



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

Processo n° 12571.720345/2014-00
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-002.415 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de maio de 2017
Matéria OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS - ÁGIO
Recorrente VIAÇÃO CAMPOS GERAIS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012, 2013

ÁGIO INTERNO. FALTA DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA. INDEDUTIBILIDADE.

O ágio nascido de operações entre empresas integrantes do mesmo grupo econômico é indedutível da base de cálculo do IRPJ, dada a ausência de substância econômica.

GLOSA DE DEDUÇÕES. ALTERAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. COMPENSAÇÃO INDEVIDA.

A glosa de deduções da base de cálculo do IRPJ que produza redução de prejuízo fiscal torna indevida a compensação desse prejuízo realizada em períodos subsequentes.

MULTAS ISOLADAS E MULTAS VINCULADAS AO TRIBUTO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período base de incidência.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012, 2013

CSLL E IRPJ. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMA DECISÃO.

Quando o lançamento de IRPJ e o de CSLL recaírem sobre a mesma base fática, há de ser dada a mesma decisão, ressalvados os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 12571.720345/2014-00
Acórdão n.º **1301-002.415**

S1-C3T1
Fl. 3.337

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar as multas exigidas isoladamente, vencidos os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, Milene de Araújo Macedo e Waldir Veiga Rocha, que votaram por negar provimento. O Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza manifestou a intenção de apresentar declaração de voto.

(assinado digitalmente)
Waldir Veiga Rocha - Presidente

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Flávio Franco Correa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Junior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo e Amélia Wakako Morishita Yamamoto.

Relatório

Trata-se de recurso interposto por VIAÇÃO CAMPOS GERAIS LTDA., pessoa jurídica já qualificada nos autos, contra o Acórdão nº 08-34.379 (fls. 3.103 a 3.123), da 4ª Turma da DRJ - Fortaleza, que negou provimento à impugnação e manteve o crédito tributário constituído contra a recorrente.

O lançamento verificou as seguintes infrações, descritas em detalhes no Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 2.988 a 3.014):

- a) falta de adição ao lucro líquido das contrapartidas de amortização de ágio;
- b) compensação indevida de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, elididos com a apuração da infração referida no item anterior; e
- e) falta de recolhimento de IRPJ e CSLL apurados mensalmente por estimativa, infração essa que deu causa à aplicação de multa isolada.

A infração principal, que é a mãe das outras duas, é a dedução de quotas de amortização de ágio gerado em sucessivas operações, envolvendo sempre empresas integrantes do mesmo grupo econômico.

Em síntese, as operações consistiam invariavelmente na seguinte sequência:

- 1) reavaliar o patrimônio da recorrente, tendo por fundamento a expectativa de rentabilidade;
- 2) as quotas de capital reavaliadas eram dadas para integralizar aumento de capital social subscrito em outra empresa do grupo, que registrava na contabilidade, separadamente, o valor patrimonial das quotas e o do ágio fundado em rentabilidade futura; e
- 3) no momento seguinte, a empresa que havia registrado o ágio sofria uma cisão, seguida de incorporação (pela recorrente) da parte cindida, que carregava consigo a integralidade do ágio registrado na etapa anterior.

Com isso, o ágio fundado em rentabilidade futura era trasladado para o patrimônio da recorrente, que passava, daí em diante, a amortizar o ágio com efeitos tributários, reduzindo o IRPJ e a CSLL. A Fiscalização ressaltou o curto intervalo de tempo entre a primeira e a última etapa desse planejamento tributário, o qual se repetiu algumas vezes, utilizando as empresas Resister Participações e Administração Ltda., Ybacoby Participações e Administração Ltda., DSG Participações S.A. e Lumisa Confecções Ltda.

Considerando tratar-se de *ágio interno*, sem substrato econômico, a Fiscalização autuou a recorrente, glosando as despesas com ágio e exigindo crédito tributário de IRPJ e de CSLL relativo aos anos de 2005 a 2008.

Contestado pela contribuinte, o referido lançamento, depois de examinado em primeira instância pela 1ª Turma da DRJ - Curitiba, veio a ser examinado e mantido em decisão proferida pela 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da Primeira Seção de Julgamento do CARF, no Acórdão nº 1402-001.211.

Diante da decisão do CARF, a autoridade fiscal, baseada nos mesmos fatos e no mesmo direito, tendo em vista que aquele ágio interno continuou a ser amortizado nos anos seguintes, formalizou nova exigência de crédito tributário de IRPJ e de CSLL, agora referente aos anos de 2009 a 2013, a qual constitui o objeto deste processo.

A recorrente insurgiu-se contra o segundo lançamento, assim como o fizera em relação ao primeiro, apresentando impugnação, à qual a DRJ - FOR negou provimento, em acórdão cuja ementa foi assim redigida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009. 2010. 2011. 2012. 2013

PRELIMINAR. DESCRIÇÃO DOS FATOS. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL.

A exaustiva descrição dos fatos e a pertinente fundamentação legal, de modo a permitir plena compreensão da imputação fiscal e oferta de defesa eficaz, afasta a argumentação relativa à existência de vícios no lançamento fiscal.

PRELIMINAR. DEMONSTRAÇÃO DAS INFRAÇÕES.

O inciso III do artigo 7º da Lei nº 9.532, de 1997, em caráter excepcional, autoriza a amortização, na apuração do lucro real, de ágio escriturado com o fundamento nele especificado, desde que provido de consistência econômica e devidamente comprovado pelo laudo respectivo. Incumbe aos contribuintes que utilizam tal permissivo a cabal comprovação de que os ágios amortizados preenchem os requisitos legais para sua dedutibilidade.

ÁGIO. REQUISITO PARA ESCRITURAÇÃO. FUNDAMENTO EM RENTABILIDADE FUTURA DA INVESTIDA.

Por disposição legal expressa, o lançamento relativo à constituição de ágio com fundamento em rentabilidade futura deverá estar lastreado em laudo técnico, elaborado contemporaneamente à aquisição da participação societária e veiculando estimativas consistentes da rentabilidade da investida nos próximos exercícios. Inexistindo tal comprovante, não se admite que eventual ágio escriturado esteja fundamentado na presumível rentabilidade futura da investida.

LUCRO REAL. GLOSA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. ÁGIO INTERNO. INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS. EMPRESA VEÍCULO.

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade comercial ou societária, especialmente quando as empresas incorporadas tiveram seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e o evento da incorporação ocorreu em exíguo lapso temporal. Nestes casos, resta caracterizada a utilização das empresas incorporadas como mero artifício para transferência do ágio à incorporadora.

ESTIMATIVAS MENSIS DE IRPJ E CSLL. NÃO RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA.

Nos casos de lançamento de ofício, é aplicável a multa de 50%, isoladamente, sobre o valor de estimativa mensal que deixe de ser recolhido, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. A hipótese legal de aplicação da multa isolada não se confunde com a da multa de ofício, pois essa última é cabível nos casos de falta de pagamento do valor devido de IRPJ e CSLL apurados ao término do exercício. Portanto, ambas podem ser aplicadas ao contribuinte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009. 2010. 2011. 2012. 2013

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se da mesma matéria fática, aplica-se às exigências reflexas, no que couber, o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

Não resignada com a decisão, a recorrente interpôs recurso, alegando que os atos de reorganização societária tinham indiscutíveis objetivos empresariais e obedeceram à legislação vigente, além de estarem revestidos das formalidades legais.

Dessa reorganização resultou ágio, cuja amortização se deu amparada por lei e pelo entendimento dominante da jurisprudência e da doutrina.

A autoridade fiscal, embora tentasse, não conseguiu apontar, de forma clara e objetiva, nenhuma disposição legal de natureza tributária que a recorrente tivesse efetivamente infringido. Assim, a recorrente frisou que, na ausência de disposição legal em sentido contrário, seu comportamento há de ser considerado legítimo, não podendo dar azo à exigência de tributo, nem de multa.

Quanto ao laudo para comprovar o fundamento econômico do ágio, alegou não existir obrigatoriedade de que esse documento seja contemporâneo às operações. Afirmou, outrossim, que não há lei dizendo ser indispensável, para o surgimento do ágio, o efetivo pagamento.

A par dessas alegações, a recorrente indicou várias questões de fato e de mérito, suscitadas na impugnação, e que não teriam sido enfrentadas pelo Acórdão nº 06-32.887 da 1ª Turma da DRJ - Curitiba (sic). São elas: o propósito negocial; a função social dos contratos; a não violação à ciência contábil; a dedutibilidade do ágio no caso concreto e os artigos 391 e 386 do RIR; a regra do art. 386, que não seria de natureza simplesmente contábil; a ausência de conflito entre os artigos 385 e 386 do RIR; a diferença entre os ágios dos artigos 391 e 386 do RIR; a afirmação de que dúvidas são insuficientes para determinar a ocorrência do fato gerador e justificar o lançamento; o fato de as reestruturações societárias normalmente demandarem sucessivas alterações; a identidade ou coincidência entre os sócios ou acionistas; o fato de a reorganização societária não ter como fim único suprimir fatos geradores do IRPJ e da CSLL; o momento em que se deve fazer uma reavaliação de quotas ou ações; e a legislação autorizadora e incentivadora dos procedimentos adotados.

Argumentou, por fim, a impossibilidade de cumular multa isolada com multa "de ofício".

Com essas razões, pediu o provimento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Silva Junior, Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Preliminar

A recorrente indicou várias questões de fato e de direito acerca das quais o Acórdão nº 06-32.887, da 1ª Turma da DRJ - Curitiba (sic), teria deixado de tratar de forma específica.

O acórdão recorrido não é o da DRJ - Curitiba, de 28 de julho de 2011; mas, sim, o Acórdão nº 08-34.379, da DRJ - Fortaleza, de 25 de agosto de 2015. Portanto, eventuais omissões cometidas no acórdão da DRJ - Curitiba não podem ser aqui discutidas.

Não obstante, ainda que as referidas omissões pudessem ser imputadas ao acórdão recorrido, isso não comprometeria a validade da decisão, porque o ponto central da questão trazida a julgamento envolve a oponibilidade ao Fisco do ágio interno. Nesse sentido, é irrelevante examinar se as formalidades legais foram atendidas, se a função social do contrato foi respeitada, se há compatibilidade ou não entre esse ou aquele artigo do Regulamento do Imposto de Renda.

No mais, o órgão julgador não é obrigado a se manifestar sobre todas as questões suscitadas pelo contribuinte na impugnação ou no recurso. Necessário é enfrentar as questões que sirvam de fundamento para proferir uma decisão válida. Nessa linha, é o entendimento do E. Superior Tribunal de Justiça, manifestado na decisão cuja ementa está abaixo transcrita:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço.

2. **O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.** A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, **sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.** (g.n.)

3. No caso, entendeu-se pela ocorrência de litispendência entre o presente *mandamus* e a ação ordinária n. 0027812-80.2013.4.01.3400, com base em jurisprudência desta Corte Superior acerca da possibilidade de litispendência entre Mandado de Segurança e Ação Ordinária, na ocasião em que as ações intentadas objetivam, ao final, o mesmo resultado, ainda que o polo passivo seja constituído de pessoas distintas.

4. Percebe-se, pois, que o embargante maneja os presentes aclaratórios em virtude, tão somente, de seu inconformismo com a decisão ora atacada, não se divisando, na hipótese, quaisquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil, a inquirir tal *decisum*.

5. Embargos de declaração rejeitados. (Edcl em MS 21315/DF - Embargos de Declaração no Mandado de Segurança 2014/0257056-9, publicado no DJe 15/06/2016)

No presente processo, a controvérsia central gira em torno do *ágio interno*. As questões acerca de formalidades legais e regulamentares são periféricas e não interferem na decisão.

Ágio interno

A infração colhida no lançamento foi descrita como falta de adição ao lucro líquido das contrapartidas de amortização de ágio. A indedutibilidade dessa despesa decorre do fato de o ágio ter nascido de operações realizadas entre empresas integrantes do mesmo grupo econômico. No caso concreto, a subscrição e integralização de capital, a cisão e a incorporação foram negócios celebrados entre pessoas jurídicas que se achavam sob controle comum. É tipicamente o caso de *ágio interno*.

A não dedutibilidade do *ágio interno* é ponto acerca do qual vem se formando no CARF uma jurisprudência que se consolida a cada dia pela reiteração sistemática de decisões no mesmo sentido, o que se observa inclusive na Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF.

Ágio é a diferença entre preço de aquisição de ações ou quotas de uma determinada empresa e o valor patrimonial desse ativo. Nessa definição dois elementos se apresentam como essenciais: preço e valor patrimonial. O valor patrimonial é estabelecido objetivamente por uma relação entre as ações ou quotas de capital e o valor do patrimônio líquido. O preço é fixado pelas partes.

É exatamente na fixação do preço que sobressai a diferença mais visível entre operações realizadas por partes independentes, e aquelas realizadas por entidades empresariais, quando uma delas se encontra submissa à vontade da outra, ou quando ambas se encontram sob controle comum.

Em operações envolvendo partes independentes, comprador e vendedor têm posições antagônicas em relação ao preço. Enquanto o primeiro busca o menor preço possível, o segundo quer elevá-lo ao patamar mais alto.

Na perspectiva de preço, pode-se afirmar que as posições de vendedor e comprador são antagônicas. O ponto de equilíbrio entre essas duas forças é dado pelo mercado. As condições do mercado, ao final, é que fazem com que as partes se componham quanto ao preço.

Essa situação, entretanto, não ocorre quando o negócio é firmado entre partes vinculadas. A disputa em torno do preço desaparece, cedendo o passo a propósitos que transcendem o interesse das partes, para contemplar o interesse superior do grupo econômico. Prevalecerá o que convier ao grupo.

Uma operação de compra e venda envolvendo empresas do mesmo grupo não gera riqueza nova. Não há ganho, nem perda. Eventual *ganho* de uma parte é *perda* para outra e, dentro do grupo econômico, elas se anulam. Nesse sentido, a fixação de preço passa a ser um dado de menor relevância sob o aspecto econômico. Porém, do ponto de vista fiscal, a fixação de preço da participação societária em montante superior ao patrimônio líquido tornar-se conveniente na medida em que o ágio daí resultante possa ser deduzido das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Nos negócios jurídicos de aquisição de quotas ou de ações envolvendo entidades vinculadas, a conveniência das partes se confunde com o objetivo do próprio grupo.

Se o ágio, nos negócios jurídicos envolvendo partes independentes, é uma consequência, é um elemento periférico, embora relevante; nas operações com partes vinculadas, ele muitas vezes é a própria finalidade, é o objetivo do negócio.

A teoria contábil repudia o *ágio interno* por falta de substância econômica. Seja para garantir a confiabilidade das demonstrações contábeis, ou para proteger o acionista minoritário, ou para assegurar informações confiáveis ao investidor, ou por qualquer outra razão, o fato é que a Comissão de Valores Mobiliários - CVM, o Conselho Federal de Contabilidade - CFC, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC rejeitam o *ágio interno*.

Se o *ágio interno* carece de substância econômica, pois criado arbitrariamente entre partes dependentes, não pode esse mesmo ágio ser utilizado como dedução de IRPJ e CSLL. Nesse sentido, a CSRF vem decidindo reiteradamente, como demonstram as ementas abaixo transcritas, na parte que diz respeito ao ponto aqui examinado:

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada. (Acórdão nº 9101-002.388 da 1ª Turma da CSRF)

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. (Acórdão nº 9101-002.487 da 1ª Turma da CSRF)

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada. (Acórdão nº 9101-002.389 da 1ª Turma da CSRF)

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada. (Acórdão nº 9101-002.390 da 1ª Turma da CSRF)

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem dispêndio de recursos, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada. (Acórdão nº 9101-002.392 da 1ª Turma da CSRF)

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada. (Acórdão nº 9101-002.550 da 1ª Turma da CSRF)

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na "mais valia" do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição.

Inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienante e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito comercial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio pretendido pela contribuinte. (Acórdão nº 9101-002.449 da 1ª Turma da CSRF)

ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. AMORTIZAÇÃO. ALCANCE.

Não é dedutível o pretenso ágio na aquisição de participação societária apurado no estrangeiro, em operação envolvendo pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, mesmo que sem qualquer vinculação entre si, ainda mais quando, tanto o laudo de avaliação apresentado, quanto o lançamento fiscal se baseiam em ágio contabilizado mais de dois anos depois, oriundo de operações envolvendo empresas já pertencentes ao mesmo grupo econômico, domiciliadas no Brasil, caracterizando ágio interno. É correta, portanto, a glosa das exclusões não previstas na legislação da CSLL, e da redução do lucro tributável por despesa atribuída a ágio, mas que não se reveste

*das características necessárias para ser assim classificada.
(Acórdão nº 9101-002.183 da 1ª Turma da CSRF)*

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na "mais valia" do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição.

Inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienante e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito comercial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio que pretendeu criar. (Acórdão nº 9101-002.427 da 1ª Turma da CSRF)

Ainda sobre o *ágio interno*, cumpre ressaltar que as orientações emanadas da CVM e do CFC, bem como os pronunciamentos técnicos do CPC que cuidam da matéria não conferem ao *ágio interno* uma natureza que antes ele já não tivesse. A falta de substância econômica e todas as características desse tipo de ágio antecedem a tais orientações, bem como à própria legislação que instituiu as regras de convergência internacional. Nessa linha de raciocínio, é possível concluir que a vedação à dedutibilidade do *ágio interno*, presente no *caput* do art. 22 da Lei nº 12.973/2014, vem apenas reforçar o entendimento de que esse ágio carece, e sempre careceu, de substância econômica.

A ausência de substância econômica implica a ausência do próprio fundamento econômico. Quando o inciso III do art. 7º da Lei nº 9.532/1997 autoriza a amortização do ágio fundado em rentabilidade futura, o dispositivo legal está a exigir um requisito (fundamento econômico) que o *ágio interno* não possui.

Como consta do relatório, já havia sido lavrado contra a recorrente auto de infração motivado por dedução indevida de amortização de *ágio interno* nos anos de 2005 a 2008. O processo que ora se examina, embora alcançando períodos posteriores (anos de 2009 a 2013), tem por base o mesmo ágio. O ágio foi gerado em operações envolvendo empresas do mesmo grupo econômico e passou a ser amortizado, em procedimento que se estendeu pelo período que vai de 2005 a 2013.

Os dois processos, embora abrangendo períodos diferentes, têm fundamentos fáticos e jurídicos comuns. O primeiro, de número 10940.001703/2010-79, já foi julgado pelo CARF, que manteve integralmente o crédito tributário lançado. A decisão, na parte referente ao ágio, foi assim fundamentada:

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.

Cabe aqui aplicar em premissas e conclusões ao manifestado por este colegiado quando do julgamento que resultou no Acórdão nº 1402-00.802.

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 negocial 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.

A meu ver, no presente caso, as duas primeiras premissas básicas não foram cumpridas, razão pela qual não restou demonstrado o propósito negocial da operação. A terceira foi parcialmente, posto que não houve aquisição empresarial de fato, apenas um negócio formal, onde ao fim e ao cabo os adquirentes já eram os proprietários da empresa adquirida. Só mesmo nessas situações para alguém ou alguma empresa adquirir o que já lhe pertence.

Em verdade não houve ingresso de novos recursos na empresa. Ou seja, não ocorreu pagamento por qualquer modalidade. De outro lado, não ocorreu tributação de ganho de capital para equilibrar a equação tributária. Está patente nos autos que o contribuinte pretendeu reduzir seu lucro tributável, artificialmente, aproveitando-se da sua própria expectativa de lucros.

Definitivamente esse procedimento não tem amparo na legislação do IRPJ/CSLL, trata-se de uma despesa forjada, que não atende aos pressupostos de dedutibilidade de despesas necessidade, efetividade e usualidade, consagrados no artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000 de 1999 (RIR/99).

Por todas essas razões, é de ser mantido o lançamento na parte relativa à amortização de *ágio interno*.

Compensação indevida de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL

A compensação indevida de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL é decorrência das glosas de despesas com amortização do ágio interno. Ao desconsiderar a dedução do ágio, a Fiscalização fez com que o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa desaparecessem, tornado insubsistentes as respectivas compensações.

Portanto, se o lançamento foi mantido na parte referente à primeira infração (dedução do ágio), também haverá de sê-lo no que concerne à compensação indevida de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL.

Concomitância da multa isolada com a multa vinculada ao tributo

Várias vezes examinei essa matéria, votando sempre pelo cabimento das duas multas concomitantemente, por entender que as infrações eram autônomas, cada qual ensejando sanção distinta. Mas, revi esse entendimento.

A multa isolada não se destina a apenar casos de omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas do ou falta de adição ao lucro líquido. Para essas infrações, aplica-se a multa que é cobrada juntamente com o tributo, do qual ela (a multa) é um acessório, pois só tem existência se houver também tributo devido (principal). Por isso alguns denominam essa multa de "*vinculada*", em oposição à outra que é "*isolada*".

A multa isolada foi instituída para punir os contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as estimativas mensais. É que, findo o ano base, já não era juridicamente possível exigir as estimativas, pois elas tinham natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Se o período já estava encerrado, o Fisco só podia exigir o valor devido e não as antecipações. Vale dizer, as estimativas só poderiam ser exigidas no curso do respectivo período de apuração.

A norma que determinava o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa, aos que optassem pelo lucro real anual, na prática, não tinha imperatividade, pois destituída de sanção para o seu descumprimento. Enfim, recolher estimativa reduziu-se a mera recomendação, a que o contribuinte atendia se quisesse.

É nesse contexto que surge a figura da multa isolada, com o propósito específico de punir o descumprimento da norma que impõe, aos que optaram pelo lucro real anual, o recolhimento mensal por estimativa ou, opcionalmente, o levantamento de balancete de verificação, visando a suspender ou reduzir a estimativa do mês.

Essa, em linhas gerais, é a finalidade da multa isolada. Para tais situações foi concebida. Aplicá-la a casos de omissão de receita ou de glosa de despesas, como ocorre no processo em exame, é uma forma de exacerbar a penalidade sem previsão legal.

Ademais, existe entendimento de que a aplicação da multa vinculada afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada. O E. STJ tem decisões nesse sentido, das quais é exemplo a proferida no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS.

Do voto condutor da decisão, da lavra do eminente Ministro Herman Benjamin, se pode extrair o trecho abaixo:

Conforme assentado na decisão agravada, 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. Confirmam-se:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTE.

1. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo.

2. Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta

de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe 28/9/2015).

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. 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.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430 96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada 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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e 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. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

(REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe 24/3/2015).

A natureza de cada uma das multas e o entendimento pela prevalência do *princípio da consunção* foram suficientemente debatidos no REsp 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins. Transcrevo, por oportuno, os fundamentos declinados por Sua Excelência:

Não prospera a pretensão recursal, na medida em que não reconheço a possibilidade de exigência cumulativa de tais multas.

A multa do inciso I é aplicável nos casos de "*totalidade* ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou *recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*".

A multa do inciso II, entretanto, é cobrada 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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e 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. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)".

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 de 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 descritos, 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 as multas 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, a cobrança da multa de forma conjunta.

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

Firmado nesses fundamentos, afasta-se a exigência das multas isoladas de IRPJ e de CSLL.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Quando os lançamentos de IRPJ e CSLL recaírem sobre a mesma base fática, há de ser dada a mesma decisão, ressalvados apenas os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso e, no mérito, por dar-lhe parcial provimento, apenas para excluir as multas isoladas de IRPJ e de CSLL.

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior

Declaração de Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza

Na sessão de julgamento deste processo, embora ter acompanhado o voto vencedor proferido pelo I. Relator, solicitei declaração de voto no tocante à concomitância das multas, aproveitando-se das discussões que ocorreram em plenário, em torno deste assunto.

Essa discussão não é nova no CARF, nem para este Colegiado, tendo sido objeto de extensas discussões que, afinal, conduziram ao entendimento majoritário pela inaplicação simultânea da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário.

Isso porque, encerrado o ano-calendário, não há o que se falar em recolhimento de estimativa, mas sim no efetivo imposto devido. Aqui, diferentemente das estimativas, tem-se infração que diz respeito ao não pagamento de tributo e, portanto, cominada com penalidade mais grave. Nestes casos a multa devida é a de ofício incidente sobre o tributo devido e não pago. Não sendo apurado tributo devido não há o que se falar em multa isolada.

Quando se fala em multa isolada esta só pode estar relacionada ao não recolhimento das estimativas devidas durante o ano-calendário. É devida até o momento previsto para apuração do imposto devido. Verificado o fato gerador sem que o sujeito ofereça lucros à tributação, não há o que se falar em multa isolada, mas sim em exigência dos tributos devidos com multa de 75%.

Por esta razão, não subsiste o argumento de que a multa isolada deve ser exigida após o encerramento do período de apuração, ainda que em concomitância com a multa

de ofício, em virtude de estar prevista em norma autônoma e por não ter o sujeito passivo adimplido a obrigação na data do vencimento.

Não se pode interpretar um dispositivo legal desconsiderando as demais normas que integram o sistema. Se assim fosse, pressupondo atraso do sujeito passivo em relação ao vencimento do tributo, chegaríamos ao ponto de formar raciocínio equivocado cumulando multa de ofício com multa moratória. Para tal, bastaria dizer que sendo a multa moratória devida nos casos de atraso no pagamento e que nos casos de omissão há atraso, ter-se-ia situação em que ambas as multas seriam devidas. Mais, sempre que uma conduta de menor gravidade se constituir em pressuposto para que ocorra uma infração punida com penalidade mais grave, esta absorve a menor. Neste sentido basta observar o princípio da consunção, expresso na súmula 17 do STJ.

Desta forma, é incabível a exigência de multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, e, por isso, entendo que deve ser mantida a multa de ofício e excluída a multa isolada.

(assinado digitalmente)
José Eduardo Dornelas Souza