



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 12448.737259/2012-81  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-003.274 – 1ª Turma  
**Sessão de** 6 de dezembro de 2017  
**Matéria** ÁGIO INTERNO E MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
HAZTEC TECNOLOGIA E PLANEJAMENTO AMBIENTAL S/A

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2008

AMPLA DEFESA. PRESUNÇÃO DE CIÊNCIA DE INTIMAÇÃO. PREVISÃO NORMATIVA INEXISTENTE.

A natureza do direito à ampla defesa não permite que se firme, sem suporte legal, a presunção da ocorrência da comunicação de atos estatais aptos a interferir na esfera jurídica dos particulares. A máxima segurança que deriva da Constituição em prol da ampla defesa não se compatibiliza com qualquer alternativa que intente flexibilizar, sem a autorização da lei, a exigência de ciência real, suscetível à verificação por prova direta.

RECURSO ESPECIAL. IMPUGNAÇÃO DE FUNDAMENTOS AUTÔNOMOS E SUFICIENTES DO ACÓRDÃO RECORRIDO. AUSÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

É inadmissível o recurso especial, quando o acórdão recorrido está assentando em mais de um fundamento autônomo e suficiente e o recurso não abrange todos eles.

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

Ano-calendário: 2008

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. PLANEJAMENTO FISCAL.

O *caput* do artigo 7º da Lei nº 9.532/1997 remete a dedutibilidade da amortização do ágio, fundado em expectativa de rentabilidade futura, para fins de cálculo do lucro real, à exigência de que a participação societária na pessoa jurídica incorporada tenha sido adquirida com esse ágio pela incorporadora. Já o artigo 8º da Lei nº 9.532/1997 permite a dedução da despesa de amortização do ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura, nos casos em que a pessoa jurídica incorporadora adquirir a participação societária na incorporada com a referida mais valia. Ademais,

sobreleva-se dos citados dispositivos legais que a influência do ágio no resultado tributável pelo IRPJ só tem amparo legal se houver a confusão patrimonial entre a investidora e a investida, momento em que o investimento adquirido com ágio torna-se extinto.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2008

**INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EFEITOS NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. VEDAÇÃO.**

Os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 instituíram regras específicas às hipóteses de fusão, cisão e incorporação que são exclusivas ao âmbito do IRPJ, como bem explicitam os incisos III e IV do *caput* do antedito artigo 7º, ao estabelecerem que as influências da amortização do ágio baseado na alínea "b" do § 2º do artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977 estão restritas à apuração do lucro real, uma vez ausente da redação de tais dispositivos da Lei nº 9.532/1997 qualquer referência à apuração da base de cálculo da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Gerson Macedo Guerra, que lhe deu provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Votaram pelas conclusões os conselheiros Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Costa Pôssas- Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício). Ausentes, justificadamente, os conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto e Adriana Gomes Rêgo.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional (**doravante PGFN ou recorrente 1**) e por Haztec Tecnologia e Planejamento Ambiental S/A (**doravante Contribuinte, HAZTEC ou recorrente 2**), em face do Acórdão nº 1401-001.741, de 05/10/2016, e-fls. 4.588/4.616, assim ementado:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

POSTERGAÇÃO. ANO DE APROVEITAMENTO. ÁGIO. POSSIBILIDADE. Se o ágio foi aproveitado incorretamente em 2008, mas poderia ter sido aproveitado já em 2009, e considerando que havia lucro real suficiente para deduzir o ágio no ano de 2009, é possível reconhecer a postergação, conforme requerido pela contribuinte em seu Recurso.

ÁGIO DE SI MESMO. EMPRESA DE PRATELEIRA. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. GLOSA MANTIDA. Tendo em vista que a empresa não tinha substância, que surgiu e desapareceu logo depois para viabilizar uma típica operação com geração de ágio de si mesmo, sem, por exemplo, fluxo financeiro, deve ser mantida a glosa do ágio.

ÁGIO. FALTA DE EFETIVO PAGAMENTO. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. GLOSA MANTIDA. No caso concreto, houve permuta de ações na totalidade das ações que pertenciam à própria empresa que as recebeu e que, assim, as manteve em tesouraria. Os fatos indicam ações premeditadas para gerar o ágio, mas sem propósito comercial comprovado, devendo ser mantida a glosa.

GLOSA DE DESPESAS. RECONHECIMENTO PARCIAL. Diversos grupos de despesas foram glosados, sendo que uma pequena parte das glosas foi derrubada pela DRJ e outra mantida. Com a comprovação por meio de documentos juntados antes do Recurso Voluntário e a ele, reconhece-se as despesas classificadas como motivo 2, no motivo 6 (itens 11.33, 11.34, 11.47, 11.57 e 11.59), no motivo 7 e no motivo 8.

MULTAS ISOLADAS. MULTAS DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. Seguindo o entendimento majoritário firmado pela turma, como as bases de cálculo das multas de ofício superam as bases de cálculo das multas isoladas, devem ser canceladas essas últimas para evitar a aplicação concomitante de multas."

O processo foi encaminhado à PGFN em 06/12/2016 (Despacho de Encaminhamento de e-fl. 4.617). De acordo com o disposto no art. 79 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, a intimação presumida da PGFN ocorreu em 05/01/2017. Em 16/12.2016, tempestivamente, foi interposto o recurso especial de e-fls. 4.618-4.632 (Despacho de Encaminhamento de e-fl. 4.633). Na oportunidade, a PGFN sustenta o seguinte:

"[...] A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, por maioria dos votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário da contribuinte para, entre outras questões, excluir a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa por não considerar válida sua aplicação concomitante com a multa de ofício, verbis: [...]"

Com a devida vênia, o entendimento firmado pelo v. acórdão recorrido quanto à concomitância das multas, além de não refletir a melhor solução para o caso em apreço, diverge daquele adotado por outros Colegiados do CARF, merecendo, por isso, reforma, conforme restará demonstrado a seguir.

## II – DO CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL [...]

Conforme anteriormente relatado, a e. Câmara *a quo* houve por bem afastar a aplicação cumulativa da multa de ofício pelo não recolhimento do tributo com a

multa isolada pelo descumprimento de obrigação de recolhimento da estimativa, *verbis*: [...]

Ocorre que, em casos similares, a 1ª Turma da CSRF (Acórdão nº 9101-00.947, de 29/11/2011) e a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção (Acórdão nº 1202-000.964, de 10/04/2013) interpretaram o art. 44 da Lei 9.430/96 de modo diverso, o que autoriza a interposição de recurso especial por divergência.

Com efeito, os acórdãos paradigmas acima citados mantiveram a cobrança de multa isolada exigida de contribuinte devido ao não recolhimento do tributo sobre base de cálculo estimada, bem como a multa de ofício cobrada juntamente com o tributo devido: [...]

Como se vê, os fatos analisados pelos vv. acórdãos confrontados são similares: discute-se, para o ano-calendário de 2007 e posteriores, a possibilidade de cumular a multa de ofício (devida em razão do não recolhimento do tributo no prazo legal) com a multa isolada (devida em razão do não recolhimento das estimativas mensais ao longo do ano-calendário).

Entretanto, as soluções dadas são inteiramente diferentes.

A Câmara *a quo* entende que, quando as bases de cálculo das multas de ofício superam as bases de cálculo das multas isoladas, estas devem ser canceladas para evitar a aplicação concomitante das penalidades.

Por sua vez, os vv. acórdãos paradigmas julgaram que essas multas podem, sim, ser exigidas simultaneamente, sem ofensa a qualquer dispositivo da Lei nº 9.430/96, por serem hipóteses legais distintas.

Comprovada, portanto, a divergência em relação à interpretação e aplicação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007.

Desse modo, demonstrada a divergência jurisprudencial entre Câmaras do CARF, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do presente recurso especial.

### III – DA INAPLICABILIDADE DA SÚMULA CARF Nº 105 PARA O ANO-CALENDÁRIO DE 2007 (E POSTERIORES)

É importante salientar, por oportuno, que, ao contrário [do que] dá a entender o v. acórdão recorrido, não se aplica à espécie a Súmula CARF nº 105, segundo a qual “a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício”. Isso porque a cumulação entre as multas só é vedada pela referida súmula em relação às autuações relativas a períodos anteriores a 22 de janeiro de 2007, data da entrada em vigor da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou significativamente o art. 44 da Lei nº 9.430/96. A nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96 não consta do enunciado da referida súmula, sendo certo que ainda não foi suficientemente debatida pelo CARF, havendo, inclusive, inúmeros precedentes favoráveis à cumulação das multas em questão para o período posterior a janeiro de 2007 (além dos paradigmas, ver os Acórdãos nºs 1401000761, 1102000820, 1302001084 e 1802001592).

#### IV – DOS FUNDAMENTOS PARA A REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

A Recorrida deve pagar a multa disposta no art. 44, inciso II, alínea “b”, pois não se configura, no presente caso, hipótese que dispense a exigência.

A teor do referido dispositivo legal, a “multa isolada” é devida em função do não pagamento do tributo devido pelo regime de estimativa, ainda que o contribuinte tenha apurado, ao final do período, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa.

No caso, não há dúvida de que o Recorrido optou por recolher o IRPJ e a CSLL pelo regime de estimativa. Por outro lado, também não há dúvida de que o Recorrido descumpriu o regime, pois não recolheu integralmente o tributo, e não justificou o não recolhimento mediante a apresentação dos balancetes de suspensão ou redução.

A Turma Ordinária *a quo* aduz que não poderia ser exigida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas juntamente com a multa de lançamento de ofício porque não pode incidir duas penalidades sobre a mesma infração.

*Data venia*, há equívoco na afirmação de que o Fisco estaria exigindo duas multas sobre uma única infração ou estaria ocorrendo no caso uma “dupla punição”. Vale dizer, inicialmente, em suma, que não é legítima a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária, sendo certo que o contribuinte não pode ser apenado duas vezes pelo cometimento de um mesmo ilícito.

Por outro lado, vale destacar que não há óbice a que sejam aplicadas ao contribuinte faltante, diante de duas infrações tributárias, duas penalidades distintas.

O que a proibição do *bis in idem* pretende evitar é a dupla penalização por um mesmo ato ilícito.

Analisando-se os autos, vê-se que a aplicação da multa de ofício, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, resultou de infrações às regras de determinação do lucro real praticadas pelo sujeito passivo, relativo ao ano-calendário de 2007 (falta de recolhimento do tributo e/ou declaração inexata). Por outro lado, a denominada multa isolada, fundada no art. 44, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, foi aplicada em razão do descumprimento, pelo Recorrido, do modo de pagamento do IRPJ sobre base de cálculo estimada (art. 2º da Lei nº 9.430/96), relativo ao ano-calendário de 2007.

Com efeito, as infrações apenadas pela chamada “multa de ofício” e pela “multa isolada” são diferentes. A multa de ofício decorre do não pagamento de tributo pelo contribuinte. Já a multa isolada decorre do descumprimento do regime de estimativa.

Observe-se, nesse ponto, que essa sistemática de recolhimento se justifica diante da necessidade que possui a União de auferir receitas no decorrer do ano, precisamente a fim de fazer face às despesas em que incorre também nesse período. Caso não ocorresse essa antecipação mensal, a União apenas teria acesso às receitas decorrentes da arrecadação do IRPJ e CSLL ao final do ano-calendário, ou no exercício seguinte, por ocasião do Ajuste Anual.

Logo, observa-se que, com a sistemática de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada, o contribuinte desses tributos auxilia a União a fazer

frente às despesas incorridas durante o ano-calendário, o que não ocorreria se a referida exação apenas fosse paga no exercício seguinte.

Sob essa ótica, percebe-se que o não pagamento de referidos tributos sobre bases estimadas é infração bastante diversa daquela consistente em desrespeito às regras de determinação do lucro real praticada pelo sujeito passivo. Sendo assim, nada impede que dessas infrações resultem penalidades distintas: da infração às normas de determinação do lucro real decorre a multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, enquanto que do descumprimento da sistemática de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada decorre a multa isolada prevista no art. 44, II, alínea “b” da mesma Lei.

Note-se, nesse ponto, que a multa de ofício somente será devida caso exista imposto a pagar por ocasião do Ajuste Anual. Por outro lado, a multa isolada será devida ainda que, ao final do período, não reste imposto a recolher, já que a infração da qual resulta essa multa consiste, simplesmente, no descumprimento da sistemática de pagamento por estimativa do IRPJ e CSLL, não possuindo qualquer relação com o pagamento em si do imposto. É o que se extrai do art. 44, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, segundo o qual a multa isolada será devida ainda que o contribuinte tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Sendo assim, com a multa isolada o contribuinte está sendo penalizado por não auxiliar a União a fazer frente às despesas incorridas no decorrer dos anos, pelo regime de pagamento de estimativas, e não, propriamente, por não pagar o IRPJ e a CSLL, até porque, como se percebe da Lei nº 9.430/96, tal multa será devida ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para tais tributos.

Por fim, importa destacar que a multa de ofício e a multa isolada possuem bases de cálculos distintas. Com efeito, a multa de ofício deve incidir sobre o tributo efetivamente devido pelo sujeito passivo, que, no caso, é apurado no momento em que ocorre o Ajuste Anual.

Já a multa isolada deve incidir sobre as bases de cálculo estimadas. Essas antecipações, como o próprio nome diz, não equivalem ao tributo efetivamente devido, mas, consoante a jurisprudência pacificada neste Conselho Administrativo, são meros adiantamentos do tributo, que será calculado ao final do ano. Como se sabe, nem sempre o conjunto dessas antecipações pagas equivalerá ao tributo efetivamente devido, já que, no cálculo do tributo, feito por ocasião do Ajuste Anual, o contribuinte poderá deduzir determinadas despesas incorridas no decorrer do ano.

Em suma, as multas de ofício e isolada não decorrem da mesma infração, e não incidem sobre a mesma base de cálculo. São multas inteiramente diversas, previstas em lei, e não configuram nenhum *bis in idem*, como entendido pela e. Turma *a quo*, quando afirma que, ao se penalizar o todo, não se pode penalizar parte deste todo. Por consequência é indevida a aplicação do princípio da consunção nesta hipótese.

Portanto, não se pode concluir que estaria havendo dupla penalidade pela mesma falta. *Data maxima venia*, o recorrido cometeu dois atos ilícitos, previstos em lei, e a lei dispõe uma pena para cada um deles.

Se não há nenhuma dúvida de que o Recorrido cometeu o ilícito acusado pela fiscalização, como deflui pelo próprio teor da decisão hostilizada e dos elementos colacionados aos autos, não há que se falar em dispensa da punição, apenas porque

do contribuinte autuado já havia sido exigida multa em decorrência de outro ilícito. Essa não pode ser *a ratio* da Lei nº 9.430/96.

Em abono à tese exposta, é importante transcrever o seguinte aresto do TRF 5ª Região que se pronunciou sobre o assunto: [...]

Pelo que se extrai da ementa transcrita, verifica-se que a aludida decisão judicial está em consonância com o vem sendo exaustivamente defendido pela Fazenda Nacional: não há óbice à cumulação da multa de ofício com a isolada, por serem penalidades distintas.

Por outro lado, o Código Tributário Nacional prevê, em seu art. 97, o seguinte, *verbis*: [...]

O fato de estar sendo exigido do contribuinte a multa de ofício decorrente do não pagamento de tributo não impede a incidência da multa prevista no art. 44, II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96, uma vez que a lei não dispensa a cobrança de penalidade nesses casos. Sob essa ótica, vê-se que a e. Turma *a quo* criou nova hipótese de dispensa da multa isolada, não prevista na legislação, qual seja, a cobrança, concomitante, de multa de ofício decorrente do não pagamento do tributo, o que não pode ser admitido.

Diante das considerações acima postas, inegável que a decisão externada pelo órgão recorrido diverge do entendimento sedimentado no seio deste Eg. Conselho Administrativo.

Ademais, infere-se que o órgão recorrido procurou atenuar o suposto “rigor” do art. 44, II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96. [...]

Ora, o Código Tributário Nacional permite o uso da equidade pelo aplicador da lei. Com efeito, o CTN prevê que a lei poderá atribuir ao aplicador juízo de equidade para fundamentar a dispensa de créditos tributários. [...]

Note-se que o próprio CTN, em seu art. 108, IV, § 2º, dispõe que o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido. Como o art. 108 está inserido no capítulo sobre a interpretação da lei tributária, e também face ao art. 172 acima, pode-se concluir que o Código está consentâneo com o art. 127 do CPC. A equidade somente pode ser utilizada pelo intérprete para a dispensa de crédito tributário quando existe previsão legal que o permita. Fora dessa hipótese, o intérprete não poderá se valer do juízo de equidade para dispensar a exigência de crédito tributário.

Aqui resta claro o óbice para a dispensa da multa exigida do recorrido. Não há, no presente caso, norma específica que permita ao aplicador da lei relevar a cobrança da multa prevista no art. 44, II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96, atendendo “a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso”. Como inexistente norma que permita a dispensa da multa prevista no art. 44, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96 por considerações de equidade, a posição adotada pela e. Turma *a quo* também, portanto, incorre em conflito com o art. 172 do CTN.

De todo o exposto, resta claro que sempre foi cabível a cobrança concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício.

E mais:, após o advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há sequer espaço para discussão do assunto, em face da clareza do texto legal. [...]

Assim, conforme bem pontuou o Conselheiro Antônio Bezerra Neto, relator do acórdão paradigma nº 1401-000.761, o art. 44 da Lei nº 9.430/96 “foi alterado pela lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, dando-lhe nova redação, reduzindo a multa isolada para 50%; bem assim deixando bem claro, se dúvidas havia, de que a referida multa isolada era cabível no caso de estimativa mensal não paga e não de tributo final não pago”.

Frise-se que até as bases de cálculo das citadas multas foram diferenciadas, afastando-se, dessa forma, qualquer alegação de *bis in idem*. Com efeito, segundo texto dado pela Lei nº 11.488/2007, a base de cálculo da multa isolada pela falta de pagamento da estimativa consiste no valor do pagamento mensal, no percentual de 50%, enquanto a multa pelo lançamento de ofício incide 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, no percentual de 75%. [...]

Diante do exposto e considerando que restou plenamente configurado o desrespeito do sujeito passivo ao disposto no art. 44, II, “b” da Lei nº 9.430/96 e, ainda, que o fato gerador do presente feito é posterior ao advento da MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007), não há qualquer dúvida sobre a possibilidade/necessidade de cobrança da multa isolada, exigida em face do não pagamento do tributo devido pelo regime de estimativa.

Tudo considerado, conclui-se que:

i) é possível a cumulação entre multa de ofício e multa isolada, pois são penalidades distintas que incidem sobre bases de cálculo diversas, mormente em face da alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007) na redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96; e

ii) a autoridade autuante agiu de acordo com as normas aplicáveis ao caso, realizando o seu dever de efetuar o lançamento, nos termos do art. 142 do CTN.

#### V – DO PEDIDO

Assim, [...] requer a União (Fazenda Nacional) seja dado provimento ao presente recurso especial para o fim de reformar o acórdão recorrido, mantendo-se a multa isolada aplicada em razão da falta de recolhimento das estimativas."

Para comprovar o dissídio interpretativo, a PGFN apresenta os acórdãos abaixo:

1) Acórdão nº 9101-00.947, de 29/03/2011:

"FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. A multa isolada por falta de recolhimento da CSLL sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/1996."

Consta do voto condutor do acórdão nº 9101-00.947:

"É necessário destacar que a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, veio a disciplinar posteriormente a aplicação de multas nos casos de lançamento de ofício pela Administração Pública Federal. A partir de janeiro de 2007, o mencionado art. 44 passou a apresentar a seguinte redação, *verbis*: [...]"

Da comparação entre a redação vigente e a anterior do mesmo dispositivo, constata-se que com as alterações introduzidas recentemente a penalidade isolada não deve mais incidir “sobre a totalidade ou diferença de tributo”, mas apenas sobre “valor do pagamento mensal” a título de recolhimento de estimativa. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou-se o percentual da multa pela falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação.

Desta forma, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%). Providência que se fazia necessária para tornar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo.

Porém, este novo disciplinamento das sanções administrativas aplicadas no procedimento de ofício passaram a vigor somente a partir de janeiro de 2007, portanto, após os fatos de que tratam os autos."

2) Acórdão nº 1202-000.964, de 10/04/2013:

"MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. A incidência de multa isolada aplicável na hipótese de falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL não elide a aplicação concomitante de multa de ofício calculada sobre diferenças do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, por observarem previsões legais específicas."

Consta no voto condutor do Acórdão nº 1202-000.964:

"A recorrente alega que a multa isolada sobre a falta de recolhimento de estimativa não poderia ser exigida após o fim do período anual, quando já se conhece o lucro real; e que não poderia haver a exigência de multa isolada e multa de ofício de 75% exigida juntamente com o tributo, sob pena de haver cumulação de penalidades em decorrência do mesmo fato jurídico. Sem razão, como se demonstrará.

Nos casos de ausência de recolhimento das estimativas mensais, a Lei nº 9.430/96, art. 44, prevê a incidência de multa isolada sobre o valor apurado no mês. A alíquota de 50%, prevista na nova redação dada pela Medida Provisória 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, aplica-se retroativamente por inserir uma penalidade mais benéfica ao contribuinte, nos seguintes termos: [...]

Enquanto isso, a multa de ofício de 75% é prevista no inciso I do mesmo artigo, consoante redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, como se verificou no caso concreto.

A tese alegada pela recorrente, de que não incide multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a apuração de multa de ofício sobre o tributo apurado ao final do ano calendário, embora adotada por boa parte dos membros deste Conselho, *data venia*, não merece ser reconhecida.

Respeitando as opiniões em contrário, entende-se que a legislação é expressa. Sendo a opção pela sistemática das estimativas mensais concedida ao contribuinte como uma faculdade pela Lei nº 9.430/96, em seu art. 2º, uma vez optante, ele estará sujeito às regras daquela sistemática.

A sistemática de recolhimento por estimativas, de caráter facultativo, não tem o condão de equiparar os recolhimentos com uma antecipação do tributo, já que o fato gerador do imposto e da contribuição social apurado anualmente, de natureza complexiva, apenas irá se configurar em 31 de dezembro do ano--calendário em referência.

O legislador instituiu a opção como alternativa à regra de apuração trimestral, mas estipulou que esta traz consequências, na medida em que a falta de recolhimento representa um ato ilícito, caracterizado pelo descumprimento de um dever.

Assim, a falta de recolhimento gera uma infração específica. Pretender equiparar as bases de cálculo da multa isolada e da multa de ofício não parece conforme ao sentido da lei.

Ora, são distintos tributo e multa pela sua própria natureza jurídica. Enquanto um decorre de ato lícito – fato gerador –, o outro decorre da realização de um ato ilícito, comissivo ou omissivo, como é o caso em análise.

Da mesma forma, distingue-se a multa isolada, esta devida nos casos em que for detectada a falta de recolhimento do tributo estimado a cada mês, da multa de ofício incidente sobre o montante do tributo calculado após o encerramento do período de apuração.

Entendo que não há que se confundir a base de cálculo da multa isolada e a base de cálculo de eventual multa de ofício, já que, em caso de opção pela sistemática das estimativas, o tributo não é apurado trimestralmente, mas anualmente, e a base de cálculo da multa isolada é a estimativa mensal calculada a partir da receita bruta. A multa de ofício, por sua vez, incide sobre o imposto ou contribuição efetivamente devidos ao final do período de apuração.

Nesse sentido, a nova redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, que alterou o percentual da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas, de 75% para 50%, veio apenas reforçar essa distinção.

Ademais, a legislação possibilita o não recolhimento de antecipação, desde que apresentado o balancete mensal que comprove que as antecipações recolhidas superam o valor do tributo até aquele momento apurado, o que não implica dizer que a multa isolada prevista no art. 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 não é devida após o encerramento do período. A determinação legal é clara nesse sentido, ao reafirmar que a multa é devida “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano--calendário correspondente”.

Em outras palavras, a regra é clara: o descumprimento do dever de antecipação deve ser sancionado na forma da lei, independentemente do valor do imposto ou contribuição calculada ao final do exercício, ou mesmo da existência de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa. Fica ressalvada, apenas, a hipótese de apresentação de balancetes de suspensão ou redução que demonstrem que o valor pago já seria maior do que o devido, o que não se verificou no presente caso.

Já o voto condutor do acórdão recorrido expressa entendimento contrário aos acórdãos suprarreferidos, *verbis*:

"Multa isolada por falta de recolhimento de estimativas

Conforme múltiplos precedentes do CARF que resultaram na Súmula nº 105, as multas isoladas não podem ser cobradas concomitantemente. Se as estimativas deixaram de ser realizadas e a apuração do IRPJ e da CSLL se deram a menor pela mesma razão; uma vez encerrado o período de apuração fiscal, aplica-se apenas a multa de ofício.

Vide enunciado da Súmula nº 105 do CARF: "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". [...]

No entendimento deste relator, no entanto, a partir da vigência da Lei nº 11.488/2007, quando a base de cálculo da multa isolada superar o valor da multa de ofício, deve-se cobrar o valor da multa correspondente à diferença.

Em outras palavras, é preciso sempre multiplicar a multa de ofício por 2/3 para equalizá-las, pois ela tem alíquota de 75%, enquanto que a multa isolada tem alíquota de 50%, e, então, deve-se cancelar a multa isolada, caso ela seja igual ou menor à multa de ofício, e cobrar a multa de ofício e mais a diferença entre ela e a multa isolada, caso este seja maior do que aquela após a multiplicação por 2/3.

Esse entendimento é um desdobramento da própria Súmula nº 105 do CARF, pois ele evita o problema de se afastar a multa isolada e se manter a multa de ofício quando aquela tinha valor muito maior do que essa. Assim, o contribuinte é sancionado de maneira muito branda, mesmo apesar de ter deixado de recolher altos valores a título de estimativa mensal.

Essa parece ser a interpretação mais mediadora, mais justa para a matéria em questão, pois evita a aplicação concomitante de multas ao mesmo tempo em que evita a aplicação de sanções muito brandas quando o contribuinte deixa de recolher valores altos, o que poderia levar, inclusive, a uma perda de eficácia social da norma que impõe o recolhimento da estimativa mensal.

Ainda que este Relator tenha um entendimento pessoal no sentido de que a estimativa mensal é uma complexidade injustificável gerada no sistema com o objetivo de antecipar tributos à União Federal, o fato é que ela está prevista na lei e há uma sanção para o caso de descumprimento.

No presente caso concreto, as multas isoladas foram lançadas conjuntamente no Auto de Infração. Elas estão somadas como se fossem a multa isolada do IRPJ, que não é algo incomum de ser visto, mas pode levar a confusões.

O Termo de Verificação Fiscal, entretanto, traz uma tabela com os cálculos das multas mês a mês e para cada tributo. A multa isolada para o IRPJ, em relação a todo o ano calendário, é de R\$ 2.323.490,04, enquanto que a multa isolada para a CSLL é de R\$ 735.038,42.

A multa de ofício aplicada para o IRPJ é de R\$ 2.207.155,85 e para a CSLL é de R\$ 799.436,11. Se multiplicadas por 2/3 essas multas, os resultados são, respectivamente, R\$ 1.407.437,23 e R\$ 532.957,41.

Deste modo, as multas isoladas encontram-se, conforme o entendimento aqui exposto, absorvidas pelas multas de ofício, devendo aquelas serem canceladas, restando apenas a cobrança dessas últimas."

Contrarrazões tempestivas do Contribuinte às e-fls. 4.672/4.688, assim resumidas:

1) o acórdão nº 9101-000.947, ofertado como paradigma pela PGFN, revela entendimento idêntico ao acórdão recorrido;

2) a jurisprudência do CARF se consolidou no sentido de que, após o término do ano-calendário, não há mais que se falar em saldo devedor de estimativas;

3) a Turma recorrida, apesar de admitir a possibilidade de convivência, em tese, entre as multas de ofício e isolada, afastou essas últimas pelo fato de recaírem sobre bases de cálculo mais extensas que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, o que implica **absorção** da multa isolada pela multa de ofício;

4) o Recurso Especial da PGFN não teceu uma linha sequer contra as razões do item 3, acima, lançadas no voto condutor do acórdão recorrido. Tal omissão deve acarretar o não conhecimento do apelo especial da PGFN, em aplicação analógica dos Enunciados Sumulares nº 283 e 284 do Supremo Tribunal Federal;

5) a tese central do Recurso Especial da PGFN simplesmente defende a concomitância entre as multas isoladas e de ofício, o que a Turma recorrida não nega, desde que a multa isolada recaia concretamente sobre uma base de cálculo superior à da multa de ofício conjuntamente exigida;

6) a concomitância entre as multas de ofício e isolada não é admitida pela jurisprudência do CARF nem mesmo para fatos geradores posteriores ao advento da Medida Provisória nº 351/2007;

7) por todo o exposto, pugna-se pelo não conhecimento do Recurso Especial da PGFN, ou, quando menos, por seu desprovimento.

O Contribuinte alega que tomou ciência do acórdão recorrido em 19/01/2017, justo no momento em que obteve acesso, via Domicílio Tributário Eletrônico, à cópia integral dos autos (conforme e-fl. 4767).

Recurso Especial de divergência interposto em 03/02/2017 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada, e-fl. 4830), limitado à parte do acórdão recorrido em que se decidiu pela manutenção das glosas das despesas com a amortização do ágio que se seguiu à incorporação da sociedade empresária AZURIX.

Para comprovar a divergência, o Contribuinte apresenta o acórdão paradigma 1402-001.264, assim ementado:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

GLOSA DE DESPESAS. COMPROVAÇÃO. A apresentação de provas documentais junto a impugnação, que foram objeto de verificações em diligência fiscal, elide o lançamento.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. Na apuração da base de cálculo do tributo exigido de ofício deve ser considerado o prejuízo fiscal apurado no período.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO PREMISSAS. As premissas básicas para amortização de ágio, com fulcro nos art. 7º, inciso III, e 8º da Lei nº 9.532 de 1997, são: i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas; iii) seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura. Cumprida ou não questionadas essas premissas, cancela-se a glosa."

Segundo o Contribuinte, discute-se, no acórdão recorrido e no acórdão nº 1402-001.264, a dedutibilidade do mesmo ágio, surgido em 1999 quando a sociedade Azurix Brasil RDM Ltda adquiriu quotas e o controle integral da sociedade AZX Participações Ltda. A empresa Geoplan, controlada da AZX, incorporou a Azurix Brasil RDM, e passou a amortizar o ágio. No acórdão paradigma nº 1402-001.264, confirmou-se a dedutibilidade deste ágio pela Geoplan. Seguiu-se a incorporação da Geoplan pelo Contribuinte, que continuou a deduzir o mesmo ágio, sendo que tal dedução foi glosada pelo Fisco e confirmada pelo acórdão recorrido.

O Contribuinte aponta trechos que denunciam a conexão dos dois processos, e discorre sobre a similitude dos casos:

"O próprio v. Acórdão Recorrido atesta a coerência da assertiva anterior em termos expressos, o que se constata a partir da leitura dos seguintes excertos, *verbis*:

"É por isso que o Processo nº 18471.000808/2007-91, antes referido, está vinculado ao presente. Lá se discutia a parte do ágio amortizada na Geoplan. Aqui se discute o restante da amortização, realizada pela Haztec após incorporação da Geoplan." (fl. 16 do Acórdão Recorrido, correspondente à fl. 4603 na numeração do e-processo)

É importantíssimo consignar que a amortização fiscal controvertida nesses autos - que é justamente a continuação da amortização fiscal do ágio iniciada pela sucedida/incorporada - não foi contestada pela r. autoridade fiscal atuante por qualquer motivo associado à incorporação levada a efeito pela Recorrente, sendo certo que o motivo da atuação também não reside em eventual amortização fiscal do ágio em excesso tendo em vista a amortização inicial realizada pela sucedida/incorporada.

Com efeito, tanto a r. autoridade fiscal das atuações encerradas no Processo nº 18471.000808/2007-91 quanto a r. autoridade fiscal responsável pelos lançamentos encerrados nesses autos concluíram que o único ágio de que se cogita não poderia ser amortizado fiscalmente por razões que se ligam exclusivamente às operações que deram ensejo ao nascimento do ágio.

Tendo em vista que o v. Acórdão Recorrido (nº 1401001.741) e o v. Acórdão nº 1402-001.264 (atinentes ao Processo nº 18471.000808/2007-91) dirimiram lançamentos que se reportam às mesmíssimas operações, é absolutamente estreme de dúvidas que o requisito de similitude fática entre os julgados em cotejo - necessário à demonstração de dissídio jurisprudencial - está plenamente preenchido.

Ocorre que, mesmo se debruçando sobre as mesmíssimas operações, os VV. Acórdãos Recorrido e Paradigma chegaram a conclusões diametralmente opostas.

Deveras, ao passo que o v. Acórdão Paradigma houve por bem considerar legítima a amortização fiscal do único ágio controvertido e afastar os lançamentos fiscais correspondentes -, o v. Acórdão Recorrido entendeu que a amortização fiscal do mesmíssimo ágio era ilegítima."

Pode-se verificar que o acórdão recorrido se refere ao acórdão paradigma de tal modo a refutar o entendimento lá consignado quanto à dedução do ágio, na forma do artigo 7º, inciso III, e 8º da Lei nº 9.532/1997, gerado na aquisição da sociedade AZX Participações Ltda pela sociedade Azurix Brasil RDM Ltda, configurando, dessa forma, a divergência de entendimento em relação aos mesmos dispositivos normativos e para os mesmos fatos. A esse respeito, vale reparar o seguinte excerto do acórdão recorrido:

"É por isso que o Processo nº 18471.000808/200791, antes referido, está vinculado ao presente. Lá se discutia a parte do ágio amortizada na Geoplan. Aqui se discute o restante da amortização, realizada pela Haztec após incorporação da Geoplan.

No outro processo, a 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção, do CARF, em curioso Voto do Relator Antônio José Praga de Souza, decidiu da seguinte forma:

"Pois bem. A matéria é recorrente neste Colegiado e meu posicionamento já conhecido: a amortização do ágio interno, ou ágio de si mesmo, não tem amparo na legislação tributária e, principalmente, fere os princípios básicos da incidência do IRPJ e CSLL haja vista que se trata de uma despesa artificial que desequilibra a apuração desses tributos, reduzindo indevidamente suas bases de cálculo.

O litígio é similar em premissas e conclusões ao manifestado por este colegiado quando do julgamento que resultou no Acórdão n.º 140200.802.

Nos termos do voto condutor do aludido acórdão, aprovado à unanimidade por esta colenda Turma, prevaleceu o entendimento de que a amortização do ágio, pago com fundamento em previsão de rentabilidade futura, com fulcro no artigo 7.º, inciso III, da Lei n.º 9.532 de 1997, deve atender, inicialmente a três premissas básicas, como forma de comprovação da realização do propósito comercial da operação, quais sejam:

- 1) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio;
- 2) a realização das operações originais entre partes não ligadas;
- 3) seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura.

Compulsando os autos, verifica-se que no presente caso essas três premissas básicas foram cumpridas, razão pela qual, a meu ver restou demonstrado o propósito comercial da operação, vejamos:

- o ágio em questão surgiu em 1999 quando a sociedade Azurix Brasil RDM Ltda. adquiriu quotas e o controle integral da sociedade AZX Participações Ltda., que detinha investimentos dela (Azurix);
- na operação foi registrado um ágio de R\$ 94.688.847,00 (noventa e quatro milhões, seiscentos e oitenta e oito mil, oitocentos e quarenta e sete reais), valor que foi efetivamente pago aos alienantes.
- no ano seguinte, especificamente em 4 de setembro de 2000, a Azurix Brasil RDM Ltda. incorporou a sociedade AZX Participações Ltda (empresa veiculo).
- em seqüência, no dia 6 de setembro do mesmo ano, a Azurix Brasil RDM Ltda. foi incorporada pela contribuinte;

- o ágio acima mencionado foi reclassificado para o ativo diferido, tendo por fundamentação econômica a expectativa de lucros futuros, restando a amortização prevista em seu laudo de avaliação conforme discriminado em suas demonstrações financeiras e pareceres de auditoria independente da lavra de Price Waterhouse Coopers e Deloitte Touche Tohmatsu.

Não há qualquer questionamento sobre essa avaliação nos termos fiscais, tampouco no auto de infração".

Observa-se que, no trecho acima, o voto afirma ser contrário ao ágio interno e ao ágio de si mesmo, que parecer ser exatamente o caso analisado naqueles autos e no presente."

Quanto ao mérito, o Contribuinte aduz o seguinte:

1) em 3 de setembro de 1999, a sociedade empresária **GEOPLAN ASSESSORIA PLANEJAMENTO E PERFURAÇÕES S/A** pertencia à **AMX DO BRASIL LTDA**, que lançou mão dessa participação societária para capitalizar a pessoa jurídica **AZX PARTICIPAÇÕES LTDA**;

2) ainda em 3 de setembro de 1999, a **AMX** retirou-se do quadro societário da **AZX**, quando, então, a pessoa jurídica **265 COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA** tomou o seu lugar;

3) o quadro societário da **265** era composto por terceiros e também por uma sociedade empresária intitulada **PAÚBA PARTICIPAÇÕES LTDA**, sendo que essa última, em 20 de setembro de 1999, foi adquirida pelas empresas estrangeiras **AZURIX BRASIL DEVELOPMENT** (doravante **AZURIX DVP**) e **AZURIX INVESTMENTS LTD** (doravante **AZURIX INV**);

4) ainda nesse dia 20 de setembro de 1999, a razão social da **PAÚBA** foi alterada para **AZURIX BRASIL RDM LTD A.** (doravante **AZURIX RDM**);

5) a pessoa jurídica **265**, em 24 de setembro de 1999, adquiriu, para permanência em tesouraria, as ações preferenciais nominativas de sua emissão de titularidade da **AZURIX RDM**. Nessa data, **265** cedeu e transferiu à **AZURIX RDM**, a título de permuta, as 10.951.153 quotas do capital que possuía da **AZX**, pelo valor certo e ajustado de R\$ 10.951.153,00 equivalente ao valor patrimonial das quotas cedidas;

6) o ágio em debate nasceu quando da mencionada aquisição, pela **265**, das ações de sua emissão, de titularidade da **AZURIX RDM**. Isso porque a **AZURIX RDM** cedeu essas ações da **265** à própria **265**, em troca da participação que essa sociedade detinha no capital da **AZX**;

7) ocorre que as cotas da **AZX** que a **AZURIX RDM** recebeu correspondiam a um patrimônio líquido muito inferior ao patrimônio líquido que correspondia às ações que esta última sociedade cedeu. Vale dizer, ela abriu mão de um ativo (ações da **265**) muito mais valioso que o ativo recebido (cotas da **AZX**). O ágio no recebimento das quotas da **AZX** estava justificado exclusivamente pela expectativa de rentabilidade futura da **GEOPLAN**, sociedade que, consoante visto, era controlada da **AZX**. Ou seja, essa expectativa foi a justificativa do ágio nessa troca que, em termos dos correlatos patrimônios líquidos, era notadamente desvantajosa à **AZURIX RDM**;

8) portanto, após a operação de permuta entre investimentos com patrimônios líquidos absolutamente discrepantes - ocasião em que a **AZURIX RDM** adquiriu a participação societária na **AZX**, controladora da **GEOPLAN** - veio a lume o ágio de que se cuida, no montante de R\$ 94.688.827,00, fundado na expectativa de rentabilidade futura da **GEOPLAN**;

9) é preciso esclarecer que a **AZURIX RDM** apenas pagou o preço das cotas da **AZX** - pagamento esse que se deu com a participação que detinha no capital da **265** - após a elaboração de laudo de avaliação, por meio do qual restou determinada a expectativa de rentabilidade futura dessa pessoa jurídica. Tal expectativa de rentabilidade futura da **AZX** derivava basicamente das projeções feitas em relação à sua controlada, a operacional **GEOPLAN**. Esse laudo repousa às e-fls. 1310/1333;

10) deve-se frisar que essa operação de "troca" de participações societárias operou-se entre sociedades empresárias que eram controladas por pessoas não relacionadas. Frise-se que, embora a **AZURIX RDM** detivesse participação societária na **265**, tal participação era minoritária. Não há a menor dúvida que a **265** não era controlada pela **AZURIX RDM**;

11) após tais eventos, as citadas sociedades estrangeiras **AZURIX DEV** e **AZURIX INV** criaram a sociedade brasileira **AZURIX DO BRASIL LTDA** (doravante **AZURIX BRASIL**), que passou a controlar a **AZURIX RDM** (e-fl. 4276);

12) em 4 de setembro de 2000, a **AZX** foi incorporada pela **AZURIX RDM**, que, em 6 de setembro do mesmo ano, foi incorporada pela **GEOPLAN**, por meio de incorporação reversa (artigo 264 da Lei nº 6.404/1976), operação positivada em nosso ordenamento jurídico (e-fl. 4276);

13) foi assim que a **GEOPLAN** - que incorporou sua antiga controladora (**AZURIX RDM**, na qual estava escriturado o ágio em apreço) - acabou por registrar em seu balanço o ágio que, em sua origem, surgiu em virtude da sua expectativa de rentabilidade futura;

14) não existe qualquer vedação a que uma pessoa jurídica passe a amortizar um ágio que, *ab initio*, surgiu em virtude da sua expectativa de rentabilidade futura;

15) entendimento em sentido contrário teria como consequência a impossibilidade de aproveitamento de ágio na quase totalidade dos casos de incorporação às avessas, em que a investidora - detentora da participação societária adquirida com ágio - é incorporada pela investida;

16) e não se diga que o aproveitamento do ágio em questão não é legítimo pelo fato de que, quando de seu nascimento, não houve pagamento em dinheiro pela compra e venda da respectiva participação societária;

17) o fato de não ter havido fluxo financeiro nessa operação, que deu ensejo ao nascimento do ágio, foi o determinante à conclusão da Colenda Turma *a quo* no sentido de que a mais valia *sub examen* não seria fiscalmente amortizável;

18) o vocábulo empregado pelo *caput* do artigo 385 do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, é claro ao aludir, simplesmente, à *aquisição de participação*

*societária*, sendo certo que a expressão aquisição, no vocabulário jurídico, congrega uma série de operações;

19) *in casu*, a sociedade empresária **AZURIX RDM**, ainda que não tenha efetivamente desembolsado dinheiro para adquirir a participação societária da **AZX**, hialinamente abriu mão de um item constante do seu Ativo - a saber, as ações da **265** - que inquestionavelmente valia mais, naquele momento, que as cotas recebidas nessa mesma operação;

20) a **AZURIX RDM** cedeu à **265** um investimento que, em termos de patrimônio líquido, era muitíssimo superior ao investimento recebido. Essa diferença entre o valor entregue a terceiros (ações da **265**) e o bem que foi recebido (cotas da **AZX**) é o que representa o ágio aqui controvertido;

21) em outras palavras, o custo de aquisição da participação societária pela **AZURIX RDM** equivale ao valor das ações da **265** que foram baixadas do seu Ativo - ações essas que valiam mais que a nova participação societária recebida, em termos do correspondente patrimônio líquido. Desse modo, a diferença entre os valores das referidas participações societárias representa justamente o valor que foi pago pela primeira a título de ágio;

22) a controvérsia central do conhecido caso da Casa do Pão de Queijo é essencialmente análoga à controvérsia do presente caso: ao passo que a **HAZTEC**, ora recorrente, assevera que a permuta de ações com valores patrimoniais diferentes equivale à aquisição de participação societária inserta no artigo 385 do RIR/99 - a exemplo do quanto decidido no acórdão n. 1402001.264 -, o v. acórdão recorrido limitou o vocábulo "aquisição" a pagamentos realizados em espécie, razão pela qual concluiu que não teria havido pagamento, no caso concreto;

23) o ágio ora em estudo começou a ser amortizado pela sociedade empresária **GEOPLAN**, o que se deu a partir do momento em que essa pessoa jurídica incorporou sua controladora, ocasião em que passou a ter lugar a "realização" da participação societária adquirida com ágio;

24) após a **GEOPLAN** ter lançado mão de despesas com a amortização parcial de dito ágio, a ora recorrente decidiu adquirir as ações emitidas pela **GEOPLAN** de titularidade da **AZURIX BRASIL**, tornando-se controladora da **GEOPLAN**;

25) posteriormente, a **HAZTEC** - ora Recorrente - incorporou a **GEOPLAN**, momento a partir do qual passou a dar continuidade à amortização do ágio que estava sendo amortizado pela **GEOPLAN**, que deixou de existir, em decorrência da incorporação;

26) percebe-se, portanto, que as despesas de ágio aqui controvertidas referem-se ao mesmo ágio cuja amortização foi iniciada pela própria **GEOPLAN**, ou seja, está-se diante da mesma mais valia que foi paga pela **AZURIX RDM** quando da aquisição das cotas da **AZX**;

27) em virtude disso, a possibilidade de aproveitamento desse ágio está visceralmente ligada à discussão travada no seio do processo administrativo nº 18471.000808/2007-91, feito administrativo que encerra o auto de infração lavrado contra a

**GEOPLAN** justamente em decorrência das despesas relacionadas à primeira fase da amortização do mesmo ágio controvertido nesses autos;

28) ocorre que esse Colendo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, apreciando o referido processo administrativo nº18471.000808/2007-91, julgou improcedente a glosa das despesas atreladas à amortização do ágio em testilha;

29) por todo o exposto, **HAZTEC**, ora recorrente, requer que o vertente Recurso Especial seja conhecido e, ao final, acolhido *in totum*, para que sejam definitivamente afastadas as exigências decorrentes da glosa das despesas reconhecidas em contrapartida à amortização da mais valia discutida nesta irrisignação.

Contrarrazões da PGFN apresentadas em 20/04/2017, com as seguintes alegações:

1) intempestividade do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte;

2) as sociedades empresárias AZX e Azurix RDM, constituídas e extintas em curto espaço de tempo, em total descompasso com o princípio da continuidade, foram utilizadas para transferir o ágio à Geoplan, quando essa exerceu o papel de empresa veículo, transferido o ágio ao interessado, evidenciando a falta de propósito comercial dessas sociedades;

3) não houve fluxo financeiro, mas uma mera permuta de ações entre uma empresa que tinha participação minoritária em outra, dando a ela como pagamento suas próprias ações. Mera troca de ações com pagamento pelo ágio, usando exatamente a totalidade das ações da mesma empresa, guardadas em tesouraria;

4) na verdade, o problema está nos detentores das participações societárias envolvidas, na condição de adquirentes e alienantes, cobrarem de si mesmos ágio na transferência de tais participações, o que daria em tese direito a reduzir a base de cálculo do IRPJ e CSLL mediante dedução da despesa de amortização desse ágio. Esse ágio cobrado dentro do mesmo grupo é meramente escritural, pois ainda que haja desembolso, não há esforço financeiro de qualquer das partes, já que todas são submetidas a um controle único. É como “tirar de um bolso e colocar no outro”. Franquear esta possibilidade é permitir a aferição de benefício fiscal em decorrência de **mera reavaliação de ativos**;

5) segundo o Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, “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”;

6) por fim, espera a União (Fazenda Nacional) seja negado provimento ao recurso especial, com a consequente manutenção do auto de lançamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Relator.

Em primeiro lugar, o Recurso Especial do Contribuinte.

De início, a intempestividade alegada pela PGFN, ao argumento de que o Contribuinte fora cientificado no dia 29/12/2016 (e-fls. 4661/4668), quando apresentou pedido de cópia de parte do presente processo. Desse modo, considerando que as peças recursais ingressaram nos autos em 02/02/2017, estaria caracterizada a interposição a destempo, segundo a PGFN.

Na verdade, na petição de e-fls. 4.661, HAZTEC requereu o fornecimento de cópia digitalizada dos autos a partir de fls. 4.617. Ocorre que o acórdão recorrido integra os autos às e-fls. 4.588/4.616. Assim, não há base para se presumir que o Contribuinte, ao requerer cópia dos autos a partir de e-fl. 4.617, tenha sido cientificado de todo o material acostado até a página anterior à primeira da sequência peticionada, sob o risco de malferir o direito individual ao exercício da ampla defesa, inscrito no inciso LV do artigo 5º da Constituição Republicana de 1988, segundo o qual "aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes."

A natureza do direito à ampla defesa não permite que se firme, **sem suporte legal**, a presunção da ocorrência da comunicação de atos estatais aptos a interferir na esfera jurídica dos particulares. A máxima segurança que deriva da Constituição em prol da ampla defesa não se compatibiliza com qualquer alternativa que intente flexibilizar, **sem a autorização da lei**, a exigência de ciência real, suscetível à verificação por prova direta.

Além disso, a data de 29/12/2016, a que se refere a PGFN, foi lançada pelo Contribuinte em documento de **recebimento** de cópia **parcial** deste processo, conforme e-fl. 4.668. Tal recibo compõe um conjunto de oito elementos entre as e-fls. 4.661/4.668, juntados pela HAZTEC com o fim de apresentar a antedita petição para o fornecimento das cópias dos autos desde e-fl. 4.617, seguida de prova do recolhimento bancário da taxa de reprodução xerográfica (e-fls. 4.662/4.664), instrumentos de subestabelecimento (e-fls. 4.665/4.666), identidade do estagiário de Direito que assinou o citado recebimento parcial (e-fl. 4.667) e, por fim, o suprarreferido recibo (e-fl. 4.668). Nessas circunstâncias, só é possível assegurar a ampla defesa ao Contribuinte desde que se assuma o recebimento parcial no equivalente ao fornecimento de cópias dos autos desde e-fl. 4.617, o que exclui a ciência do acórdão recorrido na data de 29/12/2007. Engano semelhante alvejou a Delegacia de origem, a teor de e-fl. 4.837, como declara servidor local ao esclarecer que, diante do pedido de cópia do processo efetuado pelo contribuinte em 26/12/2016, não atentara para o fato de que o Contribuinte havia requerido cópias a partir de e-fl. 4617.

Com razão o Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial do Contribuinte, ao assinalar que a ciência do acórdão recorrido efetivou-se em 19/01/2017, mediante acesso, via Domicílio Tributário Eletrônico, da cópia **integral** dos autos. Sendo incontroverso que a juntada do Recurso Especial de Divergência aos autos data de 03/02/2017, há de se pronunciar a tempestividade da interposição do apelo especial do Contribuinte

Uma vez atendidos os demais requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Especial da HAZTEC.

Passando ao mérito.

Para a solução da questão posta pelo recorrente, traz-se à colação o trecho da decisão da DRJ onde se expôs o painel das operações societárias enredadas no planejamento tributário em foco:

“Item 2.5 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 1362/1369)

225 No curso do procedimento fiscal, a autoridade lançadora constatou que o interessado apropriou em seu resultado contábil despesas com amortização de ágio, sem que fosse feita a correspondente adição na apuração do lucro real, nos seguintes valores:

Período	Valores
03/05/2008 a 30/05/2008	1.030.553,00
31/05/2008 a 01/08/2008	2.061.106,00
02/08/2008 a 31/12/2008	5.152.765,00

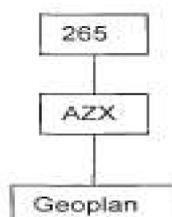
226 Para melhor compreender a origem do ágio, cuja amortização foi glosada, serão reproduzidos, em síntese, os esclarecimentos feitos pelo interessado, extraídos de sua resposta (fls. 1258/1266) ao Termo de Intimação nº 15 lavrado pela autoridade lançadora (fls. 1252/1256):

## “II. DO ÁGIO

5. De acordo com o histórico apresentado no Termo, em 03 de setembro de 1999, a Geoplan era empresa pertencente à AMX DO BRASIL LTDA., que integralizou sua participação naquela empresa, na recém-criada AZX PARTICIPAÇÕES LTDA. (“AZX”), que passa, por decorrência lógica, a se tornar proprietária da Geoplan.



6. Nesta mesma data, a empresa AMX se retira da sociedade e a empresa 265 COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA ocupa seu lugar, remanescendo a seguinte estrutura:

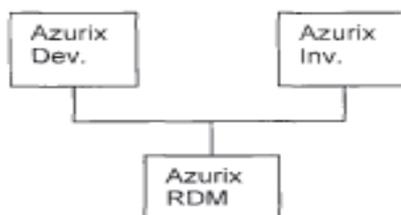


Aqui, interrompe-se o relato da DRJ para a entrada, nesse cenário, da pessoa jurídica Paúba Participações Ltda, que participava do capital social da sociedade empresária 265. Diga-se, ainda nesse ponto, que 17 dias depois, ou seja, em 20/09/1999, Paúba Participações foi adquirida por duas pessoas estrangeiras: Azurix Brasil Development (Azurix Dvp) e Azurix Investments Ltd (Azurix Inv).

Retornando à descrição da DRJ:

*“7. Paralelamente a esta operação, em 20 de Setembro de 1999, a, até então, empresa PAÚBA PARTICIPAÇÕES LTDA, é adquirida pelas empresas AZURIX BRASIL DEVELOPMENT LTD (“Azurix Dev.”) e AZURIX INVESTMENTS LTD (“Azurix Inv.”), ambas subsidiárias da norteamericana Azurix Corporation, empresa cujo objeto constituía a exploração de atividades no ramo de energia e mercado de água.*

*8. Destaca-se que, nesta mesma oportunidade, a PAÚBA PARTICIPAÇÕES LTDA altera sua razão social para AZURIX BRASIL RDM LTDA (“AzurixRDM”). Temos, portanto:*



É preciso aclarar que o ágio auditado nasceu quando da aquisição, pela 265, de ações de sua emissão de titularidade da Azurix RDM. Ou seja, Azurix RDM cedeu ações da 265 à própria 265, em troca da participação que essa sociedade (265) detinha no capital da AZX.

Voltando ao relato da DRJ:

*“(…)*

*10. (...), em 24 de Setembro de 1999, a sociedade Azurix RDA adquiriu quotas do capital social da AZX, com ágio de R\$ 94.688.827,00, **calculado com fundamento na perspectiva de rentabilidade futura da empresa**, conforme apresenta laudo de avaliação elaborado por empresa especializada (Doc 02).*

*11. Veja, douto fiscal, que conforme apresentado no laudo de avaliação, a aquisição da AZX pelo valor referido justifica-se apenas em razão da expectativa de rentabilidade futura da Geoplan, eis que a AZX nada mais era do que uma holding que detinha como investimento relevante a Geoplan e, assim, a expectativa de rentabilidade futura dessa afetava diretamente o preço a ser pago pela primeira.*

*(…)*

13. Com isso, a partir dessa aquisição, temos a seguinte situação:



14. Em ato contínuo, na data de 4 de outubro de 2000, cria-se a pessoa jurídica AZURIX DO BRASIL LTDA ("Azurix Brasil"), que passa a deter as quotas da Azurix Dev. e Azurix Inv., tornando-se detentora da Azurix RDM.

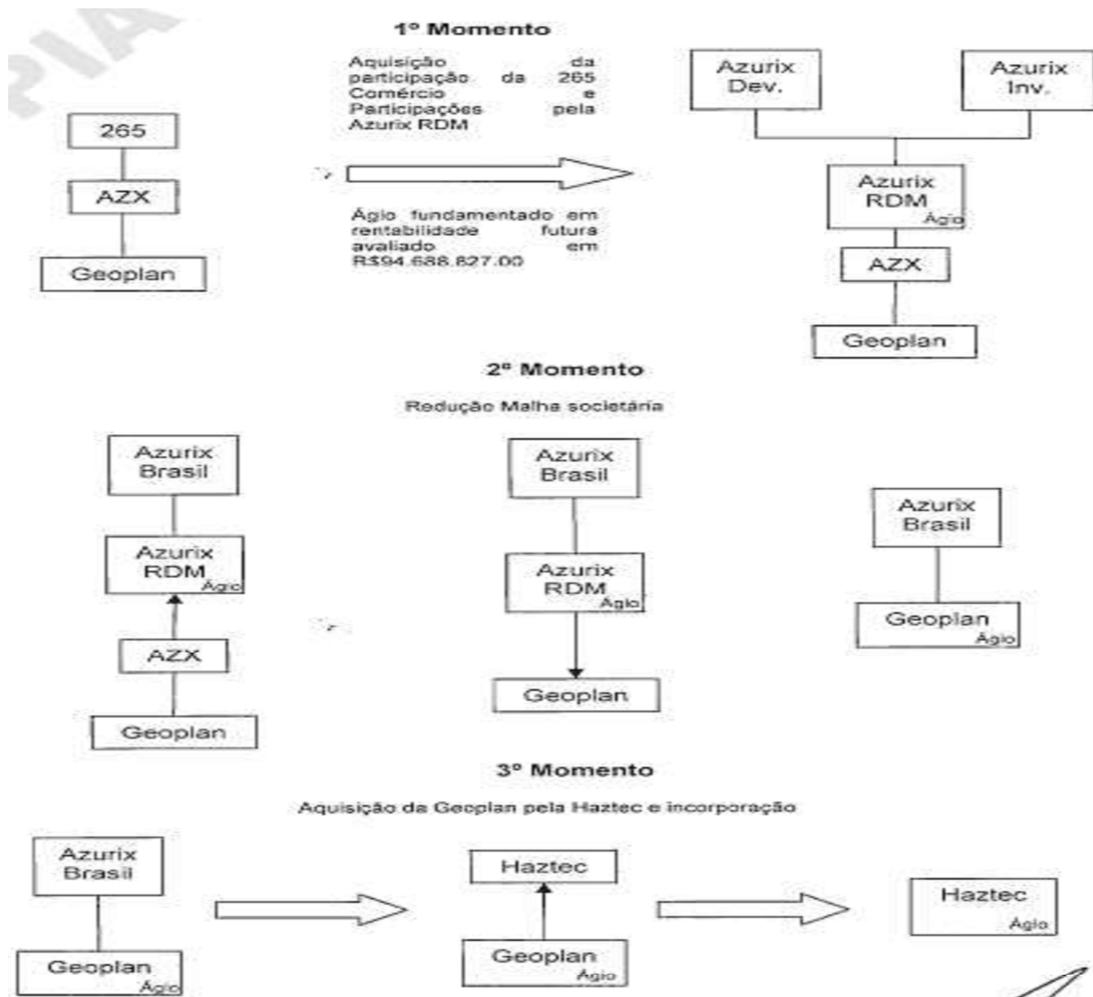
(...)

16. Como resultado, a Azurix Corporation, detinha, neste momento, três empresas operacionais no país. Entretanto, com o fim de concentrar seu investimento no Brasil minimizando as despesas, facilitando a gestão e reduzindo a malha societária, entendeu por bem a empresa norte-americana remanescer com apenas uma sociedade operante no mercado de água.

17. Assim, em 4 de Setembro de 2000, a AZX foi incorporada pela Azurix RDM, que, em 6 de setembro do mesmo ano, foi incorporada pela Geoplan, por meio de incorporação reversa (art. 264 da Lei nº 6.404/76), operação positivada em nosso ordenamento jurídico. (a parte sublinhada não consta do original)

De novo, interrompe-se a narrativa da DRJ para introduzir, na sequência do relato, a informação que se mostra à necessária compreensão dos fatos: por último, HAZTEC incorporou a Geoplan e continuou a amortizar o ágio antes gerado.

O organograma abaixo retrata o quadro completo das operações desenvolvidas para os fins almejados, no planejamento fiscal em referência:



Em suma, houve permuta de ações: de um lado, Azurix RDM cedeu ações da 265 à própria 265; de outro lado, 265 cedeu ações da AZX, controlada pela 265, à Azurix RDM. As ações da AZX foram transferidas à Azurix RDM com ágio, sob o fundamento da expectativa da rentabilidade futura da Geoplan, controlada da AGX. Ora, é inevitável que se perceba o ágio interno, patenteando-se, como efetivamente se patenteia no caso concreto, o vínculo societário entre 265 e Azurix RDM. Alega o contribuinte que a participação de Azurix RDM é minoritária, o que não afasta a relação entre ambos. Bem explicado pelo voto condutor do acórdão recorrido que, tratando-se de ágio interno, “não é preciso necessariamente haver controle. A questão é se as empresas são completamente independentes ou se há alguma vinculação entre si que indique uma possibilidade de realização de operações sem substância, apenas com o objetivo de reduzir a tributação por meio de ágio gerado artificialmente.” Aliás, o que transparece dos autos é um panorama de acordo com o qual as pessoas jurídicas que participaram das operações societárias relatadas estavam todas ligadas de alguma forma.

Perceba-se o inusitado da permuta apreciada: Azurix RDM recebeu quotas da AZX, para as quais atribuiu um valor de custo **acrescido do ágio em pauta**, enquanto 265 - pior - recebeu como pagamento pelas quotas da AZX as quotas dela própria que a Azurix RDM detinha. Concebe-se o contrato de permuta ou troca como um contrato comutativo, já que as obrigações devem equivaler-se, juridicamente. A despeito dessa necessária equivalência, Azurix RDM registrou o valor do investimento em AZX não pelo equivalente ao valor das quotas da 265 que a esta transferira, mas por um montante muito maior, com ágio, por

deliberação própria, baseado em laudo. Pergunta-se: 265 não sabia que o investimento em AZX, que detinha, valia muito mais que as próprias quotas recebidas? Como se verá, a seguir, as pessoas à frente de AZX e Azurix RDM eram as mesmas. Isso é o que explica por que AZX entregou um investimento muito mais valioso em troca das próprias ações, sem qualquer compensação. Se os negócios referentes a essas operações fossem acertados entre partes não relacionadas, esse desajuste na comutatividade, que é inerente ao contrato de permuta, jamais teria acontecido.

Não se pode deixar de reportar que a sociedade empresária Paúba (antiga denominação de Azurix RDM) tinha sua sede na Rua Líbero Badaró, 293, 21º andar, São Paulo Capital. Com a alteração contratual empreendida para a saída de sócios antigos e a entrada de novos sócios (Azurix Brasil Inv e Azurix Brasil DVP), sediados nas Ilhas Cayman, efetivou-se a mudança para o endereço da Praia do Flamengo, nº 154, 21º andar, Rio de Janeiro (e-fl. 1.018). E mais: um dos sócios da AZX Participações Ltda, ao tempo de sua constituição, era Eike Fuhrken Batista (e-fl. 914), residente e domiciliado na Praia do Flamengo nº 154, 5º andar, Rio de Janeiro. É ele quem assina pela 265, juntamente com Flávio Godinho, também residente e domiciliado na Praia do Flamengo nº 154, 5º andar, Rio de Janeiro, ambos diretores, quando da cessão de quotas da AZX para a Azurix RDM (e-fl. 935). Flávio Godinho consta (e-fl. 909) como diretor-presidente da AMX (sócia majoritária da AZX - e-fl. 918) e procurador das pessoas jurídicas estrangeiras Azurix Brasil Inv (e-fl. 1.040) e Azurix Brasil DVP (e-fl. 1.040), únicas sócias da Azurix RDM ao tempo da aquisição da AZX. Flávio Godinho também era diretor-presidente da Azurix DVP (e-fl. 1.041) Claramente, as mesmas pessoas físicas estão presentes na direção ou na representação das sociedades empresárias acima indicadas, o que denota que estão envolvidas em todo o esquema engendrado.

Como é frequente em operações societárias entre pessoas jurídicas relacionadas, não houve fluxo financeiro. Sem esse fluxo de dinheiro, as partes relacionadas conceberam a permuta de ativos por meio da qual efetuou-se **uma reavaliação da participação societária na AZX, após a cessão de suas quotas à Azurix RDM**. Não obstante a importância do papel de AZX no planejamento tributário, tal sociedade teve vida curta, pois surgiu em 03/09/1999 e extinguiu-se quando incorporada pela Azurix RDM, em 04/09/2000. Esta também teve vida curta, porquanto durou de 16/04/1999 a 22/11/2000, absorvida pela Geoplan. Portanto, são empresas veículos constituídas apenas para gerar despesa com a amortização do ágio. Não se pode esquecer ainda da Azurix Brasil, constituída em 04/10/2000 apenas para ser incorporada pela Geoplan.

Respondendo à pergunta acima, a permuta articulada não passou de um artifício para dar a impressão de que haveria aquisições recíprocas de participações societárias com o fito de, supostamente, demonstrar o cumprimento das normas legais que autorizam a dedução do ágio. Desse modo, para o esquema concebido, era desnecessária e inútil a reavaliação das quotas de AZX enquanto estavam detidas por 265, porque o planejamento dependia do aparecimento de um ágio e o surgimento deste demanda um negócio onde exista aquisição. Aí, então, os planejadores idealizaram a troca de quotas para que o ágio surgisse naquela que iria adquirir o investimento em AZX, isto é, a Azurix RDM, para ser aproveitado sucessivamente pelas pessoas jurídicas do grupo Azurix Corporation.

Em face dos aspectos acima destacados, afirma-se inexistir propósito negocial nas operações societárias descritas. Acrescente-se a essa afirmativa a conclusão de que a despesa com ágio amortizado, ora em mira, é decorrência de operações forjadas para o surgimento de um ágio desprovido de substância econômica, porquanto artificialmente gerado.

Segundo a diretriz emanada do Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, ainda que “*as 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”.*”

Deve-se ter em conta que a despesa de ágio não é dedutível no cômputo do lucro real e da base de cálculo negativa da CSLL. Entretanto, a lei excepciona para admitir a dedutibilidade do ágio, na apuração do IRPJ, desde que nos termos precisos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997:

“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: (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.

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

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

a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

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

a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

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

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

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

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

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

Na presença de tais dispositivos legais, depreende-se que a dedutibilidade do ágio amortizado, na apuração do lucro real, carece de amparo legal, no caso concreto, já que o ágio **não** decorreu de **sacrifício patrimonial** da pessoa jurídica incorporada ou da pessoa jurídica incorporadora. Perceba-se a esse respeito que o *caput* do artigo 7º da Lei nº 9.532/1997 remete a dedutibilidade da amortização do ágio, fundado em expectativa de rentabilidade futura, para fins de cálculo do lucro real, à exigência de que a participação societária na pessoa jurídica incorporada tenha sido **adquirida** com esse ágio pela incorporadora. Como se pode ver, este artigo se refere ao ágio previsto no artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977, e este dispositivo trata do ágio formado entre o custo de aquisição do investimento e o valor de patrimônio líquido na época da aquisição.

Já o artigo 8º da Lei nº 9.532/1997 permite a dedução da despesa de amortização do ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura, nos casos em que a pessoa jurídica incorporadora **adquirir** a participação societária na incorporada com a referida mais valia.

Ademais, sobreleva-se dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 que a influência do ágio no resultado tributável pelo IRPJ, ora em foco, só tem amparo legal se houver a confusão patrimonial entre a investidora e a investida, momento em que o investimento adquirido com ágio torna-se extinto. Todavia, é preciso insistir que **não houve o**

**pagamento de ágio, mas reavaliação de investimento**, o que, por si só, desautoriza a aplicação dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997.

Com supedâneo nessas razões, nego provimento ao Recurso Especial do Contribuinte, em relação à infração à legislação do IRPJ.

No tocante à acusação de prática de infração à legislação da CSLL, impõe-se ressaltar, antes de tudo, que o ágio **pago** com lastro em rentabilidade futura deve ser contabilmente amortizado ao longo do tempo, conforme orienta o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações *da FINECAFI*<sup>1</sup>:

#### "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.

[...]

#### 11.7.5 Amortização do Ágio ou Deságio

#### a) 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). (...)" (grifei)

Portanto, o ágio **pago** por expectativa de rentabilidade futura, na aquisição de investimento, é despesa amortizável; como tal, está sujeita à norma veiculada pelo artigo 13, inciso III, da Lei nº 9.249/1995:

<sup>1</sup> Sérgio de Iudicibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke. São Paulo: Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FEA/USP), 7a Edição.

"Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

[...]

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

Isso porque, como é cediço, as ações são bens móveis, conforme previsão do artigo 82 do vigente Código Civil. Nesses termos, o ágio pago sob a justificativa de rentabilidade futura, na aquisição de ações, constitui gasto que deve ser amortizado, como despesa, dentro do período pelo qual se pagou por lucros futuros. Nessas circunstâncias, tal despesa de amortização não pode afetar a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a teor do já mencionado artigo 13, inciso III, da Lei nº 9.249/1995.

Ademais, os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 instituíram regras específicas às hipóteses de fusão, cisão e incorporação que são exclusivas ao âmbito do IRPJ, como bem explicitam os incisos III e IV do *caput* do antedito artigo 7º, ao estabelecerem que as influências da amortização do ágio baseado na alínea "b" do § 2º do artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977 estão restritas à apuração do lucro real, uma vez ausente da redação de tais dispositivos da Lei nº 9.532/1997 qualquer referência à apuração da base de cálculo da CSLL.

As reflexões supra são apropriadas aos casos em que o ágio é pago com fundamento em rentabilidade futura. No entanto, como já se adiantou neste julgado, **não houve pagamento de ágio, mas reavaliação de ativo**. Ora, se houvesse ágio pago com fundamento em rentabilidade futura, a despesa com a amortização desse ágio não poderia afetar a apuração da base de cálculo da CSLL. Sequer havendo ágio, é impossível atribuir os efeitos dedutivos pretendidos, que não seriam reconhecidos se ágio pago houvesse.

Dessarte, com os argumentos presentemente externados, conheço do Recurso Especial do Contribuinte para, no mérito, negar provimento.

Em seguida, o Recurso Especial da PGFN, que hostiliza o acórdão recorrido no ponto em que excluiu a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa.

O Contribuinte sustenta que o acórdão ofertado como paradigma de nº 9101-00.947 revela entendimento idêntico ao acórdão recorrido. Com efeito, o acórdão nº 9101-00.947 tem a seguinte ementa:

" FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. A multa isolada por falta de recolhimento da CSLL sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/1996."

De fato, a ementa sugere que o acórdão supracitado não diverge do acórdão recorrido. Isso porque o acórdão nº 9101-000.947 cuidou de fato ocorrido em 1998, em relação ao qual deve prevalecer o entendimento que se consolidou na Súmula CARF nº 105. Contudo, o voto condutor desse acórdão paradigma não deixou de mencionar que as disposições normativas oriundas da Medida Provisória nº 351/2007, que acabou transformada em Projeto

de Conversão da Lei nº 11.488/2007, surgiram no ordenamento jurídico em janeiro de 2007. Nesse acórdão paradigma, consignou-se que, em consequência das alterações então introduzidas pelas novas regras, "a penalidade isolada não deve mais incidir sobre a **"totalidade ou diferença de tributo"**, mas apenas sobre **"valor do pagamento mensal"** a título de recolhimento por estimativa. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou-se o percentual da multa pela falta de recolhimento por estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação". (grifos no original)

A síntese do acórdão nº 9101-000.947, supra, vem a calhar para o fim de demonstrar que a PGFN intentou trazer à colação opinião divergente daquela que orientou o voto condutor do acórdão recorrido, que, tratando de fato passado em 2008, assentou que é preciso, sempre, "multiplicar a multa de ofício por 2/3 para **equalizá-las**, pois ela tem alíquota de 75%, enquanto que a multa isolada tem alíquota de 50%, e, então, deve-se cancelar a multa isolada, caso ela seja igual ou menor à (sic) multa de ofício, e cobrar a multa de ofício e mais a diferença entre ela e a multa isolada, caso esta seja maior do que aquela após a multiplicação por 2/3."

No caso em exame, depois da "equalização" consentânea com a **metodologia proposta** pelo condutor do voto recorrido, afastou-se a multa isolada ao argumento de que fora **absorvida** pela multa de ofício. Segundo o Contribuinte, a Turma recorrida admite a possibilidade de convivência, em tese, entre as multas de ofício e isolada, mas excluiu essa última pelo fato de recair sobre bases de cálculo mais extensas que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, o que implica **absorção** da multa isolada pela multa de ofício. Aqui, entretanto, exsurge outro ponto de inconformismo do Contribuinte, trazido ao debate em sede de contrarrazões. É que, de acordo com HAZTEC, a PGFN descuroou-se do encargo de dissertar sobre tal razão de decidir, isto é, sobre a absorção - incorrendo em omissão que deve acarretar o não conhecimento do Recurso Especial, em aplicação analógica dos Enunciados Sumulares nº 283 e 284 do Supremo Tribunal Federal.

Também o acórdão paradigma de nº 1202-000.964 merece a mesma crítica, tecida pelo Contribuinte quanto à demonstração da divergência.

Com efeito, o Recurso Especial da PGFN se resumiu à defesa do afastamento da Súmula CARF nº 105, ao argumento de que a multa de ofício decorre do não pagamento de tributo, ao passo que a multa isolada é consequência do descumprimento do regime de estimativa, isto é, não decorrem da mesma infração e não incidem sobre a mesma base de cálculo. Todavia, o acórdão recorrido sequer abeirou-se da discussão sobre a diferença entre as infrações determinantes da sanções referidas ou da distinção entre as respectivas bases de cálculo. Como destacado acima, o afastamento da multa isolada fundou-se na tese de que a multa isolada deve ser elidida quando for igual ou inferior à multa de ofício multiplicada por 2/3. Em outras palavras, a PGFN não foi atenta à sutileza do voto condutor, que não foi atacado naquilo que substancialmente comandou a decisão tomada pela Turma.

Seja como for, é visível o erro cometido no voto, que excluiu a multa isolada, não obstante haver superado o resultado da multiplicação entre a multa de ofício e a fração de 2/3 indicada. Repare-se que, sem atenção ao erro antedito, o acórdão recorrido encerrou a seguinte ementa:

"MULTAS ISOLADAS. MULTAS DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.  
Seguindo o entendimento majoritário firmado pela turma, como as bases de cálculo

Processo nº 12448.737259/2012-81  
Acórdão n.º **9101-003.274**

**CSRF-T1**  
Fl. 4.889

---

das multas de ofício superam as bases de cálculo das multas isoladas, devem ser canceladas essas últimas para evitar a aplicação concomitante de multas."

Diante do exposto, afirma-se que o afastamento da multa isolada decorreu de erro que poderia ter sido reparado pela via dos Embargos, já que a razão que orientou o julgado conduz à conclusão diversa da que restou proclamada.

Com base nestes argumentos, não conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Conclusão: conheço do Recurso Especial do Contribuinte para, no mérito, negar provimento, e não conheço do Recurso Especial da PGFN.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa.