



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

Processo nº 16327.720407/2012-56
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.871 – 1ª Turma
Sessão de 3 de outubro de 2018
Matéria ÁGIO - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrentes ALVORADA CARTÕES, CRÉDITO, FINANCIAMENTO E
INVESTIMENTO S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008

RECURSO CONTRA MATÉRIA SUMULADA. NÃO CABIMENTO.

Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

INVESTIMENTO NÃO EXTINTO. REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA.
ÁGIO TRANSFERIDO. AMORTIZAÇÃO INDEVIDA.

A possibilidade excepcional de amortização do ágio pago, veiculada pelo caput do art. 386 e seu inciso III, pressupõe uma efetiva reestruturação societária na qual a investidora absorve parcela do patrimônio da investida ou vice-versa (§ 6º, II, do citado dispositivo).

Quando não ocorre a extinção do investimento nem tampouco a confusão patrimonial entre a investidora e a investida originais o ágio é indedutível e não permite sua transferência a terceiros estranhos à operação que o ensejou.

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.
NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE
EMPRESA VEÍCULO.

A utilização de empresa veículo, de curta duração, constitui prova da artificialidade desta sociedade e das operações em que tomou parte, notadamente quando há transferência do ágio a terceiros. Não produzem o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo as operações que envolvam a

transferência do ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, quando praticadas sem finalidade negocial ou societária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Por compartilharem o mesmo suporte fático e matéria tributável, aplica-se à CSLL o quanto decidido em relação ao IRPJ.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

FALTA DE PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

Com o advento da Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, tornou-se juridicamente indiscutível o cabimento da incidência da multa isolada pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, ainda que cumulativamente haja imposição da multa de ofício proporcional ao imposto e à contribuição devidos ao final do respectivo ano-calendário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, apenas em relação ao ágio, não conhecendo das matérias da preclusão ou decadência e da ilegalidade da cobrança. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Gerson Macedo Guerra e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe deram provimento. Acordam, ainda, 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, Demetrius Nichele Macei e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Luis Flávio Neto, Viviane Vidal Wagner,

Gerson Macedo Guerra, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Adriana Gomes Rego (Presidente).

Relatório

Trata-se de recursos especiais do contribuinte em epígrafe e da Fazenda Nacional interpostos em face da decisão proferida no Acórdão nº 1402-001.772 (fls. 937 e segs.), pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 26 de agosto de 2014, que decidiu, por maioria de votos, em votação final, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a multa isolada.

O processo cuida de autos de infração para a constituição de créditos tributários de IRPJ e de CSLL, cumulados com juros, multa de ofício e multa isolada, referentes aos anos-calendário de **2007 e 2008**, apurados em decorrência da glosa de despesas de amortização de ágio gerado na aquisição do Banco do Estado do Ceará S/A (“Banco BEC”), pelo Banco Bradesco S/A, e posteriormente transferido para a Contribuinte autuada.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, em leilão realizado em 21/12/2005, o Banco Bradesco adquiriu da União o controle acionário do Banco BEC, mediante a compra de 82.459.053 ações, representativas de 89,71% do seu capital social, pelo valor total de R\$ 700.000.000,00. Posteriormente, em 31/01/2006, adquiriu mais 44.982 ações pelo preço de R\$ 381.854,98 e, em 22/05/2006, por meio de Oferta Pública de Ações, adquiriu 9.433.507 ações ON e 109.721 ações PN, pelo valor total de R\$ 75.866.737,17.

Relata a fiscalização que ao final dessas aquisições o Banco Bradesco possuía 99,54% das ações do Banco BEC. Acrescenta que o Banco Bradesco desembolsou um valor total de R\$ 787.066.762,23 com as compras das ações, cujo valor patrimonial era de R\$ 85.385.961,27, de modo que foi apurado ágio no valor de R\$ 668.034.512,70.

Os detalhes da operação foram assim descritos pela decisão recorrida:

Em 14/09/2006, o Banco Bradesco adquiriu cotas da empresa Oregon Holding Ltda. (“Oregon” CNPJ 65.691.818/0001-43) detidas pela União Participações, que se retirou da sociedade. Nesta mesma data, foi deliberado o aumento do capital social da Oregon de R\$ 6.000,00 para R\$ 2.985.387.129,00, mediante a emissão de 2.985.381.129 cotas de valor nominal de R\$ 1,00 cada uma, subscritas e integralizadas pelo sócio Banco Bradesco, mediante a conferência (i) de 92.469.496 ações nominativas escriturais, sem valor nominal, de emissão do Banco BEC, avaliadas pelo valor contábil em 31/08/2006 ao preço de R\$ 896.317.064,00, e (ii) de 11.248.493.707 ações ordinárias nominativas escriturais, sem valor nominal, de emissão do Banco Mercantil de São Paulo S/A, avaliadas pelo valor contábil em 31/08/2006, ao preço de R\$ 2.089.064.065,00. Assim, o investimento no Banco BEC passou a ser detido pela Oregon.

Ressalta a fiscalização que, embora a Oregon tivesse sido constituída em fevereiro de 1993, as informações constantes dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil não demonstram que a empresa tivesse qualquer atividade operacional expressiva ou funcionários contratados até a data do referido aumento de capital.

Em 22/09/2006, a Contribuinte autuada incorporou a totalidade das ações da Oregon, que passou a ser sua subsidiária integral.

Em 29/09/2006, incorporou a Oregon, passando a ser a detentora do investimento no Banco BEC com o respectivo ágio.

Em 30/11/2006, a Contribuinte autuada incorporou o Banco BEC, passando a amortizar o ágio com base nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, tendo deduzido o montante de R\$ 107.937.672,43 durante o ano-calendário de 2007.

Sustenta a fiscalização que as condições estipuladas nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 não estavam presentes no processo de reorganização societária em análise.

Argumenta que a operação negocial que deu ensejo ao surgimento do ágio foi a aquisição do Banco BEC pelo Banco Bradesco e que a regra especial somente poderia ter sido aplicada se a absorção patrimonial tivesse ocorrido entre eles. Acrescenta que, não há previsão legal que autorize o aproveitamento desse benefício fiscal por pessoas jurídicas outras que não tenham sido agentes do negócio jurídico de aquisição da participação societária. Aduz também, que não há previsão legal para amortização de ágio relativo a um investimento adquirido apenas indiretamente ao final de um processo de planejamento tributário.

Assim, conclui a fiscalização que a dedução de despesas relativas a amortização de ágio efetuada pela Contribuinte não atende aos requisitos previstos nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, devendo tais despesas, no total de R\$ 107.937.672,43 em 2007, serem adicionadas de ofício ao lucro líquido para a determinação das bases tributáveis de IRPJ e de CSLL.

Ao apurar a matéria tributável relativa ao ano-calendário de 2007, a fiscalização utilizou os saldos de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL, não restando valores a serem compensados no ano-calendário de 2008. Dessa forma, lavra autos de infração por excesso de compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL, relativamente ao ano-calendário de 2008.

A fiscalização relata, ainda, que a Contribuinte declarou, na DIPJ 2009, compensação de prejuízos de períodos anteriores no montante de R\$ 27.229.433,95 e compensação de bases negativas de CSLL de períodos anteriores no valor de R\$ 27.176.947,75. Diante disso, efetua o lançamento de IRPJ, no valor de R\$ 6.807.358,49, e de CSLL, no montante de R\$ 3.576.424,06, relativamente ao ano-calendário de 2008.

Por fim, a fiscalização informa que a Contribuinte, durante o ano-calendário de 2007, apurou as estimativas mensais de IRPJ e de CSLL com base em balancetes de suspensão/redução, tendo deduzido as despesas relativas à amortização de ágio, consideradas indedutíveis na ação fiscal em comento. Com isso, efetua o lançamento das multas isoladas calculadas sobre as estimativas mensais não recolhidas, conforme previsto no art. 44, II, “b”, da Lei nº. 9.430/96.

Com a ciência dos autos de infração o contribuinte apresentou impugnação, alegando em síntese que:

- Já teria ocorrido a preclusão da possibilidade de o Fisco questionar a origem do ágio, visto que sua origem foi em 2005 e 2006, mais de cinco anos antes da ciência dos autos de infração, que ocorreu em 25/04/2012;*
- A forma jurídica utilizada pelo Grupo Bradesco para a aquisição do Banco BEC foi a mais direta, correta e adequada para atingir seu objetivo final;*
- O valor de R\$ 668.034.512,70 de ágio pago pelo Banco Bradesco na aquisição de ações do Banco BEC, com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, não foi discutido pela fiscalização, pois o que se questionou foi apenas a amortização do ágio por outra empresa;*
- Não seria viável a incorporação do Banco BEC pelo Banco Bradesco, por força de riscos regulatórios, administrativos e fiscais. Se realizada, tal incorporação colocaria em risco a própria operação do Banco Bradesco, face à dificuldade de obtenção de certidões negativas, além de riscos decorrentes de contingências existentes na empresa adquirida;*
- Para o aproveitamento fiscal do ágio pago na aquisição do Banco BEC foi realizada sua transferência para a Autuada, que o adquiriu pelo mesmo valor pago pelo Banco Bradesco, líquido das amortizações realizadas até aquele momento;*
- As operações foram realizadas de acordo com a legislação vigente e tiveram verdadeiro propósito negocial;*
- O Grupo Bradesco não poderia ter participado do leilão do Banco BEC por meio da Autuada, visto que ela não possuía as condições patrimoniais exigidas pelo edital;*
- A participação da Oregon foi necessária para recepcionar as ações do Banco BEC adquiridas pelo Banco Bradesco dentro dos ditames legais. O aumento de capital em uma instituição financeira somente pode ser feito em moeda corrente ou por meio de incorporação de reservas e de reavaliação de parcela dos bens do ativo imobilizado, não havendo previsão legal para a integralização de capital mediante a conferência de ações;*
- A Autuada ressalta que agiu de forma legítima, cumprindo todos os requisitos legais na aquisição do Banco BEC, com o*

consequente aproveitamento fiscal do ágio. As transferências de ágio realizadas no presente caso foram legítimas, estando amparadas pela legislação de regência e pela jurisprudência administrativa;

- O ágio pago com base em expectativa de rentabilidade futura está intrinsecamente associado à expectativa de lucros futuros gerados por determinado investimento, devendo acompanhar o investimento que lhe é subjacente, pois só assim será possível a amortização desse ágio contra os lucros futuros que o justificaram. A transferência de ágio é admitida na jurisprudência do CARF;

- Não houve qualquer economia tributária indevida. O ágio poderia ser amortizado pelo Banco Bradesco, caso o mesmo tivesse incorporado o Banco BEC.

- A amortização do ágio atendeu plenamente ao disposto nos artigos 7º e 8º da Lei nº. 9.532/97.

- A reorganização societária em comento sequer pode ser considerada como planejamento tributário, pois se trata de mera fruição de um tratamento fiscal previsto em lei.

- Ad argumentandum, deve ser cancelado o auto de infração relativo à CSLL por absoluta ausência de previsão legal para a adição das despesas em comento à base de cálculo da CSLL;

- As autuações relativas ao ano-calendário de 2008 são mera decorrência dos lançamentos relativos ao ano-calendário de 2007. Assim, caso sejam canceladas as autuações referentes à glosa de despesas com amortização de ágio, devem ser restabelecidos os saldos de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL utilizados pela fiscalização e, consequentemente, canceladas as autuações relativas ao ano-calendário de 2008;

- Não pode prosperar a exigência das multas isoladas, haja vista a (i) impossibilidade de cobrança da multa isolada após o encerramento do ano-base; (ii) impossibilidade de cumulação de multa isolada com multa de ofício; (iii) a decadência da multa isolada referente a períodos até 31/03/2007; e (iv) equívoco na apuração da base de cálculo da multa isolada.

- Deve ser cancelada a exigência de juros de mora sobre as multas de ofício por falta de previsão legal.

A 10ª Turma de Julgamento da DRJ/SP1 indeferiu a preliminar de decadência do ágio e, no mérito, deu parcial provimento à impugnação, em função do equívoco cometido pela fiscalização na apuração da base de cálculo da multa isolada, que deveria ter considerado as compensações de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL de períodos anteriores.

Inconformado com a parte da decisão que lhe foi desfavorável, o contribuinte apresentou recurso voluntário, repisando os argumentos da impugnação, e a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões.

O processo foi julgado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, que, por maioria de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário para excluir a multa isolada, mantendo as demais autuações, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

DECADÊNCIA. FORMAÇÃO DE ÁGIO EM PERÍODOS ANTERIORES AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. INOCORRÊNCIA.

É legítimo o exame de fatos ocorridos há mais de cinco anos do procedimento fiscal, para deles extrair a repercussão tributária em períodos ainda não atingidos pela caducidade. A restrição decadencial, no caso, volta-se apenas à impossibilidade de lançamento de crédito tributário no período em que se deu o fato.

O prazo decadencial somente tem início após a ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), ou após o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado nas hipóteses do art. 173, I, do CTN.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

IRPJ/CSLL. INEXISTÊNCIA DE EXTINÇÃO DO INVESTIMENTO. REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO TRANSFERIDO. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO INDEVIDA.

O direito à contabilização do ágio não pode ser confundido com o direito à sua amortização.

Em regra, o ágio efetivamente pago em operação entre empresas não ligadas e calcadas em laudo que comprove a expectativa de rentabilidade futura deve compor o custo do investimento, sendo dedutível somente no momento da alienação de tal investimento (inteligência do art. 426 do RIR/99).

A exceção trazida pelo caput do art. 386, e seu inciso III, pressupõe uma efetiva reestruturação societária na qual a investidora absorve parcela do patrimônio da investida, ou vice-versa (§6º, II).

Inexistindo extinção do investimento mediante reestruturação societária entre investida e investidora não há que se falar em amortização do ágio, não se admitindo sua transferência para terceiros para que usufruam de tais despesas.

A utilização de sociedade veículo, de curta duração, constitui prova da artificialidade daquela sociedade e das operações nas quais ela tomou parte, notadamente a transferência do ágio.

*AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA
VEÍCULO. REDUÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO. BASE DE
CÁLCULO DA CSLL.*

Considerando-se que a amortização de ágio realizada em descompasso com a lei acaba por reduzir o lucro líquido do período de apuração, ponto de partida para apuração da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, tais valores devem ser adicionados à base de cálculo da CSLL.

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.

IRPJ. ESTIMATIVAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA.

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

A Fazenda Nacional tomou ciência da decisão e apresentou recurso especial (fls. 1.003), no qual defende a incidência da multa isolada, por entender, entre outros argumentos, que a nova redação dada pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não deixa margem para dúvidas quanto à existência de motivações jurídicas diversas e bases diferenciadas para esta exação em relação à multa de ofício.

O recurso especial fazendário foi admitido pelo despacho de fls. 1.025, do Presidente da 4ª Câmara, que deu seguimento à matéria recorrida: **possibilidade de aplicação simultânea das multas isoladas e de ofício.**

O contribuinte, com a ciência do acórdão, opôs embargos (fls. 1.054), sob o argumento de que a decisão padeceria de contradições e omissões, que foram parcialmente admitidos, conforme despacho de fls. 1.152:

Desse modo, entendo que os embargos devem ser parcialmente admitidos, nos seguintes termos:

a) inexistentes as omissões e as contradições apontadas, não admitir os embargos, uma vez que improcedentes as alegações da embargante, em relação:

a1) às pretensas contradições referentes:

- ao resultado de julgamento e o relatado no voto vencedor do acórdão embargado;

- ao relatório adotado pelo voto vencedor e seu fundamento;

- à inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com amortização de ágio considerada indedutível pela Fiscalização;

a2) às supostas omissões referentes:

- à fundamentação adotada no acórdão embargado;

- à análise de situações específicas pertinentes ao caso presente;

- à legislação específica relativa à CSLL para as adições à base de cálculo;

b) admitir os embargos, uma vez que procedentes as alegações da embargante, em relação à omissão quanto à análise do mérito do Recurso de Ofício.

O contribuinte também apresentou contrarrazões ao recurso fazendário (fls. 1.154), para defender a exclusão da multa isolada, nos termos já decididos pela turma *a quo*.

Os embargos opostos pelo contribuinte foram julgados pelo acórdão 1402-002.211, de 08 de junho de 2016, que acolheu uma das alegações de omissão e proferiu decisão suplementar, para apreciar o recurso de ofício e negar-lhe provimento, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. NOVO PRONUNCIAMENTO PARA SUPRIR OMISSÃO.

Constatado que o acórdão foi omissivo, prolata-se nova decisão a fim de suprir a lacuna apontada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA MENSAL. BASE DE CÁLCULO. BALANCETES DE SUSPENSÃO/REDUÇÃO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DE CSLL.

Na apuração da estimativa mensal, com base em balancetes de suspensão/redução, sobre a qual incide multa isolada, devem ser compensados, nos limites previstos em lei, os saldos de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL apurados em períodos anteriores.

Cientificado da decisão em sede de embargos o contribuinte apresentou recurso especial (fls. 1.346 e seguintes), no qual formula diversos argumentos para o cancelamento das autuações.

O recurso especial do contribuinte foi objeto de exame de admissibilidade (fls. 2.253 e seguintes), que analisou as 13 (treze) divergências suscitadas, a saber:

- I. Nulidade parcial do acórdão recorrido;*
- II. Indevida alteração do critério jurídico no acórdão recorrido;*
- III. Preclusão/Decadência da possibilidade do fisco questionar a origem do ágio;*
- IV. Validade da transferência do ágio;*
- V. "Extinção do Investimento" nos casos de transferência do ágio;*
- VI. Legalidade das operações nos termos da legislação/opção legal;*
- VII. Impossibilidade de se aplicar a teoria do propósito negocial;*
- VIII. Validade do propósito negocial em decorrência da motivação Fiscal;*
- IX. Existência de propósito negocial em face da demonstração de motivo extrafiscal;*
- X. Existência de propósito negocial em face das diversas estruturas possíveis para o aproveitamento fiscal do ágio;*
- XI. Validade da suposta "empresa veículo";*
- XII. Inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização;*
- XIII. Ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.*

Da análise empreendida e confirmada pelo Presidente da 4ª Câmara conclui-se que foi dado **seguimento parcial** ao recurso especial, no que tange às seguintes matérias:

- Preclusão ou decadência da possibilidade do fisco questionar a origem do ágio (item iii);*
- Extinção do investimento nos casos de transferência do ágio (item v);*
- Impossibilidade de se aplicar a teoria do propósito negocial (item vii);*
- Validade do propósito negocial em decorrência da motivação fiscal (item viii);*

-
- *Validade da suposta "empresa veículo" (item xi);*
 - *Ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa (item xiii).*

Contra o referido despacho o contribuinte apresentou agravo (fls. 2.294), com o intuito de obter seguimento para as matérias em que não se constatou o dissídio jurisprudencial.

O pedido formulado em sede de agravo foi apreciado e parcialmente acolhido pelo despacho de fls. 2.370 e seguintes, da Presidência do CARF, que entendeu pelo seguimento da matéria "**Validade da transferência do ágio**", mas apenas em face do paradigma nº 1201-001.364.

Para as demais matérias suscitadas, o referido despacho rejeitou o agravo e manteve a posição anteriormente adotada, no sentido de negar-lhes seguimento.

Por fim, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 2.402) ao recurso especial admitido, para rebater alguns dos argumentos formulados pelo contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

Recurso especial apresentado pelo Contribuinte

Conhecimento

O recurso especial do contribuinte, inicialmente, foi admitido de forma parcial, por meio do despacho de fls. 2.253 e seguintes, que reconheceu divergência jurisprudencial apenas quanto a 6 (seis) das matérias indicadas:

- *Preclusão ou decadência da possibilidade do fisco questionar a origem do ágio;*
- *Extinção do investimento nos casos de transferência do ágio;*
- *Impossibilidade de se aplicar a teoria do propósito negocial;*
- *Validade do propósito negocial em decorrência da motivação fiscal;*
- *Validade da suposta "empresa veículo";*
- *Ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.*

Irresignado com a decisão, o contribuinte apresentou agravo, com o objetivo de que também fosse dado seguimento às demais matérias questionadas no recurso especial.

A presidência do CARF rejeitou em grande parte o pedido formulado em sede de agravo e manteve, neste ponto, a posição do despacho de admissibilidade, mas reconheceu divergência de entendimento em relação ao acórdão paradigma nº 1201-001.364, no que tange à matéria "validade da transferência do ágio".

Verifica-se que a Fazenda Nacional, em contrarrazões, não questiona o seguimento das matérias admitidas, mas apenas o mérito das alegações formuladas, razão pela voto pelo seu conhecimento, por entender que foram preenchidos os requisitos de admissibilidade previstos no art. 67 do RICARF.

Nesse contexto, ratifico o teor do despacho de admissibilidade de fls. 2.253 e também a decisão prolatada em sede de agravo, para conhecer do recurso especial apresentado pelo contribuinte quanto às seguintes matérias:

- *Extinção do investimento nos casos de transferência do ágio;*
- *Impossibilidade de se aplicar a teoria do propósito negocial;*
- *Validade do propósito negocial em decorrência da motivação fiscal;*
- *Validade da transferência do ágio;*
- *Validade da suposta "empresa veículo";*

Ocorre que o mesmo não se aplica em relação às matérias "*preclusão ou decadência da possibilidade do fisco questionar a origem do ágio*" e "*ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa*", que restaram assim consignadas na decisão recorrida:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

DECADÊNCIA. FORMAÇÃO DE ÁGIO EM PERÍODOS ANTERIORES AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. INOCORRÊNCIA.

É legítimo o exame de fatos ocorridos há mais de cinco anos do procedimento fiscal, para deles extrair a repercussão tributária em períodos ainda não atingidos pela caducidade. A restrição decadencial, no caso, volta-se apenas à impossibilidade de lançamento de crédito tributário no período em que se deu o fato.

O prazo decadencial somente tem início após a ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), ou após o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado nas hipóteses do art. 173, I, do CTN.

[...]

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.

Em relação a essas matérias foram aprovadas súmulas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, na reunião de 3 de setembro de 2018, com textos que traduzem os mesmos fundamentos da decisão recorrida, respectivamente:

Súmula CARF nº 116

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança.

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Para fins de conhecimento recursal, deve ser observado o disposto no art. 67 do Anexo II do RICARF, que, dentre outros requisitos, dispõe:

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso. (grifou-se)

Diante disso, conheço parcialmente do recurso especial do contribuinte, exceto quanto às matérias "preclusão ou decadência da possibilidade do fisco questionar a origem do ágio" e "ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa", ora sumuladas.

Mérito

A apreciação das matérias relacionadas ao mérito - questão da amortização do ágio - refletirá a estruturação adotada no recurso do contribuinte e no despacho de admissibilidade do recurso, com registro de observações pertinentes em cada tópico.

a) Validade da transferência do ágio

Neste ponto, aduz a Recorrente que as operações discutidas nos autos foram implementadas nos exatos termos da legislação de regência. Contudo, teria prevalecido no acórdão questionado a equivocada interpretação de que a transferência do ágio não encontra abrigo no ordenamento, razão pela qual o correspondente efeito fiscal não foi admitido.

Defende a interessada, com base nos paradigmas indicados, que inexistirá óbice para que um grupo econômico transfira o ágio efetivamente pago para outra de suas empresas, com o correspondente aproveitamento do benefício fiscal em outra entidade de sua estrutura societária.

No caso dos autos, o debate trata da amortização do ágio originalmente gerado na aquisição do BEC pelo Banco Bradesco, com posterior transferência para a Recorrente.

Embora não se discuta nos autos a natureza e a existência desse ágio, a decisão recorrida entendeu pela sua indedutibilidade, nos seguintes termos:

De fato, não se discute nos autos a existência do ágio registrado pelo Bradesco em razão da aquisição de participação societária no Banco BEC e posteriormente transferido à Recorrente, via empresa veículo, que passou a amortizá-lo.

A questão controvertida reside no direito à amortização do ágio pela Recorrente, pois se o próprio Banco Bradesco tivesse incorporado o Banco BEC não haveria dúvida quanto ao enquadramento da operação no art. 7º da Lei nº 9.532/97.

(...)

Desde o julgamento do processo nº 16561.720026/2011-13 (“Caso Bunge” – acórdão nº 1402-001.460), no qual fui designado redator do voto vencedor, esta turma, ainda que por voto de qualidade, alterou seu posicionamento.

Fixou-se o entendimento de que, em regra, o ágio efetivamente pago em operação entre empresas não ligadas e calcadas em laudo que comprove a expectativa de rentabilidade futura deve compor o custo do investimento, sendo dedutível somente no momento da alienação/extinção de tal investimento (inteligência do art. 426 do Decreto nº 3.000/99 Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99).

Por decorrência, incluiu-se nova premissa para que a amortização do ágio por rentabilidade futura fosse possível, qual seja, a extinção do investimento em razão da absorção do patrimônio da investidora pela investida, ou vice-versa, conforme prevê o art. 386, e seu inciso III, do RIR/99.

Naquele caso a hipótese ainda tratava da utilização de empresa veículo cujo único objetivo foi possibilitar, mediante reestruturação societária meramente artificial e formal, a amortização do ágio. No presente caso, para seu deslinde, bastaria analisar o elemento fundamental para que o ágio pudesse ser amortizado: investida e investidora passaram a ser uma única pessoa jurídica? Não há dúvidas que tal reestruturação jamais ocorreu.

De acordo com o racional desenvolvido pelo voto condutor, o fato de investidora e investida jamais terem se tornado uma única entidade afasta, de plano, a possibilidade de amortização do ágio e, por via de consequência, qualquer aproveitamento mediante transferência a terceiros.

Com efeito, a matéria em debate encontra-se disciplinada nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, que dispõem sobre o registro e a amortização do ágio gerado em investimentos avaliados pelo patrimônio líquido:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Já a sistemática de apuração do ágio deve seguir o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

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.

À luz da legislação de regência, percebe-se que o ágio corresponde à diferença entre o custo de aquisição de um investimento e o seu valor patrimonial. Isso significa que a figura do ágio decorre do fato de uma das partes se comprometer a pagar à outra, pela aquisição do investimento, um valor superior àquele registrado no patrimônio

líquido. A expressão “pagar” pode ser entendida em sentido amplo, contemplando diversas modalidades, desde que todas impliquem algum tipo de desembolso ou ônus para o adquirente.

No caso dos autos constata-se, na esteira da decisão recorrida, que não houve a extinção do investimento em razão da absorção do patrimônio da investidora pela investida, como estabelece o caput do art. 386, e seu inciso III, do RIR/99:

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.

(...)

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.

A matéria tem sido objeto de diversos julgados nesta Câmara Superior, com entendimento contrário à tese da Recorrente, a exemplo de recente decisão, formalizada pelo acórdão nº 9101-003.466, de 7 de março de 2018, que analisou caso semelhante ao do presente processo e cuja ementa, na parte que nos interessa, consignou:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. APROVEITAMENTO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da "confusão patrimonial" a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na "mais valia" do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição. Ainda que o ágio tenha sido criado em operação envolvendo terceiros independentes, se houver a transferência do ágio registrado na investidora originária para outra empresa, pertencente ao mesmo grupo econômico, por meio de operações meramente contábeis e sem circulação de riqueza, não mais se torna possível o pretendido aproveitamento tributário do ágio.

No mesmo sentido decidiu a turma no também recente acórdão nº 9101-003.468, de 7 de março de 2018, no qual foi negada a possibilidade de transferência do ágio, conforme se depreende da ementa a seguir transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

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

O caput do artigo 7º da Lei nº 9.532/1997 remete a dedutibilidade da amortização do ágio, fundado em expectativa de rentabilidade futura, para fins de cálculo do lucro real, à exigência de que a participação societária na pessoa jurídica incorporada tenha sido adquirida com esse ágio pela incorporadora. Já o artigo 8º da Lei nº 9.532/1997 permite a dedução da despesa de amortização do ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura, nos casos em que a pessoa jurídica incorporadora adquirir a participação societária na incorporada com a referida mais valia. Ademais, sobreleva-se dos citados dispositivos legais que a influência do ágio no resultado tributável pelo IRPJ só tem amparo legal se houver a confusão patrimonial entre a investidora e a investida, momento em que o investimento adquirido com ágio torna-se extinto.

Do mesmo modo, no presente caso, na medida em que não houve a necessária reorganização necessária, nem tampouco a confusão patrimonial e a correspondente extinção do investimento, inexistente qualquer reparo a fazer na decisão recorrida, que é convergente com a jurisprudência firmada no âmbito desta Câmara Superior, razão pela qual não há como acolher a pretensão da recorrente.

b) Extinção do investimento nos casos de transferência do ágio

Embora o despacho de admissibilidade tenha reconhecido este e os demais argumentos como "matéria divergente", parece-me claro que aqui há relação direta e intrínseca com o tópico anterior, posto que a análise das operações não deve ficar restrita a apenas um dos aspectos jurídicos suscitados.

Por força da natural interconexão e relação de causa e efeito entre os argumentos (até porque *transferência do ágio/extinção do investimento/confusão patrimonial/utilização de empresa veículo* são conceitos indissociáveis no presente caso) devo acrescentar algumas ideias às considerações já efetuadas no tópico anterior.

Como visto, a decisão recorrida entendeu, entre outros motivos, que a inocorrência de extinção do investimento em razão da absorção do patrimônio da investidora pela investida (ou vice-versa), ofende a previsão do art. 386, III do RIR e impossibilita o aproveitamento do ágio por terceiros estranhos à operação original.

Nesse contexto, o voto condutor, reproduzindo jurisprudência assentada na turma *a quo*, assinalou que:

Constata-se, assim, que, em regra geral, o ágio deverá ser ativado e utilizado como custo somente no momento da alienação do investimento, obviamente se essa vier a ocorrer, o que, frise-se, não há qualquer notícia de que tais alienações tenham ocorrido no caso concreto.

Nesse sentido, compulsando os autos, percebe-se claramente que os investimentos realizados, e adquiridos com ágio, comporiam o

ativo da Recorrente, provavelmente, por tempo indeterminado, haja vista a continuidade das operações antes realizadas pelas investidas em novas empresas, segregadas de acordo com o ramo de atividade a que se dedicavam e, ao que tudo indica, ainda se dedicam, com exceção da hipótese de fechamento de capital.

A artificialidade da operação foi justamente buscar o contorno de tais normas imperativas, que impunham a ativação do ágio, buscando posicionar a Recorrente diante de normas de contorno, quais sejam, o art. 386, III, e seu § 6º, II, do RIR/99, transcritas a seguir, mediante operações societárias meramente com fins fiscais:

(...)

Isso porque o fato de a formação do ágio ter cumprido os requisitos legais estabelecidos, em especial aqueles em que essa turma firmou entendimento serem necessários (o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; a realização das operações originais entre partes não ligadas; seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura), não possui o condão de permitir que a regra geral seja desrespeitada, qual seja, a de que o ágio deverá compor o custo do investimento para fins de apuração de ganho de capital em eventual alienação (inteligência do art. 391 c/c art. 426, II, ambos do RIR/99).

Nessa senda, para que o ágio com fundamento em rentabilidade futura possa compor o resultado do período, o regulamento do imposto de renda impõe ou a alienação do investimento – nesse caso, na forma de custo de aquisição, ou mediante amortização, desde que haja incorporação, fusão ou cisão entre investidora e investida (art. 386, caput e inciso III), ainda que de forma reversa (art. 386, § 6º, II).

Assim sendo, com base em tal entendimento, entendo que já seria possível negar-se provimento ao recurso em tal ponto, haja vista jamais ter existido a extinção do investimento via incorporação, ainda que reversa, entre Banco Bradesco e Banco BEC. (grifou-se)

O entendimento esposado encontra ressonância na melhor doutrina acerca da matéria. Ricardo Mariz de Oliveira, por exemplo, apresenta a racionalidade e os requisitos das normas relativas ao ágio nas passagens seguintes, extraídas das p. 763 e ss. da obra “Fundamentos do Imposto de Renda”:

A norma legal contida no artigo 7º e 8º foi promulgada com vistas a facilitar as privatizações levadas a cabo pelo Governo Federal, pois passou a permitir a dedução fiscal de certos ágios antes indedutíveis.

Todavia a norma não se restringiu ao programa de privatização, tendo se estendido a toda e qualquer situação que se subsuma às suas hipóteses fáticas de incidência.

(...)

Uma primeira observação é no sentido de que os art. 7º e 8º não revogaram o disposto no art. 25 do Decreto-lei n. 1.598, que continua a vigir e a declarar indedutíveis as amortizações de quaisquer ágios, quaisquer que sejam seus fundamentos econômicos, assim como declara não tributáveis as amortizações de quaisquer deságios, enquanto o respectivo investimento permanecer no ativo permanente da pessoa jurídica adquirente do mesmo.

Destarte, os efeitos fiscais dependem da realização das condições inseridas nos art. 7º e 8º da Lei nº 9.532, que são pressupostos para a dedução dos ágios, nos casos e circunstâncias em que admitida, assim como a tributação dos ágios.

(...)

*Voltando ao primeiro e principal requisito para que a amortização seja dedutível -, haver absorção de patrimônio por meio de incorporação, fusão ou cisão -, deve-se ter presente que, a despeito da largueza de opções dadas pela Lei n. 9532 para a consecução do seu desiderato, **trata-se de condição a ser cumprida em sua substância, e não apenas formalmente**, até tendo em vista a continuidade da vigência da norma de proibição de dedução da amortização se não houver um desses atos, prevista no art. 25 do Decreto-lei n. 1598.*

Com razão, a dedução fiscal da amortização é admitida a partir do momento em que “a pessoa jurídica [...] absorver patrimônio de outra”, segundo o “caput” do art. 7º, o que deve representar uma ocorrência efetiva. Outrossim, não se trata de absorção de patrimônio de qualquer pessoa jurídica, pois o mesmo dispositivo acrescenta que deve ser a pessoa jurídica “na qual detenha participação societária adquirida com ágio”. E, ademais, o dispositivo ainda restringe a forma de absorção, dizendo que ela deve ocorrer “em virtude de incorporação, fusão ou cisão”.

Essa disposição legal evidencia acima de qualquer dúvida que a exigência é de reunião total (por incorporação ou fusão) ou parcial (por cisão) da pessoa jurídica investidora e da pessoa jurídica investida.

O art. 8º, letra “b”, dá a alternativa de se inverter a ordem, ou seja, trata a absorção da investidora pela investida (a chamada “incorporação para baixo” ou “down stream merger”) do mesmo modo que a absorção da investida pela investidora (a “incorporação para cima” ou “up stream merger”), que está prevista no art. 7º.

Seja como for, o relevante para a lei é a substância da reunião das duas (ou mais de duas pessoas jurídicas), por um dos atos jurídicos nos dois artigos.

Esta exigência decorre não apenas da literalidade dos art. 7º e 8º, mas também, e principalmente, do espírito (a “mens legis” ou “ratio legis”) da norma por eles veiculada.

Realmente, a racionalidade da norma está em que, por ter havido a reunião da pessoa jurídica a que se refira a expectativa da rentabilidade com a pessoa jurídica pagadora do ágio, este seja deduzido daqueles mesmos lucros esperados ou o mesmo se dê quando o ágio for referente ao valor de mercado dos bens do patrimônio da pessoa jurídica a que se refere a participação adquirida.

O objetivo da norma legal é permitir que o ágio fundado em expectativa de rentabilidade, pago na aquisição de um negócio através da aquisição de participação societária na pessoa jurídica que explore esse negócio, seja lançado contra os lucros desse negócio, de modo a que os tributos devidos sobre tais lucros sejam calculados após a dedução da amortização do ágio.

O espírito dessa norma é inequívoco, pois a lei permite a amortização do ágio quando ele tenha por fundamento econômico a expectativa de lucros futuros daquele negócio, o que bem justifica a consideração do ágio como dedutível na proporção da realização desses lucros, estabelecida na demonstração desse fundamento, e observado o limite máximo anual previsto na lei, embora, como dito, não haja absoluta e mandatória correlação entre as quotas de amortização de cada período-base fiscal e o lucro nele apurado efetivamente (correlação de resto impossível de ser matematicamente determinada).

Por isso mesmo, para que esse objetivo seja atingido, é necessário trazer o lucro para dentro da pessoa jurídica que tenha adquirido a participação societária com a expectativa de rentabilidade do mesmo (situação descrita no art. 7º) ou levar o ágio para dentro da pessoa jurídica produtora do lucro esperado (situação descrita no art. 8º), o que se faz por incorporação ou cisão de uma delas e absorção pela outra. Ou, ainda, o mesmo objetivo pode ser alcançado levando-se o ágio e o lucro para dentro de uma nova pessoa jurídica, o que se faz por fusão das duas pessoas jurídicas.

(...)

Realmente, os art. 7º e 8º da Lei n. 9532 têm um objetivo – a concessão do benefício de uma dedução especial do ágio – um requisito para tanto, que é a absorção do patrimônio onde esteja o ágio, ou do patrimônio que vai gerar o lucro ao o ágio se refira.

Isso inobstante, após a junção das pessoas jurídicas com os recursos financeiros relativos ao ágio participando do ativo da mesma pessoa jurídica (quando for o caso) poderem eles ser empregados para o pagamento de custo e despesas, o que não se confunde com a natureza do ágio mantido em ativo diferido e com a sua amortização, tanto quanto o capital social e os

recursos derivados da sua integralização podem ser usados para pagar custos e despesas, mas não se transformam em custos e despesas.

Portanto, essa norma de concessão do direito à dedução fiscal da amortização é uma norma excepcional, baseada em motivações extra-tributárias de (1) conveniência da política fiscal no sentido de favorecer as privatizações, à época da promulgação da Lei n. 9532, e também de (2) justiça econômica contida na amortização do ágio pago na aquisição do negócio, paulatinamente à geração dos lucros que tenham dado lastro a ele, eis que estes são sujeitos à tributação quando surgidos. Este último dado é que justifica a extensão da norma a quaisquer aquisições, mesmo às feitas fora do programa de privatizações que estava em andamento na data da Lei n. 9532.

O segundo aspecto apresenta-se exatamente a partir do primeiro e da condição legal para a dedução fiscal da amortização (que é a absorção de patrimônio através da incorporação, fusão ou cisão), consistindo na exigência de que a amortização se processe contra os próprios lucros cuja expectativa tenha dado fundamento econômico ao ágio, exigência esta não expressa na lei, mas decorrente de um imperativo lógico que se pode dizer estar implícito na lei.

Realmente, a exigência de incorporação, fusão ou cisão não é uma condição vazia de sentido, que possa ser cumprida apenas formalmente, como, por exemplo, deixar o ágio na investidora e incorporar a ela, por cisão parcial da cindida, uma atividade que não é a geradora de lucro cuja expectativa tenha gerado o lucro. (grifou-se)

Destarte, o escopo implícito na lei, ao estabelecer a condição de realização de incorporação, fusão ou cisão, é unir o ágio e os lucros a que ele se refira, numa mesma pessoa jurídica e, portanto, num mesmo lucro tributável. Isso representa o cerne da exigência condicional da dedução do ágio e se manifesta através do requisito da absorção de um patrimônio pelo outro, o que não se verifica no caso dos autos.

Assim, firme na premissa supra mencionada e na interpretação conferida aos dispositivos legais entendo que, diante da não extinção do investimento por incorporação não há como acolher o argumento da interessada, razão pela qual deve ser mantida a decisão recorrida.

c) Validade da suposta "empresa veículo"

De acordo com os dispositivos legais já citados nos tópicos anteriores temos que a necessidade de incorporação da investida pela investidora (ou mesmo quando isso ocorre de maneira inversa) exige que a investidora seja aquela que participou da operação original, vale dizer, deve ser a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou o valor do ágio e assumiu os riscos do negócio com base na expectativa de rentabilidade futura.

Daí decorre a impropriedade no uso das chamadas "empresas-veículo", notadamente quanto não se comprova sua absoluta necessidade na operação (por força, por exemplo, de normas regulatórias específicas e incontornáveis).

O voto condutor do acórdão recorrido descreveu as operações praticadas e entendeu pela impossibilidade de utilização de empresa veículo na espécie, nos seguintes termos:

Outro ponto merece ainda análise: a utilização de empresa veículo para transferência de tal ágio.

No presente caso, Banco Bradesco adquiriu ações do Banco BEC em duas situações distintas (no período próximo a cinco meses entre as duas aquisições). Cerca de quatro meses depois, adquiriu quotas da Oregon, pessoa jurídica sem qualquer atividade operacional, conforme bem retratado pela autoridade fiscal autuante. Ato contínuo, deliberou-se o aumento de capital em Oregon, subscrito pelo próprio Banco Bradesco e integralizado mediante conferência das ações do Banco BEC avaliadas a valor contábil. Nesse passo, transferiu-se o ágio de Bradesco para Oregon.

Após 08 (oito) dias, deu-se o passo final para transferência do ágio: (i) a Recorrente realizou a incorporação de ações de Oregon, que, a partir de então, passou a ser sua subsidiária integral; (ii) uma semana depois, a Recorrente incorporou Oregon, tornando-se detentora do investimento no Banco BEC com o respectivo ágio, passando a amortizá-lo.

A meu ver, resta evidente a utilização de empresa veículo para transferência do ágio.

(...)

A respeito dos demais argumentos entabulados pela Recorrente sobre o sigilo da proposta e sua falta de capacidade financeira para participar do leilão, sobre a impossibilidade de conferência de bens em instituições financeiras, a necessidade de segregação do investimento em Oregon a fim de afastar riscos administrativos e, por fim, que os mesmos efeitos tributários seriam verificados em diversas outras operações, não me sensibilizam, porque o negócio levado a efeito, efetivamente, foi a aquisição do investimento realizado por Bradesco em Banco BEC. E, como não houve extinção do investimento por meio incorporação, fusão e cisão entre tais empresas, não lhe socorre o direito de amortização do ágio, devendo o mesmo compor o custo do investimento para eventual apuração de ganho de capital em eventual futura alienação do investimento. A amortização somente seria possível se houvesse a efetiva incorporação do Banco BEC por Bradesco (ou, por hipótese, vice-versa).

Em resumo: inexistindo extinção do investimento mediante real reestruturação societária entre investida e investidora não há que se falar em amortização do ágio, não se admitindo sua transferência para terceiros para que usufruam de tais despesas.

À luz dos fatos narrados nos autos, a amortização promovida pela Recorrente não atendeu ao disposto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 nem tampouco aos critérios

fixados pelos arts. 385 e 386 do RIR/1999, posto que o investimento realizado pelo Bradesco no BEC não foi extinto mediante reorganização societária (incorporação, fusão ou cisão) entre estas pessoas.

O entendimento aqui esposado é consistente com a jurisprudência desta Câmara, razão pela qual também não há como acolher a pretensão da Recorrente quanto a este tópico. Cite-se, a título de exemplo, a decisão proferida no acórdão nº 9101-003.371, de 17 de janeiro de 2017:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTREM. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da "confusão patrimonial" a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na "mais valia" do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição. Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a investidora real transferiu recursos a uma "empresa-veículo" com a específica finalidade de sua aplicação na aquisição de participação societária em outra empresa e se a "confusão patrimonial" advinda do processo de incorporação não envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio, ainda que a operação que o originou tenha sido celebrada entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.

d) Impossibilidade de se aplicar a teoria do propósito negocial

Neste ponto, aduz a Recorrente que a posição adotada pelo acórdão combatido contraria jurisprudência deste CARF, no sentido de que podem ser admitidas para fins fiscais operações societárias baseadas em motivação extratributária (propósito negocial).

Defende que não há previsão legal no ordenamento que respalde tal exigência, o que a tornaria "apenas uma teoria sem amparo no direito positivo".

O voto condutor do acórdão recorrido fez uma profunda análise da questão, que pela robustez dos argumentos merece ser reproduzida, ainda que parcialmente:

A artificialidade da operação está, justamente, no passo intermediário utilizado pela Recorrente a fim de que o ágio, que deveria compor o custo do investimento, talvez nunca alienado, pudesse ser amortizado: a criação de empresas veículos, a fim de que pudesse ser realizada uma operação de reestruturação com incorporação reversa permitindo, no entender da Recorrente, o início da amortização dos valores de ágio. Não há dúvida que a pessoa jurídica que, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, absorver patrimônio de outra pessoa jurídica que

dela detenha participação societária adquirida com ágio, cujo fundamento seja a rentabilidade futura, poderá amortizá-lo nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração, pois assim possibilita o art. 386 do RIR/99.

De igual forma, não se pode olvidar que o contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio de maneira que melhor lhe convém, com vistas à redução de custos e despesas, inclusive à redução dos tributos, sem que isso implique, necessariamente, qualquer ilegalidade.

Entretanto, o que não se admite atualmente é que os atos e negócios praticados se baseiem numa aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou negocial, para disfarçar o real objetivo da operação, quando unicamente almeje reduzir o pagamento de tributos.

(...)

Nota-se, assim, que o direito ao planejamento tributário não pode ser absoluto, há que haver uma conformação entre a existência do direito e o modo como se exerceu esse direito, sob pena de incorrer-se em abuso de direito.

Ricardo Lobo Torres, a esse respeito, esclarece que “a proibição da elisão abusiva no campo tributário nada mais é que a especificação do princípio geral, jurídico e moral, da vedação do abuso de direito”.

(...)

O pagamento de tributos é a contrapartida à proteção estatal que cada cidadão aspira. Ele tem muita importância para a coletividade e, por isso, pode ser exigido. Não se pode ter uma fixação por direitos, sob o aspecto individualista, esquecendo-se dos deveres, que também são importantes e que cada cidadão deve cumprir em função da posição que ocupa na sociedade.

Cabível assentar, também, que a orientação constitucional e jurisprudencial antes referida não representa novidade em termos internacionais. Nos Estados Unidos da América, meca do capitalismo e do liberalismo, a Suprema Corte, ao apreciar o caso Gregory v. Helvering, já em 1935, reconheceu o direito de planejamento do contribuinte, mas afastou a licitude de operações societárias nas quais presente choque entre a realidade e o artifício formal. Daquele julgado, que tratou de pretensa operação societária isenta do imposto de renda, colhe-se o seguinte excerto da decisão (“Interpretação Econômica do Direito Tributário: o caso Gregory v. Helvering e as doutrinas do propósito negocial (business purpose) e da substância sobre a forma (substance over form)”, Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, nº 43, págs. 55 a 62):

(...)

Portanto, o procedimento adotado pela autoridade fiscal encontra-se em total sintonia com os princípios da legalidade e da livre iniciativa, encontrando eco não só na doutrina, mas também na jurisprudência, inclusive do Pretório Excelso.

Também não há que se falar em desconsideração da personalidade jurídica ou de atos jurídicos. O que houve, na prática, foi uma requalificação dos atos realizados pelo contribuinte, prática adotada como regra de calibração do sistema (conforme Tércio Sampaio Ferraz Júnior), ou de “neutralização de esperteza”, nas palavras de Marco Aurélio Greco.

No caso concreto, ressaltam aos olhos o posicionamento artificial da Recorrente em face das leis de regência de cunhos societário e fiscal.

A estrutura negocial montada pela Recorrente caracteriza o que a doutrina denomina de “operação estruturada em sequência”.

(...)

Salienta-se que sem a utilização das denominadas “empresas veículo” não haveria amortização do ágio, pois tais valores deveriam compor o custo do investimento, conforme já abordado. Nesse contexto, é de pouco relevo se as “empresas veículos” efetivamente operavam, ou se suas existências foram efêmeras. O importante para a caracterização como conduit company foi a efemeridade de suas participações no negócio, em si. Em curto lapso, simplesmente por sua interposição em negócio jurídico, foi capaz de causar efeitos tributários, não em si mesma, mas na pessoa jurídica que efetivamente ocupava um dos polos da operação negocial perpetrada.

Nos termos do racional e da doutrina propostos pelo voto condutor conclui-se que o intérprete deve atentar para as circunstâncias fáticas e jurídicas da operação, que incluem, entre outras, o *propósito negocial*, o *efetivo pagamento ou desembolso* pela aquisição, a *sequência cronológica* das operações, a adequada avaliação da rentabilidade futura e, sobretudo, a análise *entre as posições inicial e final* de cada interveniente.

O cotejo entre a operação inicial que ensejou o ágio, entre o Bradesco e o BEC, e as operações posteriores, que permitiram a transferência deste para a Recorrente, permite concluir pela sua indedutibilidade.

Entendo que, no caso dos autos, a partir da decisão inicial sobre a aquisição dos ativos, procedeu-se de forma a evitar ou mitigar os efeitos tributários decorrentes da operação. Vislumbro, na espécie, a figura do abuso de direito veiculada pelo artigo 187 do Código Civil:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Entendo que a figura realmente se enquadra na hipótese dos autos, de sorte que a reorganização societária, mediante o emprego de empresa-veículo, teve como único propósito a obtenção de vantagem fiscal.

Ressalte-se que Marco Aurélio Greco, na já clássica obra *Planejamento Tributário*, 3ª edição, fls. 210 e 211, cuida especificamente da figura do abuso de direito em relação às possibilidades de auto-organização:

Nesse contexto é que vejo a inserção da temática do abuso do direito de auto-organização no âmbito tributário. Ou seja, a possibilidade de serem identificadas situações concretas em que os atos realizados pelos particulares, embora juridicamente válidos, não serão oponíveis ao Fisco quando forem fruto de um uso abusivo do direito de auto-organização que, por isso, compromete a eficácia do princípio da capacidade contributiva e da isonomia fiscal.

Aqui reside um ponto importante. Independente da validade jurídica do ato e do direito de organização das sociedades, a questão diz respeito, essencialmente, à oponibilidade das condutas em relação ao Fisco, notadamente quando o seu único objetivo é o de obter vantagens tributárias.

Recorde-se que em relação ao ágio a regra geral é de indedutibilidade e que as situações em que a amortização como despesas é possível exigem perfeita subsunção dos fatos às normas tributárias, o que efetivamente não ocorreu no caso sob análise.

Aliás, o próprio Marco Aurélio reconhece, na sequência do parágrafo acima reproduzido, que depois do Código Civil de 2002 o abuso de direito não é apenas caso de inoponibilidade perante o Fisco, mas hipótese de ato ilícito que destrói um dos requisitos indispensáveis para que se tenha um efetivo planejamento tributário.

Não cabe, portanto, acolher os argumentos da Recorrente.

e) Validade do propósito negocial em decorrência da motivação fiscal

Neste tópico, que é mero desdobramento do anterior (logo, não configura "matéria divergente", mas apenas argumento de reforço formulado pela Recorrente), a interessada repisa que no caso dos autos havia propósito negocial, consubstanciado na aquisição de uma importante instituição financeira no Estado do Ceará, como forma de expandir as atividades do Grupo Bradesco na região.

Ressalte-se que, como já demonstrado, adoto a posição do voto condutor recorrido no sentido de que descabe à fiscalização decidir quais os caminhos que devem ser seguidos pelos empresários, que possuem larga margem de manobra na condução lícita dos seus negócios.

O que não se admite é a oponibilidade dessas operações contra o interesse fazendário, que tem por expectativa o recolhimento dos tributos decorrentes da atividade econômica dos contribuintes.

Já restou comprovado, ao longo deste voto, que a artificialidade da operação decorreu da transferência do ágio para terceiro não envolvido no negócio original. Tal fato, por

si só, fulmina o argumento da Recorrente, posto que não foram atendidos os preceitos legais previstos para a espécie (confusão patrimonial, identidade entre as partes e extinção do investimento, entre outros já mencionados).

Assim, além de não ter sido efetivamente indicado pela Recorrente nenhum óbice regulatório à incorporação direta ou reversa entre as partes originais, os supostos motivos alegados não me parecem conferir propósito negocial à operação.

De acordo com o entendimento esposado pela decisão recorrida e também neste voto, penso que o propósito negocial efetivamente integra o rol de requisitos para a admissibilidade, com efeitos tributários, das operações promovidas pelo contribuinte.

E, na esteira desse raciocínio, os argumentos formulados pela interessada (quebra do sigilo da proposta, falta de capacidade financeira para participar do leilão e impossibilidade de conferência de bens em instituições financeiras) são questões empresariais, que dizem respeito unicamente à forma de concretizar o negócio, do modo desejado pelo contribuinte.

Embora tenha liberdade de planejar suas atividades da maneira que julgar conveniente, o resultado artificialmente produzido pelas operações não é oponível ao interesse público nem atende aos preceitos legais.

Na medida em que livremente optou por entabular seus negócios da forma demonstrada nos autos, simplesmente não há como admitir a dedutibilidade do ágio, cabendo-lhe apenas, como bem destacado pelo acórdão recorrido, compor o custo do investimento para eventual apuração de ganho de capital numa futura alienação.

Por fim, aplica-se à CSLL o decidido no IRPJ, vez que compartilham o mesmo suporte fático e matéria tributável.

Recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional

Conhecimento

Aduz a Fazenda Nacional que o acórdão recorrido adotou o princípio da consunção para afastar a incidência da multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas em conjunto com a multa de ofício.

No intuito de demonstrar a divergência desse entendimento em relação à posição adotada em outros julgados do CARF a Fazenda Nacional indicou dois paradigmas. A matéria foi objeto do despacho de admissibilidade de fls. 1.025, que deu seguimento ao recurso.

O contribuinte, em contrarrazões (fls. 1.154), formula duas alegações:

a) que o despacho de admissibilidade é nulo, por afronta ao disposto no artigo 68, § 1º, do RICARF;

b) pelo não cabimento do recurso especial, por tratar de matéria objeto de súmula.

Em relação à preliminar, aduz o contribuinte que o despacho de admissibilidade seria nulo pelo fato de a análise ter sido empreendida por conselheiro e não pelo presidente da câmara, que apenas anuiu.

A análise do referido despacho nos leva a concluir que inexiste qualquer vício de competência quanto ao ato praticado.

Sem prejuízo do disposto no mencionado artigo 68, § 1º, do RICARF, que atribui ao presidente de câmara a competência para a admissibilidade de recurso especial, verifica-se que este encargo foi plenamente exercido pela citada autoridade, como evidencia a simples transcrição do seguinte excerto:

Do exame dos requisitos de admissibilidade estabelecidos nos arts. 67 e 68 do Anexo II do RICARF, verifica-se que o recurso especial deve ser admitido, haja vista que restou demonstrada a divergência jurisprudencial.

Em assim sucedendo, proponho que seja dado seguimento ao recurso especial interposto.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva

De acordo.

Com fundamento nas razões acima expendidas, dou seguimento ao recurso especial da PGFN.

A Secretaria da 4ª Câmara/1ª Sejul deverá encaminhar o presente processo para a Unidade de origem para ciência ao sujeito passivo do Acórdão, do recurso especial da PGFN, e deste despacho assegurando-lhe o prazo de 15 (quinze) dias para oferecer contrarrazões e, se for o caso, apresentar recurso especial relativa à parte do acórdão que lhe foi desfavorável.

Ressalte-se que esse despacho é definitivo, em conformidade com o art. 69 do Anexo II do RICARF. Ao final, os autos devem retornar ao CARF para prosseguimento.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

Presidente 4ª Câmara/1ª Sejul (grifou-se)

A leitura do trecho transcrito evidencia que não há qualquer vício de competência na decisão exarada, até porque a colaboradora do CARF, designada por Portaria Conjunta do Presidente do CARF e do Secretário da Receita Federal, analisou os fatos e propôs seguimento ao recurso fazendário.

Por seu turno, o presidente da 4ª Câmara acolheu os fundamentos da análise empreendida e decidiu pelo seguimento, no pleno exercício de sua competência regimental.

É da natureza dos atos administrativos que um servidor promova a análise dos fatos e da matéria jurídica e proponha ao seu superior hierárquico a adoção de determinada posição. Isso ocorre em todos os órgãos da administração pública.

Ressalte-se que não se cuida, na espécie, sequer de delegação de competência (que efetivamente não existe), posto que a decisão do ato administrativo foi exarada exclusivamente pela autoridade prevista no RICARF, sendo manifestamente improcedente a argumentação do contribuinte.

Assim, resta evidente que existe qualquer nulidade no despacho questionado.

Superada a preliminar, cabe-nos apreciar o **conhecimento** do recurso especial.

Como visto, a Fazenda Nacional apontou divergência jurisprudencial em relação à matéria "concomitância da multa isolada com a multa de ofício" e indicou dois paradigmas.

O primeiro acórdão (nº 1101-001.057 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária) trata de questão semelhante à do presente caso, assim ementada:

Ano calendário: 2007, 2008

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

O não-recolhimento de estimativas sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada, ainda que encerrado o ano-calendário.

CUMULAÇÃO COM MULTA DE OFÍCIO. COMPATIBILIDADE.

É compatível com a multa isolada a exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano-calendário, por caracterizarem penalidades distintas.

No caso do paradigma, que cuida dos mesmos anos-calendário aqui discutidos, o voto condutor analisou as alterações legislativas promovidas pela Lei nº 11.488/2007 e conclui pela possibilidade de cumulação entre as multas isoladas e a multa de ofício (*verbis*):

Conclui-se daí, que o legislador estabeleceu a possibilidade de a penalidade ser aplicada mesmo depois de encerrado o ano-calendário correspondente, e ainda que evidenciada a desnecessidade das antecipações, nesta ocasião, por inexistência de IRPJ ou CSLL devidos na apuração anual. Evidencia-se assim, pela disposição legal, a possibilidade da imposição das duas multas: a multa de ofício de 75% 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 e a de 50%, isolada, sobre a falta de recolhimento mensais por estimativa. (destaques do recorrente)

O segundo paradigma, da lavra da Segunda Turma Especial da Primeira Seção do CARF (acórdão nº 1802-001.592) e também relativo ao ano-calendário de 2007, foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

ESTIMATIVA MENSAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA.

1. A não observância no recolhimento de estimativa mensal enseja a aplicação da penalidade prevista no art. 44, II, “b”, da Lei 9.430/96 (redação dada pela Lei 11.488/2007), dispositivo legal que não impõe qualquer limite temporal para o lançamento da multa isolada, no sentido de que sua aplicação só caberia no ano em curso, tanto que o próprio texto prevê a multa ainda que a PJ “tenha sido apurado” prejuízo fiscal no final do período.

2. 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). A multa normal de 75% no ajuste 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.

3. Os balancetes de suspensão/redução são cumulativos. Nesse caso, havendo diminuição no resultado em períodos subsequentes, a falta de estimativa apurada em mês posterior é mero reflexo da falta de estimativa apurada até o mês anterior. A penalidade aplicada para o mês anterior afasta a penalidade para o mês subsequente.

4. A estimativa mensal, quando apurada em balancetes de suspensão/redução, também pode ser reduzida pela compensação de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL de período anterior.

Na oportunidade, o voto condutor analisou a legislação em face do princípio da consunção e concluiu que este não se aplica em matéria tributária, sem prejuízo de, no caso concreto, as multas serem totalmente distintas:

Vejo com bastante clareza que a multa normal de 75% no ajuste 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, havendo falta ou insuficiência no recolhimento de estimativas, é perfeitamente cabível a aplicação da multa isolada em pauta.

Pelo exposto, constato que os dois paradigmas indicados demonstram efetivo dissídio jurisprudencial, razão pela qual voto por ratificar o despacho de admissibilidade para conhecer do recurso fazendário.

Mérito

No que respeita ao mérito, a questão é bastante conhecida e tem sido apreciada reiteradas vezes neste Colegiado.

Este Colegiado tem decidido, a exemplo de outras turmas do CARF, no sentido de que a multa isolada, na anterior redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, deve ser afastada em observância ao princípio da consunção. Nesse sentido extrai-se a inteligência da 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.

Contudo, o papel precípua do julgador é o de analisar o conjunto normativo vigente e aplicável ao tempo dos fatos.

Assim, na hipótese dos autos, convém destacar que houve alteração no comando original do art. 44, oriunda da redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.488, 15 de junho de 2007, fruto da conversão da Medida Provisória nº 351, de 2007.

Penso que a alteração buscou afastar a dubiedade e a imprecisão do comando anterior, circunstâncias que levaram à elaboração da Súmula CARF nº 105, que conferiu, à luz do art. 112, I, do CTN, interpretação jurídica mais favorável ao contribuinte.

Ocorre que a partir da nova redação inexiste dúvida, vale dizer, não se vislumbra mais qualquer impedimento jurídico para a aplicação concomitante das multas previstas nos incisos I e II, "b", do art. 44:

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.

Como no caso dos autos as multas isoladas se referem à falta de pagamento de estimativas mensais posteriores à vigência da nova redação do art. 44, posto que relativas aos anos-calendário de 2007 e 2008, entendo como jurídica e obrigatória a aplicação concomitante das infrações nele previstas, vez que as multas são completamente distintas e autônomas.

Sobre o recurso de ofício, cabe registrar que houve decisão em embargos através do acórdão 1402-002211, em sessão de 8 de junho de 2016, em que acordaram os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos para suprir omissão no acórdão 1402001.772, e proferir decisão complementar com apreciação do recurso de ofício negando-lhe provimento.

Nesse contexto, voto por dar provimento ao recurso fazendário.

Conclusão

Ante o exposto, **conheço parcialmente** do recurso especial do contribuinte, exceto quanto às matérias "preclusão ou decadência da possibilidade do fisco questionar a origem do ágio" e "ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa", e, quanto ao mérito, voto por **negar-lhe provimento**, e, ainda, **conheço do recurso fazendário** para, no mérito, **dar-lhe provimento**.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner