



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

Processo nº 15586.720056/2011-89
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.611 – 1ª Turma
Sessão de 05 de junho de 2018
Matéria AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. JUROS SOBRE MULTA. ESTIMATIVAS MENSAS - MULTA ISOLADA.
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
VIAÇÃO JOANA D'ARC S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

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 alienantes e adquirentes integrarem o mesmo grupo econômico e estarem submetidos a controle comum, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito negocial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio que pretendeu criar.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO NO FINAL DO ANO. INOCORRÊNCIA DE *BIS IN IDEM*.

A multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro. Elas configuram penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em *bis in idem*. A multa normal de 75% pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente.

A partir do 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 mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitantemente com a multa de ofício decorrente da falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Sendo a tributação decorrente dos mesmos fatos e inexistindo razão que demande tratamento diferenciado, aplica-se à CSLL o quanto decidido em relação ao IRPJ.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic, que, diante das circunstâncias do caso, e para se evitar o *reformatio in pejus*, deve ter seu montante limitado ao somatório da taxa de 1% ao mês, acumulada no mesmo período.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. No mérito, (i) quanto ao ágio interno e quanto à possibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento e (iii) quanto à aplicação do índice, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencido o conselheiro Luís Flávio Neto, que não conheceu do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo – Relator e Presidente em Exercício.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio Franco Corrêa, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Luis Flávio Neto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Gerson Macedo Guerra, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e pela contribuinte acima identificada, fundamentados atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Esses recursos buscam reverter o que foi decidido no Acórdão nº 1402-001.180, de 11/09/2012, complementado pelo Acórdão nº 1402-001.825, de 25/09/2014, por meio dos quais a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF deu provimento parcial a recurso voluntário anteriormente apresentado, para fins de, entre outras questões, reduzir a multa de ofício de 150% para 75% e cancelar a exigência da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ/CSLL, mantendo, entretanto, o lançamento referente a IRPJ/CSLL no ajuste anual, com fundamento na glosa de despesas a título de amortização de ágio.

O Acórdão nº 1402-001.180 contém a ementa e a parte dispositiva transcritas abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO EFETIVAMENTE PAGO NA AQUISIÇÃO SOCIETÁRIA. PREMISSAS. As premissas básicas para amortização de ágio, com fulcro nos art. 7º, inciso III, e 8º da Lei 9.532 de 1997, são: i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas; iii) seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura. Nesse contexto não há espaço para a dedutibilidade do chamado “ágio de si mesma”, cuja amortização é vedada, haja vista que não encontra respaldo nas normas tributárias e fere um dos princípios básicos do IRPJ/CSLL, qual seja: a incidência sobre o lucro efetivamente auferido, sendo que no caso em questão essa prática ocorreu.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos e não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para o percentual de 150% depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não houve dolo por parte do contribuinte, logo incabível a aplicação da multa qualificada.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. Cabível a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício à taxa Selic.

Recurso Voluntário Provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício aplicada junto com o tributo ao percentual de 75% e cancelar a multa isolada, nos termos do relatório e voto que passa a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá e Moisés Giacomelli Nunes da Silva que davam provimento em maior extensão para excluir a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício; e o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, que votou pela manutenção da multa isolada.

E o Acórdão nº 1402-001.825, que acolheu embargos de declaração da PGFN contra a decisão acima referida, sem efeitos infringentes, expressa o seguinte:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO E CONTRADIÇÃO.

Verificadas omissão e contradição no acórdão embargado, cumpre esclarecer a extensão do resultado do julgamento do recurso, sanando, assim, a omissão e a contradição levantadas.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA.

É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ainda que após a vigência das alterações da Lei 11.488/2007.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Cabível a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício à taxa de 1% ao mês.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração para sanar a omissão e a contradição apontadas no acórdão 1402-001.180; e confirmar o provimento parcial do recurso voluntário. Ausente o Conselheiro Carlos Pelá. Participou do julgamento o Conselheiro Sergio Luiz Bezerra Presta.

RECURSO ESPECIAL DA PGFN

Em seu recurso especial, a PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, especificamente

quanto à parte da decisão que cancelou a multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ/CSLL.

Para o processamento de seu recurso, a PGFN desenvolve os seguintes argumentos:

DO CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL.

- a e. Câmara *a quo* julgou que não existe a possibilidade de se aplicar, cumulativamente, a multa de ofício pelo não recolhimento do imposto de renda apurado no lançamento e a multa isolada pelo descumprimento de obrigação acessória em relação aos exercícios de 2007 e 2008;

- por outro lado, a Segunda Turma da Segunda Câmara da Primeira Seção do CARF, ao analisar casos similares, interpretou a questão de modo diverso ao esposado pelo acórdão recorrido, senão vejamos:

Acórdão 1202-00.410

MULTA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO ACOMPANHANDO EXIGÊNCIA DE TRIBUTO. COMPATIBILIDADE.

A falta de recolhimento da CSLL sobre a base de cálculo estimada por empresa que optou pela tributação com base no lucro real anual enseja a aplicação da multa de ofício isolada de que trata o inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. O lançamento é compatível com a exigência da contribuição apurada em procedimento fiscal, acompanhada da correspondente multa de ofício.

Acórdão 1202-000.964

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.

- tanto na hipótese do acórdão recorrido, quanto na hipótese dos acórdãos paradigmas, os fatos são similares. Entretanto, as soluções dadas pelos colegiados são inteiramente diferentes;

- observe-se que a Câmara *a quo* entende que não pode ser exigida concomitantemente a multa por lançamento de ofício e a multa isolada, considerando o princípio da consunção. Conforme se verifica dos seguintes trechos do voto condutor: [...];

- por sua vez, a Segunda Turma da Segunda Câmara da Primeira Seção, entendeu que as duas multas podem ser exigidas simultaneamente, sem ofensa a qualquer dispositivo legal ou princípio do ordenamento jurídico pátrio, por se tratarem de hipóteses

distintas. Destacaram, ainda, que as respectivas exigências são posteriores à alteração legislativa advinda com a Medida Provisória 351/07, convertida na Lei 11.488/07, o que afastaria qualquer alegação de concomitância. Veja-se o voto condutor do acórdão 1202-000.964: [...];

- no mesmo sentido temos o voto proferido no acórdão 1202-00.410: [...];

- no cotejo analítico temos que: [...];

- assim, estando devidamente prequestionada a matéria, e demonstrada a divergência jurisprudencial entre Câmaras do CARF, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do presente recurso;

DOS FUNDAMENTOS PARA A REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO.

- o ordenamento jurídico pátrio rechaça a existência de *bis in idem* na aplicação de penalidades tributárias. Isso significa dizer, 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;

- nesta esteira, tem-se como ocorrido o *bis in idem* se as referidas multas decorrerem de uma mesma infração; ao contrário, será lícita a concomitância se as multas resultarem de infrações diversas;

- como se sabe, no imposto de renda tem-se o chamado fato gerador complexo, expressão criticada por alguns doutrinadores, mas aceita pela maioria. Significa dizer que, apesar de a disponibilidade jurídica ou econômica da renda ser adquirida no decorrer de todo ano-calendário, o fato gerador apenas será considerado ocorrido no dia 31 de dezembro de cada ano;

- entretanto, apesar de o fato gerador se concretizar apenas no dia 31 de dezembro, o que, a princípio, faria com que o tributo fosse considerado devido a partir de tal data, foi criada a sistemática do recolhimento antecipado, a ocorrer mensalmente, nos termos previstos na Lei 7.713/1988;

- observe-se, nesse ponto, que essa sistemática de recolhimento antecipado 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 IR ao final do ano-calendário, ou no exercício seguinte, por ocasião do ajuste anual;

- vê-se, portanto, que o recolhimento mensal antecipado 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, o não recolhimento do IR mensal é infração bastante diversa daquela consistente na omissão de rendimentos apurada ao final do ano-calendário;

- portanto, tratam-se de infrações distintas das quais resultam penalidades distintas: da omissão de rendimentos decorre a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96; do descumprimento do regime de recolhimento mensal, decorre a multa isolada prevista no atual art. 44, inciso II, alínea “a”, da mesma Lei;

- a nova redação dada pela Lei nº 11.488/07 ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, que alterou o percentual da multa isolada por falta de recolhimento mensal, de 75% para 50%, veio apenas reforçar essa distinção. O descumprimento do dever de antecipação deve ser sancionado na forma da lei, independentemente do valor do imposto calculado ao final do exercício, ou mesmo da inexistência de imposto a pagar no ajuste anual (pessoa física) ou da existência de prejuízo fiscal (pessoa jurídica);

- note-se que a multa de ofício somente será devida caso exista tributo a pagar por ocasião do ajuste anual. Por outro lado, a multa isolada será devida ainda que, ao final do período, não tenha sido apurado imposto a pagar (pessoa física) ou seja demonstrado prejuízo fiscal (pessoa jurídica), já que a infração da qual resulta essa multa consiste, simplesmente, no descumprimento do regime de recolhimento mensal, não possuindo qualquer relação com o pagamento em si do imposto;

- tratam-se de situações totalmente desvinculadas;

- em suma, as multas de ofício e isolada não decorrem da mesma infração, devendo ser analisadas separadamente;

- a primeira decorre do descumprimento da obrigação principal e a segunda do descumprimento da obrigação acessória. São multas inteiramente diversas, previstas em lei, e não possuem sequer a mesma base de cálculo no presente ano-calendário (2008);

- portanto, a exigência conjunta não configura *bis in idem*, sequer afronta o princípio penal (não aplicável em âmbito tributário) da consunção;

- o fato de estar sendo exigida a multa de ofício decorrente do não pagamento de tributo, não elide a incidência da multa prevista no art. 44, inciso II, alínea “a”, tendo em vista que a lei não dispensa a cobrança da penalidade decorrente da obrigação acessória nesses casos;

- uma vez constatada a falta de pagamento do imposto devido mensalmente, após o término do ano-calendário, há que ser aplicada a multa isolada sobre os valores devidos e não recolhidos pela pessoa física. Não existe limitação no sentido de que a multa isolada somente pode ser aplicada antes da apuração definitiva do imposto;

- sobre o tema objeto deste Recurso Especial são esclarecedores os argumentos contidos no voto condutor do acórdão 1302-001.080 que trata de situação análoga referente à concomitância entre a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas por pessoa jurídica com a multa de ofício pelo não recolhimento do imposto apurado em declaração anual, *in verbis*:

- no presente caso, restou plenamente configurada a pertinência da dupla exigência relativa à multa isolada e à multa de ofício;

- assim, face ao exposto, requer a União (Fazenda Nacional) seja dado provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido, mantendo-se a multa isolada aplicada pela falta de recolhimento de estimativas em relação aos períodos posteriores à vigência da Medida Provisória nº 351/2007 e posteriormente Lei nº 11.488/2007.

Quando do **exame de admissibilidade do recurso especial da PGFN**, o Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 25/01/2016, deu seguimento ao recurso, fundamentando sua decisão na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

A Procuradoria da Fazenda Nacional questiona a decisão na parte em que afastou a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas porque aplicada concomitantemente com a multa de ofício proporcional à falta de recolhimento dos tributos devidos no ajuste anual, e firma a divergência em face dos Acórdãos nº 1202-00.410 e 1202-000.964, assim ementados relativamente ao tema sob análise:

[...]

A aplicação concomitante da multa isolada e da multa proporcional no âmbito do IRPJ e da CSLL é objeto de súmula aprovada pela 1ª Turma do CARF em 08/12/2014, nos seguintes termos: Súmula CARF nº 105 [...];

Contudo, os valores lançados não tiveram por fundamento o disposto na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430/96, e se referem apenas a ocorrências posteriores à sua alteração pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007.

Por sua vez, o segundo paradigma apresentado reporta, ainda que dentre outras, ocorrências a partir de 2007 e o texto de sua ementa é confirmado no voto condutor do julgado, que é claramente favorável à exigência da multa isolada, ainda que aplicada multa proporcional sobre os tributos devidos no ajuste do mesmo ano-calendário.

Portanto, a recorrente demonstra o dissídio jurisprudencial no tema abordado.

Constato, assim, que o recurso é tempestivo e que a recorrente identifica a divergência acerca da aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício proporcional. Portanto, satisfeitos os pressupostos de admissibilidade, proponho que seja DADO seguimento ao recurso especial.

CONTRARRAZÕES DA CONTRIBUINTE

Em 09/03/2016, a contribuinte teve ciência do despacho que deu seguimento ao recurso especial da PGFN, e em 24/03/2016, ela apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os argumentos descritos a seguir:

DO MÉRITO.

DELIMITAÇÃO DA MATÉRIA.

- anteriormente à exposição das razões do não provimento do Recurso Especial interposto, cumpre a Recorrida expor acerca da delimitação da matéria a ser apreciada pela Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais;

- conforme se depreende da leitura do Recurso Especial da Recorrente, foram apresentadas decisões paradigmas acerca, exclusivamente, da possibilidade de aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício (Acórdãos nº 1202-00.410 e 1202-000.964);

- com relação aos demais aspectos em que vencida a Recorrente na presente demanda administrativa (redução da multa qualificada para o percentual de 75%), não houve qualquer tipo de demonstração de decisões divergentes por parte da Recorrente, o que delimita a matéria a ser apreciada por esse Nobre Colegiado ao tema mencionado acima;

- ultrapassado esse primeiro aspecto, cumpre a Recorrida expor as razões de não provimento do Recurso Especial da Recorrente;

DA ETAPA PREPARATÓRIA AO ATO DE REDUZIR O IMPOSTO.

- em contraposição à postura adotada pela Recorrente, destacamos que as condutas de recolhimento das antecipações ao longo do ano-calendário e a apuração do ajuste ao final do período, embora distintas, estão interligadas na medida em que uma produz reflexos diretos na outra;

- ora, no momento do ajuste em comento certo é que deverão ser levados em consideração justamente os pagamentos realizados ao longo de todo o ano-calendário, estes feitos para antecipação do fluxo de caixa do governo. Assim, impossível dissociar por completo uma conduta da outra alegando tratar-se de situações desvinculadas, visto que estão, na realidade, intrinsecamente ligadas;

- nesse sentido, há precedentes dessa Colenda Câmara Superior, destacando que o recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto ao final do ano-calendário;

- assim, inviável a tentativa de se explorar as condutas ensejadoras da aplicação de multa isolada e multa de ofício proporcional como comportamentos independentes quando, em verdade, a realização de uma (falta de pagamento de estimativa) provoca reflexos na outra (apuração de ajuste anual);

DA NÃO APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO.

- em linha com o disposto no item anterior, pode-se afirmar que não há que se falar em cobrança de multa isolada após o encerramento do ano-calendário, visto que o dever de antecipar apenas existe antes do encerramento do período de apuração, sendo exigível, após isso, o dever de apurar e pagar tributo devido no ajuste;

- uma vez que as penalidades em apreço têm sua aplicabilidade calcada na falta de pagamento de tributo, e as duas condutas em questão (antecipação de tributo e apuração de ajuste anual) perfazem uma relação de causa e efeito, a concomitância da aplicação de multa isolada e multa proporcional estaria partindo de ações, embora distintas, ligadas materialmente;

- há de ser observado, ainda, que apesar de ligadas, as condutas de antecipar e apurar o ajuste não ocorrem concomitantemente, de maneira que o dever de antecipar perdura

por todo o ano-calendário, enquanto o dever de ajustar surge após encerrado o período de apuração;

- assim, encerrado o período de apuração, tudo o que não foi devidamente recolhido a título de antecipação de tributo se reflete na apuração do ajuste anual, momento em que será aferida eventual falta de recolhimento do imposto, quando, então, é cabível a penalidade correspondente, qual seja, a multa proporcional prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430 de 27 de Dezembro de 1996, uma vez que já se encontra ultrapassada a fase de recolhimento de estimativas;

- destacam-se, nesse sentido, precedentes dessa Colenda Câmara Superior:
[...];

- aliás, é de se ressaltar que tal matéria já foi objeto de Súmula nessa Colenda Câmara:

"Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício." (SESSÃO DE 08/12/2014)

- vale dizer que, como bem observado na decisão *a quo*, não há que se falar em possibilidade da concomitância ora analisada após a alteração da redação do artigo 44, promovida pela Lei nº 11.488/2007, uma vez que o legislador não previu a possibilidade da cumulatividade dessas multas, como fez claramente no §1º;

- interessante também trazer à discussão decisão proferida pela 3ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF a respeito da alteração trazida pela Lei nº 11.488/2007 (Acórdão 1103-001.122);

- argumenta-se em referida decisão que a alteração teve o condão de corrigir deficiência da redação original, a qual previa aplicação da multa de ofício mesmo quando o tributo fosse integralmente pago com atraso, dando azo à discussão de como seria apurada a base de cálculo dessa multa nesses casos, o que deixou de ocorrer após a alteração da redação;

- deste modo, percebe-se que a alteração da legislação não altera o entendimento de que não é cabível a concomitância entre as aplicações de multa isolada e multa proporcional;

- isto posto, verifica-se que a cobrança do tributo, após o encerramento do ano-calendário, juntamente com a multa de ofício de 75% acarreta a perda de eficácia da multa isolada de 50% sobre as estimativas não recolhidas;

DO PEDIDO.

- por todo o exposto, a Recorrida pede a manutenção do acórdão no que determinou o provimento parcial do Recurso Voluntário, e assim, seja julgado improcedente o Recurso Especial da Fazenda Nacional.

RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE

Em seu recurso especial, a contribuinte também afirma que o acórdão recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, mas nesse caso a divergência diz respeito às seguintes matérias, assim identificadas no recurso:

- 1- da ausência de vedação legal ao aproveitamento de "ágio interno"; e
- 2- da ausência de previsão legal para incidência de juros sobre multa de ofício.

Para o processamento do recurso especial, a contribuinte apresenta os seguintes argumentos:

DO CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL: DO DEVIDO PREQUESTIONAMENTO DA MATÉRIA DEBATIDA E DA EXISTÊNCIA DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL.

DA AUSÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL AO APROVEITAMENTO DE "ÁGIO INTERNO".

- no que concerne à possibilidade, ou não, de amortização do chamado "ágio interno", tal tema foi devidamente abordado no Recurso Voluntário, sendo que, especialmente nas fls. 14 a 18 do aludido recurso (Item IV.1.3), a Recorrente destacou, em síntese, que a circunstância da operação ser praticada por empresas do mesmo grupo econômico não descaracteriza o ágio, cujos efeitos fiscais decorrem da legislação aplicável;

- por sua vez, o mesmo ponto foi expressa e diretamente analisado no v. acórdão recorrido, consoante se observa de trechos de sua ementa e do voto condutor do Conselheiro Relator: [...];

- assim, não resta dúvida quanto à presença do requisito do prequestionamento em relação a este ponto;

- ocorre que o entendimento aventado no v. acórdão recorrido se encontra em divergência com outros dois arestos proferidos por outras I. Turmas Julgadoras, quais sejam, o Acórdão nº 1302-001.145, de 6 de agosto de 2013, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do E. CARF no Processo nº 16682.720589/2011-35 ("paradigma I"), e o Acórdão nº 1301-001.224, de 11 de junho de 2013, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do E. CARF no Processo nº 16327.001482/2010-52 ("paradigma II").

- consoante se denota da descrição do voto condutor do Ilmo. Conselheiro Relator (o qual restou vencido em relação à arguição de nulidade formal, mas não em relação ao chamado ágio interno) no paradigma I "O AFRFB entendeu no seu termo de constatação, o qual faz parte integrante do auto de infração, que o ágio amortizado pela recorrente se trata de ágio interno (ausência de realização de pagamento, originado de operação sem propósito comercial e intragrupo), razão pela qual não se pode ser (sic) amortizado sob o enfoque contábil, societário e tributário(...)" (fl. 3384 dos autos do paradigma I);

- assim, inegável a similitude fática entre o v. acórdão recorrido, no qual se decidiu que "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" e o paradigma I, decorrente de autuação em que "o AFRFB entendeu no seu termo de constatação, o qual faz parte integrante do auto de infração, que o ágio amortizado pela recorrente se trata de ágio interno (ausência de realização de pagamento, originado de operação sem propósito negocial e intragrupo)";

- ocorre que a conclusão a que se chegou no paradigma I para a mesma situação fática tratada no v. acórdão recorrido diverge diametralmente da conclusão ora combatida, conforme se denota dos seguintes trechos da ementa e do voto do paradigma I:

ÁGIO INTERNO. INCORPORAÇÃO REVERSA. AMORTIZAÇÃO. Para fins fiscais, o ágio decorrente de operações com empresas do mesmo grupo (dito ágio interno), não difere em nada do ágio que surge em operações entre empresas sem vínculo. Não há dispositivo legal que vede ou anule tal ato devendo os atos da administração pública seguir o princípio da legalidade. Ocorrendo a incorporação reversa, o ágio poderá ser amortizado nos termos previstos nos art. 7º e 8º da Lei 9.532, de 1997. [...]

- assim, resta evidente a dicotomia de conclusões sobre a mesma situação fática ao interpretar os arts. 7º e 8º da Lei 9.5432/97, caracterizando o chamado dissídio jurisprudencial;

- enquanto o v. acórdão recorrido entendeu: "Definitivamente esse procedimento (ágio decorrente de compra e venda no mesmo grupo) 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)", no paradigma I se concluiu que "para fins fiscais, o ágio decorrente de operações com empresas do mesmo grupo (dito ágio interno), não difere em nada do ágio que surge em operações entre empresas sem vínculo. Não há dispositivo legal que vede ou anule tal ato devendo os atos da administração pública seguir o princípio da legalidade";

- dessa feita, resta realizada a demonstração analítica da divergência de interpretação sobre a mesma legislação federal em situações fáticas similares com a indicação expressas dos pontos específicos que caracterizam tal divergência, nos termos do artigo 67 do Regimento Interno do CARF;

- e o mesmo se dá em relação ao paradigma II, conforme se observa de trechos de sua ementa e voto condutor: [...];

- também em relação ao paradigma II, está evidente a decisão de divergência em relação ao v. acórdão recorrido;

- isso porque, em ambos os julgados se enfrenta a mesma questão fática: possibilidade de aproveitamento do chamado ágio interno decorrente de incorporação de empresas dentro do mesmo grupo econômico, nos termos da Lei 9.532/1997;

- por sua vez, na decisão combatida entendeu-se que "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)", no paradigma II se asseverou que "de fato não há na legislação de regência qualquer óbice ao "ágio interno"";

- assim, mais uma vez presente nos julgados comparados a similitude fática-utilização da chamada "empresa veículo" para a criação de ágio interno através de incorporação de empresas dentro do mesmo grupo -; com uma divergência de entendimento - no v. acórdão recorrido se entendeu pela impossibilidade de aproveitamento do ágio, enquanto no aresto paradigma se entendeu pela validade do aproveitamento -; através da interpretação da mesma legislação federal - Lei 9.532/97, RIR/99 e demais dispositivos aplicáveis;

- portanto, resta demonstrado o cabimento do presente Recurso Especial em relação à possibilidade, ou não, de aproveitamento do chamado ágio interno;

DA AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

- de acordo com a ementa do v. acórdão recorrido, "Cabível a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício à taxa de 1 % ao mês";

- ocorre que, mais uma vez, o v. acórdão ora recorrido contraria o entendimento de outras turmas julgadoras desse E. CARF, inclusive dessa Câmara Superior de Recursos Fiscais;

- nesse sentido, é apresentado como paradigma, o recentíssimo julgado da 2ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção nos autos do PAF 10860.720541/2014-95, acórdão 3402-002.928 (Paradigma III), cuja parte da ementa do voto condutor se transcreve a seguir:

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Não incidem juros de mora sobre a multa de ofício, por carência de fundamento legal expresse.

[...]

- de plano fica clara a divergência entre o v. acórdão recorrido, pois, enquanto o primeiro entende que "restam devidos os juros de 1% ao mês a que alude o Código Tributário Nacional, esse sim, aplicável à multa de ofício proporcional não pago no vencimento", no aresto paradigma, ao se comentar o mesmo art. 161 do CTN, a conclusão tomada como fundamento de decidir é que "As multas são inequivocamente penalidades. Assim, restaria ilógica a leitura de que a expressão créditos ao início do caput abarca as penalidades. Tal exegese equivaleria a sustentar que: "os tributos e multas cabíveis não integralmente pagos no vencimento serão acrescidos de juros, sem prejuízos da aplicação das multas cabíveis";

- ainda, no aresto paradigma se concluiu que "Não se tem dúvidas que o valor das multas também deveria ser atualizado, sob pena de a penalidade tornar-se pouco efetiva ou até inócua ao fim do processo. Mas o legislador não estabeleceu expressamente isso, Pela

carência de base legal, então, entende-se pelo não cabimento da aplicação de mora sobre a multa de ofício, na linha que já vem sendo adotada por esta Turma";

- ou seja, diferentemente da interpretação dada ao art. 161 do CTN no acórdão recorrido, no paradigma se entendeu há carência de base legal para se exigir juros de mora sobre multa de ofício;

- assim, estando demonstrado o cabimento do presente recurso por mais esse ponto, cabe passar as razões de sua procedência;

DA IMPERATIVIDADE DE REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA - DO DIREITO A AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO.

- inicialmente, oportuno frisar que tanto na autuação quanto no julgamento de 1ª instância, as Autoridades Fiscais partiram da prematura ideia de que a Recorrente teria promovido operações societárias junto a empresas vinculadas, com o intuito exclusivo de beneficiar-se da amortização do ágio;

- a reestruturação societária ora tratada foi realizada visando a otimização das atividades mediante a habilitação da Recorrente para a captação de recursos. Isto é notório, dado que a operação permitiu o robustecimento das atividades da Recorrente, uma vez que o seu patrimônio foi avaliado a valor de mercado, não havendo, deste modo, nada de ilícito na realização de tais operações societárias. No campo da licitude, pode o contribuinte estruturar-se para evitar a realização de fatos geradores ou mesmo a diminuição de bases de cálculo a eles relacionadas, sem, com a prática de tais atos, estar sujeito a autuações, multas e quaisquer outras penalidades;

- nota-se que a licitude é o limite da atuação do contribuinte, que não pode dela desviar-se resvalando para o campo ilícito da simulação;

- deste modo, nota-se que as operações societárias promovidas pela Recorrente com o propósito de habilitar-lhe à realização de captação de recursos e melhora das suas demonstrações financeiras representam apenas o exercício regular do direito de livre gestão das atividades econômicas (autonomia privada), corolário do princípio da liberdade plasmado no Preâmbulo da Constituição Federal;

- o princípio constitucional da livre iniciativa (art. 1º, IV, c/c art. 170, par. único, ambos da CF/88), em conjunto com o princípio da legalidade (art. 5º, II, CF/88), não deixam dúvidas a respeito da impossibilidade do Fisco obrigar os contribuintes que, dentre diversas operações lícitas, escolham aquela que redunde no menor ônus tributário;

- neste cenário, tendo adquirido as ações da Recorrente, a SODAM procedeu à avaliação de tal investimento, desdobrando o custo de aquisição em valor de patrimônio líquido e ágio, nos termos do artigo 385 do Regulamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (Decreto nº 3.000/99) e do artigo 20 do DL nº 1.598/77: [...];

- com a aquisição do investimento (ações da Recorrente) a valor de mercado pela SODAM, este foi desdobrado em valor do patrimônio líquido e ágio, fundamentado economicamente na expectativa de rentabilidade futura, exatamente como preceitua o artigo acima citado;

- no entanto, de acordo com o v. acórdão recorrido, está patente nos autos que o contribuinte pretendeu reduzir seu lucro tributável, artificialmente, aproveitando-se da sua própria expectativa de lucros, utilizando de procedimento que não tem amparo na legislação do IRPJ/CSLL, e que se trataria de uma despesa forjada;

- ocorre que, segundo o Código Civil, art. 167, haverá simulação nos negócios jurídicos quando estes aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente conferirem, ou os instrumentos particulares forem ante-datados ou pós-datados;

- no caso ora analisado a Recorrente não praticou nenhum negócio jurídico que aparentou conferir ou transmitir direitos à pessoa diversa daquela que realmente conferiu;

- ainda neste sentido, sobre o art. 187 do Código Civil, destaca-se que a Recorrente não praticou qualquer ato manifestamente contrário aos limites impostos pelo seu fim;

- dessa forma, afastada a alegação de simulação, passa-se a demonstrar que, ao contrário do que sustentado no v. acórdão recorrido, é possível, sim, a dedução do chamado ágio interno;

- inclusive, destaca-se que este foi o entendimento apresentado em recente decisão prolatada pela mesma I. Turma prolatora do v. acórdão recorrido no Processo nº 10680.724392/2010-28 (Acórdão 1102-00.708);

- de acordo com a acertada decisão, "A circunstância da operação ser praticada por empresas do mesmo grupo econômico não descaracteriza o ágio, cujos efeitos fiscais decorrem da legislação fiscal. A distinção entre ágio surgido em operação entre empresas do grupo (denominado de ágio interno) e aquele surgido em operações entre empresas sem vínculo, não é relevante para fins fiscais";

- nesse sentido, para a vedação à utilização do ágio pelo simples argumento de que ele teria decorrido de operação realizada entre empresas do mesmo grupo, seria necessário que a lei expressasse claramente a necessidade do ágio ser formado em aquisições com a participação de terceiros;

- aliás, no paradigma I, o Ilmo. Relator, bem destaca que, em passado recente, a fiscalização, por meio do Subsecretário de Tributação e Contencioso da RFB, apresentou proposta de Medida Provisória ("MP") exatamente no sentido de proibir a utilização de ágio gerado em operação intragrupo, sendo brilhante a conclusão do D. Conselheiro: [...];

- aliás, tamanha razão assistia (e assiste) ao argumento acima exposto que, efetivamente, foi publicada, em 12 de novembro de 2013, a MP nº 627, que, dentre outras previsões, trouxe vedação expressa à exclusão de ágio decorrente de operação entre partes dependentes;

- assim, resta evidente que não havia, até a edição da MP nº 627/2013 base legal que autorizasse a glosa da exclusão dos valores referentes a ágio gerado em operação entre empresas de um mesmo grupo;

- é de se destacar que citado dispositivo legal foi convertido em lei, quando da edição da Lei nº 12.973/2014, *in verbis*: [...];

- assim, I. Julgadores, fato é que a legislação brasileira (i) impõe o ônus da prova a quem alega a prática de simulação; (ii) não possui norma antielisiva regulamentada; (iii) não faz distinção entre ágio gerado em operações entre partes independentes e entre empresas do mesmo grupo; (iv) veda (art. 109, CTN) a adoção de princípios gerais de Direito Privado para a definição de efeitos tributário;

- some-se a tais conclusões o fato de que as reorganizações societárias praticadas pela Recorrente (i) foram motivadas por razões econômicas e de mercado; (ii) foram praticadas de forma legítima, em respeito à legislação aplicável no Brasil e exterior; e (iii) foram baseadas em laudo de avaliação e realizadas em atenção ao princípio "arm's length";

- por tais razões e diante de tais conclusões, é irrefutável que o v. acórdão recorrido merece reforma, no sentido de se reconhecer o direito à dedução de parcelas de ágio amortizadas com a incorporação da SODAM pela Recorrente, inclusive por refletir a mais acertada jurisprudência e mais abalizada doutrina sobre a matéria;

DA IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DOS JUROS SOBRE A MULTA.

- é sabido que todos os créditos tributários exigidos pelas dd. Autoridades Fiscais através de Autos de Infração são acrescidos de multa de ofício, sendo certo que, na prática, após 30 (trinta) dias da lavratura do ato de constituição de tais créditos, tais multas passam a ser mensalmente atualizadas com base na taxa de juros SELIC;

- as Autoridades Fiscais elegem como base legal de tal atualização o Parecer MF nº 28, de 02 de abril de 1998, emitido pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação (COSIT) que, em cuja conclusão consta: [...];

- ocorre, contudo, que o artigo 61 da Lei nº 9.430/96, utilizado como base legal pela COSIT para sustentar a incidência de juros sobre as multas de ofício, trata tão somente da incidência de juros sobre créditos tributários (débitos fiscais) decorrentes de tributos e contribuições, não havendo qualquer menção às multas de ofício aplicadas pela Receita Federal do Brasil. Confirma-se, *ipsis litteris*: [...];

- como se vê, não há margem para qualquer interpretação acerca da possibilidade da incidência de juros sobre as multas de ofício aplicadas pelas Autoridades Fiscais. Pelo contrário, a legislação nacional é expressa no sentido de que apenas os débitos decorrentes de tributos e contribuições são atualizáveis;

- e justamente por tal motivo, essa Câmara Superior de Recursos Fiscais já apresentou o entendimento de que tais multas não são atualizáveis, conforme ementa transcrita abaixo:

"RECURSO ESPECIAL—CONHECIMENTO.

Não deve ser conhecido o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quando inexistir similitude fática entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido.

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

(Processo nº 10680.002472/2007-23. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Julgado em 08/11/2010)

- a análise da legislação aplicável e dos precedentes administrativos acima expostos demonstra que o procedimento costumeiramente adotado pelo Fisco Federal, de calcular juros sobre a multa de ofício, carece de fundamentação legal. Tal procedimento somente seria válido nos casos em que a multa aplicada pelas autoridades fiscais correspondesse ao valor principal do crédito tributário, como, por exemplo, na hipótese de autuação do contribuinte por descumprimento da legislação fiscal (obrigação acessória) e correlata aplicação da multa administrativa;

- em tais hipóteses, como a multa administrativa corresponderia ao valor principal do débito (crédito tributário), sobre este valor poderiam ser aplicados os juros de mora, exatamente conforme dispõe o artigo 43 da Lei nº 9.430/96: [...];

- o artigo acima transcrito é muito claro ao dispor acerca da incidência de juros de mora sobre o valor da multa apenas quando se tratar de constituição de crédito tributário correspondente à própria multa ou a juros de forma isolada;

- nota-se, deste modo, que em virtude da ausência de base legal que sustente a incidência dos juros sobre a multa de ofício ora lançadas, imperioso é o seu afastamento, na remota hipótese de manutenção da autuação;

DO PEDIDO.

- ante todo o exposto, considerando as razões acima expostas que corroboram a regularidade do procedimento adotado, a Recorrente pede e espera que o presente Recurso Especial seja conhecido e provido, com a consequente reforma do v. acórdão recorrido e o cancelamento do Auto de Infração de origem.

Quando do **exame de admissibilidade do Recurso Especial da contribuinte**, o Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 19/08/2016, deu seguimento ao recurso, fundamentando sua decisão na seguinte análise sobre as divergências suscitadas:

[...]

Da vedação à amortização do ágio interno (Item 'I')

Na abordagem referente à vedação à amortização do ágio interno, com o objetivo de demonstrar o dissenso, indicam-se os paradigmas derivados dos Acórdãos nºs 1302-001.145 (2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento - CARF) e 1301-001.224 (1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento - CARF), cujos teores, a despeito de estarem anexados à petição, são parcialmente reproduzidos pela Recorrente na petição, tomando os seguintes destaques:

[...]

Ponderando sobre a controvérsia, compreendo que, mediante o cotejo entre os acórdãos resta demonstrado, seja perceptível a divergência de interpretação atribuída pelos colegiados. O tema tratado nos julgados dispõe de semelhança entre os fatos narrados, contudo, enquanto o Acórdão recorrido assentou a vedação ao aproveitamento do ágio entre empresas vinculadas para fins de dedutibilidade fiscal, os paradigmas apresentados sustentam que o planejamento em nada difere daquele cuja negociação ocorreu entre pessoas jurídicas independentes.

Da incidência de juros sobre multa de ofício (Item 'II')

Sobre outra questão, contrariamente ao que foi assentado no Acórdão recorrido, a Recorrente compreende que exista dissenso administrativo em relação à incidência de juros sobre multa de ofício pelos fundamentos justificados nos autos. Para preencher o requisito determinado pelo art. 67, caput, §§ 1º, 2º e 6º do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, é indicado o Acórdão nº 3402-002.928 (2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento - CARF) como paradigma, cujos trechos da ementa e do voto condutor expõem:

[...]

A divergência jurisprudencial entre os julgados recorrido e paradigma acima tratados é constatável *primo ictu oculi* pelo simples cotejo dos trechos transcritos. Nesse sentido, a ideia sintetizada nas ementas exprimindo interpretações divergentes acerca da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício é definitivamente corroborada por raciocínios opostos sobre a questão no corpo dos Acórdãos sujeitos à apreciação.

Diante do exposto, concluo que a Recorrente demonstrou a divergência de entendimento jurisprudencial em relação as seguintes matérias decididas nos acórdãos recorrido e paradigmas: vedação à amortização do ágio interno para fins de dedutibilidade na apuração do IRPJ/CSLL; e a ausência de previsão legal para cobrança de juros sobre multa de ofício. Levando em conta que a uniformização da jurisprudência administrativa é o escopo do Recurso Especial opino pelo SEGUIMENTO TOTAL ao Recurso Especial da contribuinte (Art. 68 e 70 do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015).

CONTRARRAZÕES DA PGFN

Em 24/08/2016, o processo foi encaminhado à PGFN, para ciência do despacho que admitiu o recurso especial da contribuinte, e em 08/09/2016, o referido órgão apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os seguintes argumentos:

DAS RAZÕES PARA MANUTENÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO.

DO ÁGIO INTERNO.

- em apertada síntese, entende-se por ágio ou deságio a diferença entre o valor de patrimônio líquido de uma participação societária e o seu custo de aquisição (montante pelo qual ela é negociada entre as partes contratantes). Se o valor de aquisição for maior que o patrimonial, ter-se-á ágio, se for menor, deságio;

- no que tange aos investimentos realizados em sociedade coligada ou controlada, de acordo com o artigo 385 do RIR/99, em função do método de avaliação com base na equivalência patrimonial, o correspondente preço do ágio ou deságio deverá ser registrado pela parte que o suporta em conta distinta do valor patrimonial do investimento (desdobramento do custo de aquisição);

- na apuração do lucro real e do resultado do exercício ajustado para fins de incidência da CSLL, usualmente, a amortização do ágio ou deságio não é deduzida ou tributada. Via de regra, a dedução ou tributação dessa amortização no âmbito do IRPJ e da CSLL somente ocorrerá quando o investimento que lhe deu origem for alienado ou liquidado (arts. 391 e 426 do RIR/99), quando então o ágio ou deságio é considerado no preço de aquisição do investimento que está sendo extinto. Tal regra, todavia, não se aplica a certas hipóteses de incorporação, fusão ou cisão, quando a inclusão da amortização do ágio ou deságio na base de cálculo do IRPJ e da CSLL será admitida independentemente da alienação ou liquidação do investimento;

- de acordo com o artigo 386 do RIR/99, o qual repete os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, quando uma pessoa jurídica absorve patrimônio de outra em consequência de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o artigo 385 do RIR/99, e o valor de mercado utilizado for embasado na previsão dos resultados de exercícios futuros, é possível desde já a dedução ou tributação da amortização do correspondente ágio ou deságio na apuração do IRPJ e da CSLL. Considera a legislação tributária que o investimento foi extinto com a incorporação, fusão ou cisão. Tal dedução ou tributação, contudo, observará certas condições estipuladas na legislação (por exemplo, 1/60 no mínimo para cada mês do período de apuração);

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

- entende-se por propósito negocial a lógica econômica que levou ao surgimento do ágio ou deságio, ou seja, a razão negocial que ensejou a aquisição de um investimento por valor superior ou inferior àquele que custou originalmente ao alienante;

- há esse propósito quando, por exemplo, uma empresa adquire participação societária de outra com ágio com o intuito de auferir os prováveis resultados positivos que esta última terá no futuro; ou quando uma empresa adquire participação societária de outra com deságio porque a alienante precisava aumentar emergencialmente a liquidez de seu ativo;

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

- nesse esteio, o artigo 385, parágrafo 2º, do RIR/99, *in fine*, o qual repete o conteúdo do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, determina que o lançamento do ágio ou deságio deve indicar como seu fundamento econômico uma das seguintes hipóteses: I - valor

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

- para que ocorra a efetiva aquisição de um investimento, com o correspondente surgimento do ágio ou deságio, é imprescindível a existência de substrato econômico à sua realização, ou seja, de transação econômica que materialize o valor de aquisição ao mesmo tempo pago pelo adquirente e recebido pelo alienante;

- a aquisição de um investimento, assim como de qualquer bem ou direito, deve sempre importar o dispêndio de um gasto (econômico ou patrimonial) pelo adquirente e o ganho (também econômico ou patrimonial) pelo alienante. Sem essa troca de riquezas e da titularidade do investimento, não há que se falar em aquisição, e, como consequência, no surgimento de ágio ou deságio;

- mostra-se, assim, a necessidade de o ágio ou deságio auferido por uma empresa com a aquisição de uma participação societária ter como origem um propósito econômico real, assim como um efetivo substrato econômico;

- a presença concomitante desses dois requisitos (propósito negocial + efetivo substrato econômico) é imprescindível ao reconhecimento da existência dessa figura econômica e contábil. A aquisição de um investimento por meio de mera escrituração artificial, sem a sua real materialização no mundo econômico, não é hábil a gerar ágio ou deságio;

- conforme bem esclarece o voto condutor do acórdão recorrido as operações discutidas nos presentes autos carecem de substrato econômico, *verbis*: [...];

DA INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

- é preciso mencionar, inicialmente, que as decisões administrativas que afastam a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício o fazem a partir da literalidade do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996;

- os defensores da tese da não-aplicação de juros sobre a multa salientam a menção do legislador a débitos de tributos e contribuições, diferentemente de legislação anterior, que reportava a débitos de qualquer natureza (Decreto-Lei nº 2.323, de 1987, e Lei nº 8.218, de 1991);

- a partir de uma interpretação supostamente literal, os que advogam essa tese defendem que apenas o valor de tributos e contribuições submeter-se-ia aos juros moratórios. Assim, a multa de ofício, por não decorrer de tributo ou contribuição, mas sim do descumprimento de dever legal de declará-lo ou pagá-lo, não sofreria a incidência de juros de mora;

- esse entendimento, com o devido respeito, incompleto e incorreto, foi defendido no voto vencedor do Acórdão nº 101-96.523 e no voto vencido do Acórdão nº CSRF 9101-00.539;

- dissemos acima que a tese partiu de interpretação supostamente literal. Queremos dizer, com isso, que uma interpretação efetivamente literal conduz igualmente à conclusão de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício;

- uma interpretação literal não pode olvidar do termo “decorrente de”, aposto antes das palavras “tributos e contribuições” no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996;

- segundo o dicionário Aurélio, o verbete decorrente significa:

Decorrente. [Do lat. Decurrente.] Adj. 2 g. 1. Que decorre, que passa, que se escoia; decursivo. 2. Que decorre, que se origina: [...]

- dizer que “os débitos decorrentes de tributos e contribuições”, ou seja, “débitos cuja origem remonta a tributos e contribuições”, se sujeitam a juros de mora não é o mesmo que afirmar que “apenas os débitos de tributos e contribuições submeter-se-iam aos juros de mora”;

- mais do que isso, uma interpretação meramente literal do dispositivo, em verdade, advoga contra a tese da não-incidência de juros, senão vejamos: para que os juros moratórios atingissem apenas o valor de tributos e contribuições, seria necessária que a redação do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, fosse a seguinte: “Art. 61. Os débitos de tributos e contribuições para com a União, administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. Ocorre que a redação, como vimos acima, não é essa! Não se pode suprimir a expressão “decorrente de”, constante do texto real e em vigor;

- a bem da verdade, acrescente-se, uma interpretação exclusivamente literal do citado art. 61 é totalmente desaconselhável. Ora, o dispositivo fala em tributos e contribuições. Alguém ousaria nos dias atuais defender o caráter não tributário das contribuições? Queremos com isso dizer que, a partir de uma interpretação literal, poder-se-ia cometer o equívoco de pensar que contribuições não são tributos;

- neste ponto, duas conclusões já se apresentam. A primeira delas é que não há respaldo legal para uma interpretação supostamente literal do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, limitadora da incidência de juros de mora ao valor de tributos e contribuições ao mesmo tempo que exclua a sua incidência sobre a multa de ofício. Essa manobra suprime indevidamente a expressão “decorrente de tributos e contribuições”;

- portanto, literal por literal, é de prevalecer a interpretação que considera a incidência de juros moratórios sobre os tributos e quantias decorrentes, a exemplo da multa de ofício. (*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições...*);

- a segunda conclusão diz respeito à necessidade de lembrarmos das finalidades da lei para alcançar a efetiva compreensão do comando legal;

- com efeito, uma interpretação pautada na finalidade do dispositivo legal ressalta sobremaneira a necessidade de incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício;

- é preciso ser dito, que as multas encerram em si duas finalidades precípuas: uma finalidade punitiva, em razão da prática de uma conduta reprovada pelo ordenamento

jurídico e uma finalidade educativa, na medida em que o Contribuinte transgressor, bem como os demais Contribuintes, serão compelidos a não repetir tal conduta juridicamente indesejada;

- nosso ordenamento jurídico busca concretizar essas finalidades mediante uma expressão pecuniária. Ou seja, por meio de um gravame no patrimônio do Contribuinte infrator ou de uma ameaça de onerosidade no patrimônio dos demais Contribuintes são alcançados os caracteres punitivos e educativos da multa tributária;

- ora senhores Conselheiros, afastar a incidência de juros moratórios sobre as multas de ofício seria frustrar totalmente a finalidade dos dispositivos legais que cominam multa de ofício;

- sejamos pragmáticos: considerando que o Processo Administrativo Tributário se desenvolva e chegue ao seu final em aproximadamente 4 anos, e, sendo otimista, admitindo que uma posterior fase judicial seja concluída em 3 anos, a multa de ofício lançada teria algum impacto punitivo ou educativo após 7 anos de corrosão pela inflação? Decerto que não!

- assim, afastar a incidência de juros moratórios das multas de ofício significa igualmente retirar a finalidade a que se propõe os dispositivos que veiculam multas de ofício. Despiciendo mencionar o impacto negativo que tal entendimento traria nas boas praticas tributárias, bem como nos cofres públicos;

- vislumbra-se ainda outro grave comprometimento da administração tributária. Como se sabe, não adimplida a obrigação tributária no prazo legal, nasce para o Contribuinte o dever de pagar o valor do tributo e mais a multa por sua mora;

- por ocasião de posterior lançamento, a multa de ofício correspondente passa a integrar aquele valor, aquele todo composto do tributo e da multa de mora, devido pelo Contribuinte;

- como se observa, a partir do lançamento, o tributo e a multa de ofício passam a ser devidos pelo contribuinte, e esse valor será uniformemente corrigido de acordo com a legislação. Não há possibilidade para a segregação das formas de correção deste montante total;

- em outras palavras, não é lógico que valor do tributo sofra a incidência de juros moratórios, enquanto que a multa de ofício não, sendo que ambas as verbas fazem parte de um mesmo todo (crédito tributário);

- ora senhores conselheiros, se o crédito tributário possui a mesma natureza da obrigação principal e esta, por sua vez, é composta tanto pelo tributo quanto pela penalidade pecuniária (leia-se: multa de ofício), não é defensável um tratamento diferenciado para tais valores. Após o lançamento, tributo e multa se convolam em crédito tributário, e é sobre essa quantia que os juros deverão incidir;

- convém transcrever julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que utiliza justamente o fundamento acima exposto para manter os juros sobre a multa de ofício:

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. REPETIÇÃO. JUROS SOBRE A MULTA. POSSIBILIDADE. ART. 113, § 3º, CTN. LEI Nº 9.430/96. PREVISÃO LEGAL.

1. Por força do artigo 113, § 3º, do CTN, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõem o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo.

2. O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente.

3. Segundo o Enunciado nº 45 da Súmula do extinto TFR "As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária."

4. Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justifica-se a sua aplicação sobre a multa. (TRF-4ª Região, Ap. Cível nº 2005.72.01.000031-1/SC, Rel. Des. DIRCEU DE ALMEIDA SOARES, 2ª T., v.u., j. em 29/01/2008, DE de 21/02/2008).

- convém mencionar, a propósito, dispositivos pertinentes do CTN:

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

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

[...]

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

[...]

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

- não há dúvidas, segundo a dicção do art. 161 do CTN, do acréscimo de juros de mora sobre o crédito não adimplido no vencimento. Uma simples análise sistemática dos arts. 113, 139 e 161 do CTN revela que a multa de ofício (penalidade pecuniária), por integrar o crédito tributário, recebe igualmente o acréscimo moratório de juros;

- a Primeira e a Segunda Turma do STJ, já decidiram por manter os juros sobre a multa de ofício:

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - MULTA PUNITIVA - CORREÇÃO MONETÁRIA - JUROS DE MORA - INCIDÊNCIA.

1. Incide juros de mora e correção monetária sobre o crédito tributário consistente em multa punitiva.

2. Perfeitamente cumuláveis os juros de mora, a multa punitiva e a correção monetária. Precedentes.

3. Recurso especial não provido.

(STJ, 2ª T, REsp 1146859/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, publ: 11/05/2010)

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

2. Recurso especial provido.

(STJ, 2ª T, REsp 1129990/PR, Rel. Ministro Castro Meira, publ: 14/09/2009)

- no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, a jurisprudência preponderante sobre o tema não é diferente. Há diversos julgados do CARF reconhecendo a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, dentre eles mencionem-se: [...];

- vale a pena citar algumas passagens do voto proferido no Acórdão 104-22.956, que se perfilha com os entendimentos por nós enunciados acima: [...];

- a dicção da Súmula nº 4 do CARF corrobora nossos argumentos, na medida em que fala genericamente em débitos tributários:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

- em respeito ao princípio da eventualidade, caso os ilustre julgadores entendam que o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não abrange a multa de ofício, é preciso deixar claro que, ainda assim, incidiriam juros de mora à taxa de 1% ao mês;

- isso porque não se poderia desprezar o comando do já citado art. 161 do CTN, que diz:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da

imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

- como se observa, o caput determina a incidência dos juros de mora, facultando ao legislador ordinário a estipulação de juros em taxa diversa de 1% (um por cento) ao mês;

- por tudo o que já expusemos, cremos que a lei (Lei nº 9.430/96, art. 61, §3º), de fato, “dispôs de modo diverso” e determinou a aplicação da taxa Selic aos juros de mora;

- os que defendem que a multa de ofício não sofre a incidência de juros de mora à taxa Selic não podem se furtar da aplicação da taxa de 1%. Assim, já entendeu algumas vezes o CARF: [...];

- repita-se mais uma vez, a título de conclusão: cremos que o entendimento correto, pautado em uma interpretação sistemática e finalística das normas tributárias envolvidas, é aquela que afirma a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício e utiliza-se da taxa Selic;

DO PEDIDO.

- ante todo o exposto, requer a Fazenda Nacional que seja negado provimento ao citado recurso, mantendo-se o acórdão proferido pela eg. Turma *a quo*, nos pontos ora discutidos, por seus próprios fundamentos, bem como com fundamento nas razões expendidas acima.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conheço dos recursos especiais, porque eles preenchem os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto lançamento a título de IRPJ e CSLL referente aos anos-calendário de 2007 e 2008, e também lançamento de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais desses tributos no curso dos mesmos anos-calendário.

A autuação fiscal está fundamentada na glosa de despesas relativas a amortização de ágio. A glosa da despesa repercutiu tanto na apuração das estimativas mensais, quanto na apuração de ajuste anual.

As exigências a título de IRPJ e CSLL foram acompanhadas da multa qualificada de 150%

A decisão de primeira instância administrativa manteve o lançamento, conforme elaborado pela Fiscalização.

A decisão de segunda instância (ora recorrida), por sua vez, manteve o lançamento de IRPJ e CSLL no ajuste anual, mas reduziu a multa qualificada de 150% para 75%, e cancelou integralmente a multa isolada, em razão da concomitância com a multa de ofício que incidiu sobre o tributo lançado no ajuste. Além disso, essa decisão também tratou dos juros a serem aplicados sobre a multa de ofício, determinando que fosse adotado o índice de 1% ao mês, conforme previsto no CTN, e não a taxa Selic.

O recurso especial da PGFN busca restabelecer o lançamento da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

E o recurso especial da contribuinte ataca a decisão recorrida na parte em que ela manteve (1) a glosa das despesas relativas à amortização de ágio e (2) a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

O exame da matéria que é objeto do recurso especial da contribuinte (cabimento ou não da glosa de despesa) deve preceder o julgamento da multa isolada, porque o que for decidido para aquela matéria pode ter implicações diretas na multa. É que se for afastada a glosa da despesa, deixa de haver falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais, e a multa isolada é automaticamente cancelada.

Em razão disso, inicio o julgamento pelo recurso especial da contribuinte.

RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE

No contexto do recurso especial da contribuinte, são duas as divergências a serem examinadas.

1- DA AUSÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL AO APROVEITAMENTO DE "ÁGIO INTERNO".

O ponto central do debate desenvolvido ao longo dos autos diz respeito à regularidade do procedimento adotado pela recorrente (e condenado pela Fiscalização) de deduzir, nos anos-calendário de 2007 e 2008, do lucro real e da base de cálculo da CSLL, despesas relacionadas à amortização de ágio registrado em sua contabilidade.

Em 29/09/2006, os acionistas da autuada (Viação Joana D'arc S/A) constituíram e integralizaram o capital social da pessoa jurídica Sodam Empreendimentos e Participações S/A com ações que possuíam da autuada.

Com essa operação, esses acionistas passaram a ter participação direta na Sodam Empreendimentos e participação indireta na Viação Joana D'arc. Eles receberam ações da Sodam Empreendimentos, e essa se tornou controladora da Viação Joana D'arc.

A referida transação, entretanto, foi realizada por valor bem superior ao valor das ações da Viação Joana D'arc, o que gerou registro de ágio na contabilidade da Sodam.

Em 28/09/2007, a Sodam foi incorporada pela Viação Joana D'arc (incorporação reversa - incorporação da investidora pela investida). O ágio foi transferido para o ativo da Viação Joana D'arc, que passou a amortizá-lo, deduzindo-o de seus resultados tributáveis, considerando que tal prática estava amparada pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, também contempladas no Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), nos arts. 385 e 386.

Foi essa dedução que a Fiscalização considerou indevida, e que motivou o presente lançamento.

Muito bem. A respeito da figura do ágio, há que se dizer que seu conceito tributário foi introduzido no ordenamento brasileiro pelo Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. À época dos fatos discutidos nestes autos, dispunha o art. 20 do Decreto-Lei, antes de ter sua redação alterada pela Lei nº 12.973, de 13/05/2014:

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

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

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

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

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

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

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

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

O art. 385 do RIR/1999 é basicamente uma cópia do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977. Em ambos os dispositivos, encontra-se a determinação de que contribuintes que avaliam investimentos em sociedade controlada ou coligada pelo valor do patrimônio líquido registrem o ágio apurado na aquisição de participação societária em subconta separada daquela que registra o valor do patrimônio líquido da investida na época da aquisição.

Além disso, os dispositivos prevêm que tal ágio deve ser fundamentado em pelo menos um dos três fatores: a) valor de mercado dos bens do ativo da investida superior ao registrado na contabilidade; b) expectativa de resultados positivos da investida nos exercícios futuros ou; c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

Quando o art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e o art. 385 do RIR/1999 afirmam que o destinatário das regras ali expostas é o contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido, estão se referindo ao método da equivalência patrimonial. Segundo tal método, as variações observadas nos patrimônios líquidos das sociedades coligadas ou controladas provocam reflexos nos valores dos investimentos registrados na investidora.

Observe-se o que dispõem os arts. 387 a 389 do RIR/1999, a respeito do método de equivalência patrimonial:

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

I - o valor de patrimônio líquido será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação da coligada ou controlada levantado na mesma data do balanço do contribuinte ou até dois meses, no máximo, antes dessa data, com observância da lei comercial, inclusive quanto à dedução das participações nos resultados e da provisão para o imposto de renda;

(...)

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

(...)

Art. 389. A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).

(...)

O art. 389 do RIR/1999 é explícito ao determinar que os resultados auferidos pelas empresas coligadas ou controladas não devem ser computados na determinação do resultado da investidora. Assim, lucros apurados em uma investida devem ser objeto de tributação somente no âmbito daquela empresa. Embora tenham o reflexo de majorar o valor do investimento registrado na investidora, os lucros da investida não devem integrar a base tributável da pessoa jurídica que nela detém participação societária, sob pena de configurar-se hipótese de dupla tributação.

Caso a investidora tenha registrado, em sua contabilidade, ágio decorrente da expectativa de rentabilidade futura da investida, conclui-se que a causa do pagamento a maior efetivamente se concretizou, mas foi tributada somente na coligada ou controlada. Sendo assim, não há que se cogitar de amortização do ágio na investidora, uma vez que não ocorre, nesta pessoa jurídica, tributação do resultado positivo da investida.

Somente seria lógico falar em amortização daquele ágio caso a concretização do motivo que lhe deu causa, qual seja, a lucratividade futura da investida, tivesse reflexos tributários na pessoa jurídica que pagou a "mais valia". Dessa forma, o dispêndio a maior poderia ser gradativamente recuperado sob a forma de despesas dedutíveis, se os lucros que o motivaram provocassem um maior recolhimento de tributos nos períodos posteriores à aquisição do investimento.

Como, por determinação legal, não é esta a hipótese que se verifica no método de equivalência patrimonial, pode-se concluir que a regra geral é a da impossibilidade de utilização fiscal do ágio registrado na investidora. É o que reza expressamente o art. 391 do RIR/1999:

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

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

Existem, contudo, duas exceções a tal regra. A primeira delas é indicada pelo próprio art. 391, quando ressalva o disposto no art. 426 do mesmo RIR/1999:

Art. 426. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso V):

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

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

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

A primeira exceção à regra da impossibilidade de aproveitamento tributário do ágio tratado pelo art. 385 do RIR/1999 diz respeito, portanto, à apuração de ganho ou perda de capital. Se o investimento que deu causa à "mais valia" for alienado ou liquidado, o ágio ou deságio registrados na contabilidade da controladora devem compor o custo de aquisição considerado no cálculo do resultado tributável da operação, sobre o qual incidirão IRPJ e CSLL.

Já a segunda exceção, que interessa mais diretamente à discussão desenvolvida nos presentes autos, refere-se a transformações societárias envolvendo investidoras, investidas e o ágio associado aos investimentos.

A respeito da evolução histórica das previsões legais que contemplaram a possibilidade de aproveitamento tributário do ágio em hipóteses de transformações societárias, remeto-me ao irretocável apanhado feito pelo nobre Conselheiro André Mendes de Moura no Acórdão nº 9101-002.301:

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

Art 34 - Na fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituir será computado na determinação do lucro real de acordo com as seguintes normas: (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

II - será computado como ganho de capital o valor pelo qual tiver sido recebido o acervo líquido que exceder o valor contábil das ações ou quotas extintas, mas o contribuinte poderá, observado o disposto nos §§ 1º e 2º, diferir a tributação sobre a parte do ganho de capital em bens do ativo permanente, até que esse seja realizado. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º O contribuinte somente poderá diferir a tributação da parte do ganho de capital correspondente a bens do ativo permanente se: (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

a) discriminar os bens do acervo líquido recebido a que corresponder o ganho de capital diferido, de modo a permitir a determinação do valor realizado em cada período-base; e (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

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

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

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

E, nesse contexto, o aproveitamento do ágio, nas situações de transformação societária, sofreu alteração legislativa. Vale transcrever a Exposição de Motivos da MP nº 1.602, de 1997¹, que, posteriormente, foi convertida na Lei nº 9.532, de 1997.

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

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

¹ Exposição de Motivos publicada no Diário do Congresso Nacional nº 26, de 02/12/1997, pg. 18021 e segs, <http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?datSessao=01/12/1997&tipDiario=2>. Acesso em 15/02/2016.

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

Não vacilou a doutrina abalizada de LUÍS EDUARDO SCHOUER² ao discorrer, com precisão sobre o assunto:

Anteriormente à edição da Lei nº 9.532/1997, não havia na legislação tributária nacional regulamentação relativa ao tratamento que deveria ser conferido ao ágio em hipóteses de incorporação envolvendo a pessoa jurídica que o pagou e a pessoa jurídica que motivou a despesa com ágio.

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

(...)

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

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

Merece transcrição o Relatório da Comissão Mista³ que trabalhou na edição da MP 1.609, de 1997⁴:

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

O ágio ou deságio referente à diferença entre o valor de mercado dos bens absorvidos e o respectivo valor contábil, na empresa incorporada (inclusive a fusionada ou cindida), será registrado na própria conta de registro dos respectivos bens, a empresa incorporador (inclusive a resultante da fusão ou a que absorva o patrimônio da cindida),

² SCHOUER, Luís Eduardo. Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários). São Paulo : Dialética, 2012, p. 66 e segs.

³ Relatório da Comissão Mista publicada no Diário do Congresso Nacional nº 27, de 03/12/1997, pg. 18494, <http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?datSessao=01/12/1997&tipDiario=2>. Acesso em 15/02/2016.

⁴ Na realidade, o número da Medida Provisória abordada é 1.602.

produzindo as repercussões próprias na depreciação normal. O ágio ou deságio decorrente de expectativa de resultado futuro poderá ser amortizado durante os cinco anos-calendário subsequentes à incorporação, à razão de 1/60 (um sessenta avos) para cada mês do período de apuração. (...)

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

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

Em breves palavras, caso fosse benefício fiscal, o próprio legislador deveria ter tratado do assunto, como o fez na Exposição de Motivos de outros dispositivos da MP nº 1.607, de 1997 (convertida na Lei nº 9.532, de 1997).

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

Depreende-se da retrospectiva transcrita que os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 (produto da conversão da Medida Provisória nº 1.602/1997) foram erigidos pelo legislador com a específica finalidade de coibir a prática de planejamentos tributários abusivos em que empresas superavitárias adquiriam com ágio empresas deficitárias para serem em seguida incorporadas por elas. Tal incorporação reversa, também denominada de incorporação "às avessas", não tinha nenhum propósito negocial que não fosse a simples geração de ganhos de natureza tributária.

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 foram integralmente incorporados ao RIR/1999 por meio de seu art. 386. Como este artigo faz referência expressa a dispositivos do art. 385 (cópia do já reproduzido art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977), transcrevem-se ambos a seguir:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do §2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §1º).

§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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §2º):

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

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

§3º O valor registrado na forma do inciso II (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §3º):

I - 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;

II - 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 do inciso II do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos ou contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §4º).

§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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §5º).

§6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando (Lei nº 9.532, de 1997, art. 8º):

I - o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor do patrimônio líquido;

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

§7º Sem prejuízo do disposto nos incisos III e IV, a pessoa jurídica sucessora poderá classificar, no patrimônio líquido, alternativamente ao disposto no §2º deste artigo, a conta que registrar o ágio ou deságio nele mencionado (Lei nº 9.718, de 1998, art. 11).

Verifica-se que os arts. 385 e 386 do RIR/1999 guardam uma relação indissociável entre si, uma vez que requisitos à aplicação do segundo artigo são extraídos diretamente da redação do primeiro.

O art. 385, conforme já mencionado, estabelece duas regras principais. A primeira determina que o ágio apurado em uma aquisição de participação societária em sociedade controlada ou coligada seja registrado em subconta separada daquela que registra o valor do patrimônio líquido da investida na época da aquisição. Já a segunda fixa os possíveis fundamentos econômicos do ágio pago na aquisição da participação societária (valor de mercado dos bens do ativo da investida superior ao registrado na contabilidade; expectativa de resultados positivos da investida nos exercícios futuros; fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas). Por fim, o artigo ainda prevê que o ágio fundamentado em valor de mercado dos bens do ativo da investida ou na expectativa de resultados futuros deve ser baseado em documentação comprobatória, devidamente arquivada.

Já o art. 386 trata, entre outras coisas, da possibilidade de aproveitamento tributário do ágio decorrente do fundamento econômico previsto no inciso II do §2º do artigo anterior (valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros).

O *caput* do art. 386 traz o primeiro requisito que deve ser cumprido para que seja possível o aproveitamento do ágio: uma pessoa jurídica deve absorver o patrimônio de

uma segunda, em que detenha participação societária adquirida com ágio. A respeito deste primeiro requisito exigido pela norma, recorro novamente ao Acórdão nº 9101-002.301, pela assertividade da análise ali desenvolvida:

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

A conclusão é **ratificada** analisando-se a norma em debate sob a perspectiva da hipótese de incidência tributária delineada pela melhor doutrina de GERALDO ATALIBA⁵.

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

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

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

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

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

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

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

⁵ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, 6ª ed. São Paulo : Malheiros Editores, 2010, p. 51 e segs.

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

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

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

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

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

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

Na realidade, o requisito expresso de que investidor e investida passam a compor o mesmo patrimônio, mediante evento de transformação societária, no qual a investidora absorve a investida, ou vice versa, encontra fundamento no fato de que, com a confusão de patrimônios, o lucro auferido pela investida passa a integrar a mesma universalidade da investidora. SCHOUERI⁶, com muita clareza, discorre que, antes da absorção, investidor e investida são entidades autônomas. O lucro auferido pela investida (que foi a motivação para que a investidora adquirisse a investida com o sobrepreço), é tributado pela própria investida. E, por meio do MEP, eventual acréscimo no patrimônio líquido da investida seria refletido na investidora, sem, contudo, haver tributação na investidora. A lógica do sistema mostra-se clara, na medida em que não caberia uma dupla tributação dos lucros auferidos pela investida.

⁶ SCHOUERI, 2012, p. 62.

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

Ou seja, compartilhando o mesmo patrimônio investidora e investida, consolida-se cenário no qual a mesma pessoa jurídica que adquiriu o investimento com mais valia (ágio) baseado na expectativa de rentabilidade futura, passa a ser tributada pelos lucros percebidos nesse investimento.

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

Prosseguindo a análise da hipótese de incidência da norma em questão, no que concerne ao aspecto **temporal**, cabe verificar o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, **evento que provoca impacto direto na apuração da base de cálculo tributável**. Considerando-se o regime de tributação adotado pelo sujeito passivo, aperfeiçoa-se o lançamento fiscal e o termo inicial para contagem do prazo decadencial."

Conclui-se, portanto, que o art. 386 do RIR/1999, sob o aspecto pessoal, se dirige à investidora que vier a incorporar sua investida (ou por ela ser incorporada), após ter efetivamente **acreditado na mais valia do investimento, feito os estudos de rentabilidade futura e desembolsado os recursos para a aquisição da participação societária (tanto o valor do principal quanto o do ágio)**. Ou seja, quando ocorre a incorporação é que se dá a subsunção do fato à norma e surge a prerrogativa de amortização do sobrepreço, pago em momento anterior pela investidora em razão da confiança na rentabilidade futura da investida.

Destaque-se que a regra se aplica tanto à incorporação da investida pela investidora quanto, no sentido inverso, à hipótese em que a investidora é que é incorporada por sua investida. Em ambos os casos, a lei exige que a investidora envolvida na incorporação seja a "original" ou *stricto sensu* (no sentido de que a originalidade está indissociavelmente ligada à pessoa jurídica que paga o ágio e, por isso mesmo, tem confiança na rentabilidade futura, pois é quem assume o risco).

A situação em que a investida incorpora sua investidora é denominada de incorporação reversa ou ainda de incorporação "às avessas". A previsão da possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio nesta hipótese é trazida pelo §6º, inciso II, do art. 386 do RIR/1999. O dispositivo faz uso de uma técnica legislativa transitiva, indicando assim que o que vale para o *caput* do art. 386 do RIR/1999 vale também para o seu §6º. As premissas de exegese da norma não são afetadas, sendo necessárias apenas as devidas adaptações para contemplar a situação prevista.

De forma correlata ao que se analisou quanto ao aspecto pessoal, **a confusão de patrimônios**, principal item do aspecto material para fins de enquadramento no art. 386 do RIR/1999, consuma-se **quando, na sociedade incorporadora, o lucro futuro e o investimento original com expectativa desse lucro (aquele que foi sobre-avaliado) passam a se comunicar diretamente** (os riscos se fundem: o risco do investimento - assim entendidos os recursos aportados - e o risco do empreendimento).

Compartilhando o mesmo patrimônio a investidora e a investida, consolida-se cenário no qual a pessoa jurídica detentora da "mais valia" (ágio) do investimento baseado na expectativa de rentabilidade futura passa a ser responsável também por honrar tal rentabilidade. Assim, a legislação permite que o contribuinte considere perdido o capital que foi investido com o ágio e deduza a despesa relativa à "mais valia".

Configuração semelhante ocorre na incorporação reversa, na medida em que a pessoa jurídica responsável por gerar a rentabilidade esperada para o futuro passa a ser a detentora do ágio baseado na expectativa de tal rentabilidade.

Sendo assim, pressupõe-se que a "mais valia" porventura contabilizada tenha sido efetivamente suportada por alguma das pessoas que participam da "confusão patrimonial". Para fins de acesso à dedutibilidade estabelecida pelo art. 386 do RIR/1999, a pessoa jurídica que efetivamente suportou o ágio pago na aquisição de um investimento deve incorporar tal investimento (incorporação da investida pela investidora) ou ser incorporada pela empresa em que investiu (incorporação "às avessas").

Em síntese, a subsunção aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos artigos 385 e 386 do RIR/1999, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material das hipóteses ali previstas. Na atual redação destes dispositivos, exclusivamente no caso em que houver o efetivo desembolso de valores (ou sacrifício de outros ativos) a título de investimento da investidora (futura incorporadora ou, no caso da incorporação reversa, incorporada) na investida (futura incorporada ou, no caso da incorporação reversa, incorporadora), é que haverá o atendimento aos aspectos pessoal e material. Se o ágio não foi de fato arcado por nenhuma das pessoas participantes da "confusão patrimonial", não há sentido em clamar-se pela dedutibilidade das despesas decorrentes de amortização de ágio instituída pelo art. 386 do RIR/1999.

No caso analisado nos presentes autos, é incontroverso que o ágio cujas despesas de amortização a recorrente (Viação Joana D'arc) pretende dedutíveis teve origem quando, em 2006, os seus antigos acionistas constituíram e integralizaram o capital social da pessoa jurídica Sodam Empreendimentos e Participações S/A, fazendo isso mediante a entrega das ações que possuíam da própria recorrente.

O valor do capital social que estava sendo integralizado era muito maior que o valor das ações que estavam sendo entregues, e é essa diferença que gerou a escrituração de ágio na pessoa jurídica recém constituída.

Os antigos acionistas da recorrente passaram, então, a ter participação direta na Sodam Empreendimentos e participação indireta na Viação Joana D'arc. Eles receberam ações da Sodam Empreendimentos, e essa se tornou controladora da Viação Joana D'arc.

No ano seguinte, em 2007, a recorrente incorporou sua controladora (Sodam Empreendimentos e Participações S/A), trazendo o referido ágio para a sua contabilidade, e

passou a deduzir de seu lucro líquido as despesas referentes à amortização desse ágio, sob o argumento de que sua situação amoldava-se à previsão legal abrigada pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e pelos arts. 385 e 386 do RIR/1999.

Ocorre que o entendimento defendido pela recorrente não tem amparo nos mencionados dispositivos legais ou em quaisquer outros.

Interpretando-se o conteúdo do art. 386 do RIR/1999 sob a perspectiva da hipótese de incidência tributária, verifica-se que não restaram observados, no caso concreto, os aspectos pessoal e material necessários à subsunção da situação fática à previsão normativa.

A configuração do aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999 requer, como foi visto, que a pessoa jurídica que vier a absorver o patrimônio da outra em que detenha participação societária (ou a ser absorvida por ela, no caso da incorporação "às avessas") tenha acreditado na "mais valia", feito estudos de rentabilidade futura e efetivamente desembolsado recursos para a aquisição do investimento.

Analisando as operações societárias, não resta dúvidas de que não houve desembolso algum por qualquer das partes envolvidas no processo de constituição e integralização do capital social da empresa Sodam Empreendimentos e Participações S/A.

O ágio, no valor de R\$16.204.632,35, adveio simplesmente da diferença entre o valor do capital social da empresa que estava sendo constituída pelos antigos acionistas da recorrente, e o valor das ações da própria recorrente que estavam sendo entregues para a integralização do capital da nova empresa.

Sendo assim, não há que se falar na existência de uma investidora real, que faria jus à possibilidade de aproveitamento tributário do ágio nos moldes delineados no art. 386 do RIR/1999.

Além disso, também o aspecto material da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999 não restou caracterizado no caso concreto. Para que o ágio possa ser objeto de aproveitamento fiscal, é necessária a ocorrência de "confusão patrimonial" entre investidora e investida porque assim passam a coexistir dentro da mesma pessoa jurídica a "mais valia" paga com base na expectativa de rentabilidade futura e o próprio investimento de que se espera tal rentabilidade. É justamente por conta deste encontro que a legislação permite que os contribuintes dêem por perdido o capital investido na "mais valia" e passem a utilizar as despesas de sua amortização como deduções da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Se não existiu o efetivo dispêndio da investidora por tal "mais valia", não há valor pago a maior que possa ser considerado perdido por ocasião de seu encontro, na contabilidade da mesma pessoa jurídica, com o investimento de que se esperava a produção futura de resultados positivos. Logo, perde o sentido a possibilidade de aproveitamento tributário do ágio.

Assim, a amortização operada pela recorrente não teve amparo dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 ou dos arts. 385 e 386 do RIR/1999. Conforme se viu, a possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio só tem sentido em situações em que a investidora de fato, responsável por arcar com o dispêndio que faz nascer o ágio, incorpora a pessoa jurídica em que possua participação societária (investimento) ou é por ela incorporada. No caso dos autos, não existiu a figura da investidora originária porque não houve dispêndio apto a amparar a

criação do ágio que se pretendeu amortizável. O ágio contabilizado decorreu de reavaliações dos valores de mercado do patrimônio da recorrente, cujas ações foram utilizadas na integralização do capital social da Sodam Empreendimentos, não tendo sido verificado nenhum dispêndio que viesse a satisfazer os aspectos pessoal e material da hipótese de incidência da benesse estabelecida no art. 386 do RIR/1999.

Assim, conclui-se ser indiferente o fato de, ao final das operações societárias, o patrimônio das duas empresas envolvidas terem sido reunidos na pessoa jurídica da recorrente. Sem a realização de investimento efetivo que justifique o nascimento do ágio, não há que se falar na ocorrência de confusão patrimonial que possibilite a dedutibilidade prevista no art. 386 do RIR/1999.

Importante ressaltar que, quando se estabelece a necessidade de que a investidora arque com a aquisição do investimento com ágio, não se restringe tal operação a uma compra e venda com o desembolso de valores monetários. O dispêndio a que se refere diz respeito a qualquer operação que gere ganhos para o alienante e gastos para o adquirente. Mais do que um pagamento em dinheiro, o que se espera como resultado desta operação é que haja variações patrimoniais para os envolvidos em valores proporcionais ao negócio celebrado.

O ágio inicialmente contabilizado pela Sodam Empreendimentos e posteriormente incorporado pela recorrente foi criado sem esta troca de riquezas entre adquirente e alienante. A criação de tal ágio foi um fenômeno puramente contábil. Ninguém sacrificou valores ou direitos que justificassem sua criação.

Isso só foi possível porque as empresas envolvidas pertenciam ao mesmo grupo econômico, estando submetidas ao controle dos mesmos acionistas.

Assim, o negócio celebrado entre estas empresas não aconteceu em um ambiente de livre concorrência, em que os atos negociais visam a atender aos interesses de ambos os contratantes, que assumem direitos e deveres proporcionais. O fato de as empresas integrarem o mesmo grupo econômico adiciona novos elementos e interesses maiores ao negócio. Não necessariamente os atos celebrados têm como objetivo beneficiar todas as partes envolvidas.

O entendimento aqui exposto é corroborado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), que já se pronunciou de forma contrária à possibilidade de geração de ágio em operações societárias envolvendo apenas empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, por meio do Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, de onde se transcreve o seguinte trecho:

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

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), **do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação**, condições essas denominadas na literatura internacional como "arm's length". Portanto, é nosso entendimento que **essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade.**" (Grifou-se)

Assim, verifica-se que a CVM não chancela a existência contábil do ágio gerado dentro de um mesmo grupo econômico, sem dispêndio algum.

Também o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) já se manifestou de maneira semelhante, por meio da Orientação Técnica OCPC nº 02/2008:

"É importante lembrar que só pode ser reconhecido o ativo intangível ágio por expectativa de rentabilidade futura se adquirido de terceiros, nunca o gerado pela própria entidade (ou mesmo conjunto de empresas sob controle comum). E o adquirido de terceiros só pode ser reconhecido, no Brasil, pelo custo, vedada completamente sua reavaliação."

Por fim, relevante ainda mencionar que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) tampouco reconhece a legitimidade do ágio gerado intragrupo, como foi expresso nas seguintes Resoluções:

Resolução CFC nº 1.110/2007

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

Resolução CFC nº 1.303/2010

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

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

Os atos administrativos mencionados e parcialmente transcritos foram todos exarados de 2007 em diante, posteriormente, portanto, ao ano da operação societária que pretensamente originou ágio passível de aproveitamento tributário (2006).

Isto não significa, entretanto, que o entendimento exposto nos atos administrativos daqueles órgãos fosse novo. A este respeito, observe-se a manifestação da própria CVM por ocasião do julgamento de recurso constante do Processo Administrativo CVM RJ 2007/3480:

"RELATÓRIO

No caso concreto, as demonstrações financeiras da Companhia do exercício de 2006 continham uma informação que a SEP e a SNC consideraram errada: o valor de um ativo (a participação acionária na CPM USA) foi contabilizado por um valor apurado em laudo de avaliação, mas esse bem estava, antes, contabilizado em companhia do mesmo grupo por valor mais baixo, e o aumento de seu valor se deu por incorporação entre partes relacionadas.

A Companhia não recorreu quanto ao mérito desse entendimento, mas entende que ele somente foi manifestado pela CVM ao mercado através do Ofício- Circular de 2007, divulgado em 14.02.2007,(...)

SEP e SNC confirmam que essa dicção somente constou a partir do Ofício-Circular 01/2007, mas sustentam que o entendimento já era este desde sempre, porque ele decorre dos princípios contábeis geralmente são aplicáveis à escrituração contábil das companhias brasileiras por força do art. 177 da Lei 6.404/76

(...)

O recurso apresentado pela Companhia sustenta que a introdução desse entendimento pela CVM constituiria mudança de critério contábil de que trata o art. 186, §1º da Lei 6.404/76, e, por isso, a determinação de baixa do ágio poderia ser feita mediante ajuste de exercícios anteriores, na primeira ITR, como já teria sido aceito pela CVM em outros precedentes.

Quanto ao primeiro ponto, entendo ter razão a área técnica. **Não se pode afirmar que seja novo o entendimento da CVM quanto à impossibilidade contábil de aproveitamento do ágio interno (assim entendido como aquele gerado em operações entre partes relacionadas). Como lembra a SNC, essa impossibilidade está ligada ao Princípio do Custo como Base de Valor — segundo os especialistas "o mais antigo e discutido princípio de contabilidade" — que considera o valor de entrada como o que deve servir de base para registro de qualquer ativo, ressalvada a hipótese restrita (e mesmo inexistente em alguns países, como nos Estados Unidos) de reavaliação e, ainda, observando-se o valor de recuperação, sempre que menor. Como destacam as áreas técnicas, esse princípio foi expressamente reconhecido na "Estrutura Conceitual Básica de Contabilidade" desde a Deliberação 29/86, além de estar à base da Deliberação 183/95.**

Portanto, ainda que o Ofício-Circular 01/2007 tenha vindo a dar maior destaque à questão específica do ágio interno, o entendimento da CVM sempre existiu, com fundamento do Princípio do Custo como Base de

Valor, e era público. Assim, não vejo como sustentar, portanto, que se possa falar em "mudança de critério contábil" (grifou-se).

Esses mesmos argumentos servem também para afastar a alegação de que não havia, até a edição da MP nº 627/2013 (convertida na Lei 12.973/2014), base legal que autorizasse a glosa da exclusão dos valores referentes a ágio gerado em operação entre empresas de um mesmo grupo.

O texto legal apenas explicitou com mais clareza o entendimento que há muito tempo já vinha sendo manifestado em relação ao ágio interno.

O fato é que as próprias Ciências Contábeis tinham (e têm) restrições em relação à existência do ágio gerado internamente, por meio de operações societárias realizadas no interior de um grupo econômico e sem o lastro de efetiva circulação de riquezas. Com base nisso e na inexistência de lei que estabeleça tratamento tributário diferenciado para este instituto, forçoso se faz concluir pela inutilidade do denominado "ágio interno" para os fins tributários pretendidos pela recorrente.

Ainda que não bastassem todos os argumentos já apresentados no sentido da indedutibilidade das despesas de amortização do ágio gerado nas operações societárias celebradas no interior do grupo econômico de que fazia parte a recorrente, a análise do caso realizada sob outro enfoque leva à mesma conclusão.

O aproveitamento tributário do ágio discutido nos presentes autos consiste, como já foi dito por diversas vezes, na dedução de despesas decorrentes de sua amortização na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Faz-se relevante, portanto, analisar o caso sob a perspectiva da teoria atinente às despesas que têm relevância fiscal. Uma vez mais, pede-se vênia para transcrever-se excerto extraído do Acórdão nº 9101-002.301, por sua concisão e clareza:

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

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

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

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

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

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

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

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

Por sua vez, logo após as Subseções II (Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado) e III (Depreciação Acelerada Incentivada), encontra previsão legal a amortização, no art. 324, na Subseção IV do RIR/99.

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

Despesa Diante de Fatos Construídos Artificialmente

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

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

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

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

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

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

Tratam-se de operações especificamente construídas, mediante inclusive utilização de empresas de papel, de curtíssima duração, sem funcionários ou quadro funcional incompatível, com capital social mínimo, além de outras características completamente atípicas no contexto empresarial, que recebem aportes de milhões e em questão de dias ou meses são objeto de operações de transformação societária.

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

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

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

Acrescente-se à análise reproduzida que os pronunciamentos da CVM, CPC e CFC, transcritos alhures, deixam claro que as Ciências Contábeis não reconhecem o ágio gerado dentro de um mesmo grupo econômico. Assim, do ponto de vista contábil, são inexistentes tanto este ágio quanto as despesas decorrentes de sua amortização.

Sendo inexistentes as despesas de amortização do "ágio interno", não podem afetar a apuração do lucro líquido e, conseqüentemente, do lucro real e da base de cálculo da CSLL (que decorrem do lucro líquido calculado nos termos da legislação comercial).

Conclui-se, assim, que as despesas de amortização de ágio criado em operações como as analisadas nos presentes autos, internas, atípicas e integrantes de um processo de planejamento tributário que tem a finalidade específica de criar artificialmente hipótese próxima à requerida pelo art. 386 do RIR/1999, não se revestem das características de necessidade, usualidade e normalidade requeridas para sua dedutibilidade.

Diante de todo o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da contribuinte, na parte em que ele trata de divergência sobre amortização de ágio interno.

2- DA AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Mantida a glosa da despesa referente à amortização de ágio, cabe analisar agora a divergência relativa à incidência de juros sobre a multa de ofício.

Como já mencionado, a decisão recorrida tratou dos juros a serem aplicados sobre a multa de ofício, e determinou que fosse adotado o índice de 1% ao mês, conforme previsto no CTN, e não a taxa Selic.

O recurso especial da contribuinte busca o completo afastamento dos juros sobre a multa de ofício, e não houve recurso especial da PGFN em relação a essa matéria, no sentido de se reivindicar o restabelecimento da taxa Selic.

Sobre o tema, tenho sempre adotado as razões de decidir do Acórdão nº 9101-00.539, proferido em 11/03/2010 por esta 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, com a relatoria da Conselheira Viviane Vidal Wagner:

De fato, como bem destacado pelo relator, o crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária.

Em razão dessa constatação, ao meu ver, outra deve ser a conclusão sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito."

Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. E a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).

Dáí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

Converte-se em crédito tributário a obrigação principal referente à multa de ofício a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

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

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

A obrigação tributária principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tornando-se ambas obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art. 950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 1º).

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 2º).

§ 3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou este E. colegiado quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA - MULTA DE OFÍCIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Nesse sentido, ainda, a Súmula Carf nº 5: “São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.”

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

A jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL 2008/0239572-8
Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 -
SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/12/2008 Data da
Publicação/Fonte DJe 19/12/2008 Ementa PROCESSUAL CIVIL.
OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO
DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO
ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC.
LEGALIDADE.

1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).(g.n.)

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Registro ainda uma outra decisão da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, reiterando o entendimento de que é “legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário” (AgRg no REsp 1.335.688PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/12), conforme a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. 1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: “É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.” (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. 2. Agravo regimental não provido.

O voto que conduziu a referida decisão consignou:

“[...] Quanto ao mérito, registrou o acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região à fl. 163: ‘... os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, é possível a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento.’ ”

Minha conclusão, portanto, sempre tem sido no sentido de que sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Esse caso, entretanto, apresenta uma particularidade que precisa ser enfrentada.

É que a decisão recorrida afastou a taxa Selic, determinando a aplicação dos juros de 1% ao mês, conforme previsto no CTN, e não houve recurso especial da PGFN em relação a esse ponto, reivindicando o restabelecimento da taxa Selic.

O julgamento do recurso especial da contribuinte não pode produzir um resultado mais desvantajoso para ela (vedação da *reformatio in pejus*), de modo que, havendo negativa de seu recurso, a primeira impressão é de que os juros deveriam permanecer conforme definido pela decisão recorrida (juros de 1% ao mês).

Haveria possibilidade de nova alteração na taxa de juros, apenas se fosse para afastá-la ou reduzi-la.

Mas também não é desconhecido por ninguém que a taxa Selic é uma taxa mensal variável, às vezes menor, às vezes maior que 1% ao mês.

Para se ter uma ideia, o montante acumulado de juros Selic entre 03/06/2011 (data de vencimento da multa de ofício) e o mês de abril/2018 é de 69,97%, enquanto que o montante acumulado dos juros de 1% ao mês no mesmo período, é de 82%.

Contudo, não há como saber qual será o valor dessas taxas acumuladas quando, no futuro, a contribuinte for realizar o pagamento.

O critério correto, diante das circunstâncias do caso, e para se evitar o *reformatio in pejus*, é que a taxa Selic pode (e deve) ser aplicada (em razão da Súmula CARF nº 4), mas o montante destes juros fica limitado ao somatório da taxa de 1% ao mês, acumulada no mesmo período.

Nesse contexto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da contribuinte, determinando a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício nos termos definidos acima.

RECURSO ESPECIAL DA PGFN

Conforme mencionado, a PGFN suscitou divergência quanto à parte da decisão que cancelou a multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ/CSLL, em razão da concomitância com a multa de ofício que incidiu sobre o tributo lançado no ajuste anual.

Nesse caso, o objeto da contestação se refere ao entendimento exposto no acórdão recorrido no sentido de que a multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais não pode ser cobrada concomitantemente com a multa de ofício devida por conta da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no ajuste anual.

O acórdão recorrido adotou tal entendimento em relação aos anos-calendário 2007 e 2008.

Até o advento da MP nº 351/2007 e da Lei nº 11.488/2007, a multa isolada devida por ausência de pagamento das estimativa mensais de IRPJ e de CSLL tinha a seguinte previsão:

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

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

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

(...)

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

(...)

Com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007, passou a dispor a mesma Lei nº 9.430/1996:

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

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

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

(...)

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.

(...)

Observem-se as alterações efetivas operadas pela mudança de redação: (i) a multa isolada não é mais calculada sobre "a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição"; passando a incidir sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser pago na forma prevista no art. 2º da mesma lei; (ii) o percentual aplicável no cálculo da multa passa de 75% para 50%.

A antiga redação do art. 44 efetivamente não deixava tão clara a distinção entre as multas de ofício e isolada. A base sobre a qual as multas incidiam era prevista de forma conjunta, no *caput* do artigo ("calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição"). O percentual aplicável para ambas as multas também era fixado no mesmo dispositivo, o inciso I do artigo ("setenta e cinco por cento"). Somente no inciso IV do §1º é que existia a previsão específica da exigência de multa isolada pelo não pagamento de IRPJ ou CSLL na forma do art. 2º da Lei nº 9.430/1996 (estimativas mensais com base na receita bruta do período).

A falta de clareza na antiga redação do art. 44 e o fato de parte das previsões das duas multas constarem dos mesmos dispositivos (mesma base de cálculo, inclusive) foram, em grande medida, responsáveis pela sedimentação do entendimento desta Corte no sentido da impossibilidade de cobrança simultânea das multas isolada e de ofício. Por conta disso, editou-se a multicitada Súmula CARF nº 105:

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

Mas com o advento da MP nº 351, de 22/01/2007, e sua posterior conversão na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, julgo terem sido extirpadas as fontes de dúbia interpretação do art. 44 no que diz respeito à previsão das multas isolada e de ofício. A nova redação é clara em relação às hipóteses de incidência de cada uma das multas, suas bases de cálculo e percentuais aplicáveis.

Friso que a Súmula CARF nº 105 é explícita ao mencionar a impossibilidade de cobrança concomitante da "multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996" com a "multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual".

Tendo sido a Súmula editada pela 1ª Turma da CSRF apenas em 08/12/2014, muito tempo após a revogação do inciso IV do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e o início da vigência da Lei nº 11.488/1997, seria esperado que ela fizesse alguma referência genérica como "A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas não pode ser exigida (...)" caso não desejasse se referir especificamente à multa isolada prevista no dispositivo revogado em 2007.

Neste mesmo sentido já se manifestou a CSRF no Acórdão nº 9101-00.947, cujo voto condutor assim se pronunciou:

"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 tomar 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.

No caso presente, em relação ao ano-calendário 1998, a contribuinte foi autuada para exigir principal e multa de ofício em relação a CSLL não recolhida ao final do exercício e, concomitantemente, foi aplicada multa isolada sobre a mesma base estimada não recolhida. Como dito acima, essa dupla penalização sobre ilícitos materialmente relacionados e por força do princípio da consunção, não pode subsistir." (Grifou-se)

Interpretando *a contrario sensu* a referida decisão, conclui-se que, a partir de janeiro de 2007, quando entrou em vigência a MP nº 351/2007, não subsistem os motivos que outrora impediam a cobrança concomitante das duas multas.

Ainda quanto ao mérito, considero oportuno reproduzir os fundamentos de uma outra decisão do CARF, o Acórdão nº 1802-001.408, em que foi negado provimento a recurso voluntário do contribuinte que pedia o cancelamento da multa isolada, a partir do mesmo tipo de argumentação das contrarrazões que foram apresentadas nos presentes autos:

Voto Vencedor

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Redator designado.

Em que pesem as razões de decidir do eminente relator, peço vênias para dele divergir quanto à multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais.

A previsão dessa penalidade está contida no art. 44 da Lei 9.430/1996, com as alterações introduzidas pela Lei 11.488/2007, já vigentes à época dos fatos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I – (...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) (...)

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)

Ao determinar que a multa isolada será aplicada “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”, a norma legal evidencia aspectos importantes.

Primeiramente, a clareza do texto não admite outra leitura, senão a de que a referida multa será aplicada “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa (...)”. Não há espaço para outra interpretação, a menos que se admita o afastamento de norma legal vigente, tarefa que não compete à Administração Tributária.

Além disso, a hermenêutica jurídica ensina que se deve preferir a inteligência dos textos que torne viável o seu objetivo, ao invés da que os reduza à inutilidade. Nesse caso, um entendimento contrário (de que essa multa não incidiria em caso de prejuízo ...) implicaria na supressão ou inutilidade de todo o adendo estabelecido na alínea “b” acima transcrita (ainda que tenha sido apurado prejuízo ...).

Vê-se também que o texto diz “ainda que tenha sido apurado prejuízo” e não “ainda que venha a ser apurado prejuízo...”, numa clara indicação de que a multa deve ser aplicada mesmo com o período já encerrado, e não apenas no ano em curso.

Tais aspectos não deixam nenhuma dúvida de que as estimativas mensais configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual, em 31 de dezembro.

Sua natureza jurídica, inclusive, a faz destoar totalmente do padrão traçado pelo art. 113 do CTN (que trata das obrigações tributárias), pois ela é uma obrigação que surge antes da ocorrência do fato gerador do tributo. Seu pagamento, por outro lado, nada extingue, gerando apenas um registro contábil de crédito a favor do contribuinte, a ser aproveitado no futuro.

Além disso, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96, essa obrigação subsiste mesmo que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL. Ou seja, existe ainda que não haja tributo devido no ajuste.

Com mais razão, portanto, ela deve existir quando há tributo devido ao final do ano, e é esse o nosso caso.

Realmente não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido no ajuste), e, sendo assim, a multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro.

Ainda que assim não fosse, caberia assinalar que não há no Direito Tributário algo semelhante ao Princípio da Consunção (Absorção) do Direito Penal, o que também afasta os argumentos sobre a concomitância de multas.

Finalmente, é preciso ressaltar que não há um regime de tributação de IRPJ/ CSLL em que o contribuinte apure o tributo anualmente e o recolha somente no ajuste, com vencimento no último dia útil do mês de março do ano subsequente.

O que há é um regime de apuração anual (opcional) no qual o contribuinte fica obrigado a realizar recolhimentos mensais no decorrer do ano, por meio de estimativas, ressalvada a possibilidade de suspender ou reduzir estes recolhimentos mensais mediante a elaboração de balancetes cumulativos de suspensão ou redução desta obrigação.

Fosse o caso de um tributo com fato gerador instantâneo, ocorrido em 31 de dezembro, e com vencimento no mês de março subsequente, todo o problema relativo ao descumprimento da obrigação estaria resolvido (compensado) pela multa normal de 75%, prevista no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/1996, com as suas devidas majorações, quando cabíveis.

Mas tratando-se de tributo com fato gerador complexo, como é o caso do IRPJ e da CSLL, em que a opção pela apuração anual impõe também a obrigação de recolhimentos mensais (as chamadas “antecipações”), a multa de 75%, embora puna o descumprimento da obrigação vencida em março do ano seguinte (ajuste anual), não resolve todos os problemas, porque ela não compensa o atraso no ingresso dos recursos, que deveriam ter sido recolhidos ao longo do próprio ano.

O prejuízo sofrido pelos cofres públicos em relação ao atraso nas “antecipações” ficaria a descoberto, não fosse a multa isolada em questão, que está prevista justamente para preencher esta lacuna, dando eficácia ao regime de apuração anual com estimativas mensais.

Se não houvesse essa multa isolada, nenhum contribuinte faria recolhimento de estimativas mensais, deixando para recolher todo o tributo de uma só vez, e somente no ajuste, em março do ano seguinte.

Vejo com bastante clareza que a multa normal de 75% pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente.

Com efeito, estamos diante de penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em concomitância de multas.

Nestes termos, também em relação à multa isolada, nego provimento ao recurso voluntário.

A aplicação das duas penalidades mencionadas acima é perfeitamente possível, uma vez que elas configuram penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos.

O voto acima transcrito elucida com clareza esses aspectos.

A contribuinte, ao deduzir indevidamente despesas de amortização de ágio no curso dos anos-calendário 2007 e 2008, acarretou dois prejuízos aos cofres públicos. Um deles, é de não ter recolhido integralmente, em 31/03/2008 e 31/03/2009, o tributo devido no ajuste anual dos referidos períodos (o que justifica a multa de ofício exigida juntamente com o tributo lançado em 04/05/2011). Antes disso, porém, já havia causado outro prejuízo, na medida em

que valores já deveriam ter ingressado nos cofres públicos no curso dos próprios anos de 2007 e 2008, via recolhimento de estimativas mensais (o que justifica a multa isolada por falta das "antecipações").

Não é razoável pensar que a multa isolada somente pode ser exigida quando não existe valor de principal a ser exigido, na hipótese de prejuízo fiscal/base negativa de CSLL, ou de já se ter recolhido o tributo.

Ora, se a multa isolada deve ser aplicada "ainda" que não haja tributo devido no ajuste (em razão de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, conforme o texto da lei), com mais razão ela deve ser exigida se há tributo devido ao final do ano, e ainda não quitado.

A noção de justiça força essa conclusão, e o fato de a lei utilizar a expressão "ainda", apenas a confirma.

Não seria razoável punir por falta de "antecipações" aquele que nada deveu no ajuste anual, e exonerar dessa penalidade aquele que era realmente devedor de tributo.

E se o texto legal diz “ainda que tenha sido apurado prejuízo” e não “ainda que venha a ser apurado prejuízo...”, esta é realmente uma clara indicação de que a multa deve ser aplicada mesmo com o período já encerrado, e não apenas no ano em curso.

Diante de todo o exposto, não vislumbro óbice à cobrança cumulativa das multas isolada (art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/1996) e de ofício (art. 44, inciso I, da mesma Lei) para a infração apurada nos anos-calendário de 2007 e 2008.

Desse modo, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN, para que sejam restabelecidas as multas isoladas por falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL nos anos-calendário 2007 e 2008.

Resumindo, voto no sentido de:

1- NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da contribuinte, mantendo a glosa das despesas de amortização de ágio e também a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício (nos termos definidos anteriormente neste voto); e de

2- DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN, para fins de restabelecer as multas isoladas por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL nos anos-calendário 2007 e 2008.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Processo nº 15586.720056/2011-89
Acórdão n.º **9101-003.611**

CSRF-T1
Fl. 59
