



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720606/2022-36
ACÓRDÃO	1202-001.377 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO CETELEM S/A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2018

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TERMO INICIAL.

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 116).

MULTA DE OFÍCIO. VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 2)

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Súmula CARF nº 108)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018

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

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

GLOSA DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL APURADOS EM ANO-CALENDÁRIO ANTERIOR. AUTUAÇÃO DECORRENTE.

Correta a glosa de saldo de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL apurados em ano-calendário anterior e revertido em procedimento fiscal. Entretanto, se o valor revertido daquele período é restabelecido em caráter definitivo em sede de julgamento, ainda que parcialmente, deve ser reconhecida a compensação no ano-calendário sob exame na mesma proporção.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2018

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. INDEDUTIBILIDADE DA AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

A artificialidade do ágio interno que o torna indedutível na base de cálculo do IRPJ reflete-se na apuração da CSLL.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e decadência. I) Por maioria de votos, quanto ao mérito da exigência, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a glosa de prejuízo fiscais e base de cálculo negativa da CSLL ao valor de R\$ 13.841.397,83. Os Conselheiros André Luis Ulrich Pinto e Fellipe Honório Rodrigues da Costa acompanharam o relator pelas conclusões em relação à glosa de amortização do ágio Subfinance. Vencidos os Conselheiros André Luis Ulrich Pinto e Fellipe Honório Rodrigues da Costa, que votaram por dar provimento em maior extensão para cancelar a exigência referente à glosa do ágio gerado na compra da BGN. II) Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso para manter a exigência da multa isolada. Vencidos os Conselheiros André Luis Ulrich Pinto e Fellipe Honório Rodrigues da Costa e a Conselheira Míriam Costa Faccin que votaram por cancelar a exigência dessa multa.

Sala de Sessões, em 13 de agosto de 2024.

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os(as) julgadores(as) Mauricio Novaes Ferreira, André Luis Ulrich Pinto, Roney Sandro Freire Correa, Fellipe Honório Rodrigues da Costa, Miriam Costa Faccin (suplente convocada) e Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente de autos de infração do IRPJ e da CSLL referentes a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2018, nos valores originais de R\$ 76.635.996,96 e R\$ 61.308.797,54; respectivamente, aí incluídos multa de ofício, juros de mora e multa isolada.

Foram apuradas quatro infrações:

Infração 01 – Amortização do ágio referente à incorporação da BGN Holding;

Infração 02 – Amortização do ágio SUBFINANCE;

Infração 03 – Compensação indevida de prejuízos fiscais; e:

Infração 04 – Multa Isolada do IRPJ e da CSLL.

Em relação à primeira infração, transcreverei trechos do Termo de Verificação que bem historia os fatos tidos como infração:

Um resumo da reorganização efetuada:

O ágio de R\$ 813.812.625,41, contabilizado na empresa Cetelem Holding desde o dia 19/12/2008, teve origem na aquisição, em 11/12/2008, da empresa BGN Participações S/A – doravante BGN Participações, CNPJ 02.538.761/0001-27 – incorporada pela primeira, em 19/12/2008. Vale destacar que o principal ativo da BGN Participações S/A era o Banco BGN, atual Banco Cetelem.

Porém, em momento anterior, no dia 26/11/2008, baseado em Contrato de Permuta de Ações assinado em 18/07/2007, o BNP Paribas, instituição com sede na França, procedeu a aquisição da BGN Participações, através de permuta de ações com torna em dinheiro.

Pelo exposto, no dia 11/12/2008, as empresas Cetelem Holding e BGN Participações faziam parte do Grupo BNP Paribas, logo o ágio de R\$ 813.812.625,41 foi gerado em uma operação econômica entre empresas do mesmo grupo.

Restará demonstrado que foi o BNP Paribas, instituição com sede na França, que efetivamente acreditou na mais valia da BGN Participação e fez o esforço financeiro para comprá-la com pagamento de ágio, ou seja, o BNP Paribas foi a real investidora.

Detalhando o contrato de permuta:

O Contrato de Permuta de Ações foi um Instrumento Particular, celebrado em 18/07/2007, entre o Grupo BGN, representado pelas pessoas físicas: Antônio de Queiroz Galvão, João Antônio de Queiroz Galvão e Paulo Cesar Viana Galvão, e o BNP Paribas, sociedade estrangeira sediada na França.

O Grupo BGN detinha, diretamente, todas as 42.309.175 ações da BGN Participações, que, por sua vez, era detentora direta ou indiretamente de 50,80%

da Netcredit Promoção de Crédito S/A e de 100% do capital social das seguintes empresas: Banco BGN S/A (atual Banco Cetelem), BGN Leasing S/A – Arrendamento Mercantil e BGN Mercantil e Serviços Ltda e.

Este contrato visava a permuta das 42.309.175 ações da BGN Participações, pertencentes ao Grupo BGN, por 2.524.366 ações do BNP Paribas e uma contraprestação em dinheiro no valor de R\$ 185 milhões.

No dia 18/07/2007 o valor de fechamento da ação do BNP Paribas era de 83,69 Euros², enquanto a cotação do Euro era de R\$ 2,567453.

A multiplicação do total de ações do BNP Paribas pela sua cotação no dia da permuta e a transformação para Reais resultam em R\$ 542.409.533,07 (2.524.366 * 83,69 * 2,56745).

Somando-se esse valor de R\$ 542.409.533,07 à torna em dinheiro de R\$ 185.000.000,00, chega-se à quantia que o BNP Paribas estaria disposto a pagar pela aquisição das ações da BGN Participações, em 18/07/2007, de R\$ 727.409.533,07.

O 1º aditivo do contrato de permuta de ações, celebrado em 03/04/2008, teve como motivação a alteração da quantidade de ações do BNP Paribas a serem permutadas de 2.524.366 para 3.646.292 ações.

Em 31/07/2008, o Conselho Monetário Nacional encaminhou proposta de Decreto, ao Presidente da República, para permitir que o grupo francês BNP Paribas participasse em até 100% do capital do Banco BGN (atual Banco Cetelem). A publicação do Decreto Presidencial em questão, datado de 17/09/2008, se deu no Diário Oficial da União – DOU de 18/09/2008.

O 2º aditivo do referido contrato foi celebrado, em 01/10/2008, para satisfazer a exigência, do Banco Central do Brasil, de que as ações do Banco BGN fossem transferidas para uma sociedade cujo propósito específico seria deter as ações do Banco BGN. A fim de atender tal exigência, foi constituída a empresa BGN Holding.

O 3º aditivo foi celebrado em 11/11/2008 e teve como motivação alterar a data limite para a elaboração do relatório de auditoria financeira para o dia 08/12/2008.

Em 26/11/2008 foi publicada no DOU a aprovação pelo Banco Central do Brasil da transferência do controle societário do Banco BGN (atual Banco Cetelem) para o BNP Paribas S/A, conforme Contrato de Permuta de Ações datado de 18/07/2007.

Desta forma, a partir do dia 26/11/2008, todos os contratos e operações envolvendo o BNP Paribas e a BGN Participações devem ser consideradas operações intragrupo, uma vez que o controle acionário da empresa BGN Participações passou a pertencer ao BNP Paribas.

Em 11/12/2008 foi celebrado entre o BNP Paribas e a Cetelem Holding, empresa do Grupo BNP Paribas, um Contrato de Compra e Venda de Ações, por meio do qual a Cetelem Holding adquiriu a totalidade das ações da BGN Participações.

Por meio do 4º aditivo ao Contrato de Permuta de Ações, celebrado em 19/12/2008, o BNP Paribas transferiu, para a Cetelem Holding, todos os direitos e obrigações constantes no contrato original.

Detalhamento da aquisição da BGN Participações pela Cetelem Holding:

Em 01/12/2008 foi elaborado, pela Ernst & Young, a pedido da Cetelem Brasil CFI S/A, laudo de avaliação econômico-financeira de 100% do capital da empresa BGN Participações, baseado na metodologia do Fluxo de Caixa Descontado, tendo como data-base 30/06/2008.

Na avaliação da BGN Participações, foi utilizado o padrão de “valor justo”, com ressalvas sobre as limitações da metodologia do fluxo de caixa descontado. A avaliação se baseou em informações fornecidas pelo controlador, sem realização de auditorias, e sem que fosse testada a possibilidade de venda no mercado pelo valor apurado.

O valor justo da BGN Participações foi estimado entre R\$ 986 milhões e R\$ 1.107 milhões. Desta forma, o valor médio de R\$ 1.047 milhões representaria o valor justo da empresa em 30/06/2008.

A avaliação econômico-financeira da BGN Participações foi efetuada com base nas informações consolidadas do Banco BGN, BGN Mercantil e BGN Leasing, incluindo as carteiras de crédito cedidas.

Em 11/12/2008, a Cetelem Holding promoveu a sua 3ª Alteração do Contrato Social por meio da qual: i) se retiraram da sua sociedade o Sr. Marc Campi, francês, e a empresa BNP Paribas Personal Finance (atual Cetelem S/A), com sede na França; ii) foi admitida a empresa Cetelem América Ltda (doravante Cetelem América), CNPJ nº 01.947.428/0001-09.

No mesmo dia, 11/12/2008, a Cetelem América, controlada pela BNP Paribas Personal Finance, aumentou o capital social da Cetelem Holding de R\$ 1.000,00 para R\$ 1.035.049.754,00 através de TED bancária.

Ainda em 11/12/2008, a Cetelem Holding celebrou, com o BNP Paribas, o Contrato de Compra e Venda de Ações por meio do qual adquiriu a totalidade das ações da BGN Participações pelo valor de € 315.003.852,00 (Euros), equivalente a R\$ 981.236.998,98, considerando-se a cotação de R\$ 3,115, em 12/12/2008.

Ressaltamos que tanto a Cetelem Holding como a BGN Participações, nesta data, já pertenciam ao Grupo BNP Paribas, tanto que o Sr. Marc Campi assina o respectivo Contrato como representante das duas empresas.

Fica claro que a real investidora era o BNP Paribas e não a Cetelem Holding. O Grupo Paribas apenas tenta transferir um direito, a dedutibilidade da amortização do ágio, que seria originalmente do BNP Paribas para a Cetelem Holding.

A seguir, a incorporação da BGN Participações pela Cetelem Holding:

A empresa Cetelem Holding teve sua razão social alterada de Ltda para S/A.

Em 12/12/2008 a empresa Pryor Consulting Services Ltda, a pedido da Cetelem Holding, elaborou um laudo de avaliação que apurou o patrimônio líquido da BGN Participações em R\$ 167.425.000,00, na data-base de 30/09/2008.

Em 15/12/2008 foi firmado o Protocolo de Incorporação e Justificação entre as empresas BGN Participações e Cetelem Holding, que definiu como critério de avaliação do patrimônio líquido da BGN Participações o valor contábil de R\$ 167.425.000,00, apurado na data-base de 30/09/2008, pela empresa Pryor Consulting Services Ltda.

Em 19/12/2008 foi elaborada ata da AGE da empresa Cetelem Holding que decidiu: (i) Pela aprovação do Protocolo de Incorporação e Justificação firmado em 15/12/2008 que tratava da incorporação da BGN Participações; (ii) Aprovar a nomeação da empresa Pryor Consulting Services Ltda para proceder a avaliação do PL da incorporada (correção feita pela AGE do dia 09/02/2008); (iii) Aprovar o valor do PL da incorporada apurado no laudo em R\$ 167.425.000,00; (iv) Aprovar a incorporação pelo valor apurado no laudo.

A próxima etapa foi a incorporação da BGN Holding pelo Banco BGN (atual Banco Cetelem):

Em 22/02/2010 o Banco BGN (atual Banco Cetelem) e a BGN Holding assinaram o Protocolo de Incorporação e Justificação através do qual ocorreria a incorporação reversa da BGN Holding.

A incorporada possuía capital social de R\$ 242.500.192,00 divididos em 242.500.192 quotas, sendo 242.500.191 quotas de propriedade da Cetelem Holding e uma quota de propriedade de Marc Campi.

A proposta de incorporação tinha justificativa na segregação das atividades financeiras e não financeiras do Grupo Cetelem no Brasil.

O critério de avaliação do PL da incorporada, realizada pela VLC Consultores Ltda, seria o valor contábil apurado em balanço patrimonial datado de 31/01/2010 (Balanço Base). As variações posteriores do PL da incorporada seriam absorvidas e incorporadas ao resultado da incorporadora.

O valor do PL da incorporada foi estimado em R\$ 190.801.940,98, e, como o único ativo existente na incorporada era a sua participação na incorporadora avaliada pelo método de equivalência patrimonial, não houve aumento do capital da incorporadora. O Banco BGN assumiu uma obrigação de R\$ 12 mil relativa à incorporação da BGN Holding.

No momento imediatamente anterior à incorporação, uma quota detida pelo sócio Marc Campi foi transferida para a outra sócia Cetelem Holding e as ações detidas pela incorporada passaram para a Cetelem Holding.

A ata de reunião de sócios da BGN Holding de 26/02/2010 ratificou e aprovou o Protocolo de Incorporação e Justificação;

Por fim, a incorporação da Cetelem Holding pelo Banco BGN:

Em 22/02/2010, o Banco BGN (atual Banco Cetelem) e a Cetelem Holding assinaram o Protocolo de Incorporação e Justificação, por meio do qual ocorreria a incorporação reversa da Cetelem Holding.

A incorporada possuía capital social de R\$ 1.317.998.057,00, divididos em 1.317.998.057 ações, sendo 1.317.998.056 ações de propriedade da Cetelem América e uma ação de propriedade de Marc Campi.

A proposta de incorporação tinha justificativa na segregação das atividades financeiras e não financeiras do Grupo Cetelem no Brasil.

O critério de avaliação do PL da incorporada, realizada pela VLC Consultores Ltda, seria o valor contábil, apurado em balanço patrimonial datado de 31/01/2010 (Balanço Base). As variações posteriores do PL da incorporada seriam absorvidas e incorporadas ao resultado da incorporadora.

O valor do PL da incorporada foi estimado em R\$ 1.240.589.579,20, e, como existiam outros ativos além da sua participação na incorporadora avaliada pelo método de equivalência patrimonial, foi previsto aumento do capital da incorporadora de R\$ 235.982.093,00, conforme consta da ata da AGE de 26/02/2010 do Banco BGN (atual Banco Cetelem).

No momento imediatamente anterior à incorporação, uma quota detida pelo sócio Marc Campi foi transferida para a outra sócia Cetelem América e as ações detidas pela incorporada passaram para a Cetelem América.

- Em resumo da acusação fiscal, a amortização do ágio, fundamentado em rentabilidade futura, só seria dedutível caso ocorresse uma confusão patrimonial entre a BGN Participações e o BNP Paribas, a real investidora que suportou o ônus financeiro do pagamento do ágio e alterou o patrimônio do Grupo Paribas.

- Segundo o Fisco, a real investidora era o BNP Paribas e não a Cetelem Holding. O Grupo Paribas tenta apenas transferir um direito, a dedutibilidade da amortização do ágio, que seria originalmente do BNP Paribas para a Cetelem Holding.

- Finaliza sustentando que a amortização do ágio fundamentado em rentabilidade futura e gerado em operações intragrupos carece de fundamentação econômica para a sua dedutibilidade do lucro real e da base de cálculo da CSLL, pois, se assim não fosse, qualquer grupo empresarial poderia criar ativos tributários, materializados pela amortização de ágios, criados apenas em operações de reorganizações societárias internas, sem intervenção de terceiros, e sem ônus financeiro, pois o dinheiro de aquisição permaneceria dentro do grupo empresarial, apenas circulando entre as empresas do próprio grupo.

Em relação à infração nº 2, tem-se o seguinte resumo a partir do Termo de Verificação:

AC 2010 – A Cetelem SCFI adquiriu de sua controladora, Cetelem América, 50% do capital da SUBFINANCE pelo valor de R\$ 59.954.514,97. A partir desta aquisição a Cetelem SCFI passou a se sujeitar às condições previstas nos Contratos da Operação (“Transaction Documents”, conforme previsto no “Joint Venture Agreement” celebrado em 15/02/2006). A Cetelem SCFI contabilizou um ágio na aquisição da SUBFINANCE no valor de R\$ 55.823.436,23 e o amortizou parcialmente em conta contábil de despesa a qual foi adicionada e controlada em conta da parte B do LALUR para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

AC 2011 – A EYT elaborou a Avaliação Econômico-Financeira, para fins fiscais, das operações originadas pela exploração conjunta do negócio de cartões de crédito (“Negócio de Cartões”) entre a B2W e a Cetelem SCFI para a data-base de 31/12/2009, e que este “Negócio de Cartões” era fruto de uma joint-venture celebrada em fevereiro de 2006 entre o Grupo BNP Paribas e Grupo B2W. O valor apurado para 100% do negócio de cartões foi de R\$ 116,3 milhões. A Cetelem SCFI amortizou parcialmente o ágio, fruto da aquisição da SUBFINANCE, em conta contábil de despesa a qual foi adicionada e controlada em conta da parte B do Lalur para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

AC 2012 – Ocorreu a cisão parcial da SUBFINANCE com a posterior incorporação na Cetelem SCFI. O valor do acervo líquido incorporado foi de R\$ 12.866.095,80. O “Protocolo e Justificação de Cisão Parcial da SUBFINANCE seguida de Incorporação na Cetelem SCFI” informava que a SUBFINANCE foi constituída em decorrência da associação entre o Grupo Cetelem e o Grupo B2W no Brasil, regulado pelo Acordo de Associação assinado em 15/02/2006. A Cetelem SCFI amortizou parcialmente o ágio, fruto da aquisição da SUBFINANCE, em conta contábil de despesa a qual foi adicionada e controlada em conta da parte B do Lalur para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

AC 2013 – A Cetelem SCFI procedeu a um ajuste no valor do ágio, fruto da aquisição da SUBFINANCE, reduzindo o seu valor para R\$ 45.989.256,56. A amortização deste ágio reduziu em R\$ 4.213.089,63 o lucro real e a base de cálculo da CSLL da Cetelem SCFI, sendo R\$ 3.470.887,32 através do lançamento de uma despesa contábil e R\$ 742.202,31 através de uma exclusão realizada no LALUR e LACS.

AC 2014 – A Cetelem SCFI foi incorporada pelo Banco Cetelem em 01/08/2014. A Cetelem SCFI amortizou o ágio, fruto da aquisição da SUBFINANCE, de janeiro a julho, e a partir de agosto o Banco Cetelem passou a amortizá-lo.

(...)

Todas as operações aqui expostas, resultaram em um ágio oriundo da aquisição de 50% da SUBFINANCE pela Cetelem SCFI, que, segundo o contribuinte, estava

fundamentado em uma expectativa de rentabilidade futura e por isso, após o evento de cisão parcial e incorporação da SUBFINANCE, a amortização deste ágio seria dedutível da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Ressalta a Fiscalização que a operação de compra e venda de 50% das quotas da SUBFINANCE ocorreu entre as empresas CETELEM SCFI e CETELEM AMERICA, ambas pertencentes ao mesmo grupo econômico, sendo que a CETELEM AMERICA controlava a CTELEM SCFI e se manifesta pela impossibilidade de amortização do ágio gerado, trazenda as mesmas razões elencadas no item anterior.

Em relação à infração 3, a autoridade lançadora explica:

(....)

Na apuração anual do lucro real e da base de cálculo da contribuição social do AC de 2018, o contribuinte compensou um prejuízo fiscal e base negativa nos valores de R\$ 39.987.188,50.

Tanto o prejuízo fiscal como a base negativa compensados são oriundos apenas da apuração dos tributos do AC de 2016, não existindo de outros períodos. Entretanto, conforme o e-processo 16327.721.050/2021-14, o Fisco constatou várias infrações no AC de 2016 de tal forma que o prejuízo fiscal e a base negativa da contribuição apurados pelo contribuinte, naquele ano calendário, resultaram em lucro real e base de cálculo positiva da contribuição social.

Dessa forma, as compensações feitas no AC de 2018, nos valores citados acima, estão sendo consideradas indevidas em razão da inexistência de saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da contribuição social.

(.....)

No que se refere á multa isolada, a autuante esclarece que procedeu ao recálculo das estimativas levando em consideração as infrações supra descritas.

Devidamente cientificada, a autuada apresentou impugnação suscitando, em preliminar, a nulidade do lançamento por prejuízo à defesa em função de descrição dos fatos insuficiente e procedimento baseado exclusivamente em presunções.

Suscita a ocorrência da decadência em relação à exigência decorrente da amortização indevida dos ágios.

No mérito, em apertada síntese:

Em relação à infração nº 1, apresenta arrazoadado com descrição detalhada das operações e os motivos pelos quais foram cumpridos todos os requisitos para justificar a amortização do ágio.

Sustenta que a transação é legítima se avaliada sob qualquer perspectiva quanto ao seu adquirente. A Cetelem Holding deveria ser considerada a adquirente mesmo no caso de as

Autoridades Fiscais aplicarem a tese de que este papel seria da pessoa que tem a intenção em investir nos negócios adquiridos.

Defende que o BNP Paribas nunca poderia ser considerado como “real adquirente” da BGN Participações, seja pela ausência de conhecimento e atuação no segmento de negócios da BGN Participações, seja pela ineficiência societária de segregar a BGN Participações do braço societário do conglomerado financeiro responsável por crédito de consumo;

Afirma que no presente caso não discute “ágio interno”, tendo em vista que o ágio reconhecido pela Cetelem Holding está fundamentado nos exatos valores pagos para terceiros independentes e não-relacionados (Grupo Queiroz Galvão, vendedores da BGN Participações) e não houve “criação” de saldo de ágio. Mesmo que se pudesse classificar o ágio como interno, não haveria óbice à amortização para os ágios gerados antes da Lei nº 12.973/14.

Aduz que a aquisição das ações da BGN Participações pela Cetelem Holding não visava transferir artificialmente a dedutibilidade da amortização do ágio, tal como equivocadamente alegaram as autoridades fiscais, mas transferir as ações da BGN Participações e o custo econômico-financeiro de sua aquisição para sua “real adquirente”, a Cetelem Holding (entidade pertencente ao Grupo Cetelem no Brasil, grupo com longo histórico de operações locais e relevante parcela das receitas globais do Grupo Cetelem); e

Sustenta que o preço praticado entre Cetelem Holding e BNP Paribas para a aquisição das ações da BGN Participações estava devidamente fundamentado em preço de mercado, tendo respeitado as regras brasileiras de preços de transferência e de DDL como forma de demonstrar a validade do custo incorrido pela Cetelem Holding para fins tributários.

Em relação à infração nº 2, argumenta que a única alegação material do Fisco é que o ágio teria sido gerado intergrupo. Tendo em vista que, sustenta, o ágio decorre de transação de terceiros não relacionados e teve efetivo propósito negocial, o lançamento não poderia prosperar.

A partir daí, na mesma linha do item anterior, apresenta arrazoado com descrição detalhada das operações e os motivos pelos quais foram cumpridos todos os requisitos para justificar a amortização do ágio.

Quanto à glosa de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL, reclama que somente após o trâmite definitivo do processo que implicou na reversão desses valores a dedução poderia ser desconsiderada nos presentes autos.

Por fim, suscita a impossibilidade de cobrança da multa isolada em concomitância com a multa de ofício exigida com o tributo, o descabimento da multa de 75% e a improcedência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 07 prolatou o Acórdão 107-023.967 pelo qual negou provimento integralmente à impugnação em decisão consubstanciada na seguinte ementa:

Assunto: **Processo Administrativo Fiscal**

Exercício: 2018

ARGUIÇÃO DE NULIDADE. VÍCIO DE FUNDAMENTAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Se as razões que fundamentaram o lançamento estão expostas de forma clara e minuciosa no Termo de Verificação Fiscal, descabe a alegação de nulidade por conta de vício de motivação. Tanto mais quando se verifica, no caso concreto, que o sujeito passivo conseguiu contraditar eficientemente todos os pontos da acusação, o que demonstra sua perfeita compreensão da matéria autuada.

Assunto: **Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica**

Ano-calendário: 2018

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO GERADO EM OPERAÇÃO REALIZADA ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO ("ÁGIO INTERNO"). INDEDUTIBILIDADE.

Correta a glosa das despesas relativas à amortização do ágio que foi gerado em uma operação realizada entre empresas do mesmo grupo econômico, dada a natural presunção de que o preço do investimento não foi fixado em bases comutativas, verificadas em condições normais de mercado.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES. LEGITIMIDADE DA GLOSA ANTES DO TÉRMINO DA DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA ACERCA DA EXISTÊNCIA DE TAIS PREJUÍZOS.

Administração Tributária não está obrigada a aguardar o término da discussão administrativa sobre o valor do prejuízo fiscal ou da base de cálculo negativa de CSLL de determinado período, para só então glosar eventuais compensações indevidas efetuadas nos períodos seguintes.

MULTA ISOLADA POR INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. APLICAÇÃO CONJUNTA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O IMPOSTO NÃO RECOLHIDO A PARTIR DE 2007. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas".

Assunto: **Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2018

LANÇAMENTO DECORRENTE. As infrações que deram causa à autuação do imposto de renda da pessoa jurídica, concernentes à amortização indevida do ágio e à dedução indevida de despesas com serviços não comprovados, repercutem, por decorrência, na apuração da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

Assunto: **Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2018

DECADÊNCIA. GLOSA DE DESPESA COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

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 116 -Vinculante).

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício (Súmula CARF nº 108 – Vinculante).

Devidamente cientificado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário a este Colegiado, ratificando as razões expedidas na peça impugnatória.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Leonardo de Andrade Couto**, Relator

O recurso é tempestivo e foi interposto por representante devidamente legitimado motivo pelo qual dele conheço. As razões de defesa foram divididas em tópicos:

Preliminares:

A recorrente argui a nulidade do auto de infração em função do que seria uma descrição superficial, imprecisa e contraditória dos fatos que fundamentaram a infração.

Não posso concordar. O Termo de Verificação tem mais de 60 (sessenta) folhas com descrição minuciosa e exaustiva do que foi entendido pelo Fisco como infração. A utilização de dados de períodos anteriores é perfeitamente válida se os fatos são os mesmos. Também se mostra completamente infundado o argumento sem qualquer explicação de que o procedimento foi norteado por meras presunções.

Preliminar rejeitada.

No que se refere à arguição de decadência do lançamento em relação ao ágio formado nos anos-calendário de 2008 e 2010 é matéria totalmente dirimida no âmbito deste Colegiado a partir do advento da Súmula CARF nº 116, de Enunciado:

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.

Amortização de ágio - Incorporação BGN Holding:

A matéria tratada neste item foi objeto de outros procedimentos fiscais referentes aos diversos anos-calendário em que o sujeito passivo procedeu à amortização do ágio aqui também glosado, dentre eles: 16327.721155/2015-25, 16327.720700/2016-47, 16327.720530/2018-62, 16327.721373/2020-27 e 16327.721050/2021-14.

Com exceção do processo 16327.721373/2020-27 que retornou para nova apreciação pela instância de piso, os demais foram julgados no CARF tendo sido negado provimento ao recurso voluntário e mantida a glosa do ágio em todos eles. Em relação àqueles levados à CSRF, o recurso especial do sujeito passivo foi rejeitado num caso e sequer conhecido nos demais.

Sendo assim, o caso sob exame já tem entendimento consolidado neste Colegiado. Faço minhas as considerações proferidas no Acórdão 9101-004.753 (processo 16327.721155/2015-25) de lavra do então Conselheiro André Mendes de Moura que analisa os fatos com precisão:

Trata-se de operação no qual concretizou-se a aquisição do Banco BGN (investimento), que era controlado pela BGN Participações, holding do Grupo BGN (alienante), pelo BNP Paribas (adquirente, investidor, com sede na França).

Deu-se em três etapas, conforme aduzido pela Contribuinte:

29. As operações para a aquisição do Banco BGN podem ser segregadas em três passos principais: (a) Passo 1: Aquisição das ações da BGN Participações pelo BNPP; (b) Passo 2: Aquisição das ações da BGN Participações pela Cetelem Participações; e (c) Passo 3: Incorporação da BGN Participações pela Cetelem Participações, seguida da incorporação da BGN Holding e Cetelem Participações pela Recorrente.

Em breve síntese, **na primeira etapa**, foram adquiridas ações da BGN Participações pela BNP Paribas, mediante permuta de ações, tendo o Grupo BGN recebido ações da BNP Paribas, e torna em dinheiro. A autoridade autuante apurou que, o somatório das ações do BNP Paribas e a torna em espécie consolidaram montante na ordem de R\$ 742,4 milhões.

Na **segunda etapa**, a Cetelem Participações (sede no Brasil, controlada pelo BNP Paribas) efetuou a aquisição da BGN Participações. Foi contabilizado o valor na ordem de R\$ 981,2 milhões a título de aquisição da pessoa jurídica.

Na **terceira etapa**, deu-se, primeiro, a incorporação da BGN Participações pela Cetelem Participações. No Protocolo de Incorporação e Justificação, definiu-se como critério de avaliação do patrimônio líquido da BGN Participações o valor contábil na ordem de R\$ 167,4 milhões. Assim, registrou-se na contabilidade da Cetelem Participações um ágio do investimento BGN Participações na ordem de R\$ 813,4 milhões. Na sequência, deu-se a incorporação da BGN Participações e da Cetelem Participações pelo Banco BGN (atualmente denominado Banco Cetelem, o Contribuinte). Passou a ser amortizado o sobrepreço, por entender a Contribuinte ter se consumado a hipótese de incidência prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, que permitiria o aproveitamento da despesa do ágio para fins fiscais.

O que se observa é que tal interpretação não encontra amparo na legislação.

Ao contrário do que aduz a Contribuinte, a formação do ágio não se deu por ocasião da **primeira etapa**, quando o BNP Paribas efetuou a aquisição do Banco BGN (investimento), que era controlado pela BGN Participações, holding do Grupo BGN (alienante).

A construção do sobrepreço deu-se posteriormente, a partir da **segunda etapa**, quando o BNP Paribas já detinha o investimento.

Constata-se claramente que o BNP Paribas utilizou-se das empresas do seu grupo econômico para construir o sobrepreço. **Todas as operações societárias deram-se no âmbito de empresas controladas pelo BNP Paribas.**

Primeiro, a aquisição da BGN Participações pela Cetelem Participações.

Na sequência, a incorporação da BGN Participações pela Cetelem Participações, no qual, dentro do Protocolo de Incorporação e Justificação, **celebrado entre empresas do mesmo grupo**, avaliação do patrimônio líquido da BGN Participações o valor contábil na ordem de R\$ 167,4 milhões e, por consequência, registrado na contabilidade da Cetelem Participações **um ágio do investimento BGN Participações na ordem de R\$ 813,4 milhões.**

Posteriormente, deram-se operações de incorporação entre empresas do mesmo grupo econômico, a incorporação da BGN Participações e da Cetelem Participações pelo Banco BGN (atualmente denominado Banco Cetelem, o Contribuinte), deliberadamente buscando a hipótese de incidência prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

Não há dúvidas de que a circulação de recursos financeiros decorrente das operações societárias descritas a partir da segunda etapa ocorreu dentro das empresas do grupo econômico da BNP Paribas.

Avaliando-se a movimentação empreendida dentro do grupo econômico, o que se verifica é uma transferência de recursos entre controladora e controladas.

Não há que se falar em **aquisição de investimento**, vez que o investimento, Banco BGN (atual Banco Cetelem, Contribuinte), em nenhum momento, deixou de pertencer à controladora do grupo econômico, a BNP Paribas.

A aquisição de um ativo pressupõe a circulação de riqueza entre um alienante e um adquirente e, por óbvio, não há sentido dizer que se o alienante é controlador do adquirente, houve uma efetiva aquisição.

Se o alienante controla o adquirente, pode dizer que o preço do ativo X é de X+1.

O adquirente, empresa controlada, efetua o “pagamento” por X+1.

Ora, o valor financeiro correspondente a X+1, que antes estava no caixa da adquirente, ingressa no caixa da alienante.

Para o grupo econômico, não há nenhuma mudança. O que houve foi mera transferência de recursos financeiros de uma empresa para outra.

Não é essa natureza de “aquisição” que é tratada pelo art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997.

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

Quando o legislador fala em aquisição, pressupõe que o adquirente e o alienante promovem uma circulação de riqueza no mercado. Pressupõe que o investimento alienado foi objeto de aquisição por sobrepreço porque as partes do negócio tinham a independência necessária para chegar a um acordo.

Será que caberia ao legislador dizer que, por aquisição de investimento, o alienante e o adquirente não poderiam ser controlados por uma mesma empresa? Ou que o alienante não poderia controlar o adquirente, ou vice-versa? Improvável. Já é suficientemente claro positivar que o ágio é gerado a partir da aquisição por sobrepreço de um investimento. Não faz sentido exigir que se diga que a aquisição deve ser entre um alienante e um adquirente que não tenham nenhum vínculo de controle.

O que se observa no caso concreto é a geração de uma despesa artificial. O sobrepreço pago ao investimento em nenhum momento deixou de integrar o caixa do grupo econômico. O que pretendeu a PNB Paribas foi gerar uma despesa dedutível para o grupo econômico, sem nenhuma contrapartida. É precisamente do que trata o tópico 6 do presente voto.

São precisas as constatações do Termo de Verificação Fiscal:

O ágio interno fundamentado como de rentabilidade futura não tem essência econômica, pois a rentabilidade continuou dentro do próprio Grupo BNP Paribas, assim como o

dinheiro continuou dentro do Grupo, a rentabilidade proveniente das atividades da BGN Participações também continuou.

Repisamos que as empresas têm autonomia para realizar operações intragrupos e contabilizá-las da forma que lhes aprouver, porém os impactos tributários destas operações são controlados pelo fisco.

A amortização do ágio, fundamentado em rentabilidade futura, e gerado em operações intragrupos carece de fundamentação econômica para a sua dedutibilidade do lucro real e da base de cálculo da CSLL, pois se assim fosse permitido qualquer grupo empresarial poderia criar ativos tributários, materializados pela amortização de ágios, criados apenas em operações de reorganizações societárias internas, sem intervenção de terceiros, e sem ônus financeiro, pois o dinheiro de aquisição permaneceria dentro do grupo empresarial, apenas circulando entre as empresas do próprio grupo.

Apesar do contribuinte ter contabilizado o ágio fundamentado em uma expectativa de rentabilidade futura, os efeitos tributários deste ágio não podem colidir com a realidade dos fatos e com a verdadeira fundamentação econômica dos contratos assinados.

Os efeitos tributários têm que ser baseados na essência econômica dos atos praticados, não podendo uma simples busca por um benefício fiscal se opor à verdade dos fatos, e o fisco deve utilizar todos os elementos de prova, obtidos legalmente, na busca desta verdade material.

Ademais, os eventos de incorporação não envolveram a pessoa jurídica investidora, BNP Paribas, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, coordenou e comandou os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição, e a pessoa jurídica investida, a Contribuinte.

E, na mesma medida, não se consumou a confusão patrimonial entre o investidor e o investimento.

Se não houve comunicação entre investidor e investida, não restaram concretizados os aspectos pessoal e material da hipótese de incidência prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

Enfim, vale o registro de que se mostra inaplicável qualquer apreciação sob a ótica de regras de DDL e preços de transferência (art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996) trazidos no recurso especial. A legislação tratada pelo caso concreto repousa incidência na dedutibilidade de despesas (regra geral) e amortização de ágio (regra específica, trazida à discussão pela Contribuinte como permissivo para o aproveitamento da despesa), no âmbito da apuração do lucro real. Ademais, ainda que se pudesse admitir uma discussão sob tal perspectiva, caberia ser trazida como uma divergência na interpretação da legislação tributária nos termos do art. 67, Anexo II do RICARF.

Tampouco encontra amparo qualquer argumentação no sentido de que a proibição do ágio gerado entre partes relacionadas só teria sido positivada a partir das alterações da Lei nº 12.973, de 2014. Isso porque, não obstante as alterações

promovidas pela Lei nº 12.973, de 2014, em nenhum momento se modificou o núcleo dos aspectos pessoal e material do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997.

A Lei nº 12.973, de 2014, trouxe novas exigências em relação ao aproveitamento da despesa de ágio, não tendo nenhum caráter interpretativo. Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, não foram alterados em nenhum ponto pela Lei nº 12.973, de 2014, que se adiciona aos preceitos da lei anterior. A lei nova estabeleceu restrições de ordem pessoal em relação às empresas investidora e investimento, que não podem mais ser do mesmo grupo empresarial, devendo ser não dependentes, e de ordem formal, ao dispor sobre requisitos expressos para o laudo de avaliação que fundamenta o sobrepreço¹⁰. Promoveu também a convergência entre o ágio fiscal e o goodwill contábil. O ágio previsto pelo artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, passou a ser determinado pela diferença entre o custo de aquisição do investimento e a somatória entre o valor de patrimônio líquido na época da aquisição e a mais ou menos-valia correspondente à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida. A questão é que a redação inalterada dos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, em nenhum momento permitia que ágio gerado internamente pudesse resultar em despesa dedutível, e a nova Lei só veio criar instrumentos mais precisos para o controle de violações aos dispositivos mencionados e, também, adaptou a sistemática às novas normas contábeis - nada mais que isso.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso especial da Contribuinte para a matéria despesas com amortização fiscal do ágio, e negar-lhe provimento.

Do exposto, submeto-me ao entendimento da CSRF e nego provimento ao recurso nesse item. Registre-se que esse entendimento aplica-se também à CSLL por se tratar de tributação reflexa.

Amortização de ágio – Ágio SUBFINANCE:

O ágio foi gerado em 29/01/2010 na aquisição de 50% do capital da empresa Subfinance. Participaram, como vendedora a empresa Cetelem América Ltda e como compradora a empresa Cetelem Brasil SCFI. A empresa adquirente era controlada pela vendedora. Posteriormente, em 01/08/2014 o Banco Cetelem, também controlado pela Cetelem América Ltda., incorporou a Cetelem SCFI passando a amortizar o ágio.

Trata-se claramente de ágio gerado entre empresas do mesmo grupo, o denominado ágio interno.

O cerne da questão é a ocorrência de dispêndio para obter algo de terceiros, que não pertença ao adquirente, de forma a definir a aquisição. É inquestionável que o termo aquisição pode ter uma extensa gama de significados. Existem várias formas através das quais um

bem ou direito muda de propriedade, com utilização de diferentes mecanismos voltados ao cumprimento das condições necessárias ao aperfeiçoamento do negócio jurídico. Entretanto, nessas situações sempre ocorre a presença do terceiro como contraparte, circunstância essa inexistente no caso sob exame.

Sendo assim, como aceitar que uma operação societária entre elas possa gerar os mesmos efeitos que aquela efetuada entre terceiros não relacionados?

Daí porque o fato de ter havido um desembolso não justifica a amortização eis que inexistente o ônus efetivo, característico de operações entre terceiros. A jurisprudência da CSRF está consolidada nesse sentido. Tem-se como exemplo o Acórdão 9101-002.805:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Anos-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

ÁGIO DE SI MESMO. CUSTO. FUNDAMENTOS CONTÁBEIS. INCONSISTÊNCIA.

O ágio somente é admitido pela teoria contábil quando surgido em transações envolvendo partes independentes. Nos casos em que seu aparecimento acontece no bojo de transações entre entidades sob o mesmo controle, o ágio não tem consistência econômica ou contábil. Por impactar diretamente a escrituração contábil, a amortização do ágio, nesse contexto, deve ser expurgada do resultado do exercício.

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

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

Quanto a esse último ponto, no presente caso, existe ainda um fator que endossa a impossibilidade de amortização. De acordo com a autoridade lançadora, o laudo de avaliação apresentado pelo sujeito passivo não se referia a uma operação de compra e venda da SUBFINANCE entre partes relacionadas.

Importa ressaltar que o requisito mencionado não se refere simplesmente à extemporaneidade do laudo ou à necessidade específica desse documento - e não qualquer outro - como ateste da fundamentação econômica do ágio. O questionamento dirige-se ao conteúdo do laudo.

O documento em questão não envolve a aquisição da empresa SUBFINANCE, mas sim trata da exploração conjunta do negócio de cartões de crédito, cuja origem remonta a uma parceria estratégica celebrada entre as empresas do Grupo BNP Paribas e o Grupo B2W no ano de 2006, ressaltando-se daí, que em nenhum momento foi citado o contrato de compra e venda celebrado em 2010 entre a Cetelem SCFI e a Cetelem America.

Apesar do contribuinte ter contabilizado o ágio fundamentado em uma expectativa de rentabilidade futura, os efeitos tributários deste ágio não podem colidir com a realidade dos fatos e com a verdadeira fundamentação econômica dos contratos assinados.

Sendo assim, nego provimento ao recurso nessa questão. Registre-se que esse entendimento aplica-se também à CSLL por se tratar de tributação reflexa.

Glosa de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL:

A infração decorre do que seria uma compensação indevida de parte do prejuízo originalmente apurado no ano-calendário de 2016 no valor de R\$ 39.987.188,50. Isso porque em procedimento fiscal referente àquele ano-calendário, tratado nos autos do processo 16327.721050/2021-14, foram apuradas infrações no montante de R\$ 258.168.033,51 e a integralidade do prejuízo fiscal apurado pelo sujeito passivo no período em questão (R\$ 109.809.922,56) foi naquela ocasião compensada na apuração da exigência.

Inexiste qualquer ilegalidade na formalização da exigência nos moldes efetuados. Se durante o procedimento fiscal são constatadas infrações que refletem no resultado do período de apuração de forma a eliminar o prejuízo fiscal originalmente apurado, correto que tal circunstância seja levada em consideração na apuração do valor devido.

Tanto o processo onde o prejuízo fiscal deixou de existir (16327.721050/2021-14) como aquele em que a compensação indevida teria ocorrido (o presente) podem tramitar normalmente. O diferencial é a questão da exigibilidade do crédito tributário apurado. Não há como adotar-se um procedimento de cobrança aqui, em relação à compensação indevida, sem uma decisão naquele outro pela manutenção da exigência de forma a confirmar a inexistência (total ou parcial) de prejuízo fiscal compensável.

O processo 16327.721050/2021-14 foi julgado no CARF em 16/05/2024, tendo sido proferido o Acórdão 1301-0006.939 pelo qual foi dado provimento parcial ao recurso para, no mérito, cancelar a exigência referente à glosa de despesas com comissões no montante de R\$ 174.503.901,62. A decisão foi cientificada à PGFN que não interpôs recurso especial. Transitou em julgado, portanto, quanto à infração exonerada.

Sendo assim, o somatório das infrações naquele processo foi reduzido para R\$ 83.664.131,89 (R\$ 258.168.033,51 – R\$ 174.503.901,62). Considerando que no ano-calendário de 2016 foi apurado prejuízo fiscal de R\$ 109.809.922,56; ainda restou para o ano-calendário de 2018 um saldo de prejuízo compensável de 2016 no montante de R\$ 26.145.790,67 (R\$ 109.809.922,56 – R\$ 83.664.131,89). Tendo em vista que o valor compensado no ano-calendário de 2018 foi R\$ 39.987.188,50; a compensação a maior fica reduzida para **R\$ 13.841.397,83** (R\$ 39.987.188,50 – R\$ 26.145.790,67), o que se aplica também à base de cálculo negativa da CSLL.

Concomitância da multa isolada com a multa de ofício:

O pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

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

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste. A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se:

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

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

(....)

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

(....)

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

(.....) (grifo acrescido)

Com base na redação do *caput* essa corrente defende que, mesmo na forma isolada, a multa incidiria sobre a totalidade ou diferença de tributo. Com a ressalva de que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, a lógica do pagamento de estimativas

seria antecipar para os meses do ano-calendário o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria devido apenas ao final do exercício.

Sob essa ótica, a tese defende que o tributo apurado no ajuste e a estimativa paga ao longo do período devem estar intrinsecamente relacionados de forma a que a provisão para pagamento do tributo deve coincidir com o montante pago de estimativa ao final do exercício. Assim, concluem que só há que se falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

A princípio, alinhei-me nessa posição e com ela votei em alguns julgados. Hoje, após cuidadosa reflexão penso que essa tese está equivocada porque, apesar de sua construção lógica ser irrefutável, mistura situações distintas.

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção (destaque acrescido):

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

(.....)

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.

(.....)

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa, simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.

A inexistência de correlação entre o tributo e a estimativa fez-me refletir também sobre a questão da concomitância, ou seja, a aplicação da multa de ofício exigida junto com o tributo e a multa sobre as estimativas.

Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados consuntos, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado consuntivo, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um minus em direção a um plus..

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.

Sob essa ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou a norma ao caso concreto, no exercício do poder-dever legal, motivo pelo qual voto por manter a imputação da multa isolada em sua integralidade.

Importa ressaltar que a Súmula CARF nº 101 NÃO SE APLICA A FATOS GERADORES POSTERIORES À LEI Nº 11.488/2007, eis que todas as decisões que serviram de base à edição da Súmula não levaram em consideração a mudança legislativa.

De todo o exposto, nego provimento ao recurso neste item.

Cancelamento da multa de ofício e dos juros de mora sobre a multa:

A aplicação da multa de 75% decorre tem precisão legal plenamente inserida no ordenamento jurídico pátrio. A alegação de ofensa aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade decorrente da imputação dessa penalidade envolve matéria estranha à competência deste colegiado.

Quanto à aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício, é questão superada pelo advento da Súmula CARF nº 108 de Enunciado:

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

Conclusão:

Em resumo do meu posicionamento conduzo meu voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reduzir a infração referente à compensação indevida de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL ao montante de R\$ 13.841.397,83 e recálculo da multa isolada como decorrência dessa redução.

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto