão recorrido, a jurisprudência do CARF também trilhava o mesmo caminho, isto é, o CARF não admitia a dedutibilidade da amortização de ágio surgido em operações internas ao grupo econômico, nem com o uso de empresas veículos, conforme acórdãos trazidos pela Fazenda em seu Recurso, todos de decisões unânimes na matéria ágio: 10196724, 10323.290, 10517.219.

Por conseguinte, não se pode afirmar agora, como suscitado da sessão passada, que o ágio interno só deixou de ser dedutível a partir da Lei nº 12.973, de 2014, ou melhor, da MP nº 627, de 2013, da qual referida lei resultou por conversão. Na verdade, a nova lei, ao dispor expressamente assim, nada mais fez do que esclarecer que, por óbvio, ágio pressupõe sobrepreço pago por partes independentes, ou seja, a indedutibilidade do ágio interno para fins fiscais decorre do fato de ele não ser aceito sequer contabilmente.

Aliás, é nesta linha que se verifica já na própria exposição de motivos da MP nº 637, de 2013, que ora colaciono:

EM nº 00187/2013 MF

Brasília, 7 de Novembro de 2013

Excelentíssima Senhora Presidenta da República,

Submeto à apreciação de Vossa Excelência a Medida Provisória que altera a legislação tributária federal e revoga o Regime Tributário de Transição RTT instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, bem como dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas e de lucros auferidos por pessoa física residente no Brasil por intermédio de pessoa jurídica controlada no exterior; e dá outras providências.

1. A Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, alterou a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 Lei das Sociedades por Ações, modificando a base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS. A Lei nº 11.941, de 2009, instituiu o RTT, de forma opcional, para os anos-calendário de 2008 e 2009, e, obrigatória, a partir do ano-calendário de 2010.

2. O RTT tem como objetivo a neutralidade tributária das alterações trazidas pela Lei nº 11.638, de 2007. O RTT define como base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP, e da COFINS os critérios contábeis estabelecidos na Lei nº 6.404, de 1976, com vigência em dezembro de 2007. Ou seja, a apuração desses tributos tem como base legal uma legislação societária já revogada.

3. Essa situação tem provocado inúmeros questionamentos, gerando insegurança jurídica e complexidade na administração dos tributos. Além disso, traz dificuldades para futuras alterações pontuais na base de cálculo dos tributos, pois a tributação tem como base uma legislação já revogada, o que motiva litígios administrativos e judiciais.

4. A presente Medida Provisória tem como objetivo a adequação da legislação tributária à legislação societária e às normas contábeis e, assim, extinguir o RTT e estabelecer uma nova forma de apuração do IRPJ e da CSLL, a partir de ajustes que devem ser efetuados em livro fiscal. Além disso, traz as convergências necessárias para a apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

(...)

*15.9. O art. 20, com o intuito de alinhá-lo ao novo critério contábil de avaliação dos investimentos pela equivalência patrimonial, deixando expressa a sua aplicação a outras hipóteses além de investimentos em coligadas e controladas, e registrando separadamente o valor decorrente da avaliação ao valor justo dos ativos líquidos da investida (mais-valia) e a diferença decorrente de rentabilidade futura (**goodwill**). O § 3º determina que os valores registrados a título de mais-valia devem ser comprovados mediante laudo elaborado por perito independente que deverá ser protocolado na Secretaria da Receita Federal do Brasil ou cujo sumário deve ser registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos até o último dia útil do décimo terceiro mês subsequente ao da aquisição da participação. Outrossim, em consonância com as novas regras contábeis, foi estabelecida a tributação do ganho por compra vantajosa no período de apuração da alienação ou baixa do investimento;*

(...)

Os arts. 19 e 20 dispõem sobre o tratamento tributário a ser dado à mais ou menos-valia que integrará o custo do bem que lhe deu causa na hipótese de fusão, incorporação ou cisão da empresa investida. Tendo em vista as mudanças nos critérios contábeis, a legislação tributária anterior revelou-se superada, haja vista não tratar especificamente da mais ou menos-valia, daí a necessidade de inclusão desses dispositivos estabelecendo as condições em que os valores

poderão integrar o custo do bem para fins tributários. Os referidos dispositivos devem ser analisados juntamente com o disposto nos arts. 35 a 37.

*32. As novas regras contábeis trouxeram grandes alterações na contabilização das participações societárias avaliadas pelo valor do patrimônio líquido. Dentre as inovações introduzidas destacam-se a alteração quanto à avaliação e ao tratamento contábil do novo ágio por expectativa de rentabilidade futura, também conhecido como **goodwill**. O art. 21 estabelece prazos e condições para a dedução do novo ágio por rentabilidade futura (**goodwill**) na hipótese de a empresa absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com **goodwill**, apurado segundo o disposto no inciso III do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Esclarece que a dedutibilidade do **goodwill** só é admitida nos casos em que a aquisição ocorrer entre empresas independentes. (Grifei)*

É importante destacar que esse novo regramento contido na Lei nº 12.973/2014 é decorrente dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pelas Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009, e pelos pronunciamentos contábeis decorrentes.

No que diz respeito à questão de ágio, ocorreram mudanças significativas, como a nova definição de coligada (alteração do art. 243 da Lei nº 6.404/76), a alteração sobre o Método da Equivalência Patrimonial (art. 248 da Lei nº 6.404/79), além da edição de atos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC sobre o assunto (em especial, o CPC nº 18 – “Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto” e CPC nº 15 – “Combinação de Negócios”, acima já citado).

De acordo com essa nova concepção contábil, o ágio (que passou a ser denominado de *goodwill*) é determinado como sendo o excedente pago, após os ativos líquidos da investida serem avaliados a “valor justo” (conceito que aliás é bem mais amplo do que “valor de mercado”). Em razão dessa alteração, o custo de aquisição do investimento passou a ser desdobrado em: a) valor do patrimônio líquido da investida; b) mais ou menos valia; e c) ágio por rentabilidade futura (*goodwill*), conforme destaque:

Art. 20. O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

*II - mais ou menos-valia, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor de que trata o inciso I do **caput**; e (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

*III - ágio por rentabilidade futura (**goodwill**), que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores de que tratam os incisos I e II do **caput**. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

Por tudo isso, é de se perceber que não é possível se fazer uma associação exata entre a nova sistemática de identificação e apuração do ágio com a anterior. De forma que, o que era ágio antes, pode ser agora somente “mais valia”, mesmo que anteriormente tivesse sido identificado como decorrente de expectativa de rentabilidade futura. A possibilidade de se apurar uma “menos valia” também influi na existência ou não do ágio.

Além disso, as situações em que o Método da Equivalência Patrimonial se torna obrigatório também foram alteradas, o que tem influência direta sobre a necessidade ou não de se determinar a existência de ágio.

Portanto, é um grande equívoco de interpretação se utilizar das disposições contidas no art. 7º da Lei 9.532/1997, a partir do constante nos arts. 20 a 22 da Lei nº 12.973/2014, uma vez que disciplinam efeitos tributários de procedimentos contábeis totalmente distintos.

Não fossem apenas essas diferenças, mas o fato mais curioso ainda é que o próprio conceito de partes dependentes estabelecido pelo art. 25 da Lei nº 12.973, de 2014, é bem mais amplo do que o conceito de ágio interno:

Art. 25. Para fins do disposto nos arts. 20 e 22, consideram-se partes dependentes quando: (Vigência)

I - o adquirente e o alienante são controlados, direta ou indiretamente, pela mesma parte ou partes;

II - existir relação de controle entre o adquirente e o alienante;

III - o alienante for sócio, titular, conselheiro ou administrador da pessoa jurídica adquirente;

IV - o alienante for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro das pessoas relacionadas no inciso III; ou

V - em decorrência de outras relações não descritas nos incisos I a IV, em que fique comprovada a dependência societária.

Ou seja, não apenas as operações que envolvem duas pessoas jurídicas sob controle comum caracterizam-se como partes dependentes: a nova lei incluiu as pessoas físicas, com situações, por exemplo, em que o alienante é parente ou afim até o terceiro grau do sócio acionista da empresa. Assim, passa a ser possível a existência de um ágio contábil (diferente do ágio interno), mas que ao teor da nova legislação, a sua dedutibilidade fica vedada.

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte relativamente às matérias **“validade do ágio gerado entre partes relacionadas”** e **“opção legal – artigo 36 da Lei nº 10.637/02”**.

Quanto ao item (7) identificado como **“juros sobre o capital próprio: ausência de limitação temporal prevista na legislação e necessidade de respeito ao princípio da legalidade”**, a Contribuinte defende a possibilidade de deliberar, em 2009, juros sobre o capital próprio referentes aos anos-calendário 2004 e 2005, *já que inexistia dispositivo algum na legislação que vedasse o procedimento adotado pela Recorrente*, inclusive porque *o regime de competência prevê que as despesas devem ser escrituradas quando incorridas, o que, no caso das despesas de JCP, ocorre apenas quando da ocorrência de sua deliberação*.

Releva observar que o primeiro paradigma indicados pela Contribuinte, Acórdão nº 1801-001.128, também foi reformado por este Colegiado depois da interposição do recurso especial, conforme Acórdão nº 9101-003.662, de 4 de julho de 2018.

No mérito, este Colegiado tem se manifestado, de forma consistente, contra a tese defendida pela Contribuinte em todas as reuniões de julgamento nas quais apreciou dissídio semelhante ao aqui demonstrado, como se vê nas ementas a seguir transcritas:

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE SUJEITA AO REGIME DE COMPETÊNCIA E A CRITÉRIOS TEMPORAIS. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. VEDAÇÃO.

1 - O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou.

2 - As despesas de Juros com Capital Próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas

obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade.

3 - A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa, configuram importante referencial para a identificação do período a que corresponde a despesa de juros, e, conseqüentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência,

4 - Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as contas patrimoniais mantêm seus saldos de um ano para outro. os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente. (Acórdão nº 9101-002.180 - Sessão de 20 de janeiro de 2016).

.....

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE SUJEITA AO REGIME DE COMPETÊNCIA E A CRITÉRIOS TEMPORAIS. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. VEDAÇÃO.

1- O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou.

2- As despesas de Juros com Capital Próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade.

3- A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa, configuram importante referencial para a identificação do período a que corresponde a despesa de juros, e, conseqüentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência,

4- Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as contas patrimoniais mantêm seus saldos de um ano para outro. os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente.

5- O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração ou de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que o contribuinte pretendeu foi "criar" em 2010 despesas de juros nos anos de 2006, 2007 e 2009, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naqueles períodos passados e que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles anos já devidamente encerrados. Isso não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade. (Acórdão nº 9101-002.691 - Sessão de 16 de março de 2017).

.....

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE SUJEITA AO REGIME DE COMPETÊNCIA E A CRITÉRIOS TEMPORAIS. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. VEDAÇÃO.

1- O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou.

2- As despesas de Juros com Capital Próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade.

3- A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa, configuram importante referencial para a identificação do período a que corresponde a despesa de juros, e, conseqüentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência,

4- Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as contas patrimoniais mantêm seus saldos de um ano para outro. os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente.

5- O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração ou de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que o contribuinte pretendeu foi "criar" em 2006 despesas de juros no ano de 2005, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naquele período passado e que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daquele ano já devidamente encerrado. Isso não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade. (*Acórdão nº 9101-002.778 – Sessão de 6 de abril de 2017*).

.....

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE SUJEITA AO REGIME DE COMPETÊNCIA E A CRITÉRIOS TEMPORAIS. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. VEDAÇÃO.

1- O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou.

2- As despesas de Juros com Capital Próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade.

3- A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa, configuram importante referencial para a identificação do período a que corresponde a despesa de juros, e, conseqüentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência,

4- Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as contas patrimoniais mantêm seus saldos de um ano para outro. os JCPs podem passar de um exercício para o

outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente. (Acórdão nº 9101-002.797, Sessão de 9 de maio de 2017).

.....

DESPESAS. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PERÍODOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas com juros sobre o capital próprio (JCP) se submetem às regras gerais de contabilização de despesas, obedecendo o regime de competência: somente podem incorrer no mesmo exercício social em que as receitas correlacionadas geradas com o uso do capital que os JCP remuneram se produzem, formando o resultado daquele exercício. Não se admite a dedução de JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores. (Acórdão nº 9101-003.064 - Sessão de 13 de setembro de 2017).

.....

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE SUJEITA AO REGIME DE COMPETÊNCIA E A CRITÉRIOS TEMPORAIS. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. VEDAÇÃO.

1- O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou.

2- As despesas de Juros com Capital Próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade.

3- A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa, configuram importante referencial para a identificação do período a que corresponde a despesa de juros, e, conseqüentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência,

4- Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as contas patrimoniais mantêm seus saldos de um ano para outro. os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente. (Acórdão nº 9101-003.161 – Sessão de 3 de outubro de 2017).

.....

DESPESAS. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PERÍODOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas com juros sobre o capital próprio (JCP) se submetem às regras gerais de contabilização de despesas, obedecendo o regime de competência: somente podem incorrer no mesmo exercício social em que as receitas correlacionadas geradas com o uso do capital que os JCP remuneram se produzem, formando o resultado daquele exercício. Não se admite a dedução de JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores. Precedentes recentes na 1ª Turma da CSRF. Acórdãos nº 9101-002.180, 9101-002.181, 9101-002.182, 9101-003.064, 9101-003.065, 9101-003.066 e 9101-003.067. (Acórdão nº 9101-003.216 - Sessão de 8 de novembro de 2017).

.....

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PAGAMENTO OU CRÉDITO. PL DE ANOS-CALENDÁRIO ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. VIOLAÇÃO.

Os juros sobre o capital próprio, calculados sobre o patrimônio líquido de anos-calendário anteriores ao pagamento ou crédito dessa remuneração, constituem violação ao regime de competência. (Acórdão nº 9101-003.429 - Sessão de 6 de fevereiro de 2018).

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PAGAMENTO OU CRÉDITO. PL DE ANOS-CALENDÁRIO ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. VIOLAÇÃO.

Os juros sobre o capital próprio, calculados sobre o patrimônio líquido de anos-calendário anteriores ao pagamento ou crédito dessa remuneração, constituem violação ao regime de competência. (Acórdão nº 9101-003.535 - Sessão de 4 de abril de 2018).

DESPESAS. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PERÍODOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas com juros sobre o capital próprio (JCP) se submetem às regras gerais de contabilização de despesas, obedecendo o regime de competência: somente podem incorrer no mesmo exercício social em que as receitas correlacionadas geradas com o uso do capital que os JCP remuneram se produzem, formando o resultado daquele exercício. Não se admite a dedução de JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores. Precedentes recentes na 1ª Turma da CSRF. Acórdãos nº 9101-002.180, 9101-002.181, 9101-002.182, 9101-003.064, 9101-003.065, 9101-003.066 e 9101-003.067. (Acórdão nº 9101-003.570 - Sessão de 8 de maio de 2018).

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE SUJEITA AO REGIME DE COMPETÊNCIA E A CRITÉRIOS TEMPORAIS. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. VEDAÇÃO.

1- O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou.

2- As despesas de Juros com Capital Próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade.

3- A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa, configuram importante referencial para a identificação do período a que corresponde a despesa de juros, e, conseqüentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência.

4- Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as contas patrimoniais mantêm seus saldos de um ano para outro. Os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente.

5- O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, não é de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que a contribuinte pretende é "criar"

em 2006 despesas de juros nos anos de 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naqueles períodos passados, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles anos já devidamente encerrados, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade. (Acórdão nº 9101-003.662 – Sessão de 4 de julho de 2018).

.....

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE SUJEITA AO REGIME DE COMPETÊNCIA E A CRITÉRIOS TEMPORAIS. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. VEDAÇÃO.

1- O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou.

2- As despesas de Juros com Capital Próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade.

3- A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa, configuram importante referencial para a identificação do período a que corresponde a despesa de juros, e, conseqüentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência.

4- Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as contas patrimoniais mantêm seus saldos de um ano para outro. Os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente.

5- O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, não é de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que a contribuinte pretende é "criar" em 2009 e 2010 despesas de juros nos anos de 2006, 2007 e 2008, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naqueles períodos passados, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles anos já devidamente encerrados, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade. (Acórdão nº 9101-003.684 – Sessão de 7 de agosto de 2018).

.....

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE SUJEITA AO REGIME DE COMPETÊNCIA E A CRITÉRIOS TEMPORAIS. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. VEDAÇÃO.

1- O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou.

2- As despesas de Juros com Capital Próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas

obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade.

3- A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa, configuram importante referencial para a identificação do período a que corresponde a despesa de juros, e, conseqüentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência.

4- Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as contas patrimoniais mantêm seus saldos de um ano para outro. Os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente.

5- O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, não é de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que a contribuinte pretende é "criar" em 2007 e 2008 despesas de juros em períodos anteriores, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naqueles períodos passados, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles anos já devidamente encerrados, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade. (Acórdão nº 9101-003.737 – Sessão de 11 de setembro de 2018).

.....

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE SUJEITA AO REGIME DE COMPETÊNCIA E A CRITÉRIOS TEMPORAIS. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. VEDAÇÃO.

1- O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou.

2- As despesas de Juros com Capital Próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade.

3- A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa, configuram importante referencial para a identificação do período a que corresponde a despesa de juros, e, conseqüentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência.

4- Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as contas patrimoniais mantêm seus saldos de um ano para outro. Os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente.

5- O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, não é de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que a contribuinte pretende é "criar" em 2008 despesas de juros no ano de 2004, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naquele

período passado, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daquele ano já devidamente encerrado, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade. (Acórdão nº 9101-003.814 – Sessão de 2 de outubro de 2018).

.....

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE SUJEITA AO REGIME DE COMPETÊNCIA E A CRITÉRIOS LEGAIS. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou. As despesas de juros com capital próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade. (Acórdão nº 9101-004.253 – Sessão de 09 de julho de 2019)

.....

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE SUJEITA AO REGIME DE COMPETÊNCIA E A CRITÉRIOS LEGAIS. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou. As despesas de juros com capital próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade. (Acórdão nº 9101-004.396 - Sessão de 11 de setembro de 2019).

A Contribuinte pretende a dedutibilidade dos juros sobre capital próprio no período de sua deliberação. Suas alegações, porém, não merecem acolhida como bem exposto no voto do ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, que orienta a maior parte dos julgados deste Colegiado, a seguir transcrito a partir do Acórdão nº 9101-003.814:

O dispositivo legal que dá ensejo à divergência jurisprudencial sob exame é o art. 9º, caput e §1º, da Lei nº 9.249, de 26/12/1995. Transcrevo-o abaixo:

Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo TJLP.

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados. (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996)

§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.

§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:

I - antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real;

II - tributação definitiva, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, inclusive isenta, ressalvado o disposto no § 4º;

...

§ 5º No caso de beneficiário sociedade civil de prestação de serviços, submetida ao regime de tributação de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, o imposto poderá ser compensado com o retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos sócios beneficiários.

§ 6º No caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o imposto de que trata o § 2º poderá ainda ser compensado com o retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas.

§ 7º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º.

§ 8º Para os fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado o valor de reserva de reavaliação de bens ou direitos da pessoa jurídica, exceto se esta for adicionada na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.

Entendo que não assiste razão à contribuinte, pelos motivos que passo a expor.

DA NATUREZA JURÍDICA DOS JCPS

Primeiramente, é importante apontar algumas características dos JCPs.

Cito duas características essenciais da natureza jurídica dos Juros sobre Capital Próprio:

a) a primeira é que visam à REMUNERAÇÃO DOS SÓCIOS; e b) a segunda é que são JUROS (como o próprio nome os qualificam).

Constata-se, com isso, que as quantias que os sócios recebem a título de remuneração do capital próprio não podem se confundir com o patrimônio da entidade. Assim, para estar de acordo com a real natureza jurídica, os JCPs somente podem ser entendidos como elementos que não venham a se integrar ao patrimônio da sociedade (consistindo numa rubrica redutora do mesmo), ou seja, não podem estar em contas redutoras dos lucros acumulados, das reservas de lucros ou de outras contas do patrimônio líquido.

Portanto, na apuração do lucro líquido do exercício, os valores destinados aos sócios como remuneração do capital devem compor o lucro contábil da entidade; o que implica, necessariamente, em reconhecer-los como integrantes do resultado do exercício da sociedade, ou, seja, assumindo a natureza de DESPESA, não se admitindo que sejam incorridos apenas no momento em que sejam decididas as destinações dos lucros.

Entender diferentemente seria negar validade ao princípio da entidade, que veda confundir o patrimônio dos sócios com o patrimônio da sociedade, bem como prever o enriquecimento dos sócios em detrimento da empresa. Confira-se o que diz a Resolução nº 750, de 29/12/1993, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), sobre o princípio da entidade:

CAPÍTULO I - DOS PRINCÍPIOS E DE SUA OBSERVÂNCIA

Art. 1º Constituem PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE (PFC) os enunciados por esta Resolução.

§1º A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

§2º Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

CAPÍTULO II - DA CONCEITUAÇÃO, DA AMPLITUDE E DA ENUMERAÇÃO

...

SEÇÃO I - O PRINCÍPIO DA ENTIDADE

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único – O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

Deste Princípio Fundamental da Contabilidade (PFC) societária saltam conceitos como de autonomia patrimonial, de diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, além da evidente e contundente consequência: "o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição". Assim, para que esse PFC seja observado, é de rigor que o incorrimento dos JCPs não se dê na integração do patrimônio da sociedade; devendo, os Juros sobre Capital Próprio, inevitavelmente, transitar pelo resultado da sociedade como despesa.

O CFC, considerando a conveniência de um maior esclarecimento sobre o conteúdo e abrangência dos PFCs, emitiu a Resolução nº 774, de 16/12/94, dando interpretação à Resolução CFC nº 750/93, por meio de um apêndice. Sobre o princípio da entidade foi melhor detalhada a questão da autonomia patrimonial:

2.1.1 – A autonomia patrimonial

O cerne do Princípio da ENTIDADE está na autonomia do patrimônio a ela pertencente. O Princípio em exame afirma que o patrimônio deve revestir-se do atributo de autonomia em relação a todos os outros Patrimônios existentes, pertencendo a uma Entidade, no sentido de sujeito suscetível à aquisição de direitos e obrigações. A autonomia tem por corolário o fato de que o patrimônio de uma Entidade jamais pode confundir-se com aqueles dos seus sócios ou proprietários. Por consequência, a Entidade poderá ser desde uma pessoa física, ou qualquer tipo de sociedade, instituição ou mesmo conjuntos de pessoas, tais como:

- famílias;*
- empresas;*
- governos, nas diferentes esferas do poder;*
- sociedades beneficentes, religiosas, culturais, esportivas, de lazer, técnicas;*
- sociedades cooperativas;*
- fundos de investimento e outras modalidades afins.*

No caso de sociedades, não importa que sejam sociedades de fato ou que estejam revestidas de forma jurídica, embora esta última circunstância seja a mais usual.

O Patrimônio, na sua condição de objeto da Contabilidade, é, no mínimo, aquele juridicamente formalizado como pertencente à Entidade, com ajustes

quantitativos e qualitativos realizados em consonância com os princípios da própria Contabilidade. A garantia jurídica da propriedade, embora por vezes suscite interrogações de parte daqueles que não situam a autonomia patrimonial no cerne do Princípio da Entidade, é indissociável desse princípio, pois é a única forma de caracterização do direito ao exercício de poder sobre o mesmo Patrimônio, válida perante terceiros.

Cumpra ressaltar que, sem autonomia patrimonial fundada na propriedade, os demais Princípios Fundamentais perdem o seu sentido, pois passariam a referir-se a um universo de limites imprecisos.

A autonomia patrimonial apresenta sentido unívoco. Por consequência, o patrimônio pode ser decomposto em partes segundo os mais variados critérios, tanto em termos quantitativos quanto qualitativos. Mas nenhuma classificação, mesmo que dirigida sob ótica setorial, resultará em novas Entidades. Carece, pois, de sentido, a idéia de que as divisões ou departamentos de uma Entidade possam constituir novas Entidades, ou "microentidades", precisamente por que sempre lhes faltará o atributo da autonomia. A única circunstância em que poderá surgir nova Entidade, será aquela em que a propriedade de parte do patrimônio de uma Entidade, for transferida para outra unidade, eventualmente até criada naquele momento. Mas, no caso, teremos um novo patrimônio autônomo, pertencente a outra Entidade. Na contabilidade aplicada, especialmente nas áreas de custos e de orçamento, trabalha-se, muitas vezes, com controles divisionais, que podem ser extraordinariamente úteis, porém não significam a criação de novas Entidades, precisamente pela ausência de autonomia patrimonial.

Da interpretação autêntica do princípio da entidade, percebe-se que o cerne deste está na autonomia patrimonial, que está indissociavelmente ligado à garantia jurídica da propriedade, como "única forma de caracterização do direito ao exercício de poder sobre o mesmo patrimônio, válida perante terceiros".

Daí se conclui que terceiros (a exemplo dos sócios) não podem dispor livremente (fora das formas jurídicas concebidas para a correta disposição) do patrimônio da sociedade, que detém autonomia patrimonial e garantia jurídica de sua propriedade.

Portanto, para que haja o respeito à autonomia patrimonial da sociedade e de forma a respeitar o seu direito de propriedade, os JCPs devem passar pelo resultado da sociedade no momento do reconhecimento da despesa do exercício, e não serem incorridos a partir do seu patrimônio já formado.

Desse raciocínio, verifico mais uma característica essencial da natureza jurídica do JCPs: transitam pelo resultado por serem despesas, sendo deduzidas para formação² do lucro líquido do exercício. Ademais, essa característica está de acordo com o fato dos Juros sobre Capital Próprio serem Juros, pois os outros tipo de juros sempre são despesas para quem os deve.

Esta característica já foi sabiamente identificada no Acórdão do Processo nº 13888.721267/2012-90, da lavra da Conselheira Edeli Pereira Bessa:

Assim, embora os juros sobre o capital próprio apresentem alguma semelhança com o tratamento societário conferido aos dividendos, consoante alegado pela contribuinte em sua impugnação, há uma diferença essencial entre eles: os juros sobre o capital próprio representam o custo do capital investido pelos sócios e, portanto, despesa da pessoa jurídica, ao passo que os dividendos correspondem a distribuição do resultado. Como despesa, conceitualmente os juros sobre o capital próprio antecedem a apuração do lucro contábil. O crédito ou pagamento futuro de juros sobre o capital próprio, portanto, exige o seu prévio provisionamento, de modo a reduzir o lucro do período. Se desta forma não se

² Todos os interessados na escrituração da sociedade, sejam os clientes, os fornecedores, os sócios/acionistas, a própria sociedade, tem direito a evidenciação desse fato.

procede, o resultado do período, majorado pela ausência daquela dedução, passa a ter o status de lucro a ser destinado nos termos do art. 192 da Lei nº 6.404/76. Ainda que os limites legais de dedutibilidade tenham em conta as reservas de lucros e lucros acumulados, a fixação de tais limites tem por objetivo apenas evitar a descapitalização da pessoa jurídica com a remuneração dos sócios, e não evidencia, por si só, que valores já destinados a reservas de lucros e lucros acumulados possam ter sua natureza revertida, por deliberação futura, de lucro para despesa.

Veja-se que a referida provisão, com vistas a reduzir o lucro do período ao qual competiriam os juros, não resulta em despesa dedutível na medida em que a legislação exige deliberação e individualização do pagamento ou crédito dos juros sobre o capital próprio. Mas é essencial para evitar que tais valores integrem o lucro e sejam destinados a outro fim.

Em suma, cabe à sociedade decidir como remunerar o capital investido pelos sócios: por meio de juros ou de lucros. E esta decisão deve ser tomada antes da destinação do lucro líquido do exercício, na forma do art. 192 da Lei nº 6.404/76. Ultrapassado este momento, sem o prévio provisionamento dos juros, a deliberação de seu pagamento futuro, associada ao crédito ou pagamento individualizado, não é suficiente para constituir, neste segundo momento, despesa dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL, como defende a recorrente.

Ainda que não seja causa do fato dos JCPs serem despesas, mas consequência disso, o que concorda com a realidade dos outros tipos de juros, constata-se que, para aqueles que recebem JCPs, estes são considerados receitas e assim tributados.

Tudo isso apenas confirma o acerto na consideração dos JCP como despesas, despesas financeiras, despesas com pagamento de juros.

Um corolário imediato da característica essencial dos Juros sobre Capital Próprio SEREM JUROS é que: para haverem juros, há de haver empréstimo ou financiamento de algo. E esse algo, no caso dos JCP, é o capital dos sócios, ou seja, há de haver "empréstimo" do capital dos sócios.

Digo isso porque é comum as abordagens sobre esse tema fazerem analogia entre os Juros sobre Capital Próprio (pago aos sócios) e os juros pagos a terceiros por empréstimos contraídos pela empresa.

Essa analogia faz sentido na medida em que: a integralização do capital da pessoa jurídica se dá pela transferência de capital dos sócios para a empresa; a empresa realiza suas atividades com esse capital dos sócios que foi para ela transferido/disponibilizado; o patrimônio líquido da pessoa jurídica representa "dívida" desta para com os sócios (por isso, aliás, o PL figura na coluna do passivo).

Mas a "dívida" que motiva o pagamento de JCP também guarda diferenças com as dívidas que fundamentam o pagamento de juros por empréstimos contraídos com terceiros, especialmente no que diz respeito aos índices de remuneração do capital "emprestado" e às condições para a sua dedutibilidade, que são fixadas em lei e não em um contrato de empréstimo tomado, por exemplo, junto a uma instituição financeira.

De acordo com o art. 9º da Lei nº 9.249/1995, o índice de remuneração do capital admitido para fins de apuração do lucro real é a Taxa de Juros de Longo Prazo TJLP definida especificamente para o período em que o capital dos sócios ficou à disposição da empresa.

Vale registrar que a TJLP é definida por períodos trimestrais, e que o dispositivo legal acima referido estabelece que essa taxa deve ser aplicada "pro rata die", ou seja, proporcionalmente aos dias em que o capital dos sócios ficou em poder da empresa.

A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa, configuram importante referencial para a identificação do

período a que corresponde a despesa de juros, e, conseqüentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência, que é a matéria examinada adiante.

DO TRATAMENTO SOCIETÁRIO DAS DESPESAS (DE JCP).

Pois bem, uma vez sedimentado que os JCP transitam pelo resultado como despesas, há que perquirir qual o tratamento específico dado pela legislação a essas despesas. Consultando-se a legislação societária, constata-se que, de fato, não há nenhum tipo de tratamento específico às despesas de JCPs. Em assim sendo, frente a esse vazio normativo da legislação comercial, concluo que as despesas de JCP entram nas regras gerais de tratamento de despesas.

Como bem sabido, despesa é um item do resultado do exercício. Apurado o resultado do exercício a partir das receitas e das despesas, encerram-se as receitas e as despesas, as contas contábeis onde são registradas são zeradas ao final do exercício.

Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo.

Apenas as contas patrimoniais tem influencia de um ano para outro, as contas de resultado de um exercício não podem influenciar anos subseqüentes, é um pilar essencial que as contas de resultado iniciam-se e extinguem-se dentro de um mesmo exercício.

É o que se deduz do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15/12/1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações (S.A.):

*Art. 187. A demonstração do **resultado do exercício** discriminará:*

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

*III - as **despesas** com as vendas, as **despesas** financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e **outras despesas operacionais**;*

*IV - o lucro ou prejuízo operacional, **as receitas e despesas não operacionais**; (Redação dada pela Lei nº 9.249, de 1995)*

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

*b) os custos, **despesas**, encargos e perdas, pagos ou incorridos, **correspondentes** a essas **receitas e rendimentos**.*

Uma despesa, para ser deduzida do resultado societário de outro exercício, necessita de autorização legal nesse sentido que venha a ser uma exceção ao §1º do art. 187 da Lei das S.A.

O conceito de exercício é precisamente definido pela legislação societária e, conforme o art. 175 da Lei das S.A., bem delimitado temporalmente (tendo duração de um ano), sem possibilidade de alteração desse período (exceto nos casos especiais relacionado no parágrafo único deste mesmo artigo); apenas a data de término pode ser alterada.

SEÇÃO I

Exercício Social

Art. 175. O exercício social terá duração de 1 (um) ano e a data do término será fixada no estatuto.

Parágrafo único. Na constituição da companhia e nos casos de alteração estatutária o exercício social poderá ter duração diversa.

Ademais, o conceito de exercício é tão caro para a legislação societária que os próprios conceitos de resultado e de lucro líquido estão sobre eles assentados, é o que se infere da leitura dos arts. 176, 189 e 191 da Lei nº 6.404/1976.

DO REGIME DE COMPETÊNCIA

A Lei das Sociedades por Ações estabeleceu como regra de observância obrigatória o regime de competência, através de seu art. 177, a seguir transcrito:

Escrituração

*Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e **registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.***

§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indica-la em nota e ressaltar esses efeitos.

...

Dessa imposição legal, verifica-se que as mutações patrimoniais da sociedade estão vinculadas ao regime de competência. Essa é a regra geral da Lei das S.A., e não é somente a regra geral, é a regra para a totalidade dos casos; pois, na legislação societária, não foi normatizada nenhuma exceção. E, onde não há exceção, na ausência de disposição expressa em contrário, a regra se aplica.

Como não foi criada para as despesas de Juros com Capital Próprio nenhuma exceção própria ao regime de competência, daí então se conclui que elas estão submetidas a esse regime. Não há necessidade de disposição expressa na Lei das S.A. que preveja especificamente para as despesas de JCPs que elas devam atender ao regime de competência.

Quando se fala em regime de competência, um outro conceito é interno a este, qual seja, o conceito de exercício social (tratado no tópico anterior). Assim regime de competência depende de exercício social, ou seja, é função deste; em outras palavras, mudou-se o exercício social, mudou-se o regime de competência; não se pode, portanto, construir um conceito de regime de competência dissociado de exercício social.

Ademais, regime de competência é um instituto jurídico tradicional, de definição bem precisa e sobre o qual a legislação fiscal pôde estruturar a tributação no tempo.

Confira-se as disposições do art. 9º da Resolução CFC nº 750/93:

SEÇÃO VI

O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

(...)

O regime de competência apresenta o seguinte elemento chave: o correlacionamento simultâneo entre as receitas e as despesas (também entendido como princípio do confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis). A concretização do regime de competência para as despesas consiste no reconhecimento das despesas no momento em que incorridas, não estando relacionado (sendo o reconhecimento independente) com recebimentos ou pagamentos.

Sobre essa realidade não preciso muito discorrer, sendo suficiente a lição da FIPECAFI³, em seu Manual⁴:

3.1.5.4 O PRINCÍPIO DO CONFRONTO DAS DESPESAS COM AS RECEITAS E COM OS PERÍODOS CONTÁBEIS

ENUNCIADO: "Toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontada; os consumos ou sacrifícios de ativos (atuais ou futuros), realizados em determinado período e que não puderam ser associados à receita do período nem às dos períodos futuros, deverão ser descarregados como despesa do período em que ocorrerem..."

É importante notar que a base do confronto não está relacionada ao montante dos recursos efetivamente recebido em dinheiro ou pago, no período, mas às receitas reconhecidas (ganhas), nas bases já mencionadas, e às despesas incorridas (consumidas) no período.

Assim, podemos consumir ativos pagos no mesmo período ou adquiridos em períodos anteriores. Pode ocorrer o caso de sacrifícios de ativos, no esforço de propiciar receita, cujos desembolsos efetivos somente irão ocorrer em outro exercício, ou de se incorrer em despesas a serem desembolsadas posteriormente (sacrifício de ativo no futuro, ativo esse que pode nem existir hoje).

Todas as despesas e perdas ocorridas em determinado período deverão ser confrontadas com as receitas reconhecidas nesse mesmo período ou a ele atribuídas, havendo alguns casos especiais:

a) os gastos de períodos em que a entidade é total ou parcialmente pré-operacional. São normalmente ativados para amortização como despesa a partir do exercício em que a entidade, ou a parte do ativo, começar a gerar receitas;

b) a parcela dos gastos dos departamentos de pesquisa e desenvolvimento que superar o montante necessário para manter o setor em funcionamento, independentemente do número de projetos em execução. (Esses últimos gastos incluem os salários fixos dos pesquisadores e as depreciações dos equipamentos permanentes.) Todo o gasto incremental necessário para determinado projeto poderá ser ativado e, quando o projeto iniciar a geração de receitas, amortizado contra as receitas.

Os gastos diferidos que não vierem a gerar receitas deverão ter seus valores específicos descarregados como perda no período em que se caracterizar a impossibilidade da geração de receita ou o fracasso ou desmobilização do projeto.

Os gastos com propaganda e promoção de venda, mesmo institucional, deverão ser considerados como despesas dos períodos em que ocorrerem.

³ FIPECAFI = Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP.

⁴ Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (aplicável às demais sociedades). IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. São Paulo: Editora Atlas S.A. 6a Edição, pgs. 64 e 65.

Somente um motivo muito forte e preponderante pode fazer com que um gasto deixe de ser considerado como despesa do período, ou através do confronto direto com a receita ou com o período. Se somos conservadores no reconhecimento da receita, devemos sê-lo, em sentido oposto, com a atribuição de despesas.

Os juros e encargos financeiros decorrentes da obtenção de recursos para construção ou financiamento de ativos de longo prazo de maturação ou construção somente poderão ser ativados durante o período pré-operacional.

Entretanto, seu montante deverá ser contabilizado em conta específica de ativo a ser amortizada a partir do exercício em que o ativo entrar em operação. As demais despesas financeiras serão apropriadas aos períodos em que foram incorridas.

Alguns pontos devem ficar bastante sedimentados, quais sejam: a) a base de confronto não está relacionada aos recursos pagos; b) as despesas financeiras devem ser apropriadas no período em que incorridas, excetuado os casos de despesas pré-operacionais (aqui inaplicável); e c) somente situações extremamente especiais (como as mencionadas na lição, entre as quais não se enquadra o presente processo), autoriza-se a quebra da consideração da despesa do período através do confronto direto com a receita do período.

Bem fixadas essas premissas, a aplicação ao caso concreto leva a constatar que as despesas de Juros com Capital Próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade.

Assim, andou bem o voto vencedor do Acórdão nº 1201-00.348, de 11/11/2010, da lavra do Conselheiro Marcelo Cuba Netto, ao dizer:

a pessoa jurídica deverá reconhecer a despesa ao longo do tempo em que empregado o capital objeto da remuneração.

Também acertado o voto condutor do Acórdão nº 1201-000.857, do mesmo Conselheiro citado, de 10/09/2013:

a despesa com juros deve ser apropriada nos mesmos períodos em que a pessoa jurídica empregou o capital no desenvolvimento de suas atividades.

Daí então se conclui que o incorrimento da despesa deve se dar no exercício das receitas (geradas pelo uso do capital) que vão formar o resultado do mesmo exercício; que, em sendo positivo, será chamado de lucro líquido daquele exercício.

Sendo certo que as despesas devem estar correlacionadas com as receitas do mesmo exercício, questiona-se: o que as despesas de JCPs de um exercício têm a ver com as receitas do exercício anterior, ou com as receitas do exercício de dois, três, quatro ou cinco anos anteriores? Parece-me que nada.

De fato, as despesas de JCP só guardam alguma correlação com as receitas que formam o lucro líquido do mesmo exercício, pois é neste período que o capital próprio foi empregado para geração de receitas (e, conseqüentemente, do lucro) daquele exercício.

Portanto, eventual data da assembleia que determine pagamento de JCP não consegue atender ao regime de competência, primeiro porque se utilizou do principal fator que este regime teve o cuidado de absolutamente afastar (qual seja, o pagamento); depois porque a data de assembleia não representa duração de utilização, pela sociedade, do capital que lhe foi disponibilizado pelos sócios; e, por fim, esta data não é tempo de geração de receitas, para fins de confrontação.

Não é correto entender que o incorrimento da despesa é o momento do pagamento (seja o determinado no estatuto ou contrato social, seja na data da assembleia que delibere sobre pagamento, seja na data da decisão da administração no silêncio destes). Nada

mais contrário ao regime de competência, no qual o tempo do pagamento é totalmente irrelevante para o reconhecimento das despesas.

Sabendo-se que o incorrimento da despesa se dá no exercício da aplicação do capital investido pelos sócios/acionista na sociedade (no tempo em que a empresa faz usufruto desse capital), ou ainda, que o incorrimento da despesa num exercício se opera quando há correlação com as receitas de igual exercício; é elementar ver que a data de AG que delibere sobre pagamento de JCPs não tem o condão de modificar a data do incorrimento das despesas de JCPs.

Não obstante tudo o que se disse, é muito importante deixar claro que é possível fazer incorrer as despesas de JCP de um exercício relativamente ao capital disponibilizado naquele exercício e não efetuar pagamento algum a título de JCPs (assim não haverá lançamento do caixa/banco contra despesas). Neste caso, o que deve ser feito é a constituição da OBRIGAÇÃO/DÍVIDA DE PAGAR JCPs, que formará uma dívida da sociedade para com os sócios (sendo registrada no passivo), de forma que esse DEVER da empresa fique evidenciado. Isso está perfeitamente de acordo com o regime de competência.

O tempo da constituição da obrigação de pagar juros é simultâneo ao do incorrimento das despesas, pois essa obrigação é a contrapartida contábil (para atender o método das partidas dobradas) do registro das despesas incorridas.

E essa obrigação pode ser conservada ao longo de vários exercícios (ou seja, num exercício poderá haver passivos de JCPs de exercícios anteriores), sem que se aponte qualquer inobservância ao regime de competência; de forma que, quando se der o pagamento, satisfeita será a dívida, sem qualquer vinculação com as despesas de JCPs incorridas no eventual exercício em que houver o pagamento.

Esses fatos serão relevantes mais à frente, para a interpretação da norma fiscal: o art. 9º da Lei nº 9.249/95.

DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DO DIREITO DE FAZER INCORRER EM EXERCÍCIOS SUBSEQUENTES DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES NÃO INCORRIDAS

Analiso agora se as despesas de JCP que deixaram de ser incorridas em exercícios anteriores, que deixaram de ir ao resultado destes exercícios, podem ser incorridas em exercícios posteriores. Ou ainda, se a sociedade adquiriu, frente à legislação societária, o direito de deduzir, do lucro líquido, a despesa incorrida com a manutenção do capital dos sócios na sociedade em anos anteriores (embora não tenha deliberado sobre isso no momento adequado).

Como visto no tópico anterior, as despesas de JCP, por não serem exceção ao regime de competência, são despesas padrão: devem ser levadas ao resultado quando incorridas (ao tempo em que o sócio disponibilizou o capital para a empresa) e independem do pagamento para sua dedução na contabilidade societária.

Assim, a despesa é incorrida pela manutenção do capital dos sócios na empresa durante o exercício em que o resultado é apurado. Se a despesa for incorrida em exercício diferente ao do qual o capital vinculado a essa despesa esteve disponibilizado, então essa despesa não estará mais vinculada ao capital do exercício anterior, mas sim ao capital do exercício em curso; havendo, portanto, flagrante desrespeito à regra do confronto, e, conseqüentemente, ao regime de competência.

O direito de fazer incorrer despesa na lei societária é determinado no tempo do art. 175 da Lei das S.A., ou seja, no exercício, assim não existe direito de fazer incorrer despesa de exercícios anteriores (art. 187, III e IV e §1º b). Na observância do regime de competência, também não há direito de postergação de despesa para exercícios seguintes.

Ademais, as despesas de exercícios anteriores que deveriam ter lá tido seu incorrimento não podem ser incorridas em exercícios futuros, conforme vedação do art. 186, §1º, da Lei nº 6.404/1976:

Art. 186. ...

...

§ 1º Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.

...

Portanto, o que ocorreu nos autos **não** foi mudança de critério contábil e também **não** foi retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.

Pelo exposto, concluo que não há direito algum⁵ de fazer incorrer em exercícios subseqüentes despesas de exercícios anteriores não incorridas, ou seja, inexistente direito da sociedade a deduzir do lucro líquido do ano despesas de JCP que deixaram de ser incorridas em anos anteriores, tanto por contrariedade ao art. 177 (regime de competência) como por não se enquadrar no art. 186, §1º, e no art. 187, III e IV e §1ºb, todos da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S.A.).

O art. 192 da Lei das S.A. também auxilia na compreensão do problema:

Proposta de Destinação do Lucro

Art. 192. Juntamente com as demonstrações financeiras do exercício, os órgãos da administração da companhia apresentarão à assembleia-geral ordinária, observado o disposto nos artigos 193 a 203 e no estatuto, proposta sobre a destinação a ser dada ao lucro líquido do exercício.

A destinação do lucro é uma decisão submetida à assembleia de sócios/acionistas do exercício. E estes devem estar atentos aos itens de custos e despesas que acabam por reduzir os seus lucros. Daí porque talvez a Lei das S.A. tenha sido tão restritiva no seu art. 186, §1º, em razão da seriedade que envolve a apuração do lucro líquido do exercício, com a conseqüente destinação dos lucros, impactando todos os exercícios futuros.

Uma despesa que deixe de ser incorrida em um exercício e que pretensamente venha a ser ratificada em outro exercício pode acabar por reduzir o lucro de um quadro de sócios/acionistas **diferente** do quadro de sócios/acionistas do exercício em que a despesa não foi considerada, prejudicando uns em detrimento dos outros; e, inevitavelmente, influenciando o valor das ações.

A possibilidade de se estar remunerando com pagamento de JCP quem nem era sócio na época da alegada despesa evidencia um nítido problema.

Tais questões só não seriam pertinentes se a estrutura societária se mantivesse sempre a mesma, o que é muito improvável.

E isso evidencia mais um aspecto negativo para a tese de que "despesas" que poderiam/deveriam ter reduzido o lucro do ano-calendário de 2004 (se tivessem efetivamente existido naquela época) sejam computadas como tal no ano-calendário de 2008.

DA INTERPRETAÇÃO DO ART. 9º DA LEI Nº 9.249/95

O art. 9º da Lei nº 9.249/95 não modifica nada que esteja assentado na legislação comercial/societária, pelo contrário, ele deve ser interpretado de forma a se harmonizar com os princípios e regras gerais dessa legislação.

A referida norma legal apenas concedeu autorização de dedutibilidade do lucro real das despesas **incorridas**⁶ e **pagas**, não concedeu esse tratamento para despesas **pagas** e **não incorridas** (como é o caso de despesas que deixaram de ser incorridas no exercício

⁵ O direito somente é adquirido se estiver de acordo com ordenamento jurídico, o que não se deu.

⁶ Porque se não forem incorridas sequer despesas serão.

anterior, que poderiam ser despesas no exercício anterior; mas, nesse exercício, não são despesas, nem conservam a capacidade de serem incorridas).

Na óptica da analogia que se fez com os empréstimos de modo geral como fundamento para pagamento de juros, a empresa não está limitada a deduzir, do lucro líquido do exercício, qualquer valor de despesas de JCP. Ou seja, para a legislação societária, não há qualquer restrição de quantidade, daí porque o capital pode ser disponibilizado para a empresa a taxas maiores do que a TJLP. Já no âmbito fiscal não se pode dizer o mesmo. As despesas de JCP do exercício devem observar conjuntamente os limites do *caput* e do §1º do art. 9º da Lei nº 9.429/95 e o excesso dessas despesas devem ser estornadas, em obediência ao art. 6º, §2º "a", do Decreto-Lei nº 1.598, de 26/12/1977.

Conforme visto nos parágrafos anteriores, os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, e devidamente escriturada (no passivo) e constituída a corresponde obrigação/dívida de pagá-los.

Foi visto que essa forma de agir não contraria o regime de competência. A dúvida surge em relação a saber se este procedimento prejudica a norma do ponto de vista fiscal, o que demanda análise.

A expressão utilizada pelo art. 9º da Lei nº 9.249/95 não foi "**despesa de juros** pagos ou creditados", foi apenas "**juros** pagos ou creditados"; assim, não se pode limitar esse artigo de forma a permitir apenas a dedução de **despesas** incorridas no exercício e pagas no **mesmo** exercício. Portanto, os "juros" devem ser entendidos como "despesa de juros" e "obrigações/dívidas⁷ de juros".

Assim, pode-se falar em direito em relação a descontar juros pagos, seja pagamento das despesas de JCPs do exercício, seja satisfação pelo pagamento da dívida de pagar JCPs que tiveram suas despesas incorridas em exercícios anteriores. Essa segunda hipótese não impossibilita a dedução da despesa.

O contribuinte alega inexistir restrição temporal neste artigo. Não há, propriamente, restrição temporal, há restrição material, explico: para que os JCP sejam pagos, é necessário que os JCP a serem pagos existam; caso contrário estar-se-ia pagando outra coisa indedutível que não JCP (como foi o caso que resultou na autuação em julgamento).

Ou ainda, há de existirem as despesas de JCPs do exercício (que serão pagas no exercício, o que dispensa a necessidade da constituir obrigação de pagar) **ou** existir obrigação de pagar JCPs para serem satisfeitas pelo pagamento, obrigação esta constituída em razão das despesas de juros relativas a exercícios anteriores não terem sido pagas nos exercícios em que incorridas.

Não obstante, ainda que a norma fiscal não vede a dedução do lucro real dos valores pagos para extinguir a dívida de pagar JCPs de exercícios anteriores, também o montante pago daí originado está submetido aos dois limites (o do *caput* e o do §1º) do art. 9º da Lei nº 9.249/95.

Ademais, tendo em vista serem os limites direcionados para os "juros" (assim entendido o gênero, dos quais as despesas e as obrigações seriam espécies), então este limite deve ser compartilhado (ou seja, os valores devem ser somados) entre o total das despesas pagas de JCPs do exercício e o total dos pagamentos para quitar as dívidas de pagar JCPs de exercício anteriores, estando o excesso submetido ao art. 6º, §2º, "a", do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

No caso dos autos, **não haviam obrigações/dívidas** (ausência de passivo), da sociedade, **de pagar** JCPs vinculadas a **despesas** de JCPs **incorridas em exercícios anteriores**, estas dívidas inexistiam, em virtude de não terem sido constituídas pela **falta do incorrimento, nos exercícios anteriores, das despesas de JCPs**, resultando em desobediência do art. 177 (regime de competência) e do art. 186, §1º, da Lei das S.A.

⁷ Ou juros a pagar.

Assim, o que foi estornado sequer pode ser chamado de Juros sobre Capital Próprio (pois não era baixa de passivo de JCP, nem tampouco despesas de JCP já que essas somente as incorridas no exercício).

Finalmente, registro que não entendo ser adequado tratar a questão sob a perspectiva de que houve renúncia ou decadência de direito pelo contribuinte.

Tendo em vista que tanto a renúncia quanto a decadência tratam de formas que impedem o exercício de um direito: esta por implicar na caducidade do direito por perda do prazo de sua duração e aquela por perda do direito pela manifestação de não exercê-lo, entendo por bem trata-las em conjunto.

No âmbito tributário, a meu ver, o que ocorreu foi ausência de atendimento de requisito para gozo de benefício fiscal, mas não de ordem temporal e sim material: não existiam JCP para serem pagos! Deu-se a situação de ausência de juros (seja por ausência de despesa já que a despesa só pode ser do exercício; seja por ausência de conversão da obrigação de pagar JCP).

Ou seja, não houve o incorrimento da despesa com JCP e a conseqüente constituição da obrigação de pagar os JCP, o que permitiria, no caso de pagamento ou crédito, o enquadramento ao benefício fiscal de dedutibilidade do lucro real. O que foi pago não corresponde à satisfação (por meio de pagamento ou crédito) de obrigações com despesas incorridas de JCP.

Portanto, não há que se cogitar de renúncia no âmbito tributário. Se não atendo aos requisitos para usufruto de um benefício fiscal, isso não implica em concluir que estou renunciando ao mesmo, implica em concluir que sequer tenho a capacidade de renunciá-lo; ou que se o fizer, essa renúncia não produz efeito algum, pois de que adianta renunciar a algo que não obteria ainda que não houvesse renunciado.

Ainda que fosse caso de aplicação dos institutos jurídicos da renúncia ou da decadência, esta seria no âmbito societário e não no âmbito fiscal; seria, assim, renúncia/perda de prazo de fazer incorrer a despesa de JCP na lei societária, ou ainda, do direito de deduzir do lucro líquido (e não do lucro real) essa despesa incorrida em exercícios anteriores.

Ocorre que o pressuposto lógico para aplicação dos institutos da renúncia e também da decadência é haver a existência de algum direito. O problema é que não há direito dos sócios de exigir os juros sobre o capital próprio, tampouco há obrigação da sociedade, quando da ausência da deliberação de fazê-los incorrer.

A simples manutenção do capital na empresa não pode ser presumida como intenção de receber JCPs e não constitui uma obrigação da sociedade de remunerar os sócios através de JCP; o mero fato da permanência do capital dos sócios na empresa não pode, na ausência de ficções legais (a exemplo de presunção) ou de manifestação de vontade, ser juridicamente associado a uma forma específica de remuneração do capital.

Caso se aceite a existência do "direito" de fazer incorrer em exercícios subseqüentes despesas de exercícios anteriores não incorridas (pois não houve renúncia, já que não houve manifestação de vontade em não fazer, e nem decadência, já que não há prazo que fulmine esse direito), aí sim a discussão teria algum sentido.

Mas já se verificou que esse direito não existe, pois somente poderia se sustentar se as prescrições da própria legislação societária tivessem sido observadas e não haver aplicação de nenhuma das suas vedações.

Como se viu anteriormente, o art. 177, o art. 186, §1º, e o art. 187, III e IV e §1º, "b", da Lei das S.A. não foram respeitados, a sociedade não observou o regime de competência (ausência de correlação despesa-receita/ capital), bem como se encaixou na vedação das possibilidades de ajustes extemporâneos. Aqui, a situação é de não cumprimento de obrigação: ao não fazer da forma correta, surge a vedação de fazer.

Não é que o regime de competência disponha sobre prazo decadencial do direito de deduzir do lucro líquido despesas incorridas em anos anteriores ou permita essa dedução, desde que esse direito não seja renunciado. Na verdade, o regime de

competência simplesmente não permite⁸ a dedução do lucro líquido de despesas incorridas em anos anteriores, ou seja, esse direito sequer existe, ainda mais quando não há autorização para fazer incorrer a despesa.

Concluo, portanto, que, na ausência de direito a deduzir do lucro líquido despesas de JCP incorridas em anos anteriores, simplesmente não há que se falar nos institutos jurídicos da renúncia ou da decadência, por falta do pressuposto básico dos mesmos.

Na esteira de tudo o que já foi dito, também é importante registrar que não se aplicam aqui as regras que tratam dos casos em que o "cômputo" de uma receita ou de uma despesa se dá em período distinto daquele em que esses eventos efetivamente ocorreram.

Não cabem argumentos que tomam como referência o art. 273 do RIR/1999, no sentido de que estaria havendo uma mera postergação de despesa, com antecipação de imposto, sem qualquer prejuízo ao fisco, e que, desse modo, ao menos caberia recompor o resultado do ano-calendário ao qual deveria corresponder as despesas (no caso, ano-calendário de 2004).

Só se poderia aceitar a ideia de simples postergação de despesa se os pressupostos para sua existência estivessem presentes nos anos anteriores, o que, como visto, não ocorreu. Se a despesa nem chegou a existir no passado, não há como defender que o que está ocorrendo é apenas o seu cômputo em período de apuração posterior.

O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, não é de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior.

O que a contribuinte pretende é "criar" em 2008 despesa de juros no ano de 2004, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naquele período passado, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daquele ano já devidamente encerrado, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade.

Apenas para encerrar a discussão, analiso qual o direito que nasce com a deliberação decorrente da assembleia geral relativa ao pagamento ou crédito de JCP, na parte que excede ao limite legal.

Certamente dessa deliberação nasce um direito para os sócios de receber os valores a eles creditados, bem como nasce um dever para a sociedade de pagá-los ou creditá-los.

Mas como esses valores não podem corresponder a conversão de obrigações anteriores de JCP, já que não houve incorrimento de despesas de JCP nos anos anteriores, resta apenas a alternativa de reclassificar o que está denominado de pagamento a título de JCP, para registro de algum tipo de direito da sociedade para com os sócios, distribuição de dividendos, etc.

Assim, diante do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da contribuinte, para manter o lançamento de IRPJ e CSLL fundado na glosa da despesa a título de JCP de períodos anteriores. *(destaques do original)*

No presente caso, a Contribuinte deduziu no ano-calendário 2009 os juros sobre capital próprio pagos tendo por referência, também, parcelas que deveriam ter sido constituídas em 2004 e 2005. E sua defesa está centrada na possibilidade de deliberação do pagamento dos juros em períodos subsequentes e no direito à dedução no momento em que os juros forem efetivamente pagos ou creditados, sem demonstrar, em qualquer momento, que as parcelas pagas em 2009, e glosadas, foram destinadas como juros sobre capital próprio por ocasião da deliberação social sobre os lucros apurados em 2004 e 2005.

⁸ Exceto os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

Não há, nestes autos, sequer demonstração de que a Contribuinte apurou lucros em tais anos-calendário pretéritos, e a consequente alegação de que poderia ter mantido valores retidos em reservas para creditamento futuro. Constam dos autos, apenas, as DIPJ apresentadas pela Contribuinte referentes aos anos-calendário 2006 (no qual fora apurado prejuízo contábil, sem apropriação de juros sobre o capital próprio, e-fl. 50), 2007 e 2008 (nos quais foi apurado lucro contábil com a correspondente apropriação de juros sobre o capital próprio, e-fl. 87 e 152). Em consequência, os juros sobre capital próprio que se destinariam a remunerar os investimentos dos sócios em 2004 e 2005 são deduzidos integralmente do resultado do ano-calendário 2009 (e-fl. 218/253).

Por fim, quanto ao fato de os juros sobre o capital próprio serem concebidos, a partir da extinção da correção monetária de balanço, como meio para se evitar a tributação de lucros corrigidos de acordo com a inflação, é válido concluir que este efeito inflacionário deve ser expurgado do lucro no período de competência. Ou seja, se alguma ofensa ao conceito de renda há por não dedução de tais juros, ela decorre da conduta inapropriada do sujeito passivo, que deixa de provisioná-los e, ao constatar o erro, pretende corrigi-lo mediante afetação de resultados futuros.

O presente caso, por sua vez, bem evidencia a razão de se buscar esta correção com efeitos tardios: a indisponibilidade dos lucros pertinentes aos períodos nos quais os juros não foram apropriados, porque sequer provada sua existência. Se a doutrina contábil evoluiu para desaconselhar o registro dos juros sobre o capital próprio como despesa financeira, e reconhece-los como destinação a detentores de direitos sobre o patrimônio da pessoa jurídica, nenhuma dúvida resta, diante dos contornos fáticos aqui expostos, que tais direitos sequer poderiam ser destinados aos detentores do direito aos lucros do período, no passado, pela não apropriação dos juros sobre o capital próprio no período de competência.

Assim, não merece reparos o acórdão recorrido, devendo prevalecer os autos de infração aqui formalizados, inclusive no que se refere à sua repercussão nos *saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa indevidamente compensados/ajustados de ofício*.

Esclareça-se que a glosa em exame tem autonomia em relação à parcela glosada em razão do creditamento desproporcional entre os sócios da pessoa jurídica.

Por tais razões, deve NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte quanto à matéria **“juros sobre o capital próprio: ausência de limitação temporal prevista na legislação e necessidade de respeito ao princípio da legalidade”**

Com referência à qualificação da penalidade, restou demonstrada divergência quanto à sua imputação aos créditos tributários decorrentes das glosas de amortização de ágio, sob a ótica dos itens (10) (**“impossibilidade de exigência da multa qualificada – ausência de fraude, simulação ou conluio”**) e (11) (**“impossibilidade de exigência da multa qualificada – erro na interpretação da lei”**). Contudo, na medida em que, em razão do empate de votos neste Colegiado, restou provido o recurso especial da Contribuinte acerca da dedutibilidade das amortizações de ágio, esta matéria resta prejudicada.

E, no que se refere aos itens (12) **“impossibilidade de exigência de multa isolada após o encerramento do ano-base”**, (13) **“impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício”** e (14) **“necessidade de se observar o princípio da consunção”**, cabe observar que no ano-calendário 2006 não houve exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas. Quanto aos valores lançados a partir de 2007, a Contribuinte destaca que o dissídio envolve exigências posteriores à alteração legislativa

instaurada pela Medida Provisória nº 351/2007 e inclusive em face da Súmula CARF nº 105, também aplicável a fatos ocorridos depois de 2006, e de manifestação do Superior Tribunal de Justiça em favor de seu entendimento. Observa que *infrações preparatórias, de menor gravidade, são absorvidas pela infração mais grave*.

Registre-se que esta matéria não resta prejudicada, vez que, apesar de provido o recurso especial da Contribuinte acerca das amortizações de ágio e das glosas de juros sobre capital próprio, subsiste a glosa de perdas, acerca da qual a Contribuinte não logrou constituir dissídio jurisprudencial para desconstituir a decisão que lhe foi desfavorável no julgamento do recurso voluntário.

Contudo, não procedem os argumentos da Contribuinte quanto à impossibilidade de 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 ex-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 inconteste, 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 nº 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 cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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. (Vide Lei nº 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 nº 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 nº 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei nº 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 nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 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% (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.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

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

As consequências 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 nºs 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, nº 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, nº 9101-

001.336, de 26 de abril de 2012, nº 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, nº 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e nº 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 nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 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 nº] 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 nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Vejam-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 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 nº 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 subsequente⁹.

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 nº 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 Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009¹⁰

[...]

ANEXO I

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

⁹ Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

¹⁰ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º :

Até a vigência da Medida Provisória nº 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 Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012¹¹

[...]

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 nº 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; 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 nº 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 Nº18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013¹²

[...]

ANEXO I

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA *Até a vigência da Medida Provisória nº 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.*

¹¹ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

¹² Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

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 Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2014¹³

[...]

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 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.

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.

[...]

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

¹³ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

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 sumulares¹⁴ à parcela do litígio já pacificada.

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

¹⁴ 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.

[...]

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.

[...]

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 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 da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Acórdão nº 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO — 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 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

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

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

[...]

Acórdão nº 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 nº 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 consequências 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 nº 9.430/96, verbis:

[...]

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 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 tratase, 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 CSSL 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 devidos¹⁵ e exigidas de forma isolada.

¹⁵ 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

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.

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.

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)

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 Vitta¹⁶:

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, 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/oportunidade, 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 nº 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". Igualmente 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 nº 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.]

¹⁶ http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644

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 nº 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 nº] 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 nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 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 nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 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 consequência, 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 nº 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 menor¹⁷. 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 nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF nº 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 nº 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 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

¹⁷ Lei nº 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 nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

e, caso identificado algum aspecto antes desconsiderado, é possível afastar a aplicação da súmula.

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF nº 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 nº 9.430, de 1996.

Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 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 nº 105 de seguinte teor: 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.

Os períodos de apuração autuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF nº 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 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 nº 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:

[...]

Observa-se nas ementas dos Acórdãos nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 9101-006.056¹⁸:

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

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

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.

¹⁸ 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.

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

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

“Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.¹⁹

¹⁹ 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.

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*.²⁰ (destaques acrescidos).

Estariamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.”

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 nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 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 nº 93, de 1997, replicado atualmente na Instrução Normativa RFB nº 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:

²⁰ Idem, Idem

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 foram editadas, apenas, no âmbito da 2ª Turma, e o posicionamento desta, inclusive, está renovado em acórdão mais recente, mas sem acréscimos nas razões de decidir, exarado nos autos do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.603.525/RJ, proferido em 23/11/2020²¹ 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.

²¹ Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator Francisco Falcão.

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.

Cabe esclarecer, por fim, que a Súmula CARF nº 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, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte relativamente às matérias **“impossibilidade de exigência de multa isolada após o encerramento do ano-base”, “impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício” e “necessidade de se observar o princípio da consunção”**.

Conclusão

Por todo o exposto, o presente voto é no sentido de CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da Contribuinte e dos corresponsáveis e NEGAR PROVIMENTO aos recursos.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto

Com a devida vênia ao voto da ilustre conselheira relatora, abro divergência nos temas: (i) ágio interno; (ii) pagamento acumulado de juros sobre o capital próprio; e (iii) concomitância das multas de ofício e isolada, dando provimento ao Recurso da Contribuinte.

Possibilidade de Amortização do Ágio Interno no Presente Caso

Este é um dos temas mais controversos no âmbito da doutrina e da jurisprudência, merecendo uma análise detida e casuística.

Não há como se falar de antemão que qualquer ágio interno deverá ser dedutível para fins de apuração de IRPJ e CSLL, assim como tampouco é possível falar que qualquer ágio interno possui caráter fraudulento ou simulatório.

Assim, “há ágios internos e ágios internos”, de modo que se torna fundamental a análise do contexto fático de geração daquele ágio para que possamos determinar quais serão as consequências tributárias cabíveis.

Mas antes de adentrarmos nos detalhes do ágio interno, cumpre notar o que vem a ser o ágio.

Embora possua essa denominação semântica que indica um sobrepreço em relação a algo, o fato é que o ágio nada mais é do que um resultado do desdobramento do custo de aquisição.

Ou seja, ágio é parte do custo de aquisição. Alguém desembolsou um determinado montante ou ativo com vistas a adquirir uma participação societária, de modo que o ágio é uma parte deste custo de aquisição da participação societária.

Ora se alguém está desembolsando um determinado montante ou ativo para a aquisição de participação societária, temos que há outra parte em um contrato de compra e venda de participação societária que está vendendo uma participação societária e por um valor maior do que era originalmente o seu custo de aquisição. Logo, temos um adquirente comprando uma participação societária com um sobrepreço e um vendedor alienando uma participação societária com um sobrepreço.

Sob a perspectiva do vendedor, a princípio, há um potencial ganho de capital tributável na medida em que está vendendo uma participação societária com sobrepreço. Embora potencialmente tal ganho seja tributável, há diferentes situações que façam com que não haja ou haja apenas uma tributação parcial de tal ganho de capital. Assim, caso o vendedor da participação societária com sobrepreço seja a União, não haverá tributação do ganho de capital deste vendedor. Também podem ocorrer outras situações em que não haverá tributação do ganho de capital, tal qual acontece com a alienação de participações societárias adquiridas e mantidas por mais de cinco anos durante a vigência do artigo 4º, “d”, do Decreto-lei n. 1.510/76.

Vale ressaltar ainda que a dedutibilidade do ágio pago na aquisição de participação societária independe do tratamento tributário de tal sobrepreço na perspectiva do vendedor, ou seja, ainda que não haja uma efetiva tributação do ganho de capital em virtude uma imunidade, isenção ou redução de base de cálculo, haverá a dedutibilidade do ágio desde que sejam cumpridos os requisitos de sua dedutibilidade.

Por mais que não haja necessidade de tributação do ganho de capital pelo vendedor para que haja a dedutibilidade do ágio sob a perspectiva do comprador da participação societária, tal análise pode ser relevante nos casos de ágio decorrente de aquisição de participações entre partes dependentes.

Assim, ainda que o ágio ocorra em uma operação entre partes dependentes, não há que se falar em qualquer caráter de fraude, dolo ou simulação no âmbito do Direito Tributário quando houve efetiva tributação do sobrepreço oriundo da alienação da participação societária pelo vendedor. Isto é, qual seria a lógica de um “planejamento tributário” em que o vendedor já paga uma alíquota combinada de 34% de IRPJ e CSLL sobre o ganho de capital e o adquirente da participação terá uma dedutibilidade do ágio (de igual montante) após uma operação de incorporação entre investidora e investida e com uma limitação temporal de dedutibilidade mínima de 5 anos (1/60 por mês).

Como consequência de tal raciocínio, se em alguma operação de “ágio interno”, houver comprovação do pagamento de tributo sobre o ganho de capital do vendedor, estará demonstrado por si só o caráter lícito de toda a operação.

Toda esta introdução se fez necessária para uma melhor apresentação do tema, uma vez que se trata de tema relevante e controverso.

Diante de tal cenário, apresento aqui três argumentos para defender a possibilidade de amortização fiscal do ágio interno no caso concreto.

1. Da ausência de vedação legal à constituição de ágio entre partes dependentes até a edição da Lei n. 12.973/14

Em primeiro lugar, no presente caso a amortização do ágio ocorreu nos anos de 2006 a 2010 e se dava por meio de amortização contábil da então conta de “Ativo Diferido”.

Portanto, o ágio foi gerado e amortizado antes das alterações promovidas pela Lei n. 12.973/14 no Decreto-Lei n. 1.598/77.

Vale notar que a redação original do artigo 20 do Decreto-Lei 1.598/77 previa a necessidade do desdobramento do custo de aquisição dos investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial em: (i) valor de patrimônio líquido na época da aquisição e (ii) ágio ou deságio na aquisição.

Conforme o §2º do referido artigo, o ágio deveria ser classificado de acordo com as seguintes fundamentações econômicas:

- 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.*

Conforme se observa inexistia proibição para que o investimento tivesse sido adquirido com ágio numa operação entre partes independentes.

Tampouco nos parece adequado também limitar o termo “aquisição” a uma relação entre partes independentes.

Ainda merece ser citado o artigo 7º da Lei n. 9.532/97, que trata da amortização do ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura e que assim dispõe:

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 nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 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 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; (Redação dada pela Lei nº 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 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.

Desta forma, em relação ao ágio baseado em rentabilidade futura, a legislação permitiu a dedução fiscal no balanço da sucessora dentro do prazo de mínimo de cinco anos.

Ainda, o art. 8º da Lei 9.532/97 afirma que a dedutibilidade fiscal do ágio aplica-se, inclusive, nos casos em que: (i) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido e (ii) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária. Destaque-se que o último item autoriza em lei a realização de incorporação às avessas (incorporação da investidora pela investida).

Ao se observar o caso concreto, verifica-se que houve operação de incorporação entre investida e investidora (a chamada “confusão patrimonial”), sendo que o investimento da investidora na investida havia sido feito com ágio nos termos do artigo 20 do Decreto-lei n. 1.598/77 e houve a amortização do ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura no prazo previsto em lei.

Dessa forma, todos os atos societários relacionados à operação foram devidamente formalizados e registrados perante os órgãos competentes, de forma que todas as operações foram feitas “às claras”.

A realização de operações societárias que impliquem na geração de ágio ocorre tanto entre sociedades independentes quanto entre sociedades ligadas. No que tange às operações entre sociedades ligadas, há que se analisar se tais operações são efetuadas nos padrões do mercado.

Sobre o tratamento tributário das operações entre pessoas ligadas, Edmar Oliveira Andrade Filho adverte que:

“As leis tributárias devotam especial atenção às operações realizadas por sujeito passivo com pessoas ligadas (art. 465 do RIR/99) ou partes relacionadas. O espectro significativo destas expressões é amplo e variado; são consideradas pessoas ligadas às sociedades coligadas (art. 243, §1º, da Lei n. 6.404/76) ou controladas (§2º) e também as pessoas

que, por determinação legal, sejam consideradas “interdependentes”, interligadas” ou vinculadas”²².

Prossegue, ainda, o referido autor:

“As partes relacionadas podem fazer o que a lei não proíbe, ou não fazê-lo nas mesmas condições que contratariam com terceiros independentes; as pessoas jurídicas são distintas das pessoas físicas, cabendo unicamente à lei restringir a densidade normativa deste princípio jurídico. As citadas normas de bloqueio existem para eliminar os efeitos das operações realizadas fora do âmbito do princípio da equidade ou do ‘dealing at arms length’”²³.

Assim, não há proibição nas normas tributárias para a ocorrência de operações societárias entre empresas vinculadas com a geração de ágio, no entanto, tal ágio deve ter substância econômica, sendo devidamente fundamentado economicamente.

Nesse sentido, Edmar Oliveira Andrade Filho menciona que:

“o ágio não é inventado a partir do nada; ele é parte integrante do preço de aquisição de participações societárias e, portanto, para que ele surja são sacrificados ativos ou assumidas obrigações por parte do adquirente”²⁴.

Afirma, ainda, o referido autor:

“a menos que o ágio não seja fruto de uma operação legítima (sincera e devidamente documentada), não cabe às autoridades fiscais contestar a sua existência e os respectivos efeitos, salvo em caso de fraude, sonegação ou conluio”²⁵.

Dessa forma, desde que o ágio tenha se originado de uma operação legítima na qual houve o efetivo pagamento com o sacrifício de um ativo ou com a assunção de obrigações, e esteja devidamente fundamentado, não há óbice de que tal ágio tenha se originado de uma operação com pessoa ligada.

Analisando a não existência de limitação normativa à criação de ágio gerado internamente, Edmar Oliveira Andrade Filho conclui que:

“Se a realização de operações entre as pessoas ligadas é aceita pelo ordenamento jurídico, elas não podem se comportar como se tais operações, desde que legitimamente realizadas, não existissem ou fossem condenadas a priori. A criação de ágio entre partes relacionadas é legítima e tem origem em ganho de capital; não se pode condenar o ágio, porque existem no ordenamento jurídico normas que induzem à sua criação”²⁶.

²² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Estudos e Pareceres sobre Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas*. São Paulo : MP Editora, 2007. p. 49-50

²³ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Estudos e Pareceres sobre Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas*. São Paulo : MP Editora, 2007. p. 50-51

²⁴ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das Empresas*. 3 ed. São Paulo : Atlas, 2006. p. 380-2.

²⁵ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das Empresas*. 3 ed. São Paulo : Atlas, 2006. p. 380-2

²⁶ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Estudos e Pareceres sobre Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas*. São Paulo : MP Editora, 2007. p. 65.

Logo temos que não existem restrições para a criação de ágio em operações societárias entre empresas ligadas e a tal ágio será dedutível desde que o mesmo esteja devidamente fundamentado economicamente, bem como exista transferência financeira que dê origem a tal ágio.

A fundamentação econômica do ágio se dá por meio da elaboração de laudo de avaliação por perito ou empresa especializada. Sobre a necessidade de fundamentação do ágio, Edmar Oliveira Andrade Filho assevera que:

“O sujeito passivo deve produzir provas sobre a existência do ágio ou deságio e o fundamento econômico que lhe foi atribuído. A atribuição de fundamento econômico é ato de valoração (de escolha entre possibilidades igualmente válidas) e tem como consequência a qualificação jurídica do valor respectivo”²⁷.

No que tange especificadamente ao o ágio fundamentado na rentabilidade futura, José Luiz Bulhões Pedreira assevera que:

“A decisão da investidora de pagar determinado preço pela participação pode basear-se também em previsão dos resultados da sociedade objeto do investimento – o custo de aquisição é determinado em função do valor dos resultados previstos para determinados exercícios futuros. Esse valor pode ser superior quanto inferior ao de patrimônio líquido contábil, justificando, respectivamente, ágio ou deságio”²⁸.

Prossegue, ainda, o referido autor:

“O valor de rentabilidade (ou de lucro líquido) da ação tem fundamento no direito, que esta confere, de participar nos lucros da companhia. Quando avaliada com base na rentabilidade, a ação é considerada na sua natureza de fonte de renda financeira. E o método para determinar o valor de qualquer fonte de renda financeira é calcular o valor presente (descontado) do fluxo futuro de renda que dela deverá ser derivado. Esse valor atual é o montante de capital que, à taxa adotada no cálculo, produz fluxo futuro renda”²⁹.

Nesse mesmo sentido, Edmar Oliveira Andrade Filho menciona que:

“A ‘previsão de resultados’, requerida pela norma da letra b do §2º do art. 20 do Decreto-lei n. 1.598/77, diz respeito ao virtual montante dos lucros ou prejuízos de exercícios futuros que indicam as projeções realizadas quanto da aquisição da participação societária. Evidentemente, os valores projetados devem ser submetidos a um critério de depuração do fator do tempo. Não é economicamente correto comparar um valor hoje (valor presente) a um valor formado no futuro; é necessário expurgar o

²⁷ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Estudos e Pareceres sobre Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas*. São Paulo : MP Editora, 2007. p. 41

²⁸ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Finanças e demonstrações financeiras da companhia (conceitos fundamentais)*. Rio de Janeiro : Forense, 1989. p. 698.

²⁹ PEDREIRA, José Luiz Bulhões, LAMY FILHO, Alfredo. *A Lei das S.A. : pressuposto, elaboração, aplicação*. Rio de Janeiro : Renovar, 1992. p. 769-70.

efeito financeiro e trazer os valores projetados ao valor presente na data de aquisição da participação societária”³⁰.

Dessa forma, diante da ausência de vedação legal, seria possível a aquisição de investimento com ágio em operações com partes dependentes até a edição da Lei n. 12.973/14, sendo a amortização de tal ágio possível após o cumprimento dos requisitos do artigo 7º da Lei n. 9.532/97.

Diante de tal cenário, pode surgir a dúvida: então todo ágio interno originado de operação de aquisição de participação societária anterior à edição da Lei n. 12.973/14 é válido?

Mais uma vez, é importante pontuar que nem tanto ao mar, nem tanto à terra.

É relevante ter em mente que inexistia proibição legal ao registro do ágio em operações entre partes dependentes até a Lei n. 12.973/14. Mas por óbvio não são válidos os ágios internos que foram gerados com base em fraude, dolo ou simulação, devidamente comprovados pela autoridade fiscal.

Há operações e operações que podem resultar em ágio interno. Não há que se ter o preconceito por si só pelo fato de existir um ágio interno. Mas os ágios que foram formados com base em operações comprovadamente fraudulentas devem ser combatidos.

Para demonstrar a existência de ágio interno com causa ou real sob o aspecto tributário, Marcos Takata cita uma série de exemplos em que há ágio devidamente apurado em relações entre partes dependentes. Nessa linha, assinala o referido autor:

“14. Suponha-se que haja aumento de capital de uma sociedade e um dos sócios ou acionistas não o subscreva, sendo integralmente subscrito pelo outro sócio ou acionista (por exemplo, o controlador). Como a empresa em que se organiza a sociedade vale mais que seu valor contábil, o sócio ou acionista que subscrever o aumento de capital daquela irá apurar ágio no aumento de sua participação societária, para que não haja diluição injustificada do outro sócio ou acionista. É um exemplo de ágio interno real ou com causa sob o aspecto jurídico-tributário. Há efetividade ou significado econômico nesse ágio.

14.1. Imagine-se um negócio de aquisição entre duas controladas, ambas com o mesmo controlador. É a aquisição horizontal. Ou seja, uma controlada adquire participação em outra controlada, irmão ou “prima” (as duas têm o mesmo controlador). O investimento adquirido é de tal monta que ele deve ser avaliado pelo MEP. Tal aquisição é feita pela controlada de minoritários da outra controlada. Nessa operação pode ser gerado ágio. Há justificativa ou efetividade econômica nesse ágio. Outro exemplo de ágio interno real ou com causa, nomeadamente sob a esfera tributária.

14.2. Mais. Conjecture-se que o negócio entre duas controladas, como descrito acima, seja de aquisição integral das ações da outra controlada, i.e., seja uma incorporação de ações. Na medida em que a controlada que tem suas ações incorporadas possuam minoritários que não sejam os mesmos da controladora (que é de ambas), aqui também pode ser

³⁰ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Estudos e Pareceres sobre Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas*. São Paulo : MP Editora, 2007. p. 40

gerado ágio. Este ágio tem significado ou justificativa econômica. É caso de ágio interno real ou com causa, nomeadamente sob o aspecto jurídico-tributário (...)

14.3. Cogite-se de uma pessoa jurídica que resolva incorporar as ações de uma controlada. Esta possui minoritários (outros acionistas que não do grupo). Também aqui, se a investida vale mais que seu valor contábil (e, quiçá, que o valor justo líquido de seus ativos), a relação de substituição de ações pode se dar com base no valor econômico da investida (e da investidora), e a incorporação de ações pode vir a ser feita por esse valor econômico (um critério de avaliação) da investida. Haverá um ágio no investimento, pago pela incorporadora de ações, através da emissão de ações entregues aos novos acionistas da incorporadora de ações (antigos acionistas da que teve as ações incorporadas) – leia-se, aos minoritários, diretos ou indiretos. (...) É inegável que esse ágio tem causa, é efetivo ou real, sob o aspecto jurídico-tributário”³¹.

Como se observa a partir dos exemplos trazidos por Marcos Takata, “há ágios internos e ágios internos”.

Na mesma linha, Ricardo Mariz de Oliveira nos traz outro exemplo de um ágio interno válido ao afirmar que:

“Porém, há, sim, situações em que se justifica ágio dentro de um grupo de empresas, como, por exemplo, e em tese, quando uma pessoa jurídica subscreva capital de outra cujo controlador seja a mesma pessoa física ou jurídica que a controle, mas cujas pessoas jurídicas (a que aumenta o capital e a que o subscreva) tenham acionistas minoritários distintos entre elas, hipótese que ocorre comumente quando se trata de companhias abertas”³².

Assim, a princípio, há uma série de operações que geram efetivamente um ágio ainda que elas se deem entre partes relacionadas.

Ao tratar da questão de que o ágio interno não deveria ter a sua dedutibilidade negada de “per si”, Humberto Ávila pontua que:

“o aproveitamento do ágio não pode ser negado em razão de a operação societária que o gerou ter englobado empresas do mesmo grupo ou troca de ações, pois tais particularidades estão protegidas pelos princípios fundamentais de liberdade. Em vez disso, o aproveitamento do ágio só pode ser negado se a operação societária praticada tiver envolvido algum ato ou negócio jurídico eivado de vício relativo à sua existência ou à sua validade. Em outras palavras, o problema não está

³¹ TAKATA, Marcos Shigueo. Ágio Interno sem Causa ou “Artificial” e Ágio Interno com Causa ou Real – Distinções Necessárias. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. Controvérsias Jurídico-Contábeis. 3º volume. São Paulo: Dialética, 2012. p. 194-214.

³² OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Questões Atuais sobre o Ágio. Ágio Interno – Rentabilidade Futura e Intangível – Dedutibilidade das Amortizações – As Inter-relações entre a Contabilidade e o Direito. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. Controvérsias Jurídico-Contábeis. 2º volume. São Paulo: Dialética, 2011. p. 232.

na prática de atos ou na celebração de negócios jurídicos envolvendo empresas do mesmo grupo ou troca de ações ou quotas; o problema reside na prática de atos ou na celebração de negócios jurídicos viciados envolvendo empresas do mesmo grupo ou troca de ações ou quotas. São coisas completamente diferentes.

Em razão disso, repita-se, o aproveitamento do ágio não depende de as operações societárias terem sido ou não praticadas entre empresas do mesmo grupo ou envolverem ou não ações ou quotas. Ele depende, em vez disso, de as operações societárias terem sido praticadas por meio de atos ou negócios jurídicos sem vícios de existência ou validade”³³.

Portanto, as autoridades tributárias dispõem de instrumentos para não validar as operações que geraram ágios (internos ou não) de forma comprovadamente fraudulenta, mas o ágio interno por si só não deveria ser uma causa impeditiva de amortização fiscal do ágio e não era por falta de previsão legal específica até a edição da Lei n. 12.973/14.

E é possível dizer ainda mais. Mesmo com a redação após a Lei n. 12.973/14, verifica-se que o contribuinte DEVE desdobrar o custo de aquisição em três diferentes blocos (valor proporcional do patrimônio líquido, mais ou menos valia de ativos e goodwill), inexistindo previsão de hipótese de dispensa de desdobramento de custo de aquisição quando a aquisição de participação societária se der entre partes dependentes:

Art. 20. O contribuinte que avaliar investimento 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 - mais ou menos-valia, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor de que trata o inciso I do caput; e

III - ágio por rentabilidade futura (goodwill), que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores de que tratam os incisos I e II do caput.

A vedação trazida pela Lei n. 12.973/14 envolve tão somente a exclusão do goodwill derivado da aquisição de participação societária entre partes dependentes, mas não impede que haja o registro do ágio como resultado do desdobramento do custo de aquisição.

2. Existe ágio interno na Contabilidade?

Uma das questões mais tormentosas relativas ao chamado ágio interno diz respeito à sua existência ou não na Contabilidade.

Em primeiro lugar, cumpre notar que as demonstrações financeiras podem ser individuais ou consolidadas. A apuração do IRPJ e da CSLL é feita a partir das demonstrações financeiras individuais, ainda que na redação original do Decreto-Lei n. 1.598/77 até houvesse

³³ ÁVILA, Humberto. Notas sobre o Novo Regime do Ágio. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel. Controvérsias Jurídico-Contábeis. 5 volume. São Paulo: Dialética, 2014. p. 155.

previsão de tributação em conjunto de grupo econômico, no entanto, tal previsão foi revogada antes mesmo que produzisse efeitos.

No âmbito da normatização contábil, é comum que as normas contábeis sejam elaboradas tendo como premissa a elaboração de demonstrações financeiras consolidadas. Tal premissa tem a sua razão de ser, uma vez que as normas contábeis geralmente se destinam a garantir uma padronização na evidenciação da situação econômica e financeira de uma entidade aos seus usuários externos, sobretudo investidores e credores.

Desse modo, faz todo sentido que as demonstrações financeiras sejam transparentes e demonstrem a situação consolidada de todo o grupo econômico e não apenas a situação patrimonial da entidade controladora que é a sociedade de capital aberto.

As normas contábeis internacionais (padrão IFRS) foram desenvolvidas tendo por fundamento as demonstrações financeiras consolidadas e a maior parte dos países adotou o padrão IFRS tão somente para as demonstrações consolidadas, de forma que as demonstrações individuais permaneceram seguindo os padrões locais, inclusive para fins de tributação da renda.

No Brasil, adotou-se o padrão IFRS tanto para as demonstrações consolidadas quanto para as demonstrações individuais. Como decorrência da adoção do padrão IFRS nas demonstrações individuais, surgem diferentes desafios relativos à tributação da renda.

Sob a ótica de uma demonstração financeira consolidada, as operações intragrupo acabam sendo anuladas, de forma que uma eventual aquisição de participação societária entre duas empresas do mesmo grupo acabam sendo anuladas quando demonstradas (evidenciadas) nas demonstrações consolidadas. O mesmo não se pode dizer das demonstrações individuais, que são utilizadas para fins de tributação.

Dessa forma, a partir da premissa das demonstrações consolidadas surgem posições abalizadas da doutrina sobre a inexistência de ágio em operações entre partes dependentes. Talvez o mais citado dos estudos sobre o tema seja o artigo “A Incorporação Reversa com Ágio gerado Internamente: consequências da elisão fiscal sobre a contabilidade”, escrito pelo então doutorando Jorge Vieira da Costa Junior e pelo professor Eliseu Martins, artigo apresentado ao Congresso USP de Contabilidade e Controladoria.

Os seguintes trechos do referido artigo merecem ser citados:

“Resta justificado, dessa forma, pelo exposto, que definitivamente, à luz da Teoria da Contabilidade, é inadmissível o surgimento de ágio em uma operação realizada dentro de um mesmo grupo econômico. Não é permitido contabilmente o reconhecimento de ágio gerado internamente, tampouco o lucro resultante.

(...)

O surgimento do ágio em operações de combinação de negócios, realizadas dentro de um mesmo grupo societário, não tem sentido econômico. A Contabilidade, sabiamente, expurga essa informação ao considerar o grupo societário uma entidade única, quando reporta suas demonstrações consolidadas. O correto, contabilmente, é fazer o mesmo nas demonstrações individuais também”.

Conforme se observa, os referidos autores pontuam que à luz da teoria da contabilidade não haveria registro de ágio interno e tampouco lucro de operações entre partes de um mesmo grupo econômico.

É curioso notar que o referido artigo acadêmico é interpretado de forma a não validar a dedutibilidade do ágio interna, mas se permanece tributando o lucro em demonstrações financeiras individuais de operações entre partes relacionadas.

As ideias contidas no artigo acadêmico de Jorge Vieira e Eliseu Martins foram, de certa forma, repetidas no Ofício-Circular CVM/SNC/SEP n. 01/2007, que trazia as seguintes disposições:

20.1.7 “Ágio” gerado em operações internas

A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de “ágio”.

Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas, inicia-se com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato contínuo, utilizar-se do resultado constante do laudo oriundo desse processo como referência para subscrever o capital numa nova empresa. Essas operações podem, ainda, serem seguidas de uma incorporação.

Outra forma observada de realizar tal operação é a incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.

Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, única e exclusivamente, quando o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como “arm’s length”.

Portanto, é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as

partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade.

Mais uma vez, o documento feito pela CVM ressalta uma análise do ponto de vista econômico, sendo que há a afirmação expressa de que “essas operações atendam integralmente os requisitos societários” e “ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto)”, o que demonstra por si só que houve o cumprimento dos requisitos normativos de cunho societário.

Feitas estas considerações iniciais, torna-se relevante trazer outros trechos do artigo acadêmico de Jorge Vieira e Eliseu Martins, conforme segue:

Logo, em termos de Teoria da Contabilidade, a rigor, em uma transação admite-se tão só a figura do ágio, que vem a ser um resultado econômico obtido em um processo de compra e venda de ativos líquidos (net assets), quando estiverem envolvidas partes independentes não relacionadas. Enfim, quando o ágio for resultado de um processo de barganha comercial não viciado, que concorra para a formação de um preço justo dos ativos líquidos em apreço.

Como se nota, a formação do ágio pressupõe uma negociação não viciada entre partes. Assim, é possível depreender do referido trecho que desde que cumpridos os requisitos de uma negociação a mercado entre as partes, poderia haver conceitualmente a geração de um ágio, ainda que se desse entre partes relacionadas. O que não gera ágio é um processo comercial viciado.

Indo para as conclusões do artigo acadêmico de Jorge Vieira e Eliseu Martins, trazemos o seguinte trecho para leitura:

O surgimento do ágio em operações de combinação de negócios, realizadas dentro de um mesmo grupo societário, não tem sentido econômico. A Contabilidade, sabiamente, expurga essa informação ao considerar o grupo societário uma entidade única, quando reporta suas demonstrações consolidadas. O correto, contabilmente, é fazer o mesmo nas demonstrações individuais também.

Entretanto, o respaldo em legislação tributária para o fenômeno – ágio gerado internamente – dá sentido econômico à operação. Há de fato riqueza sendo gerada pelo grupo societário nesses arranjos só que, no caso, está sendo transferida do Estado para o grupo via renúncia fiscal. É bem verdade que referido respaldo legal concorre, ainda que indiretamente, para o retrocesso do estágio avançado de desenvolvimento em que se encontra a Contabilidade Brasileira. A bem da verdade, pavimenta um caminho tortuoso: o fomento à indústria do ágio.

Finalizando, a expectativa que se tem é a de que órgãos reguladores de governo e entidades representativas da profissão contábil e de auditoria atentem para a questão, e que eventualmente revejam posicionamentos adotados e/ou manifestem-se prontamente na disciplina da matéria, de tal sorte que a Contabilidade, na sua finalidade mais nobre, que é a de servir como um sistema de

informações relevantes e úteis para julgamento e para tomada de decisão, não seja prejudicada.

Mais uma vez, é trazida a questão de não faria sentido econômico um ágio interno, no entanto, o artigo conclui que: “entretanto, o respaldo em legislação tributária para o fenômeno – ágio gerado internamente – dá sentido econômico à operação. Há de fato riqueza sendo gerada pelo grupo societário nesses arranjos só que, no caso, está sendo transferida do Estado para o grupo via renúncia fiscal”. Logo, há respaldo legal para tal operação, que acaba por dar respaldo econômico. Vale notar que o artigo é da época em que vigia o artigo 36 da Lei n. 10.637/02.

Outro ponto importante do trecho é que o artigo expressamente se propõe a mais apontar uma situação problemática (na visão dos autores) a ser corrigida “de lege ferenda”, do que concluir que o ágio interno é vedado pela legislação brasileira, de forma que há menção explícita da legalidade do ágio interno. O artigo acadêmico possui um tom de alerta ao legislador tanto é assim que há o trecho: “a expectativa que se tem é a de que órgãos reguladores de governo e entidades representativas da profissão contábil e de auditoria atentem para a questão, e que eventualmente revejam posicionamentos adotados e/ou manifestem-se prontamente na disciplina da matéria”.

Após a edição de diversos precedentes em que este artigo acadêmico foi citado, Eliseu Martins escreveu um novo artigo, desta vez ao lado de Sérgio de Iudícibus, ressaltando alguns pontos, dentre os quais: (i) o artigo tinha a pretensão acadêmica de provocar os normatizadores; (ii) quem registrou ágio interno na época estava agindo de acordo com as normas contábeis vigentes; e (iii) há ágios internos com substância econômica. Merecem ser citados os seguintes trechos:

“o inconformismo dos autores a esse respeito se dava à luz não de estarem as empresas descumprindo normas contábeis vigentes; exatamente pelo contrário: as normas em vigor, na sua visão, permitiam o que eles não consideravam como o melhor para a informação contábil brasileira.

(...)

Mas não podemos deixar de reconhecer que, do ponto de vista normativo, nada impedia, pelo contrário, era-se obrigado a reconhecer esses resultados até a efetiva entrada em vigência da ICPC 09. E como contrapartida desse reconhecimento tem-se o registro, na adquirente, pelo valor total referente à transação. Desde, é claro, que tais valores tenham substância econômica”³⁴.

Este novo artigo surge em resposta ao uso equivocado na visão do Professor Eliseu Martins do artigo acadêmico anterior que, de algum modo, estava sendo interpretado “em tiras” como se a legislação proibisse o ágio interno.

Mais uma vez, voltamos aquele ponto de que há ágios e ágios. Tanto é assim que a própria Diretoria da Comissão de Valores Mobiliários já validou alguns ágios decorrentes operações entre partes dependentes que foram registrados em demonstrações financeiras.

³⁴ MARTINS, Eliseu; IUDÍCIBUS, Sérgio de. Ágio Interno – É um mito?. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. Controvérsias Jurídico-Contábeis. 4o volume. São Paulo: Dialética, 2013. p. 83-103.

A título de ilustração, em decisão proferida em 2011, no âmbito do processo administrativo CVM nº RJ 2010/16665, de relatoria do Diretor Otávio Yazbek, a CVM julgou o recurso interposto pela Mahle Metal Leve S.A. contra entendimento da área técnica acerca do tratamento contábil do ágio decorrente de reorganização societária envolvendo sociedades sob controle comum.

Para um melhor entendimento da questão, torna-se fundamental uma breve descrição do caso.

Em 27 de setembro de 2010, a Mahle protocolou consulta a respeito do tratamento contábil a ser dado a ágio por expectativa de rentabilidade futura decorrente de reorganização societária envolvendo entidades do "Grupo Mahle".

No caso em tela, a Mahle Metal Leve S.A. adquiriu a totalidade das quotas da Mahle Participações Ltda. (ambas as sociedades controladas pela sociedade alemã Mahle Industriebeteiligungen GmbH), sendo que a Mahle Participações Ltda incorporou uma terceira empresa do grupo: a Mahle Componentes de Motores do Brasil Ltda.

A avaliação econômica das cotas da Mahle Participações Ltda foi efetuada por dois avaliadores independentes e a operação de incorporação da Mahle Componentes de Motores do Brasil Ltda foi deliberada em assembléia geral extraordinária, exclusivamente pelos acionistas não controladores.

Considerando que a reorganização foi negociada e submetida à aprovação dos acionistas minoritários, a Mahle Metal Leve S.A. entende que o ágio gerado na aquisição da Mahle Participações Ltda poderia ser considerado como resultante de uma transação realizada entre partes independentes, sendo passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade.

A Superintendência de Normas Contábeis e Auditoria (SNC) se manifestou nos Memos SNC/GNC/Nº037/10 e SNC/GNC/Nº045/10 no sentido de que a transação supracitada foi efetuada entre partes relacionadas, pelo que não teria havido "geração de riqueza", de forma que o não exercício do poder de voto do controlador na aprovação da reorganização não pode ser considerado suficiente para caracterizar a transação como "arm's length" e, conseqüentemente, autorizar o reconhecimento do ágio.

A Superintendência de Relações com Empresas (SEP) comunicou o entendimento da SNC por meio do Ofício/CVM/SEP/GEA-5/Nº002/2011, sendo que a Mahle Metal Leve S.A. apresentou recurso reiterando os mesmos argumentos apresentados anteriormente.

O diretor relator Otávio Yazbek assinalou que embora o CPC 15 não seja aplicável em caso de combinações de negócios sob controle comum, também é importante que seja reconhecido que tal não aplicação do CPC 15 decorre do fato que tal norma foi elaborada pensando-se no âmbito das demonstrações financeiras consolidadas.

Assim, entendeu-se que deverá ser observado "in casu" se estão presentes as características que, em operações realizadas intragrupo, usualmente impedem o reconhecimento de ágio.

A título de exemplo, não seria possível reconhecer o ágio naquelas operações justamente em que não há nenhuma verdadeira alteração patrimonial no âmbito das demonstrações consolidadas.

Todavia, no voto, foi considerado que no caso em tela, a discussão diz respeito ao reconhecimento do ágio nas demonstrações financeiras (individuais) da Mahle Metal Leve S.A., sendo que houve inequívoco ganho patrimonial decorrente da operação, uma vez que a Mahle Metal Leve S.A. recebeu em decorrência da operação um ativo que ela não possuía antes, isto é, ela não detinha os potenciais lucros futuros da Mahle Participações Ltda.

Ademais, a partir de uma interpretação do conceito de partes relacionadas presente no Pronunciamento Técnico CPC 05, que trata da divulgação de partes relacionadas, a deliberação tomada pelos minoritários pode ser entendida como uma relação entre partes independentes, além de legitimar a operação.

Nessa linha, os acionistas minoritários poderiam ser considerados como terceiros em relação ao grupo societário e deliberariam em função de um interesse econômico próprio.

Diante do exposto, a CVM reconheceu a possibilidade de reconhecimento de ágio e a respectiva aplicação do Pronunciamento Contábil CPC 15, uma vez que existe ganho patrimonial na Mahle Metal Leve S.A., que não poderia deixar de ser reconhecido, já que as partes que deliberaram e aprovaram a operação podem ser consideradas independentes.

Tendo em vista o exposto, o preconceito contra o ágio de operações entre partes dependentes cai por terra quando se verifica a validação de um caso pela CVM, sendo que o eventual não registro do ágio interno pode causar prejuízos diretos aos acionistas minoritários.

Por fim, outra questão interessante é a seguinte.

No âmbito da Contabilidade não há nenhuma norma contábil dispondo sobre o tratamento tributário em operações de combinações de negócios sob o controle comum. Em outras palavras, não há norma que trate do registro contábil das aquisições de participação societária intragrupo.

Diante de uma lacuna normativa, cabe ao preparador da demonstração contábil construir a sua política contábil e desenvolver a sua norma contábil de modo a refletir de maneira fidedigna aquela transação econômica.

Em situação tal qual a julgada pela CVM no caso Mahle, não tenho dúvidas de que a melhor forma de demonstrar aquela operação é exatamente registrar eventual ágio ou ganho por compra vantajosa.

A discussão tem se tornado tão relevante que o órgão que normativa a contabilidade internacional, isto é, o IASB tem discutido minutas de normas com a temática do “Business Combinations under Common Control” (BUCC), de forma que nos próximos anos podemos ter uma norma contábil expressamente prevendo o registro do ágio interno.

Isso não significa que a porteira esteja aberta. Somente haverá registro de ágio em tais operações quando houver substância econômica, de modo que as autoridades regulatórias poderão não concordar com o registro de alguns ágios e exigir a republicação das demonstrações financeiras, tal qual a CVM poderá fazer com relação às companhias por ela reguladas.

3. O artigo 36 da Lei n. 10.637/02 e a indução ao “ágio interno”

Durante o período compreendido entre 01/01/2003 e 21/11/2005, esteve em vigência o artigo 36 da Lei n. 10.637/02 o qual dispunha sobre uma hipótese de ágio gerado internamente com a constituição de sociedade veículo nos seguintes termos:

“Art. 36. Não será computada, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da pessoa jurídica, a parcela correspondente à diferença entre o valor de integralização de capital, resultante da incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização, e o valor dessa participação societária registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa jurídica.

§ 1º O valor da diferença apurada será controlado na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e somente deverá ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido:

I - na alienação, liquidação ou baixa, a qualquer título, da participação subscrita, proporcionalmente ao montante realizado;

II - proporcionalmente ao valor realizado, no período de apuração em que a pessoa jurídica para a qual a participação societária tenha sido transferida realizar o valor dessa participação, por alienação, liquidação, conferência de capital em outra pessoa jurídica, ou baixa a qualquer título.

§ 2º Não será considerada realização a eventual transferência da participação societária incorporada ao patrimônio de outra pessoa jurídica, em decorrência de fusão, cisão ou incorporação, observadas as condições do § 1º.”

Dessa forma, no período em que o artigo em comento esteve em vigência, era possível que uma sociedade “A”, que possuísse participação societária em outra sociedade “B”, constituísse uma terceira sociedade “C” mediante a integralização das quotas que representam a participação societária em “B” avaliadas a valor de mercado. Tal diferença entre o valor pelas quais as quotas foram integralizadas e o valor contábil das mesmas não era computado na determinação do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL.

Assim, era possível que houvesse a geração de um ágio interno dentro de um grupo econômico por meio de uma operação de combinação de negócios mediante a constituição de “sociedade veículo”, que surgia e era extinta em um breve período de tempo. Cumpre ressaltar que tal artigo foi revogado pela Lei 11.196/05, de forma que a partir de 2006 não é mais possível elaborar uma operação nesses moldes.

Por mais que cada indivíduo possa ter um diferente juízo de valor acerca de tal autorização legislativa, destaque-se que o legislador determinou de forma expressa a possibilidade de geração deste “ágio interno”, de forma que havia uma indução à realização de tais operações, isto é, os contribuintes que praticaram tais operações apenas seguiram a determinação do legislador.

Não nos parece razoável que um ágio gerado nos termos explícitos do artigo 36 da Lei n. 10.637/02 (e durante a vigência do referido dispositivo legal, por óbvio) venha a ser desconsiderado. É como se o Poder Legislativo expressamente autorizasse e incentivasse que os contribuintes praticassem um determinado ato (durante o período de vigência da lei), mas o Poder Executivo venha anos depois desconsiderar a dedutibilidade dos ágios gerados nas operações que tão somente seguiram a lei.

Além disso, é importante destacar que o artigo 36 da Lei n. 10.637/02 não trazia uma não tributação de quem integralizou a participação societária com ágio, mas tão somente o diferimento da tributação de tal ganho de capital.

Dessa forma, a existência do artigo 36 da Lei n. 10.637/02 enquanto vigente me parece por si só motivo suficiente para amparar as operações entre partes dependentes que geraram ágio interno, sob pena de descumprimento a uma série de preceitos que embasam o Estado de Direito, dentre os quais a segurança jurídica, a proteção da boa-fé e da confiança legítima.

No caso em tela, o ágio foi devidamente registrado segundo a redação vigente do artigo 20 do Decreto-Lei n. 1.598/77, sendo que houve operação de incorporação entre investidora e investida (na qual era detida participação) de ágio fundamentado economicamente em expectativa de rentabilidade futura. Não havia vedação ao ágio decorrente de operações entre partes dependentes, havendo inclusive vigência do artigo 36 da Lei n. 10.637/02, que previa expressamente tal tipo de operação.

Diante de todo o exposto, o ágio decorrente de operações entre partes dependentes no presente caso deve ser considerado válido e dedutível para fins de IRPJ e CSLL, uma vez que os requisitos gerais de formação do ágio foram cumpridos, assim como os requisitos relacionados a sua dedutibilidade, além do que: (i) inexistia proibição ao ágio interno até a edição da Lei n. 12.973/14; (ii) o ágio interno pode existir na Contabilidade, sobretudo nas demonstrações financeiras individuais, sendo que não há norma contábil regulando o tema, o que dá margem para que ele possa a ser escriturado quando for a melhor forma de representar fidedignamente uma situação, há decisões da CVM em tal sentido e inclusive tal tema está sendo discutido para a elaboração de uma norma expressa no âmbito das normas contábeis internacionais (IFRS); e (iii) durante a vigência do artigo 36 da Lei n. 10.637/02 havia uma indução à criação do ágio interno e quem seguiu um comando soberano do Poder Legislativo não pode ser penalizado.

Juros sobre o Capital Próprio – Pagamento Acumulado ou Retroativo

Com relação aos juros sobre o capital próprio, entendo pela possibilidade do cômputo da dedução dos juros sobre o capital próprio de períodos anteriores no período em discussão.

Os juros sobre o capital próprio foram instituídos no ordenamento jurídico brasileiro com o artigo 9º da Lei n. 9.249/95, que permitiu a dedução de tais juros na apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) apurado segundo o regime do Lucro Real quando pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, e calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP)³⁵.

³⁵ Lei n. 9.249/95: “Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP”.

Ao se debruçar sobre o tema de juros sobre o capital de pessoa jurídica, Fábio Ulhoa Coelho aponta esta modalidade de pagamento já existir com os juros de construção previstos no artigo 129, d, do Decreto-lei n. 2.627/40 e com a lei de cooperativas de 1971³⁶.

Ademais, embora não houvesse disposição explícita sobre tal forma de remuneração, nunca houve dispositivo normativo a proibindo, de modo que Fábio Ulhoa Coelho acentua que tal pagamento não era comum diante de sua indedutibilidade para fins tributários³⁷.

Como decorrência, a grande inovação da Lei n. 9.249/95 com relação aos juros sobre o capital próprio estaria restrita ao aspecto tributário³⁸.

Diante de tal cenário, apresento aqui três argumentos para defender a possibilidade do denominado pagamento acumulado de juros sobre o capital próprio ou JCP retroativo.

1. Da ausência de vedação legal ao pagamento acumulado de juros sobre o capital próprio

Os juros sobre o capital próprio foram inseridos no ordenamento jurídico pátrio pelo artigo 9º da Lei n. 9.249/95. Em termos de lei ordinária, a regulação dos juros sobre o capital próprio se encontra basicamente no referido artigo e seus respectivos parágrafos, conforme segue:

Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados. (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996) (Produção de efeito)

§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.

§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:

I - antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real;

³⁶ COELHO, Fábio Ulhoa. *A Participação nos Resultados das Companhias (Dividendos e Juros sobre o Capital Próprio) e os Direitos dos Acionistas Minoritários*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.) *Aspectos Atuais do Direito do Mercado Financeiro e de Capitais*. 2º Volume. São Paulo: Dialética, 2000, p. 38-43.

³⁷ COELHO, Fábio Ulhoa. *A Participação nos Resultados das Companhias (Dividendos e Juros sobre o Capital Próprio) e os Direitos dos Acionistas Minoritários*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.) *Aspectos Atuais do Direito do Mercado Financeiro e de Capitais*. 2º Volume. São Paulo: Dialética, 2000, p. 38-43.

³⁸ COELHO, Fábio Ulhoa. *A Participação nos Resultados das Companhias (Dividendos e Juros sobre o Capital Próprio) e os Direitos dos Acionistas Minoritários*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.) *Aspectos Atuais do Direito do Mercado Financeiro e de Capitais*. 2º Volume. São Paulo: Dialética, 2000, p. 38-43.

II - tributação definitiva, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, inclusive isenta, ressalvado o disposto no § 4º;

§ 6º No caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o imposto de que trata o § 2º poderá ainda ser compensado com o retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas.

§ 7º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º.

§ 8º Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, serão consideradas exclusivamente as seguintes contas do patrimônio líquido: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I - capital social;

II - reservas de capital;

III - reservas de lucros;

IV - ações em tesouraria; e

V - prejuízos acumulados.

§ 11. O disposto neste artigo aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

§ 12. Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, a conta capital social, prevista no inciso I do § 8º deste artigo, inclui todas as espécies de ações previstas no art. 15 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, ainda que classificadas em contas de passivo na escrituração comercial.

A partir da leitura do referido artigo, podem ser observadas diversas regras específicas acerca dos juros sobre o capital próprio, determinando dentre outros temas: (i) a incidência de IRRF à alíquota de 15% quando do pagamento ou crédito; (ii) o efeito do IRRF para o beneficiário do JCP, a depender de seu regime de tributação; (iii) a lista taxativa das contas do patrimônio líquido que farão parte do cálculo do JCP; (iv) a aplicação da dedução também para a CSLL; e (v) a possibilidade de atribuição do JCP pago ou creditado ao dividendo mínimo obrigatório.

Todavia, a única limitação ao JCP calculado pela entidade, isto é, o produto do saldo das contas do patrimônio líquido (previstas em lista taxativa no mesmo artigo) multiplicado pela TJPL (de acordo com a variação pro rata dia desse patrimônio líquido), diz respeito aos limites previstos no §1º do artigo 9º da Lei nº 9.249/95.

Assim, o referido dispositivo legal condiciona o pagamento ou crédito do JCP à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

Em outras palavras, será considerado como limite para pagamento ou crédito dos juros sobre o capital próprio o maior entre: (i) 50% do lucro do exercício antes da dedução do JCP; ou (ii) 50% do saldo dos lucros acumulados e reservas de lucros.

Como se observa, inexistente qualquer dispositivo legal proibindo o pagamento ou crédito de JCP relativo a períodos anteriores.

Todavia, é fundamental que na ocorrência de pagamento acumulado de JCP sejam observados os limites previstos no §1º do artigo 9º da Lei n. 9.249/95.

É até uma decorrência lógica da falta de distribuição de juros sobre o capital próprio em anos anteriores que potencialmente haja um saldo mais graúdo de lucros acumulados ou reservas de lucros, de forma que ainda que o pagamento ou crédito seja feito em período posterior, há que se observar o limite de 50% dos lucros acumulados e reservas de lucros (além do limite de 50% do lucro do próprio exercício).

Tendo em vista que estamos em um Estado de Direito, no qual se preza pela segurança jurídica das relações entre as partes, torna-se fundamental que as proibições sejam expressas, sob pena da criação de um ambiente de incerteza para todos os participantes do mercado.

Em resumo, por meio de uma interpretação literal do artigo 9º da Lei n. 9.249/95, não há como admitir a proibição do pagamento acumulado de juros sobre o capital próprio no ano corrente relativo a exercícios anteriores.

2. Dos juros sobre o capital próprio como forma de garantir que não haja tributação de lucro inflacionário

Ao mesmo tempo em que instituiu os juros sobre o capital próprio, a Lei n. 9.249/95 extinguiu a correção monetária de demonstrações financeiras em seu artigo 4º³⁹.

A partir dos estudos doutrinários que surgem a partir da edição da Lei n. 9.249/95, vale mencionar que autores como Eliseu Martins⁴⁰, João Dácio Rolim⁴¹, Ives Gandra da Silva Martins e Fátima Fernandes Rodrigues de Souza⁴² enxergam, em maior ou menor grau, uma causalidade entre a extinção da correção monetária e o surgimento dos juros sobre o capital próprio, ainda que este possa ser ou não o motivo preponderante para a criação do novo instituto.

Nessa linha, Eliseu Martins assinala que a criação dos juros sobre o capital próprio decorreu da extinção da correção monetária das demonstrações financeiras, o que implica que todas pessoas jurídicas passaram a ser tributadas com base em seus lucros nominais e não mais com base em seus lucros corrigidos de acordo com a inflação⁴³.

³⁹ Lei n. 9.249/95: “Art. 4º Fica revogada a correção monetária das demonstrações financeiras de que tratam a Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, e o art. 1º da Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991.

Parágrafo único. Fica vedada a utilização de qualquer sistema de correção monetária de demonstrações financeiras, inclusive para fins societários”.

⁴⁰ MARTINS, Eliseu. *Um pouco da história dos Juros sobre o capital próprio*. Temática contábil e balanços – IOB, Bol. 49/2004.

⁴¹ ROLIM, João Dácio. A Revogação da Correção Monetária de Balanço pela Lei 9.249/95 e a Remuneração do Capital Próprio das Pessoas Jurídicas – Imposto sobre a Renda e Contribuição Social sobre o Lucro. In: *Revista de Direito Tributário*. Vol. 69. São Paulo: Malheiros, s.d, p. 231-243.

⁴² MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. *A Figura dos Juros sobre o Capital Próprio e as Contribuições Sociais do PIS e da Cofins*. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 169. São Paulo: Dialética, 2009, p. 73-74.

⁴³ MARTINS, Eliseu. *Um pouco da história dos Juros sobre o capital próprio*. Temática contábil e balanços – IOB, Bol. 49/2004.

Assim, com o fim da correção monetária de balanços, sociedades com maior patrimônio líquido se sujeitam a uma carga tributária maior do que sociedades com menor patrimônio líquido, iniquidade que vem a ser diminuída com os juros sobre o capital próprio, que permite a dedução do lucro tributável de um montante resultante da aplicação de uma taxa nominal (que inclui taxa de inflação e juro real) sobre o patrimônio líquido⁴⁴.

Ao se debruçar sobre o tema, Alexandre Evaristo Pinto aponta que embora não haja uma menção expressa na Lei n. 9.249/95 sobre a relação de causalidade entre o fim da correção monetária de demonstrações contábeis e a criação do regime dos juros sobre o capital próprio, tal relação pode ser obtida por meio da análise do contexto de elaboração da Lei n. 9.249/95⁴⁵.

Para chegar em tal conclusão, pontua-se que os itens 2 a 8 da Exposição de Motivos do Projeto de Lei n. 913/95 tornam explícito que a extinção da correção monetária faz parte do contexto da estabilização econômica do Plano Real e da necessidade de consequente desindexação monetária da economia⁴⁶.

Além disso, consta no Relatório do Projeto de Lei n. 913/95 que as consequências da extinção da correção monetária de balanço serão mitigadas nas empresas capitalizadas em virtude da instituição dos juros sobre o capital próprio⁴⁷.

Como consequência, Alexandre Evaristo Pinto assevera que há mais do que uma correlação em razão da contemporaneidade, mas uma causalidade, ainda que o fim da correção

⁴⁴ MARTINS, Eliseu. *Um pouco da história dos Juros sobre o capital próprio*. Temática contábil e balanços – IOB, Bol. 49/2004.

⁴⁵ PINTO, Alexandre Evaristo. *Efeitos Tributários Indutores na Forma de Financiamento da Atividade Empresarial*. Tese de Doutorado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: 2020. P; 211-214.

⁴⁶ Exposição de Motivos n. 325/95 do Ministério da Fazenda: “2. A reforma objetiva simplificar a apuração do imposto, reduzindo as vias de planejamento fiscal, uniformizar o tratamento tributário dos diversos tipos de renda, integrando a tributação das pessoas físicas e jurídicas, ampliar o campo de incidência do tributo, com vistas a alcançar os rendimentos auferidos no exterior por contribuintes estabelecidos no País e, finalmente, articular a tributação das empresas com o Plano de Estabilização Econômica.

3. Nesse sentido, a proposição extingue os efeitos da correção monetária das demonstrações financeiras - inclusive para fins societários -, combinando a medida com expressiva redução de alíquotas (arts. 1º ao 5º).

4. A alíquota do imposto de renda, que na legislação em vigor é de 25%, foi reduzida para 15%. Já o adicional do imposto, a ser pago sobre o lucro anual que exceder a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais), teve suas alíquotas uniformizadas em 10% e foi ampliado para alcançar também o lucro presumido.

5. Os elevados índices de inflação exigiram a criação de poderosos instrumentos de indexação que, com o Plano Real e a estabilização da economia, estão sendo gradualmente eliminados.

6. O processo de desregulamentação da indexação de salários está em curso e da mesma forma com relação aos demais preços da economia, como por exemplo preços públicos, juros e câmbio. Restam, entretanto, ativos indexados, de que são exemplo o patrimônio das empresas e os créditos de natureza tributária.

7. A extinção da correção monetária do balanço simplifica consideravelmente a apuração da base tributável e reduz a possibilidade de planejamentos fiscais.

8. A proposta de reformulação do IRPJ, nesse passo, constitui o complemento necessário e esperado do processo de desregulamentação da indexação da economia. Representa, ademais, importante reforço à consolidação do Plano Real”.

⁴⁷ Relatório do Projeto de Lei n. 913/95: “As empresas capitalizadas deixarão, é verdade, de apropriar, a débito de resultados, a variação monetária sobre a parcela do patrimônio líquido que excede ao ativo permanente, vale dizer, a grosso modo, a variação monetária do capital de giro próprio.

Mas, a medida não deverá trazer prejuízos às empresas, devido à possibilidade, que se abre no art. 9º, de dedução dos juros pagos a título de remuneração de capital próprio, conforme análise mais ampla que se apresenta adiante, ao se tratar do art. 9º”.

monetária de demonstrações contábeis não seja o único dos motivos que fez o legislador criar a figura dos juros sobre o capital próprio⁴⁸.

Considerando que os juros sobre o capital próprio nasceram em decorrência da extinção da correção monetária das demonstrações financeiras por meio da aplicação de uma taxa de juros que inclui inflação (TJLP) sobre as contas do patrimônio líquido (que representam de alguma forma em valores nominais e históricos o patrimônio da entidade), caso a entidade não tenha tomado a dedução de JCP de períodos anteriores, tal entidade estará tributando como se lucro fosse ao longo do tempo uma parcela de rendimentos que é mera recomposição do poder de compra da moeda.

O JCP mitiga tal efeito, ao permitir uma dedução ao longo dos anos.

A título de ilustração deste efeito, suponhamos que uma determinada pessoa jurídica tenha adquirido um terreno em janeiro de 1996 por R\$ 1 milhão para que este terreno seja locado ao longo dos anos. Em setembro de 2022, a pessoa jurídica decide vendê-lo por R\$ 10 milhões. Estando a referida empresa no Lucro Real e supondo que ela tenha outros resultados positivos tributáveis, o fato é que ela terá um ganho de capital nominal de R\$ 9 milhões a ser tributado para fins de IRPJ e CSLL.

Vale citar aqui a inflação anual medida pelo IPCA-IBGE desde a implantação do Plano Real:

Ano	Inflação Anual
1994 (Jul-Dez)	18,57%
1995	22,41%
1996	9,56%
1997	5,22%
1998	1,66%
1999	8,94%
2000	5,97%
2001	7,67%
2002	12,53%
2003	9,30%
2004	7,60%
2005	5,69%
2006	3,14%
2007	4,46%
2008	5,90%
2009	4,31%
2010	5,91%
2011	6,50%
2012	5,84%

⁴⁸ PINTO, Alexandre Evaristo. *Efeitos Tributários Indutores na Forma de Financiamento da Atividade Empresarial*. Tese de Doutorado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: 2020. P; 211-214.

2013	5,91%
2014	6,41%
2015	10,67%
2016	6,29%
2017	2,95%
2018	3,75%
2019	4,31%
2020	10,74%
2021	10,06%
2022 (Jan-Set)	4,09%

Embora a hiperinflação tenha sido controlada com a edição do Plano Real em 1994 e a inflação anual desde então tenha ficado abaixo de dois dígitos na maioria dos anos, o ponto relevante é que a inflação acumulada é relevantíssima.

Entre julho de 1994 e setembro de 2022, temos uma inflação acumulada de 216,36%.

Para fins de atualização monetária sobre o montante hipotético do terreno de R\$ 1 milhão de janeiro de 1996 até setembro de 2022, utilizaremos a metodologia de cálculo aplicada pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP)⁴⁹, que aponta os seguintes valores para os referidos meses:

Mês/Ano	Valor da Tabela Oficial do TJSP
jan/96	1,387894
set/22	7,19791

A metodologia de cálculo aplicada pelo TJSP pressupõe a divisão do montante a ser atualizado (no caso, R\$ 1 milhão) pelo valor correspondente ao mês em que havia uma identidade entre o valor nominal e o valor real (no caso, janeiro de 1996). O resultado de tal divisão deverá ser multiplicado pelo valor correspondente ao mês em que se deseja obter qual seria o valor real do montante a ser atualizado de acordo com a atualização monetária (no caso, o mês de setembro de 2022).

Aplicando-se tal método ao caso concreto, verifica-se que a remuneração equivalente ao poder de compra de R\$ 1 milhão deveria ser R\$ 5.186.210,19 em setembro de 2022.

Logo, há no mínimo uma diferença de R\$ 4.186.210,19 a título de inflação que nominalmente será tributada como se ganho de capital fosse.

Os juros sobre o capital próprio possibilitam que a pessoa jurídica possa deduzir das suas apurações do IRPJ e da CSLL o montante do patrimônio líquido multiplicado pela TJLP, fazendo com que o contribuinte tenha uma diminuição ao longo do tempo de sua base tributável de acordo com uma taxa que possui inflação embutida em troca de tributar todo o montante no nosso exemplo de R\$ 5.186.210,19 como ganho de capital.

⁴⁹ Disponível em: https://www.tjsp.jus.br/Download/Tabelas/Tabela_IPCA-E.pdf

Destaque-se que a TJLP costuma ser inferior à inflação, de forma que ela tão somente suaviza uma tributação nominal do lucro de parcela que é meramente recomposição do poder de compra do real.

Em resumo, por meio de uma interpretação teleológica do artigo 9º da Lei n. 9.249/95, não há como admitir a proibição do pagamento acumulado de juros sobre o capital próprio no ano corrente relativo a exercícios anteriores, sob risco de que a entidade esteja tributando pelo imposto de renda mera recomposição do poder de compra da moeda, uma vez que a tributação da renda trabalha com valores nominais desde a da Lei n. 9.249/95.

3. Há necessidade de observância do regime de competência?

O principal argumento para se defender a não possibilidade de pagamento acumulado de juros sobre capital próprio de períodos anteriores diz respeito à potencial necessidade de observância do regime de competência.

Tal argumento é bastante interessante, tendo sido observado em diferentes autuações fiscais, soluções de consulta e em acórdãos do CARF.

O regime de competência está previsto no ordenamento pátrio por meio do artigo 177, caput, da Lei nº 6.404/1976, in verbis:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o **regime de competência. (grifo nosso)**

Em que pese tal argumento seja bastante usual e tenha até um fundamento lógico, entendo que o regime de competência não se aplica aos juros sobre o capital próprio pelos motivos a seguir transcritos.

Ao regulamentar os juros sobre o capital próprio, a Instrução Normativa SRF n. 11/96 estabeleceu que eles seriam registrados como despesas financeiras da pessoa jurídica que os pagou ou creditou.

Nessa linha, o artigo 30, parágrafo único, da Instrução Normativa SRF n. 11/96⁵⁰ previu que os juros sobre o capital próprio deverão ser registrados em contrapartida de despesas financeiras para efeito de dedutibilidade na determinação do lucro real.

Ao tratar dos limites de dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio, o artigo 29, §3º, da Instrução Normativa SRF n. 11/96 também menciona que esta dedutibilidade se dá como despesa financeira⁵¹.

⁵⁰ Instrução Normativa SRF n. 11/96: “Art. 30. O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo da incidência do imposto de renda na fonte.

Parágrafo único. Para efeito de dedutibilidade na determinação do lucro real, os juros pagos ou creditados, ainda que imputados aos dividendos ou quando exercida a opção de que trata o § 1º do artigo anterior, deverão ser registrados em contrapartida de despesas financeiras”.

⁵¹ Instrução Normativa SRF n. 11/96: “Art. 29 (...) § 3º O valor dos juros pagos ou creditados, ainda que capitalizados, não poderá exceder, para efeitos de dedutibilidade como despesa financeira, a cinquenta por cento de um dos seguintes valores:

Como decorrência da aplicação do referido ato infralegal, as pessoas jurídicas registravam tais juros como despesas financeiras e os tratavam como dedutíveis para fins de apuração do IRPJ.

Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke assinalavam que a contabilização dos juros como despesas financeiras implica grandes prejuízos à comparabilidade das demonstrações financeiras, visto que algumas empresas o contabilizam e outras não visto que eles são facultativos, além do que a comparabilidade fica ainda mais prejudicada com os limites existentes para o cálculo dos juros⁵².

Os referidos autores criticavam o ato infralegal da Receita Federal, atestando que se tratava de mais uma das interferências da legislação tributária na apuração do lucro contábil, fazendo com que este não representasse fielmente uma distribuição de resultado aos detentores dos instrumentos patrimoniais da entidade⁵³.

Diante dos efeitos distorcivos do registro de juros sobre o capital próprio como despesa e consequente diminuição do resultado do exercício, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) emitiu a Deliberação CVM n. 207/96, que dispôs sobre a contabilização dos juros sobre o capital próprio.

Assim, segundo a Deliberação CVM n. 207/96⁵⁴, os juros pagos ou creditados pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio, na forma do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, devem ser contabilizados diretamente à conta de Lucros Acumulados, sem afetar o resultado do exercício, ou seja, eles devem ser contabilizados tais quais os dividendos.

Todavia, considerando as disposições tributárias sobre o registro dos juros sobre o capital próprio como despesa financeira, a própria Deliberação CVM n. 207/96⁵⁵ menciona que a sua aplicação não implica alteração ou interpretação das disposições de natureza tributária.

Nesse sentido, a referida norma prevê que na hipótese em que a companhia opte por contabilizar os juros sobre o capital próprio como despesa financeira para atender à legislação tributária, ela deverá proceder à reversão desses valores na contabilidade de forma a que o lucro líquido ou o prejuízo do exercício não sofra os efeitos de tais juros⁵⁶.

Em outras palavras, a reversão contábil dos juros sobre o capital próprio permite que o resultado do exercício consiga refletir com maior fidedignidade a performance daquela

a) do lucro líquido correspondente ao período-base do pagamento ou crédito dos juros, antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros; ou

b) dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores”.

⁵² IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 413.

⁵³ IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 471.

⁵⁴ Deliberação CVM n. 207/96: “I - Os juros pagos ou creditados pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio, na forma do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, devem ser contabilizados diretamente à conta de Lucros Acumulados, sem afetar o resultado do exercício”.

⁵⁵ Deliberação CVM n. 207/96: “VII - O disposto nesta Deliberação aplica-se, exclusivamente, às demonstrações financeiras elaboradas na forma dos artigos 176 e 177 da Lei nº 6.404/76, não implicando alteração ou interpretação das disposições de natureza tributária”.

⁵⁶ Deliberação CVM n. 207/96: “VIII - Caso a companhia opte, para fins de atendimento às disposições tributárias, por contabilizar os juros sobre o capital próprio pagos/creditados ou recebidos/auferidos como despesa ou receita financeira, deverá proceder à reversão desses valores, nos registros mercantis, de forma a que o lucro líquido ou o prejuízo do exercício seja apurado nos termos desta Deliberação”.

pessoa jurídica, sem que o resultado seja influenciado por uma forma de remuneração dos acionistas.

Cumprе notar que a referida reversão poderá ser evidenciada na última linha da demonstração do resultado antes do saldo da conta do lucro líquido ou prejuízo do exercício, nos termos da Deliberação CVM n. 207/96⁵⁷.

Dessa forma, a CVM entendeu que a remuneração por meio de juros sobre o capital próprio configura distribuição de resultado e não despesa.

Ao comentar a antinomia entre o registro contábil dos juros como despesa financeira de acordo com a Instrução Normativa SRF n. 11/96 e o registro contábil como diminuição dos Lucros Acumulados segundo a Deliberação CVM n. 207/96, Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke pontuam que o atendimento a ambos os reguladores somente se torna possível com a solução dada pela Deliberação CVM n. 207/96, pela qual há um estorno do lançamento contábil relativo ao registro dos juros sobre o capital próprio como despesa financeira⁵⁸.

A título exemplificativo, a aplicação do disposto na Deliberação CVM n. 207/96 se dava da seguinte forma com a reversão da despesa com os juros sobre o capital próprio na última linha da demonstração do resultado exercício, antes do saldo do lucro líquido:

Demonstração do Resultado do Exercício	
Receitas	R\$ 10.000.000,00
(-) Custos	(R\$ 6.000.000,00)
(=) Lucro Bruto	R\$ 4.000.000,00
(-) Despesas Operacionais	(R\$ 2.000.000,00)
(-) Despesa com Juros sobre o Capital Próprio	(R\$ 1.000.000,00)
(=) Lucro Antes do IRPJ e da CSLL	R\$ 1.000.000,00
(-) IRPJ e CSLL	(R\$ 340.000,00)
(=) Lucro Após o IRPJ e CSLL	R\$ 660.000,00
(+) Reversão de Juros sobre o Capital Próprio	R\$ 1.000.000,00
(=) Lucro Líquido	R\$ 1.660.000,00

É interessante notar que tal contabilização permite que o resultado do exercício seja um parâmetro mais eficiente de demonstração do desempenho ou performance de uma

⁵⁷ Deliberação CVM n. 207/96: “IX - A reversão, de que trata o item anterior, poderá ser evidenciada na última linha da demonstração do resultado antes do saldo da conta do lucro líquido ou prejuízo do exercício”.

⁵⁸ IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 336.

entidade, tornando-o comparável com outras entidades, independentemente da distribuição de remuneração aos sócios ou acionistas da entidade.

Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke mencionam que muitas companhias que contabilizavam os juros sobre o capital próprio no resultado, não o evidenciavam na Demonstração do Resultado do Exercício publicada (ainda que constasse no resultado do exercício apurado em seus balancetes), evidenciando-o apenas na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido como uma distribuição do resultado⁵⁹.

A Deliberação CVM n. 207/96 foi revogada pela Deliberação CVM n. 683/12, de 30 de agosto de 2012, que aprovou a Interpretação Técnica n. 8 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (ICPC 08), que trata da “Contabilização da Proposta de Pagamento de Dividendos”.

A ICPC 08 traz tópico específico acerca dos juros sobre o capital próprio, que assinala ser prática comum das sociedades a distribuição de tais juros e sua imputação ao dividendo obrigatório, nos termos da legislação vigente⁶⁰.

Como consequência de tal premissa, o item 11 da ICPC 08 determina que o tratamento contábil dos juros sobre o capital próprio deveria seguir o tratamento contábil do dividendo obrigatório por analogia⁶¹.

Dessa forma, segundo a ICPC 08, os juros sobre o capital próprio **não deveriam ser registrados como despesa financeira** da pessoa jurídica que os paga ou credita.

Além da disposição expressa de tal contabilização na ICPC 08, tal entendimento também poderia ser obtido por meio da análise da Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 00).

Nesse diapasão, as despesas são definidas no item 4.69 do CPC 00 como reduções nos ativos, ou aumentos nos passivos, que resultam em reduções no patrimônio líquido, no entanto, há menção expressa de que não são despesas as distribuições aos detentores de direitos sobre o patrimônio⁶².

Tal entendimento é reforçado ainda no item 4.70 do CPC 00 que estabelece que: “distribuições a detentores de direitos sobre o patrimônio não são despesas”⁶³.

No âmbito da legislação tributária, o artigo 75, §6º, da Instrução Normativa RFB n. 1.700/17 prevê que o montante dos juros sobre o capital próprio passível de dedução poderá ser excluído na Parte A do e-Lalur e do e-Lacs, desde que não registrado como despesa⁶⁴.

⁵⁹ IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 471.

⁶⁰ ICPC 08: “10. Os juros sobre o capital próprio – JCP são instituto criado pela legislação tributária, incorporado ao ordenamento societário brasileiro por força da Lei 9.249/95. É prática usual das sociedades distribuírem-nos aos seus acionistas e imputarem-nos ao dividendo obrigatório, nos termos da legislação vigente”.

⁶¹ ICPC 08: “11. Assim, o tratamento contábil dado aos JCP deve, por analogia, seguir o tratamento dado ao dividendo obrigatório. O valor de tributo retido na fonte que a companhia, por obrigação da legislação tributária, deva reter e recolher não pode ser considerado quando se imputam os JCP ao dividendo obrigatório”.

⁶² CPC 00: “4.69 Despesas são reduções nos ativos, ou aumentos nos passivos, que resultam em reduções no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a distribuições aos detentores de direitos sobre o patrimônio”.

⁶³ CPC 00: “4.70 Decorre dessas definições de receitas e despesas que contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio não são receitas, e distribuições a detentores de direitos sobre o patrimônio não são despesas”.

⁶⁴ Instrução Normativa RFB n. 1.700/17: “Art. 75. Para efeitos de apuração do lucro real e do resultado ajustado a pessoa jurídica poderá deduzir os juros sobre o capital próprio pagos ou creditados, individualizadamente, ao titular, aos sócios ou aos acionistas, limitados à variação, pro rata die, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) e calculados, exclusivamente, sobre as seguintes contas do patrimônio líquido: (...)”

Dito de outra forma, a própria legislação tributária atual permite que os juros sobre o capital próprio não sejam registrados contabilmente como despesas, sendo que eles deverão ser excluídos na apuração do Lucro Real quando não estiverem assim registrados.

Ernesto Rubens Gelbcke, Ariovaldo dos Santos, Sérgio de Iudícibus e Eliseu Martins pontuam que embora inicialmente classificados como despesa financeira segundo a legislação tributária, os valores pagos a título de juros sobre o capital próprio são na essência distribuições de lucros, o que já era de entendimento da CVM desde a Deliberação CVM n. 207/96 e permanece assim com a ICPC 08, de modo que a distribuição dos juros sobre o capital próprio deveria ser evidenciada na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido⁶⁵.

Assim, os referidos autores assinalam que o procedimento contábil de registro dos juros sobre o capital próprio como despesa não pode ser mais seguido por nenhuma entidade a partir das normas contábeis vigentes, uma vez que o seu pagamento ou crédito configurar genuína distribuição de resultado e que o registro como despesa era totalmente de natureza fiscal⁶⁶.

Em que pese as normas contábeis vigentes sejam no sentido de que os juros sobre o capital próprio não devam ser registrados como despesas financeiras, cabe lembrar que o artigo 30, parágrafo único, da Instrução Normativa SRF n. 11/96 nunca foi revogado, o que ainda pode dar ensejo a tal contabilização na prática. Ao permitir a exclusão dos juros sobre o capital próprio não registrados como despesa, a Instrução Normativa RFB n. 1.700/17 também parte do pressuposto de que os juros ainda podem ser registrados contabilmente como despesas.

Ademais, na ficha L300A da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), que trata do “Plano de Contas Referencial - Contas de Resultado - PJ do Lucro Real - PJ em Geral”, há conta contábil específica no resultado destinada ao registro de juros sobre o capital próprio como despesa no resultado do exercício.

Trata-se da conta contábil 3.01.01.09.01.04, denominada “(-) Despesas de Juros sobre o Capital Próprio”, cuja orientação de preenchimento é a seguinte: “Contas que registram os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP), observando-se o regime de competência (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º)”.

Conforme visto, em termos conceituais, os juros sobre o capital próprio não devem ser contabilizados como despesas financeiras de acordo com as normas contábeis vigentes, no entanto, não podemos olvidar que alguns contribuintes permanecem assim os registrando, ainda que em desacordo com as normas contábeis, mas talvez em virtude de uma indução, em maior ou menor grau, da legislação tributária.

Ante tal cenário, resta saber como deve ser operacionalizar a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio tanto na hipótese em que ele esteja registrado como despesa financeira quanto no caso em que não esteja assim registrado.

§ 6º O montante dos juros sobre o capital próprio passível de dedução nos termos deste artigo poderá ser excluído na Parte A do e-Lalur e do e-Lacs, desde que não registrado como despesa”.

⁶⁵ GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. Manual de Contabilidade Societária. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 628.

⁶⁶ GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. Manual de Contabilidade Societária. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 405.

A apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL das pessoas jurídicas em geral é evidenciada nas fichas da ECF: “M300A - Demonstrativo do Lucro Real (e-Lalur-Parte A) - PJ em Geral - Atividade Geral” e “M350A - Demonstrativo da Base de Cálculo da CSLL (e-Lacs-Parte A) - PJ em Geral - Atividade Geral”, que equivalem as Partes A do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e do Livro de Apuração da CSLL (Lacs).

Caso o contribuinte tenha registrado os juros sobre o capital próprio pagos ou creditados como despesa financeira, a dedução dos juros já surtirá efeito no resultado contábil, o que implica que os juros já estão diminuindo o resultado do exercício.

Resta neste caso avaliar se tal despesa é dedutível ou não. A princípio, se os juros sobre o capital próprio foram devidamente calculados de acordo com as regras vigentes presentes nos artigos 9º da Lei n. 9.249/95 e 75 da Instrução Normativa RFB n. 1.700/17, tal despesa será dedutível, de modo que não haverá nenhum ajuste na apuração do IRPJ e da CSLL.

A partir da leitura das fichas “M300A” e “M350A” da ECF, há a possibilidade de adição do “Excesso de juros sobre o capital próprio pagos ou creditados” no código 20, onde será informado o montante dos juros remuneratórios que exceder o maior entre os seguintes valores: 50% do lucro líquido do exercício antes da dedução dos juros, caso estes sejam contabilizados como despesa; ou 50% do somatório dos lucros acumulados e reservas de lucros.

Em outras palavras, caso a pessoa jurídica tiver excedido os dois limites aplicáveis aos juros sobre o capital próprio e registrado como o pagamento ou crédito correspondente como despesa financeira, haverá a necessidade adição do excesso em relação ao maior dos limites legais.

Também há possibilidade de adição nas fichas “M300A” e “M350A” da ECF do “Juros sobre o capital próprio auferidos - não contabilizados como receita”, no código 21, onde serão informados os juros sobre o capital próprio auferidos, no caso de não terem sido contabilizados como receita.

Neste caso, trata-se de juros sobre o capital próprio recebidos por uma pessoa jurídica e que não foram contabilizados como receita. Assim para que eles integrem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, se faz necessário que eles sejam adicionados na apuração dos referidos tributos.

Por sua vez, na hipótese em que os juros sobre o capital próprio não tenham sido registrados como despesa, tal qual preceituam as normas contábeis vigentes, eles não integraram o resultado contábil, de forma que a sua dedução para fins fiscais deverá ser feita extracontabilmente por meio da apuração do IRPJ e da CSLL.

Nesse sentido, nas fichas “M300A” e “M350A” da ECF, há exclusão específica de juros sobre o capital próprio, no código 166.03, onde será informado o valor dos juros sobre o capital próprio pagos ou creditados que não tenha sido contabilizado como despesa, observados os limites e condições do art. 9º da Lei n. 9.249/95.

Dessa forma, quando não contabilizados como despesa financeira na Demonstração do Resultado do Exercício e contabilizados como distribuição do resultado na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a dedução para fins tributários se dá nas Partes A do Lalur e do Lacs por meio de uma exclusão.

Afinal, diante do cenário em que as normas infralegais da Receita Federal admitem tanto o registro do JCP como despesa quanto o seu registro como exclusão no LALUR

(e o mesmo vale para as obrigações acessórias, já que ambas as possibilidades são permitidas), os juros sobre o capital próprio retroativos deverão ou não ser deduzidos no ano corrente.

Em primeiro lugar, se a entidade não registrou os juros sobre o capital próprio como despesa financeira, apenas excluindo o montante acumulado de JCP no LALUR (com o devido respeito ao maior dos limites entre 50% dos lucros acumulados e reserva de lucros e 50% do lucro do exercício), não há que se falar em regime de competência, uma vez que não houve registro de despesas financeiras, abrindo-se a potencial discussão de necessidade de observância do regime de competência.

Além disso, se a entidade registrou o JCP como despesa financeira, esta seguiu as normas infralegais da Receita Federal, mas vale salientar que contabilmente não se tratam de despesas, pois as normas contábeis (ICPC 08 e CPC 00) expressamente determinam que o JCP seja registrado como uma diminuição nos lucros acumulados e que não são despesas as remunerações pagas ou creditadas a sócios ou acionistas. Assim, me parece incoerente defender a observância do regime de competência na contabilidade quando se esquece de aplicar a norma contábil no que diz respeito ao não registro do JCP como despesa.

Por fim, ainda que fosse defensável o registro contábil do JCP como despesa, considerando que inexistente norma proibindo o pagamento acumulado de JCP relativo a períodos anteriores, haveria necessidade de previsão expressa da indedutibilidade do JCP retroativo, o que não existe, apenas havendo previsão de cumprimento dos limites do §1º do artigo 9º da Lei n. 9.249/95.

Mas ainda que pudéssemos ir ao raciocínio extremo de que JCP é sempre uma despesa, quando deveria haver o registro de tal despesa, isto é, quando ela seria considerada incorrida. Somente poderia se falar em que tal despesa foi incorrida no momento em que há deliberação dos sócios ou acionistas aprovando a sua distribuição, ou seja, somente no momento em que surge o pagamento ou crédito do JCP aos sócios ou acionistas.

Tão somente com essa deliberação e aprovação do pagamento ou crédito é que surgirá um passivo correspondente ao JCP a Pagar, sendo que antes disso inexistente passivo, uma vez que passivo é uma obrigação presente da entidade de transferir um recurso econômico como resultado de eventos passados nos termos do Pronunciamento Contábil da Estrutura Conceitual para Relatório Contábil do Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

A obrigação presente somente surge com a deliberação dos sócios ou acionistas, sem que haja tal deliberação, não há que se falar em obrigação e tampouco em despesa. E a obrigação somente surge no período corrente ainda que tenha levado em consideração o patrimônio líquido e a TJLP de períodos anteriores.

Nessa linha, tal qual inexistente regime de competência para lucros e dividendos, não há regime de competência para o pagamento ou crédito de juros sobre o capital próprio quando não houver deliberação e aprovação de seu pagamento.

Como consequência de tal raciocínio, somente haverá registro da obrigação de lucro ou juros sobre o capital próprio (e o respectivo registro do direito a receber os referidos montantes pelo beneficiário) quando assim for deliberado nas assembleias ou reuniões de acionistas/sócios da entidade que os paga ou credita.

O direito à participação dos lucros da sociedade a qual se investe é um dos pilares do Direito Societário. Assim, Luiz Gastão Paes de Barros Leães⁶⁷ pondera que:

“Os acionistas, durante a vida da sociedade, e até o seu término são os destinatários naturais da atividade social, respeitados os direitos de terceiros; daí podermos dizer que o direito de participar dos lucros sociais é inerente à qualidade de acionista da sociedade”.

No mesmo diapasão, Modesto Carvalhosa⁶⁸ afirma que:

“O direito do acionista de participar dos lucros sociais insere-se expressamente dentre aqueles de caráter individual, cabível a todos os acionistas, respeitados os diferentes regimes de distribuição de dividendos previstos no estatuto para cada espécie ou classe de ações”.

Todavia, a participação nos lucros sociais da investida somente se dá efetivamente após a deliberação dos sócios da investida em reunião/assembleia social na qual é aprovada a destinação do todo ou parte do resultado contábil da investida para pagamento aos sócios na forma de dividendo.

Nesse sentido, Luiz Gastão Paes de Barros Leães⁶⁹ leciona que:

“Cumpre, porém, frisar que o direito de o acionista participar dos lucros sociais constitui uma prerrogativa pessoal que não se confunde com o direito de crédito, que advém da decisão da assembleia geral de distribuí-lo. Há que se manter perfeitamente distinto o direito à periódica distribuição dos lucros do direito aos dividendos já deliberados. O direito ao dividendo é um direito expectativo ao lucro, em havendo resultados positivos ao cabo do exercício, refletidos nas demonstrações financeiras, e aprovada pela assembleia geral a proposta da administração sobre a destinação a ser dada ao respectivo lucro líquido, deixa de haver direito expectativo para nascer o direito expectado ao dividendo”.

Dessa forma, após a deliberação aprovando a distribuição dos lucros para os sócios/acionistas, tal obrigação de se distribuição para os sócios passa a ser denominada lucro ou dividendo.

Destarte, observamos que o conceito de dividendo está intrinsecamente relacionado com o conceito de lucro, de forma que Modesto Carvalhosa⁷⁰ assim define dividendo:

“Dentro da sistemática da Lei n. 6.404, de 1976, dividendo é o montante do lucro que se divide pelo numero de ações. É a parcela do lucro relativa a cada ação. É o rendimento da ação”.

É interessante que a própria contabilidade distingue a figura do lucro ou dividendo pago ou creditado da figura do “resultado por ação”, que representa uma mera noção ideal do

⁶⁷ LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. *Comentários à Lei das Sociedades Anônimas*. São Paulo : Saraiva, 1980. p. 218.

⁶⁸ CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei das Sociedades Anônimas*. 2º volume. 3ª Ed. São Paulo : Saraiva, 2003. p. 341.

⁶⁹ LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. *Comentários à Lei das Sociedades Anônimas*. São Paulo : Saraiva, 1980. p. 218.

⁷⁰ CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei das Sociedades Anônimas*. 3º volume. 3ª edição. São Paulo : Saraiva, 2003.

resultado de uma entidade dividido pelo número de ações/quotas, sem que isto implique que aquele montante é exigível pelo beneficiário (com exceção, por óbvio do dividendo mínimo obrigatório).

Nesse sentido, a lógica do direito aos lucros/dividendos se aplica também ao direito aos juros sobre capital próprio. Antes da deliberação e aprovação, há mero direito expectativo ao lucro, de modo que somente com a aprovação da proposta da administração sobre a distribuição de juros sobre o capital próprio, é que se deixa de haver direito expectativo para nascer o direito expectado aos juros sobre o capital próprio.

Também não me parece que uma eventual alteração no quadro de sócios ou acionistas entre o período em que se paga ou credita os juros e os períodos sobre o qual se aplicou a TJLP sobre o respectivo patrimônio líquido tenha o condão de desnaturar o pagamento acumulado de juros sobre o capital próprio.

A ausência de distribuição de lucros ou juros sobre o capital próprio quando houver base contábil para tanto geralmente impacta em um aumento no preço da ação em se tratando de uma companhia aberta. Como consequência, se um determinado acionista alienou a ação antes de tal distribuição, é possível que o preço da ação estivesse mais alto do que estaria após a distribuição do resultado.

Além dessa premissa, cumpre destacar que não é papel do Direito Tributário proteger o direito dos acionistas não controladores, cabendo tal tarefa exclusivamente ao Direito Societário. Diante da inexistência de previsão legal de cunho societário proibindo tal tipo situação (ou ao menos garantindo que os juros deveriam ser destinados aos antigos acionistas), não cabe ao Direito Tributário impor uma tributação mais alta de lucro meramente nominal.

No caso concreto inclusive não houve alteração do quadro dos quotistas no período em que se discute o pagamento acumulado de juros sobre o capital próprio.

Em resumo, por meio de uma interpretação contábil e societária do artigo 9º da Lei n. 9.249/95, não há como admitir o registro como despesa financeira e inexistindo despesa financeira, não há que se falar em observância do regime de competência. Ainda que o contribuinte tivesse registrado como despesa financeira erroneamente sob o ponto de vista conceitual (ainda que induzido por atos infralegais e obrigações acessórias da Receita Federal), não há como aplicar a norma contábil que pressupõe o regime de competência e não aplicar as normas contábeis que preveem que JCP não é despesa, sob risco de que não haja uma interpretação sistemática.

Por fim, cumpre notar que pouco importa a forma como se dá o registro contábil dos juros sobre o capital próprio para quem os recebe. O fato do JCP ser registrado como receita financeira por quem o recebe não implica que seja uma despesa financeira para quem paga ou credita JCP. Vale lembrar que o fato dos lucros ou dividendos serem registrados como receita no resultado do exercício de seus beneficiários em alguns casos (quando o investimento é avaliado pelo método do custo, uma vez quando o investimento é avaliado pelo método de equivalência patrimonial, o registro dos dividendos distribuídos se dá por meio da diminuição da conta de investimentos no Ativo em contrapartida ao recebimento dos recursos na conta bancária) não faz com que os lucros ou dividendos sejam despesas para quem os paga ou credita.

Diante do exposto, deve ser dado provimento ao Recurso Especial da contribuinte também neste ponto.

Concomitância de Multas

No que tange à possibilidade de concomitância da cobrança de penalidade pela falta de recolhimento da obrigação principal devida ao término do exercício fiscal em decorrência da apuração do Lucro Real Anual e pela falta de recolhimento da estimativa mensal, é importante destacar que no caso concreto as duas infrações são decorrentes de um único ato.

Nesse caso, entendo que se está diante de apenas um ilícito, ao invés de duas infrações cumuláveis e autônomas. Como decorrência de tal interpretação, a infração mais gravosa deve absorver a menos gravosa.

Vale notar que ainda que a Súmula CARF n. 105 somente se aplique a fatos geradores anteriores a 2007, pode-se depreender da inteligência da referida súmula que a multa de ofício deve absorver a multa isolada, conforme se observa da leitura da referida súmula:

Súmula CARF nº 105

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014

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.

Os precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF 105 indicam que, embora se trate de penalidades por descumprimento de deveres distintos (descumprimento do dever de antecipar estimativas versus descumprimento do dever de pagar o ajuste anual), 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 deve ser absorvida pela pena aplicável à infração-fim.

Cabe ressaltar que alguns julgadores desta 1ª Turma da CSRF já havia concluído que, mesmo após a alteração legislativa trazida pela Lei 11.488/2007, ainda não poderia haver a cobrança concomitante das multas isolada e de ofício. Nessa linha, trago aqui trecho do voto do ilustre Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli no acórdão 9101-005.824, que reproduzo abaixo e adoto como razões de decidir:

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

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

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

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial, na linha do que argumenta a Recorrente, que sustenta

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

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

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007):

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Também não 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 Martins¹, da 2ª Turma desse E. Tribunal (Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015):

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

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

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

[...]

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

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.

Cumpra citar ainda que o Código Tributário Nacional, de observância obrigatória no âmbito administrativo municipal, expressamente impõe, no que atine à aplicação das penalidades, dentre as quais a multa, que a legislação se interpreta da maneira mais favorável ao acusado, incorporando ao campo do Direito Tributário Penal o princípio constitucional do in dubio pro reo, conforme pode ser observado abaixo:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Dessa forma, entendo pela aplicação da consunção da pena, de modo que deverá ser aplicada tão somente a multa mais gravosa.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial da contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto