



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

Processo nº 16327.721032/2014-11
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Resolução nº **1402-000.366 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 09 de junho de 2016
Assunto IRPJ
Recorrente BANCO ITAUCARD S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, sobrestar o julgamento até que seja apreciado o recurso voluntário interposto no processo 16327.721347/2013/70, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Demetrius Nichele Macei, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Gilberto Baptista, Leonardo de Andrade Couto, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone e Roberto Silva Júnior.

Relatório

BANCO ITAUCARD S/A recorre a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 08-33.829-3 da 3ª Turma da Delegacia de Julgamento em Fortaleza que julgou parcialmente procedente a impugnação por ele apresentada.

O Presidente da 3ª Turma da DRJ em Fortaleza, por sua vez, recorre de ofício a este Conselho, com fulcro no art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, c/c, art. 1º da Portaria MF nº 3, de 03/01/2008.

Por bem refletir o litígio até aquela fase, adoto o relatório da decisão recorrida, complementando-o ao final:

Contra o sujeito passivo de que trata o presente processo foi lavrado auto de infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, fls. 1.637/1.670, no valor total de R\$ 230.686.241,85, incluindo encargos legais e multa exigida isoladamente.

Conforme Termo de Verificação de fls. 1.672/1.715 e Descrição dos Fatos de fls. 1.638/1.640, o contribuinte incorreu, em síntese, nas infrações a seguir descritas.

01 - Exclusões/Compensações não Autorizadas na Apuração do Lucro Real - Exclusões Indevidas.

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, a autuada se utilizou do disposto no inciso III, do art. 7º da Lei nº 9.532/1997 para justificar o cômputo no cálculo do lucro real a partir de março de 2009:

- das despesas de amortização dos ativos intangíveis oriundos dos ágios do Fininvest e da UAM (conta COSIF 8.1.8.10.20-2 0007 – DESP AMORT ÁGIO INC. – INTANGÍVEL); e

- das exclusões dos ágios do Fininvest e da UAM que foram amortizados contabilmente, adicionados, controlados na Parte B do Lalur do Banco Itaú e, finalmente, transferidos para a Parte B do Lalur do Banco Itaucard (em virtude da cisão parcial do Banco Itaú).

Entretanto, o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, consolidado por farta jurisprudência, é de que:

“Não já previsão legal para o aproveitamento do ágio já amortizado contabilmente quando da extinção da participação societária em virtude de fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra”.

Portanto, segundo o CARF, os valores dos ágios do Fininvest e da UAM que foram amortizados contabilmente, adicionados, controlados na Parte B do Lalur do Banco Itaú e, finalmente, transferidos para a Parte B do Lalur do Banco

Itaucard (em virtude da cisão parcial do Banco Itaú) não poderiam ter sido excluídos na determinação do lucro real do Banco Itaucard, a partir de março de 2009.

A posição do CARF, em relação à matéria em exame, está sedimentada em sólida interpretação histórica e sistemática da legislação relativa aos efeitos tributários do ágio no âmbito do IRPJ. Reforçando seu entendimento, a fiscalização transcreve parte do voto do Conselheiro José Evande Carvalho Araújo, relator do Acórdão nº 1102-001.018 – 1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária.

O quadro abaixo, fotocopiado do Termo de Verificação às fls. 1.705, demonstra os valores totais excluídos em cada ano-calendário:

ANO-CALENDÁRIO	VALOR DA EXCLUSÃO		
	FININVEST	UAM	TOTAL
2009	21.627.842,23	1.521.106,90	23.148.949,13
2010 - JAN A AGO	17.302.273,78	1.216.885,52	18.519.159,30
2010 - SET A DEZ	8.651.136,89	608.442,76	9.259.579,65
2011	25.953.410,67	1.825.328,28	27.778.738,96
2012	25.953.410,67	1.825.328,28	27.778.738,96
2013	25.953.410,67	1.825.328,28	27.778.738,96

Uma vez conhecidos os valores excluídos indevidamente pelo fiscalizado, foi reconstituída a apuração dos lucros reais relativos aos anos-calendário de 2009 a 2013, eliminando o efeito dessas exclusões, resultando nas diferenças lançadas de ofício.

Enquadramento Legal - Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2013: Art. 7º da Lei nº 9.532/1997; Arts. 25 e 33 do Decreto-lei nº 1.598/1977; art. 3º da Lei nº 9.249/95; Arts. 247 e 250 do Regulamento do Imposto de Renda – Decreto 3.00/99 - RIR/99.

02 - Saldo Insuficiente - Compensação Indevida de Prejuízo Operacional com Resultado da Atividade Geral.

O sujeito passivo compensou prejuízos operacionais em montante superior ao saldo desse prejuízo, conforme detalhamento nos demonstrativos de apuração e no Termo de Verificação Fiscal.

No Termo de Verificação Fiscal, é feita uma explicação sobre o valor de R\$ 1.479.081.133,08 que consta na coluna “APURAÇÃO FISCO”, linha “68. (-) Compensação de Prejuízos Fiscais” do quadro baixo fotocopiado, referente ao ano-calendário 2013:

ANO-CALENDÁRIO 2013 - FICHA 09B	DECLARADO	APURAÇÃO FISCO	DIFERENÇA
01. Lucro Líquido antes do IRPJ	798.081.361,37	798.081.361,37	-
38. SOMA DAS ADIÇÕES	11.495.115.292,78	11.495.115.292,78	-
66. SOMA DAS EXCLUSÕES	(5.326.085.848,10)	(5.298.307.109,14)	27.778.738,96
67. LUCRO REAL ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS	6.967.110.806,05	6.994.889.545,01	27.778.738,96
68. (-) Compensação de Prejuízos Fiscais	1.864.096.375,92	1.479.081.133,08	(385.015.242,85)
69. LUCRO REAL	5.103.014.430,13	5.515.808.411,93	412.793.981,81

O Fiscalizado declarou o valor R\$ 1.864.096.375,92 (coluna “DECLARADO”, linha “68. (-) Compensação de Prejuízos Fiscais”. A diferença entre os dois valores citados - R\$ 385.015.242,85 – motivou o lançamento de ofício, no presente auto.

Tal diferença tem três parcelas, a saber. A primeira, de R\$ 23.148.949,13, deve-se à redução do prejuízo fiscal do ano-calendário de 2009 de R\$ 756.242.303,94 para R\$ 733.093.354,81, conforme pode ser constatado no quadro abaixo, relativo ao ano-calendário de 2009, linha 57 – Lucro Real Declarado e Apuração Fisco.

ANO-CALENDÁRIO 2009 - FICHA 09B	DECLARADO	APURAÇÃO FISCO	DIFERENÇA
01. Lucro Líquido antes do IRPJ	(906.043.555,79)	(906.043.555,79)	
32. SOMA DAS ADIÇÕES	4.000.825.407,62	4.000.825.407,62	
54. SOMA DAS EXCLUSÕES	(3.851.024.155,77)	(3.827.875.206,64)	23.148.949,13
55. LUCRO REAL ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS	(756.242.303,94)	(733.093.354,81)	23.148.949,13
56. (-) Compensação de Prejuízos Fiscais		-	-
57. LUCRO REAL	(756.242.303,94)	(733.093.354,81)	23.148.949,13

A segunda, de R\$ 25.148.949,13, diz respeito às diferenças de compensações de prejuízos fiscais a maior feitas no presente auto de infração (para se respeitar o limite legal de compensação de 30% do valor do lucro real antes da compensação de prejuízos fiscais). Os valores individuais das compensações de cada período de apuração foram reunidos no quadro a seguir fotocopiado:

PERÍODO DE APURAÇÃO	DECLARADO
Janeiro a Agosto de 2010	5.555.747,79
Setembro a Dezembro de 2010	2.777.873,90
Ano-calendário 2011	8.333.621,68
Ano-calendário 2012	8.333.621,68
TOTAL	25.000.865,05

A terceira parcela deve-se a autuações sofridas pelo Fiscalizado, relativas ao ano-calendário 2008, que reduziram seu saldo de Prejuízo Fiscal a Compensar e ocasionaram uma diferença entre os valores controlados pelo Fiscalizado e os controlados pelo SAPLI.

Esta terceira parcela monta a R\$ 305.829.403,21, ou seja, enquanto o Fiscalizado computava, ao final do ano-calendário 2008 um saldo de prejuízo fiscal a compensar de R\$ 2.832.077.333,96, o SAPLI registra um valor de R\$ 2.526.247.930,75.

Os valores individuais de redução de prejuízo fiscal decorrentes de cada uma das autuações, que compuseram a diferença de R\$ 305.829.403,21, estão demonstrados no quadro abaixo fotocopiado:

Processo Administrativo Fiscal	Redução de Prejuízo Fiscal - R\$
16327.721.664/2011-24	62.999.999,64
16327.720.667/2012-21	139.356.783,84
16327.720.700/2013.02	871.813,90
16327.721.347/2013-70	102.600.805,83
TOTAL	305.829.403,21

Por fim, o valor do saldo de prejuízos fiscais a compensar, no início do ano-calendário 2013, computado pelo Fisco (R\$ 1.479.081.133,08) no presente auto, encontra-se demonstrado no quadro abaixo:

Ano-calendário	Saldo Inicial de Prejuízo Fiscal (A)	Prejuízo do Período (B)	Compensação pelo Fiscalizado (C)	Compensação pelo Fisco (D)	Infração - Redução de Prejuízo Fiscal (E)	Cisão Parcial - Percentual Remanescente e Data (F)
2009	(2.526.247.930,75)	(756.242.303,94)	-	-	23.148.949,13	98,77% - 31/12/2009
2010-01	(3.219.251.387,75)	-	286.277.785,12	5.555.747,79	-	99,99% - 31/08/2010
2010-02	(2.927.125.113,06)	-	253.288.247,20	2.777.873,90	-	
2011	(2.671.058.991,96)	-	467.510.224,10	8.333.621,68	-	
2012	(2.195.215.146,18)	-	707.800.391,42	8.333.621,68	-	
2013	(1.479.081.133,08)	-	-	-	-	

$$A^{(ANO + 1)} = A^{(ANO)} + (B^{(ANO)} + C^{(ANO)} + D^{(ANO)} + E^{(ANO)}) \times F^{(ANO)}$$

Enquadramento Legal: Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/12/2013: art. 3º da Lei nº 9.249/95; e Arts. 247 e 250, inciso III, 251, 509 e 510 do RIR/99.

03 - Multa ou Juros Isolados - Falta de Recolhimento do IRPJ sobre Base de Cálculo Estimada.

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, conforme Termo de Verificação Fiscal.

Nos anos-calendário 2009 a 2013 o Banco Itaucard optou pela apuração anual do IRPJ. Dessa forma, tinha o dever de realizar antecipações mensais com base na receita bruta e acréscimos ou em balanço ou balancete de suspensão ou redução, de acordo com os artigos 222 a 230 do RIR/99.

Como consequência da exclusão indevida do ágio amortizado contabilmente do Fininvest e da UAM, ocorreu, em alguns períodos de apuração, a insuficiência de recolhimento do IRPJ sobre as bases de cálculo estimadas apuradas com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução.

Enquadramento Legal: Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2010 e 31/12/2013: Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

Cientificado do lançamento em 05/12/2014, fls. 1.717/1.718, apresentou o contribuinte impugnação em 05/01/2015, fls. 1.734/1.754, contrapondo-se ao lançamento com base nos argumentos a seguir sintetizados.

Do Mérito da Autuação

As glosas efetivadas se limitam à amortização fiscal da parcela do ágio amortizada contabilmente, correspondente ao Fininvest e à UAM, antes da confusão patrimonial entre as investidas e a investidora (incorporação do Fininvest e da UAM pela investidora Banco Itaucard (ora Impugnante)— em 28/2/2009).

Afirma a defesa que, do inteiro teor do TVF se vê com clareza que as glosas e o motivo destas se limitam ao fundamento exposto acima, especialmente (a) da pág. 1 (item 1 do TVF), (b) das págs. 3 e 4 (item 3 do TVF); e (c) das págs. 22 a 28 (itens 4.4, 4.5 e 5 do TVF). O ilustre autuante afirma que não haveria previsão legal para a amortização fiscal da parcela do ágio amortizada contabilmente antes da confusão patrimonial entre as investidas (Fininvest e UAM) e a investidora.

A impugnante faz uma prévia análise do voto do Conselheiro José Evande Carvalho Araújo que embasou o Termo de Verificação Fiscal, ressaltando que, o próprio Conselheiro reconhece que a baixa imediata do ágio como despesa ou a aplicação do mesmo tratamento do ágio não amortizado seriam soluções “bastante lógicas e porque não dizer, justas” (TVF, pág. 33), mas faltaria embasamento legal para tanto. Em suma, pode-se concluir, dessa transcrição, que o entendimento do Fisco é uma solução ilógica e injusta, mas, para que assim não fosse, faltaria previsão legal.

Em seguida, apresenta os fundamentos legais que entende serem aplicados à dedução questionada. Nesse sentido, destaca:

- o art. 34 do Decreto-lei 1.598/77 (art. 430 do RIR/99) foi apenas parcialmente revogado pelos arts. 72 e 82 da Lei 9.532/97, consoante afirmou o r. Conselheiro nos excertos do voto colacionados no TVF;

- aquele artigo convive (na parcela não atinente a ágio e a deságio) com os arts. 72 e 82 da Lei 9.532/97 (art. 386 do RIR);

- o art. 34 do Decreto-lei 1.598/77 (art. 430 do RIR/99) fala expressamente em “valor contábil” do investimento (de modo diverso, como veremos, dos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97);

- o art. 25 do Decreto-lei 1.598/77 (art. 391 do RIR/99) diz que as contrapartidas da amortização do ágio ou deságio não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 33. A dicção literal ressalva somente a hipótese do art. 33 do Decreto-lei 1.598/77 da influência do ágio ou deságio amortizado contabilmente. Esse dispositivo, correspondente ao art. 426 do RIR/99, cuida da alienação ou liquidação de investimento sujeito ao MEP;

Indaga a defesa: tendo o art. 34 do Decreto-lei 1.598/77 dito, textualmente, “valor contábil” do investimento, seria lógico concluir que o dispositivo afasta do custo o ágio contabilmente amortizado (e não deduzido)? Ou, ao contrário, à vista da interpretação lógica, sistemática e finalística, o ágio amortizado contabilmente deve compor o custo, na aplicação do art. 34 do Decreto-lei 1.598/77? A resposta é positiva: o ágio contabilmente amortizado deve compor o custo. Considera que entendimento contrário feriria a interpretação lógica e agrediria a interpretação sistemática da legislação, além de ignorar seus objetivos (interpretação finalística).

Continua. É justamente à vista dessas ponderações que está correta a interpretação dada pela Receita Federal no Parecer Normativo (CST) 51/79, ao tratar do _____ que _____ se deve entender por valor contábil no art. 34 do Decreto-lei 1.598/77:

*2. A matéria é objeto do Decreto-lei 1.598, de 26/12/77, cujo **art. 34** determina que, na hipótese versada, o resultado imputável ao lucro real é “a **diferença** entre o **valor contábil** das ações ou quotas extintas e o **valor de acervo líquido que as substituir**”, observadas as normas seguintes:*

*3. O equacionamento do problema requer que, **para efeito dos objetivos** previstos no **dispositivo legal**, **fiquem definidos o conceito de valor contábil e acervo líquido**, de cuja comparação resultará a diferença que, eventualmente, constituirá ganho ou perda de capital.*

VALOR CONTÁBIL

4.1 No caso de participações societárias avaliadas a custo de aquisição, o valor contábil será o saldo líquido da conta representativa do bem a considerar, correspondente ao custo de aquisição, corrigido monetariamente, deduzido, se for o caso da provisão para perdas que tiver sido computada na determinação do lucro real (DL 1.598/77, art. 31, § 1º e 3º).

4.2 Quando as participações societárias forem avaliadas pelo valor de patrimônio líquido (Lei nº 6.404, de 15/12/76, art. 248), o valor contábil a considerar será aquele definido no artigo 33 do DL 1.598/77, composto da soma algébrica dos elementos a seguir arrolados:

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

II - Saldo não amortizado de ágios ou deságios na aquisição da participação com fundamento na letra "a" do § 2º do artigo 20;

III - Ágio ou deságio na aquisição do investimento com fundamento nas letras "b" e "c" do § 2º do artigo 20, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte;

A interpretação finalística (atenta aos objetivos visados pela norma legal), harmônica com a interpretação lógica e sistemática, confirma o entendimento de que, não obstante a lei fale textualmente em "valor contábil", para regular os efeitos tributários na incorporação ou cisão da investida pela investidora ou na fusão de ambas, considera-se no valor contábil o ágio amortizado contabilmente (que, portanto, não é mais ágio contábil). Qual a razão disto? A razão está em que ele não foi fiscalmente deduzido até então.

O sistema normativo quer que o ágio ou deságio, mesmo amortizado contabilmente, afete, em algum momento, a determinação do lucro real. Por isso, o ágio ou deságio deve ser considerado não apenas na apuração do resultado na alienação ou liquidação do investimento, mas também na extinção do investimento por incorporação, cisão ou fusão (arts. 72 e 82 da Lei 9.532/77).

É por isso que o PN (CST) 51/79 consagrou a interpretação de que, não obstante o art. 34 fale em "valor contábil", sem ressalva literal, o ágio amortizado contabilmente deve ser considerado, para efeito fiscal, na confusão patrimonial (incorporação, cisão ou fusão que envolva investidora e investida).

Feitas essas considerações a defesa afirma que, contrariamente ao entendimento do ilustre Conselheiro José Evande Carvalho Araújo (citado no TVF), a lei não garantiu o aproveitamento do ágio ou deságio já amortizados contabilmente apenas nos casos de alienação do investimento (hipótese do art. 33 do Decreto-lei 1.598/77 - art. 426 do RIR/99), nem antes, nem depois da Lei 9.532/97.

Após transcrever os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, o defendente faz as seguintes considerações:

- Esses dispositivos, diferentemente do art. 34 do Decreto-lei 1.598/77, sequer falam em "valor contábil". Assim, com ainda mais razões, à vista da Lei 9.532/97, deve manter-se a mesma interpretação dada pelo PN (CST) 51/79.

- O ágio amortizado para fins contábeis (adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real, ou seja, não deduzido) submete-se ao mesmo tratamento do ágio não amortizado contabilmente, para fins fiscais (amortização, segundo as regras do art. 7º da Lei 9.532/97, visto sistematicamente com os arts. 25, 33 e 34 do Decreto-lei 1.598/77).

- Sustentar o contrário seria ilógico e injusto, além de contradizer a interpretação sistemática (resultante da análise do sistema de normas legais que rege a matéria) e teleológica (atenta aos objetivos visados pela lei).

- Como, na determinação do lucro real, é indedutível a despesa de amortização do ágio antes da confusão patrimonial da investida e da investidora, mas é dedutível o ágio após o evento de confusão patrimonial - tudo conforme as normas legais -, o ágio amortizado contabilmente antes daquele evento é amortizável fiscalmente depois daquele evento, também segundo as mesmas regras legais. Dizer o contrário não tem sentido lógico, econômico, histórico, sistemático nem finalístico.

- Atente-se, ainda, para o fato de que a lei, ao permitir a amortização fiscal do ágio, em nenhum momento diz que se "perde" o ágio contabilmente amortizado. Enfim, o que mudou com o advento da Lei 9.532/97 foi apenas o tratamento fiscal do ágio. Mas, atendidos os requisitos legais (arts. 72 e 82 da Lei 9.532/97), o ágio amortizado contabilmente continua igualmente dedutível.

- O art. 34 do Decreto-lei 1.598/77, embora parcialmente revogado, convive com os arts. 72 e 82 da Lei 9.532/97, como já vimos. Permanece, portanto, a interpretação a ele dada pelo PN (CST) 51/79, ainda com maior razão, dados que a Lei 9.532/97 sequer fala em "valor contábil" do investimento.

- Assim, de lege lata, o ágio amortizado contabilmente (sem efeito fiscal) deve produzir o efeito fiscal após a confusão patrimonial, nos termos dos citados arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97. Máxime no presente caso, em que a transferência do investimento adquirido de terceiros com ágio não se deu a título singular, mas a título universal por cisão, com a transferência da Parte B do LALUR (correspondente à despesa de amortização de ágio adicionada ao lucro líquido) à sucessora (não cabendo, pois, falar em perdimento do valor do ágio).

- Raciocinando pelo absurdo: suponha-se que a incorporação da investida ocorra muito tempo depois da aquisição do investimento - e, por hipótese, todo o ágio já tenha sido amortizado contabilmente. Ainda que venham a ser atendidos os requisitos legais dos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97, a incorporadora perderia todo o valor do ágio (controlado na Parte B do LALUR)? Para evitar essa perversa interpretação, a investidora teria que proceder à confusão patrimonial imediatamente após a aquisição do investimento? Qual o fundamento lógico-jurídico para a diversidade de tratamento numa hipótese e na outra?

- É óbvio que não é isso o que as normas legais prevêem. Não se perde o valor na Parte B do LALUR (que pode atingir o valor integral do ágio pago), em

razão da demora para implementar a confusão patrimonial entre a investida e a investidora. Isso não faria o menor sentido, e, sobretudo, a Lei 9.532/97 não diz isso, seja literalmente, seja por interpretação lógica, histórica, finalística e sistemática.

- Também não faria sentido - efe lege lata - "deduzir" (excluir do lucro líquido, com baixa da Parte B do LALUR) o ágio amortizado contabilmente de uma vez, como perda de capital na investidora, com a cisão da investida.

Com base no exposto, a defesa assevera que a única interpretação lógica, histórica, sistemática e finalística das normas legais é a que se demonstrou.

Em seguida, a impugnante faz uma análise da nova legislação, consubstanciada na Lei nº 12.973/2014, afirmando não admitir a interpretação que somente com o art. 22 da referida Lei o ágio a ser fiscalmente amortizado passou a incluir o já amortizado contabilmente (em rigor, não mais se trata de amortização contábil, mas de "redução" por teste de recuperabilidade ou impairment)

Ressalta nesse sentido que foi somente por conta da redação dada ao art. 21 da Medida Provisória 627/13 que o art. 22 da Lei 12.973/14 passou a ter a dicção atual (Dedução do saldo do ágio existente na contabilidade na data da aquisição da participação societária, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração).

Concluído esse tópico, o contribuinte afirma que a interpretação lógica, histórica, sistemática e finalística dos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97 só permite concluir que o ágio amortizado contabilmente (não deduzido) integra o tratamento dado ao ágio pelas referidas normas legais. Como se viu, diferentemente do art. 34 do Decreto-lei 1.598/77, nem mesmo a expressão literal do art. 7º da Lei 9.532/97 fala em "valor contábil" do investimento, de modo a suscitar a dívida resolvida pelo PN (CST) 51/79.

Por fim, reitera que a interpretação dada pelo PN (CST) 51/79 permanece válida para o ágio contabilmente amortizado (não deduzido) na aplicação dos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97. Estão aí presentes as mesmas razões que determinaram sua edição, para esclarecer que o ágio amortizado contabilmente também deve ser considerado para efeito fiscal, quando vierem a estar presentes as condições legais para a sua amortização fiscal. Com a acima repetida razão adicional: os arts. 7º e 8º sequer usam a expressão "valor contábil", que gerou a dívida resolvida pelo parecer normativo.

Das Multas Isoladas

Equívoco nas bases de cálculo das multas isoladas - matéria de fato

A Impugnante apurou suas estimativas de IRPJ por balancete de suspensão ou redução em todos os meses objetivados pelas multas isoladas, como se verifica nas DIPJs desse período (doc. 03). Considerando-se a compensação de prejuízos fiscais até o limite de 30% do lucro ajustado conforme indicado no LALUR, a fiscalização deveria necessariamente considerar também a parcela adicional de prejuízo fiscal compensável, na majoração do valor da estimativa (por majoração do lucro), em razão da infração supostamente cometida.

O efeito desse equívoco são **R\$ 3.274.579,53** de multas isoladas calculadas indevidamente, que se referem a todos os meses para os quais elas foram exigidas, como se vê do cotejo das fls. 38 a 43 do TVF, com a ficha 11 das DIPJs e com a planilha anexa. Esse efeito é sintetizado, por período de apuração do IRPJ, no quadro abaixo fotocopiado:

Ano	Multa isolada Lançada	Multa isolada - Recálculo	(=) Diferença
até ago/10	1.804.834,08	1.215.319,82	589.514,26
set a dez/10	869.085,59	607.659,91	261.425,68
2011	3.182.980,47	2.228.086,35	954.894,12
2012	1.446.809,31	1.012.766,53	434.042,78
2013	3.472.342,35	2.437.639,65	1.034.702,70
TOTAL	10.776.051,80	7.501.472,27	3.274.579,53

Inaplicabilidade de multas isoladas

A autoridade fiscal exige o IRPJ e a CSLL supostamente não recolhidos da apuração anual, bem como a multa de ofício incidente sobre os tributos lançados, concomitantemente com a multa de ofício isolada, sobre a insuficiência calculada em decorrência da mesma infração (dos mesmos períodos).

De acordo com a defesa, não se pode acolher a duplicidade de penalidades de ofício sobre uma mesma infração.

Após transcrever o entendimento de Hiromi Higuchi afirma que se se quiser dizer que não se trata de mesma infração, impõe-se reconhecer que o bem jurídico maior é o tributo efetivo, do que é conteúdo provisório ou iter preparatório o bem jurídico representado pelo dever de pagar estimativas "de algo" (e não "algo" efetivo).

É a aplicação do princípio da consunção em matéria sancionatória. Não se pode acolher a duplicidade de penalidades: sobre uma infração conteúdo (e provisório), e sobre uma infração continente (e efetivo). A defesa transcreve decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF e da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF sobre o assunto.

Redução das multas isoladas

Conforme já demonstrado, houve **erro** no cálculo da multa isolada de IRPJ, que, por si, a diminui em R\$ 3.274.579,53.

A defendente alerta que, se fosse mantida a autuação, e, ainda, se não fosse reconhecido esse erro de cálculo, a multa isolada de IRPJ teria de se limitar a 50% do IRPJ efetivo do período, conforme quadro abaixo fotocopiado:

Ano	IRPJ Efetivo Lançado	(=) Multa isolada 50%	Multa isolada Lançada	Excesso
até ago/10	3.240.852,88	1.620.426,44	1.804.834,08	- 184.407,64
set a dez/10	1.620.426,44	810.213,22	869.085,59	- 58.872,37
2011	4.861.279,32	2.430.639,66	3.182.980,47	- 752.340,81
TOTAL				-995.620,82

Como se observa do quadro, no período de Jan a Ago/2010, de Set a Dez/2010, e no ano-calendário de 2011, a multa aplicada é superior a 50% do valor do IRPJ devido após as infrações .

Considera que, antes de serem apurados IRPJ e CSLL efetivos (tributos), o descumprimento do dever de pagar estimativas de tributo permite a aplicação de pena, mesmo que, a final, venha a ser apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL. Está é a inteligência que concilia a letra da lei com a proporcionalidade da sanção à vista dos bens jurídicos tutelados.

Porém, apurado "algo" que se protege como bem maior, a partir daí a tutela do provisório "de algo" tem de se limitar ao "algo". O sistema legal vigente permite a proporcionalidade da sanção aos bens jurídicos tutelados - como se viu acima. Ou seja, apurado o tributo ("algo"), a partir daí a sanção por infração sobre estimativa do tributo tem como limite aquela base (o tributo). Aliás, a partir daí não cabe mais sanção por infração sobre antecipação de tributo. Ementa de decisão da CSRF é transcrita às fls. 1.752.

Não Incidência de Juros sobre a Multa de Ofício

O contribuinte considera que o Fisco não poderia exigir juros de mora sobre o valor da multa de ofício.

Nesse sentido, argumenta que a Lei 9.430/96 prevê que os débitos de tributos e contribuições serão acrescidos de multa de mora (art. 61, caput), e que, sobre aqueles débitos, incidirão juros de mora (§ 3º). Ou seja, os débitos de tributos e contribuições é que se sujeitam aos juros de mora, e não o valor da multa de mora.

Se os juros de mora não incidem sobre a multa de mora, por iguais razões não cabe aplicar tais juros sobre a multa de ofício. Se a multa de ofício estivesse compreendida na referência (feita pelo caput do artigo citado) aos débitos de tributos e contribuições, chegar-se-ia ao absurdo de concluir que o § 3º do artigo prevê a incidência de multa de mora sobre a multa de ofício.

Também o artigo 164 do CTN, ao tratar de crédito tributário, separa claramente tributo, juros de mora e penalidades. Igual distinção ocorre no artigo 161, caput, do CTN. Por consequência, não são aplicáveis à multa de ofício os juros de 1% ao mês, referidos no § 19 do art. 161 do CTN. Reforçando seus argumentos, a defesa transcreve decisões do CARF e da CSRF.

Da Redução do Estoque de Prejuízo Fiscal e Infração "002"

Por fim, em relação às glosas de prejuízos fiscais (Sapli) levadas a efeito em razão dos lançamentos consubstanciados em outros processos administrativos, salienta-se que as autuações foram combatidas e se encontram em andamento, ou seja, com a exigibilidade suspensa, nos termos do artigo 151, III, do CTN, conforme andamentos processuais anexos a esta impugnação (doc. 04).

Portanto, não há que se falar em solução definitiva quanto ao crédito no âmbito administrativo, para manutenção neste processo do valor da glosa efetuada pela autoridade fiscal, como já decidiu o CARF em casos análogos, no sentido de que o feito deve aguardar as decisões definitivas nos processos que ensejaram a redução do saldo de prejuízos fiscais.

Processo nº 16327.721032/2014-11
Resolução nº **1402-000.366**

S1-C4T2
Fl. 2.034

Anota-se que a questão repercute diretamente no valor da infração "002" do auto de infração, que compõe a exigência de IRPJ do ano-calendário de 2013 (págs. 2, 14 e 15 do auto).

Do Pedido

Pelo exposto, a Impugnante pede o provimento desta Impugnação para que seja reconhecida a improcedência do auto de infração.

A 3ª Turma da DRJ em Fortaleza, em análise da impugnação apresentada, julgou-a parcialmente procedente, exonerando tão somente parcela do crédito tributário referente à exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ em razão de erro nas bases de cálculo (não compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores, limitados a 30% do resultado apurado em cada período de apuração).

O contribuinte foi cientificado da decisão em 19 maio de 2015 (fl. 1856-1857), apresentando recurso voluntário de fls. 1859-1879 em 17 de junho de 2015 (e anexos de fls. 1889-1977).

Em síntese, a Recorrente repisa seus argumentos apresentados em impugnação, requerendo a reforma da decisão recorrida e o consequente cancelamento do crédito em litígio. Contudo, em relação à infração "002" (glosa de prejuízos fiscais) afirma que os processos 16327.721664/2011-24 e 16327.721347/2013-70, que reduziram o saldo de prejuízos fiscais da Recorrente e influenciam na quantificação de tal infração, ainda não foram definitivamente julgados na esfera administrativa, impondo-se o sobrestamento do feito o julgamento definitivo de tais processos se a exigência de IRPJ não for cancelada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Relator.

INTRODUÇÃO

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

O Presidente da 3ª Turma da DRJ em Recife recorre de ofício a este Conselho, com fulcro no art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, c/c , art. 1º da Portaria MF nº 3, de 03/01/2008, haja vista que no julgamento dos autos do qual resultou o acórdão nº 08-33829 julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada, exonerando o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa em valor total superior a R\$ 1.000.000,00. Preenchidos os requisitos legais, conheço também do recurso de ofício.

Contudo, não é possível avançar em seu exame em razão da necessidade de julgamento de um dos processos que é prejudicial à análise dos presentes autos.

Como a infração “002” (glosa de prejuízos fiscais de períodos anteriores) é oriunda de glosa de prejuízos realizada em outros lançamentos, há de se analisar se já houve julgamento, por parte do CARF, de tais processos.

Saliento que não há necessidade de se aguardar a decisão definitiva do CARF em relação a tais processos, uma vez que, caso houvesse a possibilidade de julgamento em conjunto de todos os feitos, esses seriam julgados na mesma oportunidade.

Tal decisão não necessita ser definitiva, bastando que os processos ao menos estejam na mesma fase processual, ou, visto por enfoque, havendo acórdão referente ao recurso voluntário do processo prejudicial deixa-se de haver qualquer impedimento para o julgamento do presente feito.

Saliento que o atual Regimento Interno do CARF, em seu art. 6º, § 6º, corrobora tal entendimento ao determinar que,

Art. 6º. [...]

§ 6º. Se o processo principal e os decorrentes e os reflexos estiverem localizados em Seções diversas do CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para determinar a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo na Câmara, de forma a aguardar a decisão de mesma instância relativa ao processo principal. [grifo nosso]

Assim, já havendo decisão do CARF quanto ao recurso voluntário do processo principal, no caso, processos prejudiciais, nada impede que se realize também o julgamento do recurso voluntário dos presentes autos, devendo-se, contudo, determinar o apensamento dos autos, ou ao menos sua vinculação, para que os efeitos de eventuais reformas nos processos prejudiciais sejam automaticamente replicados na execução do acórdão referente

Processo nº 16327.721032/2014-11
Resolução nº **1402-000.366**

S1-C4T2
Fl. 2.036

ao presente processo, execução essa que deverá aguardar a decisão administrativa irreformável em relação aos processos principais.

Em consulta ao andamento do processo nº 16327.721664/2011-24 junto ao sítio do CARF, constatei que já foi exarado acórdão pela turma julgadora correspondente, dando-se provimento ao recurso voluntário (Acórdão 1201-001.364). Desse modo, tal processo deixa de ser empecilho para o julgamento do presente feito.

Já em relação ao processo nº 16327.721347/2013-70, de acordo com informações retiradas no sítio deste Conselho, somente houve distribuição para julgamento no mês de abril de 2016, não tendo ainda o recurso sido pautado pela ilustre Conselheira relatora.

Nesse cenário, conforme já abordado, faz-se necessário a vinculação de ambos os processos e o sobrestamento do julgamento dos presentes autos até que haja apreciação do recurso voluntário constante do processo nº 16327.721347/2013-70.

CONCLUSÃO

Isso posto, voto por sobrestar o julgamento até que seja apreciado o recurso voluntário interposto no processo 16327.721347/2013/70, devendo ambos os autos serem vinculados.

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO - Relator