



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.721349/2014-40
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-004.499 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 06 de novembro de 2019
Recorrente BANCO BRADESCO FINANCIAMENTOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2009, 2010

DECRETO-LEI 4.657/1942, LINDB, ART. 24. INAPLICABILIDADE AO CASO. O artigo 24, do Decreto-Lei nº 4.657/1942 (LINDB), incluído pela Lei nº 13.655/2018, não se aplica, em tese, ao caso dos autos.

IRPJ. AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO. ÁGIO. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. TRANSFERÊNCIA DO ÁGIO DENTRO DO GRUPO ECONÔMICO. A legislação tributária autoriza a dedução fiscal da amortização de ágio fundamentado em rentabilidade futura quando a incorporação ocorrer entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio. Não é possível a amortização se o investimento, ainda que sob outra denominação e tamanho, subsiste no patrimônio da investidora original.

EMPRESA VEÍCULO. UTILIZAÇÃO. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. EFEITOS NÃO Oponíveis PERANTE O FISCO. Sendo a empresa veículo aquela cuja existência se justifica pela passagem de patrimônio, sem nenhum outro motivo operacional, constata-se que, na reorganização societária realizada pelo Grupo Econômico, foi utilizada uma empresa veículo num processo de planejamento tributário, o qual não pode produzir efeitos perante o Fisco. Os motivos extra tributários alegados para o emprego da empresa veículo apenas reforçam o entendimento de que, sem a sua utilização, não seria possível compor a situação em que se deu a amortização do ágio.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTOS. MATERIALIDADES DISTINTAS. A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007 a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2009, 2010

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. REPERCUSSÃO NA CSLL.

Se os valores glosados são inadmissíveis na apuração no lucro líquido, há repercussão na base de cálculo da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer da arguição quanto ao art. 24 da LINDB, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Viviane Vidal Wagner, Andrea Duek Simantob e Adriana Gomes Rêgo, que não conheceram e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, (i) quanto à amortização do Ágio e à repercussão na base de cálculo da CSLL, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Amélia Wakako Morishita Yamamoto (relatora), Cristiane Silva Costa, Lívia De Carli Germano e Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), que lhe deram provimento; (ii) quanto à multa isolada, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Amélia Wakako Morishita Yamamoto (relatora), Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Lívia De Carli Germano e Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), que lhe deram provimento. Votou pelas conclusões da divergência, quanto à repercussão na base de cálculo CSLL, a conselheira Lívia De Carli Germano. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Andrea Duek Simantob. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Demetrius Nichele Macei.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto – Relatora

(assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Andréa Duek Simantob, Lívia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Fl. 3 do Acórdão n.º 9101-004.499 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 16327.721349/2014-40

Relatório

Contra o acórdão n. 1402-002.889 da 2ª Turma da 4ª Câmara, apresentou Recurso Especial, a contribuinte (fls. 1.763 e ss) por meio do qual o Colegiado:

Acordam os membros do colegiado, negar provimento ao recurso voluntário:

i) por unanimidade de votos, quanto à incidência da multa sobre a sucessora e juros sobre a multa de ofício;

ii) por maioria de votos, quanto à indedutibilidade das despesas com ágio na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Eduardo Morgado Rodrigues e Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira que votaram por dar provimento ao recurso.;

iii) por voto de qualidade quanto à incidência da multa isolada em concomitância. Vencidos Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Eduardo Morgado Rodrigues, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei que votaram por cancelar essa penalidade.

A ementa do **Acórdão nº 1402-002.889** encontra-se assim redigida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

IRPJ. AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO. ÁGIO. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. TRANSFERÊNCIA DO ÁGIO DENTRO DO GRUPO ECONÔMICO.

A legislação tributária autoriza a dedução fiscal da amortização de ágio fundamentado em rentabilidade futura quando a incorporação ocorrer entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio.

Não é possível a amortização se o investimento, ainda que sob outra denominação e tamanho, subsiste no patrimônio da investidora original.

EMPRESA VEÍCULO. UTILIZAÇÃO. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. EFEITOS NÃO Oponíveis PERANTE O FISCO.

Sendo a empresa veículo aquela cuja existência se justifica pela passagem de patrimônio, sem nenhum outro motivo operacional, constata-se que, na reorganização societária realizada pelo Grupo Econômico, foi utilizada uma empresa veículo num processo de planejamento tributário, o qual não pode produzir efeitos perante o Fisco. Os motivos extra tributários alegados para o emprego da empresa veículo apenas reforçam o entendimento de que, sem a sua utilização, não seria possível compor a situação em que se deu a amortização do ágio.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS.

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007 a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010

CSLL. DECORRÊNCIA.

O resultado do julgamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ espalha seus efeitos sobre a CSLL lançada em decorrência das mesmas infrações.

Recurso Especial da Contribuinte

A contribuinte apresentou Recurso Especial (fls. 1.763 e ss) onde alega quatro itens que haveria dissenso jurisprudencial:

(1) “dedutibilidade do ágio gerado na aquisição do Banco BMC S.A.”

Acórdão paradigma nº 1301-002.111, de 2016:

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. EMPRESA VEÍCULO. INCORPORAÇÃO REVERSA. VALIDADE.

O uso de empresa veículo e de incorporação reversa, por si sós, não invalidam as operações societárias que transferiram o ágio da investidora original para a empresa investida. Verificadas as condições legais, especialmente a confusão patrimonial entre investidora e investida, deve ser admitida a amortização fiscal do ágio

Acórdão paradigma nº 1301-002.434, de 2017:

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. EMPRESA VEÍCULO. INCORPORAÇÃO REVERSA. VALIDADE.

O uso de empresa veículo e de incorporação reversa, por si sós, não invalida as operações societárias que transferiram o ágio da investidora original para a empresa investida, estando diretamente vinculadas ideologicamente a um propósito negocial. Verificadas as condições legais, especialmente a confusão patrimonial entre investidora e investida, deve ser admitida a amortização fiscal do ágio..

(2) “impossibilidade de adição da parcela amortizada como ágio na base de cálculo da CSLL”

Acórdão paradigma nº 9101-002.310, de 2016:

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI N 8.981/1995.

Inexiste previsão legal para que se exija a adição, à base de cálculo da CSLL, da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei n 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.

Acórdão paradigma nº 1301-002.918, de 2018:

Não há ementa correspondente a essa matéria.

[...].

Desse modo, ante a ausência de previsão de adição das despesas com a amortização do ágio na base de cálculo da CSLL, entendo, portanto, que deve ser cancelada a exação fiscal nesse ponto.

(3) “impossibilidade de concomitância entre a multa isolada e a multa de ofício, mesmo após a edição da Lei n.º 11.637/2007”

Acórdão paradigma n.º 1301-003.020, de 2018:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

[...].

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, mesmo depois de findo o respectivo ano-base, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício, aplicável aos casos de omissão de receitas e de deduções indevidas

Acórdão paradigma n.º 1301-002.736, de 2018:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

[...].

MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

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

(4) “não incidência dos juros sobre a multa de ofício”

Acórdão paradigma n.º 9202-002.600, de 2013:

JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE.

Os juros de mora à taxa SELIC só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada proporcionalmente.

Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial da Contribuinte

Em despacho de fls. 2.056 e ss, foi dado seguimento ao Recurso Especial da contribuinte quanto às 3 primeiras matérias, em razão dos alegados dissensos jurisprudenciais. Com relação à 4ª matéria, em razão da Súmula CAREF n. 108, não foi dado seguimento.

Contrarrazões ao Recurso Especial da Contribuinte

A PGFN apresentou contrarrazões ao Recurso Especial da Contribuinte às fls. 2.069 e ss, alegando em síntese os seguintes pontos;

- Operações que fundamentaram o surgimento e a transferência do ágio;
- Indedutibilidade do ágio: não preenchimento dos requisitos do art. 386 do RIR/99;
- Da ausência de “confusão patrimonial” entre as investidas e a real investidora;

- Da ausência de propósito negocial: artificialidade das operações;
 - Ajuste efetuado após a *due diligence* e avaliações das ações empregadas na operação de aquisição;
 - Da impossibilidade de dedução da despesa com a amortização do ágio na base de cálculo da CSLL;
 - Da possibilidade de exigência da multa em face da sucessora;
 - Da possibilidade de cumulação de multa isolada e multa de ofício.
- É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto – Relatora

Recurso Especial da Contribuinte

Conhecimento

Quanto ao conhecimento não há nenhuma ressalva por parte da PGFN.

Entendo que os paradigmas apresentados e admitidos demonstram a divergência. Assim, adoto as razões do despacho de admissibilidade para conhecimento do Recurso Especial, nos termos do art.50,§1º, da Lei 9.784/99.

As contrarrazões da PGFN dizem respeito tão-somente ao mérito.

Conhecimento quanto ao art. 24, da LINDB.

Na data da sessão, da tribuna, o contribuinte arguiu a aplicação do art. 24 da LINDB no caso em discussão.

Eu conheço da alegação, entretanto entendo não aplicável no caso dos autos, como já me manifestei no Acórdão 1301-003.972, de 13 de junho, de 2019, onde adotei as razões de decidir do Acórdão 1301-003.284, já seguindo a Jurisprudência deste Conselho, Acórdãos 9101-003.745 e 9101-003.839.

Mérito

Breve síntese do lançamento:

Anos calendários 2009 e 2010 – lucro real

Segundo o TVF:

Como será explicado neste Termo de Verificação Fiscal, o objeto do presente auto de infração é o ágio originalmente gerado na incorporação de 100% das ações do BANCO BMC S.A. pelo BANCO BRADESCO S.A., em 24/08/2007, com repercussão nos anos seguintes. Posteriormente a esta aquisição, foram processadas diversas operações de transformações societárias dentro do grupo econômico-financeiro BRADESCO, cujos efeitos sobre a geração, a transferência e a utilização do ágio serão aqui detalhadamente analisadas.

As infrações envolvidas são:

Infração 1 Adições não computadas na apuração do lucro real amortização do ágio (IRPJ) e Custos, Despesas Operacionais/Encargos não dedutíveis amortização do ágio (CSLL)

Infração 2 Multa Isolada falta de recolhimento do IRPJ e CSLL sobre a base de cálculo estimada.

Operações ocorridas:

- a) Em 24/08/2007, o Banco Bradesco S.A. adquiriu com ágio 100% das ações do Banco BMC S.A.;
- b) Em 30/08/2007, o Banco Bradesco S.A. transferiu para Milão Holding Ltda., mediante aumento de capital, esse investimento em Banco BMC S.A.;
- c) Em 29/04/2008, Milão Holding Ltda. foi incorporada pelo Banco Finasa S/A, que era subsidiária integral do Banco Bradesco S.A., passando o Banco Finasa S/A a ser nova controladora de Banco BMC S.A.;
- d) Em 30/04/2008, Banco Finasa S/A foi incorporada por Banco BMC S.A., que passou a ser subsidiária integral do Banco Bradesco S.A.;

E assim, a recorrente, que era o Banco Finasa BMC S.A., e atualmente é Banco Bradesco Financiamentos S.A., passou a deduzir, como despesa o ágio.

Autuação:

2.7.1. GLOSA POR TRANSFERÊNCIA DO ÁGIO. A autoridade fiscal consigna que, ao analisar as reorganizações societárias acima já referidas e resumidas no Fluxograma de fls. 61 (Anexo 1), *verifica-se que o ágio inicialmente registrado como indedutível pelo BANCO BRADESCO passou a ser finalmente controlado e aproveitado como dedutível pelo próprio BANCO BMC que foi adquirido. Nessa perspectiva, comparando a situação inicial, em 24/08/2007, com a situação final, em 30/04/2008, percebe-se claramente quais foram os objetivos almejados pela realização das complexas operações societárias:*

(a) unificar a operação adquirida do BANCO BMC à operação do BANCO FINASA (que já fazia parte do grupo econômico), dentro de uma mesma empresa denominada BANCO FINASA BMC, subsidiária integral do BANCO BRADESCO, mas resultando uma estrutura empresarial própria e separada do grande banco, focada no crédito ao consumo popular. Ademais, o BANCO BMC não poderia ser extinto, em face dos convênios de crédito consignado que detinha. Esta estratégia de negócios está expressa nos documentos de suporte para as operações (atas, protocolos, etc.), juntados nestes autos e nos PAFs nºs 1632.7721708/2011-16 e 16327.720049/2013-62;

(b) ao mesmo tempo em que se alcançasse o objetivo anterior, o ágio gerado na aquisição do BANCO BMC deveria ser passível de aproveitamento fiscal dentro da nova estrutura criada do BANCO FINASA BMC. Para isto, foi executada uma complexa sequência de reorganizações societárias envolvendo inclusive uma quarta empresa do grupo BRADESCO a MILÃO. O problema principal sob o ponto de vista fiscal não reside exatamente na complexidade das operações, mas em sua artificialidade e nas transferências do ágio – como será visto a seguir.

2.7.7.1. Prossegue o auditor fiscal a explicar que:

- Para ser dedutível, o ágio deve cumprir determinados requisitos legais.

O art. 386 do RIR/99 (...) exige que haja absorção de patrimônio da pessoa jurídica mediante incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio fundamentado em rentabilidade futura, para que este ágio possa ser amortizado. É permitida inclusive a chamada incorporação reversa (quando a investida incorpora a investidora), mas é condição necessária para a amortização do ágio que haja a "confusão" patrimonial entre as empresas, ou seja, é necessário que ocorra o encontro, num mesmo patrimônio, da participação societária adquirida com ágio (investimento adquirido) com o patrimônio do adquirente que de fato suportou o ônus do investimento. Em face, portanto, dessa confusão patrimonial entre investidora e investida, a legislação admite que o contribuinte considere perdido o ágio pago no investimento, e assim possa deduzi-lo;

- O ágio inicialmente registrado pelo BANCO BRADESCO não era passível de dedução, considerando que foi apurado em aquisição de ações do BANCO BMC, o qual não passou ao patrimônio do BANCO BRADESCO por evento de incorporação da sociedade;
- Na tentativa de tornar o ágio dedutível e, ao mesmo tempo, preservar a entidade BANCO BMC, o ágio suportado pelo BANCO BRADESCO foi então transferido sucessivas vezes, junto com o controle acionário do BANCO BMC (*em 30/08/2007 o ágio foi transferido para a MILÃO; em 29/04/2008 o Banco FINASA incorporou a MILÃO e, em 30/04/2008, o ágio foi transferido para o próprio Banco BMC, que incorporou o Banco FINASA e alterou a denominação para Banco FINASA BMC*);
- O adquirente que de fato suportou o ônus do investimento continuou sendo o BANCO BRADESCO, o qual não participou da confusão patrimonial decorrente das incorporações de que trata o art. 386 do RIR/99 nas operações subsequentes envolvendo o ágio. Ou seja, não se configurou a presunção de perda do ágio no investimento adquirido dentro do mesmo conjunto patrimonial envolvendo investida e real investidora, de forma que o ágio não poderia ter sido amortizado fiscalmente pelas empresas que o receberam por transferência;
- O resultado final desta sequência de operações de reorganização societárias foi o retorno à situação fática vivida no momento da aquisição do BANCO BMC pelo BANCO BRADESCO, ou seja, o BANCO BRADESCO continuou controlador do BANCO BMC (ou BANCO FINASA BMC), sem que o patrimônio deste tenha sido absorvido na forma do disposto no art. 386 do RIR/99, e o BANCO FINASA BMC procedeu com a amortização do ágio gerado pela sua própria aquisição;
- Entretanto, para que o ágio registrado possa ter a sua amortização deduzida, nos termos do artigo 386 do RIR/99, deve a pessoa jurídica que efetivamente suportou o ágio pago na aquisição de um investimento incorporar esse investimento, ou ser incorporada por ele. O ágio deve, portanto, ser de fato pago por alguma das pessoas jurídicas que participam da incorporação, fusão ou cisão societária. Se assim não for, será impossível o ágio se misturar com o investimento que lhe deu causa. Em outras palavras, para que haja o encontro num mesmo patrimônio do ágio com o investimento que lhe deu origem, é imprescindível que a "mais valia" contabilizada tenha sido efetivamente suportada por alguma das pessoas que participam da confusão patrimonial;
- de acordo com a previsão legal, uma incorporação, fusão ou cisão societária que envolva um ágio que não foi de fato arcado por nenhuma das pessoas participantes da operação societária não permitirá a aplicação do benefício fiscal instituído pelo artigo 386 do RIR/99;
- *No caso em análise*, tem-se que o ágio registrado na MILÃO, no BANCO FINASA e, finalmente, no próprio BANCO FINASA BMC, na verdade decorre da aquisição inicial desta última pessoa jurídica pelo BANCO BRADESCO. Tal "mais valia", portanto, foi efetivamente paga pelo BANCO BRADESCO, e não pelas demais empresas que integram o GRUPO BRADESCO. Significa dizer que a MILÃO e o BANCO FINASA apenas receberam tal "mais valia" por transferência, mas não herdaram da real investidora (BANCO BRADESCO) o direito à dedução do ágio. O contribuinte tentou tratar o ágio como se fosse uma "moeda de dedução" autônoma que pudesse ser transmitida livremente, mas é evidente que esse não foi o intuito do legislador ao editar os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997. A intenção da Lei nº 9.532/1997 foi estimular as aquisições societárias seguidas da confusão patrimonial entre a real investidora e a investida; foi beneficiar o real adquirente de uma participação societária; e não transformar o potencial direito à dedução dessa despesa em uma "moeda" que pudesse ser transferida a quem o seu detentor quisesse;
- *conforme já explicado*, ágio amortizado somente poderia integrar a apuração do IRPJ em duas situações: 1) na hipótese do inciso III do art. 386 do RIR/99, ou seja, em virtude de incorporação, fusão ou cisão de sociedade coligada ou controlada na qual o contribuinte tivesse participação societária adquirida com ágio ou deságio; ou 2) na hipótese do art. 33 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 para a apuração de ganho ou perda de

capital, que se aplica aos casos de alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada. Por tudo o que já foi exposto neste Termo de Verificação Fiscal, ficou claro que nenhuma destas duas hipóteses se aplica ao presente caso, de forma que o sujeito passivo incorreu em infração tributária ao deduzir a despesa de amortização do ágio gerado na aquisição do BANCO BMC pelo BANCO BRADESCO a qual deve, portanto, ser adicionada de ofício na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

- por se tratar de um mecanismo por meio do qual o Estado renuncia à parte da sua receita, a interpretação da legislação que prevê a dedutibilidade do ágio deve se dar de maneira restrita, ou seja, aplicável somente às situações que perfeitamente se encaixem no texto legal. A Lei nº 9.532/1997, ao disciplinar a dedutibilidade do ágio, é clara ao exigir a absorção patrimonial da investida pela investidora, ou vice-versa. Tal absorção é exigida a fim de que, em razão da lógica de dedução do ágio, haja a presumida extinção do investimento adquirido. Assim, em face de tal exigência legal, não há como desconsiderá-la, ou entender que ela pode ser cumprida de outra forma. Caso isso ocorresse, a dedutibilidade do ágio seria autorizada em situações não previstas expressamente na legislação, e o Estado renunciaria a parte de sua receita sem a correspondente previsão legal para tanto. Por se tratar de um benefício fiscal, a legislação que prevê a dedutibilidade do ágio deve ser interpretada de forma literal. Ou seja, não havendo a confusão patrimonial entre investidora e investida, não há como a dedutibilidade ser reconhecida, *reportando-se ainda á ementa do acórdão nº 1101-000899, Sessão de 11/06/2013.*

2.7.2. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO MILÃO. A autoridade fiscal, diante do cenário apresentado, aponta que as reorganizações societárias ocorreram com o intuito de antecipar os efeitos tributários da amortização do ágio, sem que houvesse a alienação ou baixa do investimento. Dentre os argumentos apresentados pela contribuinte para demonstrar que as operações tiveram propósito negocial, o autuante destaca aquele referente aos contratos que o BANCO BCM mantinha com o Poder Público, cujo objeto era operações de crédito consignado em folha de pagamento, ficando claro, portanto, que a opção do Grupo Bradesco pelo investimento visando participar desse nicho do mercado financeiro não iria contrariar disposições contratuais firmadas entre o Banco BMC e o Poder Público. Conclui que a intenção do GRUPO BRADESCO, desde o início era manter a existência do BANCO BMC, ou seja, esta pessoa jurídica não deixaria de existir em razão de operações de fusão ou incorporação, o que é corroborado pelo fato de o Banco BMC ainda estar ativo até os dias de hoje, sob nova denominação dentro do grupo.

2.7.2.1. Outro ponto que a autoridade fiscal considera importante diz respeito à integração do Banco FINASA ao Banco BMC, pois, de acordo com os atos societários as atividades desses dois bancos seriam complementares entre si, razão pela qual, após a aquisição do BMC, o GRUPO BRADESCO efetivaria a incorporação das duas instituições. Tendo em vista os contratos com a Administração Pública, já acima comentados, aponta o autuante que o Grupo BRADESCO, ao efetuar a junção das duas instituições, o faria de forma que o Banco BMC incorporasse o Banco FINASA, e não o inverso. A autoridade tira sua primeira conclusão: se o Banco BMC incorporasse o Banco FINASA logo no início, o ágio permaneceria registrado no Banco BRADESCO, e o GRUPO BRADESCO não poderia aproveitar o ágio para fins tributários, uma vez que: (a) o ágio permaneceria registrado no Banco BRADESCO; (b) não haveria a confusão patrimonial entre o Banco BRADESCO (investidor) e o BANCO BMC (investimento). Significa dizer que, sem a transferência do ágio para outra pessoa jurídica do mencionado grupo empresarial, a amortização do ágio não poderia ser deduzida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2.7.2.2. Explicando o conceito de “empresa veículo” no jargão do planejamento tributário (geralmente uma Holding extinta logo após a incorporação que viabiliza a transferência do ágio), aponta a autoridade fiscal que a MILÃO, embora existente desde 25/10/2006, foi utilizada como uma titica “empresa veículo”, posto que, conforme se depreende das três declarações de rendimentos apresentadas em sua curta existência (anos-calendário de 2006, 2007 e 2008): (a) era uma pessoa jurídica sem atividade ou

investimento relevantes até o momento em que recebeu a participação societária do BANCO BMC, em 2008, (DIPJ do ano-calendário 2007); (b) o capital social da MILÃO era de R\$ 1.000,00 desde sua constituição, em 2006 e somente foi alterado devido às reorganizações societárias, em 2008, (aumento de capital em R\$ 789.559.000,00 no exato valor do investimento no BANCO BMC); (c) a única operação relevante da MILÃO foi o seu aumento de capital, em 30/08/2007, por meio do qual transferiu-se a participação societária do BANCO BMC para a MILÃO; (d) passou de pessoa jurídica sem atividade para detentora de investimento de mais de R\$ 700 milhões, e em seguida foi incorporada pelo BANCO FINASA e extinta.

(...)

2.7.3. GLOSA DE ÁGIO POR DESPESA DE “DUE DILIGENCE”. A autoridade fiscal, abstraindo da glosa total da amortização do ágio já abordada nos dois tópicos anteriores, passa a apresentar um motivo adicional para a amortização de parte desta mesma amortização de ágio. Nesse sentido aponta, conforme já anteriormente demonstrado, que o cálculo do ágio pelo contribuinte considerou uma redução substancial do PL do BANCO BMC pela despesa de R\$ 304.275.402,20 (Tabela 3). A análise do documento "Balancete BMCago2007" indica que a maior parte deste montante está na conta contábil OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS, código 8.1.9.99.006, no valor de R\$189.224.190,23 (balancete geral) que inclui a despesa da conta AJUSTES DUE DILIGENCE, código 819990095000, no valor de R\$ 159.897.573,74, classificada como não dedutível de IRPJ e CSLL (balancete de outras despesas operacionais).

(...)

2.7.4. GLOSA DE ÁGIO POR PAGAMENTO INSUFICIENTE DEVIDO A CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO NÃO UNIFORMES. A autoridade fiscal, ainda abstraindo da glosa total da amortização do ágio anteriormente abordada, passa a apresentar um outro motivo adicional para a amortização de parte desta mesma amortização de ágio. Nesse sentido aponta que, nos termos do “Instrumento de Protocolo e Justificação de Incorporação da Totalidade das Ações Representativas do Capital Social do Banco BMC S.A. firmado com o Banco Bradesco S.A.”, o BANCO BRADESCO adquiriu 100% das ações do BANCO BMC em 24/08/2007, sendo o pagamento realizado por meio de troca de ações entre as duas empresas, adotando-se os seguintes critérios para a definição da relação de substituição de ações:

– às 215.438.425 ações nominativas representativas de 100% do capital social do BANCO BMC foi atribuído o valor econômico de R\$ 789.559.000,00, o que equivale a R\$ 3,664894041 por ação;

– às ações do BANCO BRADESCO foi atribuído o valor de R\$ 84,902779 por ação, calculado com base em uma cotação média diária das ações ordinárias (ON) e preferenciais (PN) na Bolsa de Valores de São Paulo (Bovespa) em janeiro de 2007;

– tendo em vista os valores acima expostos, resulta uma relação de troca igual a 0,086331545, já considerando o efeito da bonificação de 100% das ações efetivada na Assembléia Geral Extraordinária do BANCO BRADESCO realizada em 12/03/2007;

Relação de troca = $2 \times 3,664894041 / 84,902779 = 0,086331545$

215.438.425 ações BANCO BMC x 0,086331545 = 18.599.132 ações BANCO BRADESCO

– a fim de manter a proporção de ações ordinárias e preferenciais então existente no capital social do BANCO BRADESCO, foram atribuídas aos acionistas do BANCO BMC as quantidades da Tabela 7, em substituição às ações de que eram proprietários.

Ações Atribuídas aos Acionistas do BANCO BMC	
Ações PN	9.299.514
Ações ON	9.299.618
Total de ações do BANCO BRADESCO atribuídas	18.599.132

Portanto, da análise do TVF, verifica-se que o fundamento utilizado para a glosa das despesas de amortização é a utilização da chamada “empresa veículo”, bem como a transferência do respectivo ágio.

Eu entendo que é possível a utilização da empresa Holding.

Cumpre-se definir, de início, que o propósito comercial ou substância econômica definem a essência de qualquer operação que vise o lucro. A impossibilidade de identificação deste propósito sempre gerará a dúvida quanto à legalidade e artificialidade da operação como um todo.

O questionamento, então, do uso indevido de empresas-veículo ou a impossibilidade fática de incorporação às avessas são apenas consequências de uma intenção do investidor em apenas visar o benefício fiscal de amortização do ágio, fato que, para a fiscalização, não norteia o conceito de propósito comercial ou substância econômica.

Quanto a utilização de empresas-veículo, entendo, não há qualquer vedação, vez que irrefutável a aplicação do art. 2º, § 3º da Lei n. 6.404/76, base legal para a constituição de holdings com o objetivo único de beneficiar-se de incentivos fiscais.

No que tange à incorporação reversa, esta é totalmente possível no âmbito do direito societário e, ademais, é autorizado por lei que regula especificamente a amortização fiscal do ágio, qual seja, o art. 8º, “b” da Lei nº 9.532/97:

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

(...)

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

O pressuposto para a permissão de amortização fiscal do ágio é a confusão patrimonial entre investidora e investida, que se consumou, como anteriormente demonstrado (pela redação do art. 7º da Lei nº 9532/97), e nesse contexto, se encaixa a expressa admissão da incorporação reversa ou às avessas pelo art. 8º da Lei nº 9.532/1997.

A mera transferência do ágio da investidora para a investida, por meio de veículo, ao final, quando incorporada aquele veículo, demonstra apenas uma consequência fática que tem como pressuposto uma autorização legal.

Se o legislador permite literalmente a amortização do ágio nos casos de incorporação às avessas, interpretação extensiva e lógica confere legitimidade para o instrumento imprescindível ao atingimento do objeto. Em outras palavras, o gozo do benefício fiscal pela investida só seria possível com a transferência do ágio, vez que este último fora registrado pela investidora.

Ademais, na mesma linha de raciocínio, a extinção da participação societária não se torna requisito essencial para a amortização do ágio nos casos em que ocorre a incorporação reversa.

Da mesma forma que não faria sentido a manutenção da participação societária e do investimento propriamente dito no caso de incorporação, também não teria qualquer fundamentação lógica a extinção destes no caso de incorporação reversa. Mais uma vez se está diante de caso em que a lei promove interpretação extensiva e lógica conduzindo a possibilidade/necessidade de adequação da norma ao caso concreto.

Veja, se não fossem as reorganizações que se deram anteriormente, o gozo do benefício fiscal não se concretizaria.

A fiscalização deve analisar a operação como um todo, do conjunto de etapas e operações da qual surgiu a composição societária final, e não se baseando em “fotografias estanques”.

Portanto, em que pese a subjetividade do propósito negocial, na medida em que se mostra robusta a motivação e construção lógica contida nas reorganizações societárias e na amortização do ágio propriamente dita.

A forma utilizada, conforme já mencionado, tem base na legislação, tornando-se a amortização fiscal do ágio definitivamente passível de ser utilizada e assim ser benefício fiscal nos termos legais, os requisitos formais foram atendidos, assim como os materiais.

Aqui também, de se ressaltar trechos do voto do ilustre ex-Conselheiro Waldir Veiga Rocha que julgou os anos-calendários anteriores desta mesma operação, no voto do Acórdão 1301-002.111:

O principal questionamento do Fisco é quanto ao uso da Milão como empresa veículo, empregada para permitir a transferência do ágio daquele tido como real investidor, o Bradesco, para a investida BMC. No mesmo sentido, o papel do Banco Finasa na reorganização societária. Esse questionamento se insere na alegação, por parte do Fisco, da falta de propósito negocial na reorganização societária, que teria por objetivo único a economia de tributos mediante o aproveitamento fiscal do ágio.

Ainda, não teria ocorrido a confusão patrimonial entre o “real investidor” e a investida, que seria requisito para que se pudesse admitir a dedutibilidade do ágio, para fins fiscais.

Observe-se, inicialmente, que tanto a Milão quanto o Banco Finasa desempenharam papéis semelhantes no conjunto das operações societárias. Ou bem ambas devem ser tidas como “empresas veículo” ou nenhuma das duas. Da descrição simplificada por etapas, anteriormente feita neste voto, pode-se concluir que uma ou outra (mas não ambas) seriam dispensáveis para que se atingisse a situação final. A partir da Etapa 1, o investimento no BMC poderia ter sido entregue pelo Bradesco ao Banco Finasa como integralização de aumento de capital neste último. Com isso, se atingiria diretamente a Etapa 3, sem a presença da Milão. Ou, por outro caminho, na Etapa 2 o BMC poderia ter incorporado a Milão (embora, nesta hipótese, o Banco Finasa ficaria de fora da estrutura).

Esses caminhos alternativos servem, a meu ver, para conferir validade às alegações da recorrente de que o conjunto das operações se revestia, sim, de um propósito negocial ou, em outras palavras, que havia uma estratégia empresarial além da mera economia tributária. Penso não restar dúvidas de que o objetivo do grupo empresarial era reunir, em uma única estrutura, os negócios geridos pelo Banco Finasa (que já integrava o grupo) e aqueles do BMC (recém adquirido). Faz sentido, também, que isso não pudesse ser feito imediatamente após a aquisição do BMC, em face da necessidade de autorização do Banco Central e de providências de caráter administrativo que permitissem a reunião do Banco Finasa e do BMC.

De se observar que a situação de uma “empresa veículo”, criada especialmente para permitir a aquisição de um investimento, é facilmente verificada nas operações de privatização. Há mesmo consenso de que os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 foram editados com o objetivo de facilitar o processo de privatização de empresas estatais, permitindo às empresas investidoras recuperar parte do investimento mediante redução da carga tributária, o que, como contrapartida, permitiria que os valores oferecidos ao Estado na aquisição das empresas estatais fossem maiores. Isso, sem prejuízo dos ativos intangíveis das estatais privatizadas. Vários foram os casos de amortização de ágio no processo de privatização analisados por este CARF, sendo as conclusões no sentido de

sua legitimidade, não obstante o uso de “empresas veículo”. O pressuposto para a permissão de amortização fiscal do ágio é a confusão patrimonial entre investidora e investida, e nesse contexto se encaixa a expressa admissão da incorporação reversa ou às avessas pelo art. 8º da Lei nº 9.532/1997.

(...)

Ainda a propósito da necessidade de confusão patrimonial entre investidora e investida, vem à baila o argumento de que não haveria a confusão patrimonial entre o real investidor (no caso, o Bradesco) e a investida (BMC), visto que, ao final da reorganização societária, ambos continuaram a existir. Com a devida vênia, devo divergir. Em outras oportunidades, tenho me manifestado no sentido de que não se questiona que, a princípio, o “real investidor” é a empresa (Bradesco) que originalmente arcou com os recursos financeiros para a aquisição da participação societária (BMC). No entanto, considero legítima sua opção de valer-se de outra empresa no bojo das operações, ainda que essa outra empresa venha a ter duração efêmera.

Nessa situação, aquele antes denominado “real investidor” deve passar a ser identificado como “investidor inicial”, posto que o investimento terá sido legitimamente transferido para um novo investidor (no caso, Milão e, a seguir, Banco Finasa). E é aí que ocorre a confusão patrimonial entre investidor e investida, exigida pela lei para a amortização fiscal do ágio. Observe-se que o conceito de “real investidor” não consta expressamente da lei, e somente surge diante de uma linha interpretativa que não é a única possível e, com a devida vênia dos que pensam diferente, nem a mais adequada. (...)

Quanto a este ponto do recurso, portanto, permanece tão somente a indedutibilidade (pelo primeiro fundamento, relacionado à due diligence) de 25,729717% dos valores amortizados e glosados. Assim, meu voto é pelo provimento parcial do recurso, para afastar 74,270283% dos valores amortizados e glosados, no lançamento de IRPJ.

De igual forma, também reconheço como correta a transferência do ágio, assim como a ilustre Conselheira Cristiane Silva Costa, em seu voto no acórdão 9101-004.009, nos autos deste mesmo caso, só que de anos-calendários anteriores.

Acrescento que é legítima a transferência de ágio em operação societária, fundamentando-se a hipótese no artigo 248, da Lei nº 6.404/1976 e no artigo 20, do Decreto nº 1.598/1976. Desde a original redação, a Lei nº 6.404/1976 obrigava que o investimento adquirido fosse avaliado pelo método de equivalência patrimonial.

O artigo 20, do Decreto nº 1.598/1976, em redação vigente ao tempo dos fatos em discussão, regulava o desdobramento do custo de aquisição em ágio por rentabilidade futura:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Consta do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999) reprodução da disposição legal em seu artigo 385, verbis:

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

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

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

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

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

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

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

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

Ao tratar do ágio sobre expectativa de rentabilidade futura, o artigo 20, do Decreto nº 1.598/1976 como também sua reprodução no RIR/99 trata indistintamente das hipóteses de aquisição da participação, sem qualquer restrição. Portanto, a exigência da aplicação do método de equivalência patrimonial decorre da própria lógica do artigo 248, da Lei nº 6.404/1976, como também do conceito adotado pelo artigo 20, do Decreto nº 1.598/1976.

A transferência de ágio por meio de operações societárias devidamente registradas, portanto, decorre da regular transferência de investimento em observância a estas normas.

Ressalto que o artigo 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, ao tratar da **confusão patrimonial** como condição da amortização do ágio não tem qualquer referência ao "investidor original". A exigência legal é de investimento adquirido com ágio, que poderá ser deduzido quando houver a confusão patrimonial pela empresa que detenha o investimento adquirido, ou mesmo pela própria investida caso ocorra incorporação reversa.

Tenho manifestado neste Colegiado a minha posição sobre a dispensabilidade de confusão patrimonial (fundada pelos artigos 7º e 8º, acima citados) entre investidora original e investida original, na medida em que a legislação não atribui interpretação restritiva nesse sentido. Afinal, há que se ponderar se a origem do ágio é legítima (com a existência de partes independentes, pagamento, demonstração da rentabilidade futura, etc.). Nesse contexto, uma vez demonstrada a legítima origem do ágio, não há restrição legal à sua transferência juntamente com o investimento a ele relacionado.

2) “impossibilidade de adição da parcela amortizada como ágio na base de cálculo da CSLL”

No entendimento da Fiscalização, este ágio não seria passível de dedução para fins de cálculo da CSLL, nos termos do art. 57 da Lei 8.981/95, com a redação dada pela Lei 9.065/95 e do art. 28 da Lei 9.430/96.

Aqui também, de se ressaltar trechos do voto do ilustre ex-Conselheiro Waldir Veiga Rocha que julgou os anos-calendários anteriores desta mesma operação, no voto do Acórdão 1301-002.111, que também foram referidos no voto do Acórdão 9101-004.009:

Ao estender à CSLL as “mesmas normas de apuração e de pagamento” estabelecidas para o IRPJ, por certo que o legislador aí não incluiu a determinação da base de cálculo da contribuição, bastando ler a continuação do dispositivo legal, que afirma que ficam “mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor”. A melhor exegese, portanto, é de que, ao se referir a “apuração”, quis o legislador se referir às profundas alterações introduzidas por aquela mesma lei, em artigos anteriores, no que se refere à apuração mensal, estimativas, levantamento de balanços ou balancetes de suspensão ou redução para fins dos pagamentos mensais, entre outras. A forma de apuração e pagamento adotada para o imposto de renda deveria ser a mesma adotada para a CSLL, o que não significa, em absoluto, que as bases de cálculo tenham sido unificadas.

A conclusão que se impõe é que, para fins da CSLL, seria necessário demonstrar que o lucro líquido do exercício teria sido apurado incorretamente, de acordo com as normas da legislação comercial. Em outras palavras, que a despesa com a amortização do ágio teria sido apropriada ao resultado contábil (LLE) em desacordo com a legislação comercial, reduzindo-o indevidamente. Com essa redução indevida, por consequência, restaria indevidamente reduzida a base de cálculo da CSLL, e a autuação estaria correta.

E aqui faz-se necessário dividir a análise.

Para o IRPJ, deixei claro meu entendimento de que os ajustes de due diligence provocaram aumento indevido no valor do ágio originalmente registrado por ocasião da aquisição do BMC pelo Bradesco. Isso provoca reflexo direto para a CSLL, visto que o ágio amortizado contabilmente possui em si uma parcela majorada, reduzindo indevidamente o lucro líquido, ponto de partida para a determinação tanto do IRPJ quanto da CSLL. Até aqui, já é possível afirmar que deve ser mantida parcela dos valores amortizados e glosados correspondente a 25,729717%.

Quanto ao segundo fundamento invocado pelo Fisco, ou seja, a impossibilidade de dedutibilidade da totalidade do ágio, para fins fiscais, por desatendimento aos requisitos dos arts. 385 e 386 do RIR/99, meu voto, para o IRPJ, foi de que esse fundamento não pode ser aceito, e as mesmas conclusões seriam aplicáveis à CSLL, afastando também aqui 74,270283% das glosas.

Não obstante, ainda que o Colegiado venha a concluir de modo diferente, apresento um segundo aspecto que, a meu ver, é capaz de afastar a incidência tributária neste caso.

Para fins fiscais, a legislação de regência é clara: (i) ao reconhecer que o ágio, qualquer que seja seu fundamento (art. 385 do RIR/99), pode ser objeto de amortização contábil (o que depende apenas da legislação societária/contábil), desde que sua contrapartida não influa na apuração do lucro real (art. 391 do RIR/99); e (ii) que a hipótese de dedutibilidade (art. 386, III, do RIR/99) é exclusiva para os balanços correspondentes à apuração do lucro real. (...)

Em assim sendo, tenho que os questionamentos acerca da dedutibilidade (efeitos fiscais) da contrapartida da amortização de ágio, com fundamento em expectativa de rentabilidade futura da investida, como é o presente caso, somente podem ser feitos no que toca ao IRPJ.

Ao contrário também do que sustenta a D. PGFN, com todo o respeito que lhe é devido, a regra é da dedutibilidade das despesas, sendo exceção a indedutibilidade. Toda despesa incorrida e devidamente comprovada é, a princípio, dedutível, e deve integrar o lucro líquido do exercício, sem a necessidade de qualquer ajuste. Em havendo lei que vede sua dedutibilidade, impõe-se a adição, para fins de determinação da base de cálculo do tributo.

Para fins do IRPJ, a legislação supratranscrita é clara ao vedar expressamente o cômputo da amortização do ágio para fins do lucro real (art. 391), com as duas únicas

exceções do art. 426 e do art. 386, III. Não se verificando alguma das exceções, a amortização feita contabilmente deve ser adicionada à base de cálculo.

Para fins da CSLL não encontro determinação semelhante. Em assim sendo, também por esse fundamento a parcela correspondente a 74,270283% dos valores amortizados e glosados não pode subsistir.

Em conclusão, quanto à CSLL, meu voto é pelo provimento parcial do recurso voluntário para afastar 74,270283% dos valores amortizados e glosados.

3) “impossibilidade de concomitância entre a multa isolada e a multa de ofício, mesmo após a edição da Lei nº 11.637/2007”

O acórdão recorrido manteve a multa isolada concomitante com a multa de ofício por entender possuírem materialidades distintas:

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007, a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

[...].

Em síntese, não tendo as referidas multas a mesma hipótese de incidência, nada há a barrar a imposição concomitante da multa isolada com a multa de ofício devida pela apuração e recolhimento a menor do imposto e contribuição devidos na apuração anual.

O entendimento é de que a multa de ofício decorrente de falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual deve prevalecer em detrimento da multa isolada. É esse o entendimento consolidado na Súmula CARF nº 105:

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

Note-se que este entendimento foi elaborado em relação ao art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, vigente antes da edição da Lei nº 11.637/07.

A Súmula nº 105 permanece aplicável às multas aplicadas após maio de 2007.

Vejamos, nesse sentido, a ementa do Acórdão nº 9101-001.307 proferido na 1ª Turma e utilizado como base para a edição da Súmula nº 105:

(...) MULTA ISOLADA - APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFICIO Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação

Ora, ainda que a lei tenha sido alterada, parece-me claro que a infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal permanece sendo mera etapa preparatória que culmina com a redução do imposto no final do ano.

Entendo que o contribuinte não deve ser penalizado duas vezes em função da mesma infração, caracterizando um verdadeiro *bis in idem*. No caso em que as estimativas não foram recolhidas pelo aproveitamento indevido, ao final do ano-calendário, deve prevalecer somente a cobrança do IRPJ e da CSLL devidos no ajuste anual e, conseqüentemente, da multa de ofício aplicada sobre esta infração.

O fato de a Medida Provisória nº 351/07 ter alterado a base de cálculo da multa isolada para “o valor do pagamento mensal” não altera o fato de que o não recolhimento das estimativas é mero meio para a falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos no exercício.

Trago também, trechos do acórdão paradigma 1301-003.020, do ilustre Conselheiro Roberto Silva Junior:

A multa isolada não se destina a apenar casos de omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido.

Para tais infrações, aplica-se a multa que é cobrada juntamente com o tributo, do qual é acessório, pois só tem existência se houver tributo devido. Por isso alguns denominam essa multa de “*vinculada*”, em oposição à outra que é “*isolada*”.

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

As estimativas só poderiam ser exigidas no curso do respectivo período de apuração.

A norma que determinava o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa, aos que optassem pelo lucro real anual, na prática, não era obrigatória, pois destituída de sanção no caso de descumprimento. Enfim, recolher estimativa reduziu-se a mera recomendação, a que o contribuinte atendia se quisesse.

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

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

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

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

Conforme assentado na decisão agravada, a Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996. Confirmam-se:

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

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

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

3. Agravo regimental não provido.

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

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

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

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

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

4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

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

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

Recurso especial improvido.

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

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

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

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

A multa do inciso II, entretanto, é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "*a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal*

ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)".

Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido.

Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos caso ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no *caput*.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende reprimir com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, a cobrança da multa de forma conjunta.

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

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

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

Firmado nesses fundamentos, afasta-se a cumulação das multas.

Conclusão

Diante do exposto, CONHEÇO do RECURSO ESPECIAL da CONTRIBUINTE e, no MÉRITO voto por DAR-LHE PROVIMENTO com relação ao ágio e NEGAR-LHE provimento com relação à aplicação do art. 24 da LINDB.

(assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto

Fl. 20 do Acórdão n.º 9101-004.499 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 16327.721349/2014-40

Voto Vencedor

Conselheira Andrea Duek Simantob – Redatora Designada.

Em que pese o substancial voto da i. Relatora, peço vênia para discordar do seu posicionamento, no que toca à matéria objeto do dissenso jurisprudencial formado a partir da interposição do recurso especial por parte do contribuinte, em que foram conhecidos os temas que serão objeto de análise por esta Câmara Superior sobre a possibilidade de amortização do ágio; a consequente aplicação, por decorrência, da exigência do IRPJ, da CSLL, bem como da incidência da multa isolada em relação à base estimada que deixou de ser recolhida, tendo em vista a exclusão indevida do lucro real.

Pois bem. Aqui, entendo deva se fazer uma breve análise da presente controvérsia em razão da lavratura pelo Fisco de auto de infração de IRPJ e de CSLL, referente aos anos-calendário de 2009 e 2010.

No Termo de Verificação Fiscal, logo ao início, já há uma síntese da autuação fiscal:

Como será explicado neste Termo de Verificação Fiscal, o objeto do presente auto de infração é o ágio originalmente gerado na incorporação de 100% das ações do BANCO BMC S.A. pelo BANCO BRADESCO S.A., em 24/08/2007, com repercussão nos anos seguintes. Posteriormente a esta aquisição, foram processadas diversas operações de transformações societárias dentro do grupo econômico-financeiro BRADESCO, cujos efeitos sobre a geração, a transferência e a utilização do ágio serão aqui detalhadamente analisadas.

As infrações envolvidas são:

Infração 1 – Adições não computadas na apuração do lucro real amortização do ágio (IRPJ) e Custos, Despesas Operacionais/Encargos não dedutíveis amortização do ágio (CSLL);

Infração 2 – Multa Isolada falta de recolhimento do IRPJ e CSLL sobre a base de cálculo estimada.

A situação identificada pela fiscalização no procedimento fiscal foi a seguinte:

- a) Em 24/08/2007, o Banco Bradesco S.A. adquiriu com ágio 100% das ações do Banco BMC S.A.;
- b) Em 30/08/2007, o Banco Bradesco S.A. transferiu para Milão Holding Ltda., mediante aumento de capital, esse investimento em Banco BMC S.A.;
- c) Em 29/04/2008, Milão Holding Ltda. foi incorporada pelo Banco Finasa S/A, que era subsidiária integral do Banco Bradesco S.A., passando o Banco Finasa S/A a ser nova controladora de Banco BMC S.A.;
- d) Em 30/04/2008, Banco Finasa S/A foi incorporada por Banco BMC S.A., que passou a ser subsidiária integral do Banco Bradesco S.A.;

E assim, a recorrente, que era o Banco Finasa BMC S.A., e atualmente é Banco Bradesco Financiamentos S.A., passou a deduzir, como despesa o ágio.

1) Da amortização do ágio

A autuação traz em seu bojo exigência de tributos (IRPJ e CSLL), tendo em vista a amortização de ágio decorrente de participação societária adquirida por preço superior ao do Patrimônio Líquido da investida.

Neste sentido, realizo, primeiramente, uma análise da legislação que rege a matéria.

Nos termos do art. 25 combinado com o art. 20 do Decreto-lei nº 1598, de 1977, que dão suporte aos artigos 385 e 391 do RIR/99, respectivamente, a regra geral é a indedutibilidade das contrapartidas da amortização de ágio:

Decreto-lei nº 1.598/1977

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

“Art. 25 As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

Contudo, o inciso III do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, que passou a produzir efeitos em 01/01/1998, autoriza o contribuinte que incorporou sociedade na qual detinha participação societária adquirida com ágio apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-lei 1.598/77, cujo fundamento econômico seja o da expectativa de rentabilidade futura da investida, a amortizar referido ágio nos balanços correspondentes à apuração do lucro real levantados posteriormente à incorporação. O artigo 7º da Lei nº 9.532, de 1997, fundamento legal do art. 386 do RIR/99, assim dispõe:

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:

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

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

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

(...)

Destarte, as condições de dedutibilidade do ágio devem portanto ser observadas, quais sejam: absorção do patrimônio de pessoa jurídica na qual detenha participação societária adquirida com ágio, cujo fundamento seja expectativa de rentabilidade futura.

O caso em pauta envolve a amortização, durante os anos-calendário de 2009 e 2010, pela recorrente, do ágio decorrente da aquisição das ações do Banco BMC pelo Banco Bradesco em 24/08/2007.

Houve o processo de reorganização societária dentro do grupo econômico Bradesco, que propiciou a transferência do ágio, conforme a sequência de fatos que abaixo transcrevo:

24/08/2007 - houve a aquisição do Banco BMC pelo Banco Bradesco – Incorporação de 100% das ações ao preço de R\$ 789.559.000,00 (ágio de R\$ 631.273.103,20);

30/08/2007 – ocorreu a transferência do investimento no Banco BMC do Banco Bradesco para MILÃO – Aumento e integralização do capital da MILÃO em R\$ 789.559.000,00 (ágio transferido: R\$ 631.273.103,20);

03/03/2008 e 03/04/2008 – Aumento de capital do Banco FINASA (subsidiária integral do Banco Bradesco) em R\$ 5 bilhões;

29/04/2008 – Incorporação de MILÃO pelo Banco FINASA, sendo que o capital social do Banco FINASA foi aumentado em R\$ 404.230.395,59 (ágio originalmente apurado novamente transferido: R\$ 631.273.103,20);

30/04/2008 – Incorporação do Banco FINASA pelo Banco BMC (então sob denominação de Banco FINASA BMC = INCORPORAÇÃO REVERSA, sendo que o capital social do Banco FINASA BMC foi aumentado em R\$ 11.689.796.972,73 (equivalente à avaliação do patrimônio líquido ajustado do Banco FINASA descontado o investimento permanente no Banco BMC) e o ágio originalmente apurado foi novamente transferido no valor de R\$ 631.273.103,20;

20/01/2010 – Alteração da denominação do Banco FINASA BMC para Banco BRADESCO FINANCIAMENTOS.

No caso, a autoridade fiscal defende a impossibilidade do Banco FINASA BMC amortizar o ágio gerado na aquisição do Banco BMC pelo Banco BRADESCO, pois não estariam atendidos os termos do art. 386 do RIR/1999 (o ágio deveria ter sido pago de fato por uma das pessoas jurídicas que participaram da incorporação do Banco FINASA pelo Banco BMC); foi utilizada uma empresa veículo (MILÃO) para transferência do ágio dentro do grupo econômico; porque uma parcela do ágio proveniente da inclusão das despesas de ajustes de “Due Diligence” na avaliação do patrimônio líquido da sociedade adquirida não estaria fundamentada

em rentabilidade futura, reforçando a indedutibilidade da amortização do ágio nos termos no art. 386, III, do RIR/99; e, adicionalmente, porque houve uma distorção nos critérios de avaliação das empresas investidas e investidora que acarretou pagamento insuficiente, reduzindo o valor do ágio materializado.

Contudo, em sede de recurso especial o contribuinte defende que o ágio foi gerado em negócio (operação de aquisição do Banco BMC pelo Banco Bradesco) firmado entre partes independentes; que todos os requisitos para a dedutibilidade do ágio foram cumpridos; que houve efetivo pagamento do preço de aquisição; que houve uma verdadeira reorganização societária no grupo, com comprovado propósito negocial e substanciais razões econômicas; que a aquisição obedeceu a uma estratégia de governança corporativa, de fundir as empresas do setor de crédito de consumo, mas sem incorporá-las ao BRADESCO, ficando, apenas, como controlador da operação, havendo, para tanto, necessidade de integração de procedimentos e sistemas do que se utilizou a Holding Financeira, MILÃO, para deflagrar a operação; que todas as operações foram comunicadas e aprovadas pelo BACEN, bem assim todos os *atos relevantes* foram comunicados aos acionistas do mercado; que a reorganização adiou a amortização do ágio; e que não houve fraude à lei ou simulação; que está sendo criada pela autuação uma nova condição não prevista em lei que nem mesmo foi apontada nas autuações contra o Bradesco relativas à mesma operação, ou seja, para deduzir o ágio deveria haver confusão patrimonial entre investidora e investida.

A primeira questão a ser trabalhada é se a legislação tributária autoriza que o ágio transferido entre empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico possa ser objeto de amortização dedutível para fins de IRPJ e de CSLL, quando ocorrer a situação descrita no art. 7º, caput e inciso III, da Lei nº 9.532, de 1997 (absorção do patrimônio da empresa adquirida por incorporação/fusão/cisão – ágio cujo fundamento seja expectativa de rentabilidade futura) combinado com o art. 8º, alínea “b” do mesmo artigo (a empresa incorporada for a que detinha a propriedade da participação societária), base legal do art. 386, inciso III, § 6º, II, do RIR/99.

Conforme acima exposto, a regra geral é a indedutibilidade das contrapartidas da amortização de ágio. Ou seja, que o ágio faça parte do custo do investimento e seja computado na apuração do ganho de capital e, conseqüentemente do lucro do exercício em que se der a alienação ou baixa do investimento.

A norma excepcional que autoriza a dedução da amortização do ágio, diz textualmente: “A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação (...), na qual detenha participação societária adquirida com ágio (...) poderá amortizar o valor do ágio” cujo fundamento seja rentabilidade futura, à razão de 1/60, no máximo, para cada mês do período de apuração posteriores ao evento de incorporação.

É consenso, que o ágio deva ter origem em negócio firmado entre partes independentes e, neste caso, o único negócio celebrado entre partes independentes foi a aquisição pelo Banco Bradesco de 100% das ações do Banco BMC, em 24/08/2007.

Ocorre que o adquirente que, de fato, suportou o ônus do investimento (aquisição com ágio) foi o Banco Bradesco.

Não se contesta ter havido o efetivo pagamento do preço de aquisição (R\$ 789.559.000,00) do Banco BMC pelo Banco Bradesco.

Segundo a legislação brasileira, são contribuintes do IRPJ e da CSLL as pessoas jurídicas (e as que lhe são equiparadas nos termos da legislação tributária) e as empresas individuais (art. 146 do RIR/99 e art. 4º da Lei nº 7.689, de 1988). Não consta que o Grupo

Econômico, como um todo, seja sujeito passivo do IRPJ e da CSLL. Cada uma das empresas componentes de um Grupo Econômico, sim, e deveriam apresentar suas correspondentes DIPJ contendo a apuração do IRPJ e da CSLL, assim como, manter sua escrituração contábil fiscal em ordem para suportar a informação prestada.

Feitas estas considerações, entendo que o ágio formado na operação de compra de uma pessoa jurídica adquirida com ágio por uma das empresas de um grupo econômico, para ser dedutível, não pode ser transportado para outras pessoas desse mesmo grupo econômico. A amortização do ágio, para ser considerada dedutível, deveria se dar necessariamente entre a adquirente da participação societária com ágio (no caso o Banco Bradesco) e a investida adquirida (Banco BMC).

Corroboro este entendimento por meio do Acórdão do CARF nº 1101-000.899, Sessão de 11 de junho de 2013, cuja ementa (parte dela) e excerto do voto vencedor, da lavra da Conselheira Edeli Pereira Bessa, abaixo transcrevo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

TRANSFERÊNCIA DE CAPITAL PARA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO POR EMPRESA VEÍCULO, SEGUIDA DE SUA INCORPORAÇÃO PELA INVESTIDA. SUBSISTÊNCIA DO INVESTIMENTO NO PATRIMÔNIO DA INVESTIDORA ORIGINAL. Para dedução fiscal da amortização de ágio fundamentado em rentabilidade futura é necessário que a incorporação se verifique entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio. Não é possível a amortização se o investimento subsiste no patrimônio da investidora original.

(...)

Claro está que as empresas envolvidas na incorporação devem ser, necessariamente, a adquirente da participação societária com ágio e a investida adquirida. O procedimento aqui realizado não extingue, na real adquirente, a parcela do investimento correspondente ao ágio, de modo que ao final dos procedimentos realizados, com a incorporação da empresa veículo pela investida, a propriedade da participação societária adquirida com ágio subsiste no patrimônio da investidora original, diversamente do que cogita a lei.

Em tais condições, a amortização do ágio que passou a existir no patrimônio da investida, ..., somente poderia surtir efeitos na apuração do seu lucro real caso se verificasse a extinção da investidora original (...), mediante incorporação, fusão ou cisão entre elas promovida, por meio da qual o ágio subsistisse evidenciado apenas no patrimônio resultante desta operação, na forma do art. 7º da Lei nº 9.532/97.

Na medida em que tal não ocorreu, a dedutibilidade do ágio submete-se à regra geral exposta no Decreto-lei nº 1.598/77:

Art. 23. [...]Parágrafo único Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País.(Incluído pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

[...]Art 33 O valor contábil, para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 20), será a soma algébrica dos seguintes valores:

I- valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte; II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados, nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real.

(Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979); IV provisão para perdas (art. 32) que tiver sido computada na determinação do lucro real.

[...]

Diante do todo exposto, pelo supramencionado, há o devido suporte à afirmação da autoridade fiscal de que é condição necessária para a amortização do ágio que haja “confusão” patrimonial entre as empresas, ou seja, é necessário que ocorra encontro, num mesmo patrimônio, da participação societária adquirida com ágio (investimento adquirido) com o patrimônio do adquirente que de fato suportou o ônus do investimento.

Não há qualquer nova condição não prevista em lei a situação relativa à confusão patrimonial entre a investidora e investida para que o ágio possa ser amortizável. A questão é fática. Quais fatos ensejaram a reorganização societária da empresa e de que forma as ocorrências foram percebidas para que se chegassem ao início da amortização do respectivo ágio formado. Este é o ponto.

Na sua peça recursal, a recorrente contesta a interpretação do acórdão recorrido e do Termo de Verificação Fiscal, afirmando que, no seu caso concreto, houve, sim, uma confusão patrimonial.

Contudo, nota-se nitidamente que a integralização do aumento de capital da Milão, e ato contínuo, das incorporações desta empresa e do Banco Finasa, não houve a confusão patrimonial requerida pelo artigo 386 do RIR/99.

Para cumprir o artigo 386 do RIR/99, a dedutibilidade do ágio deve ser um ato subsequente à operação pela qual o Grupo Bradesco adquiriu o Banco BMC, o que não foi o caso.

Na verdade, a dedutibilidade de um ágio que foi transferido para uma empresa veículo, a fim de que, com a sua incorporação, o investimento possa deduzir o ágio pago sobre sua própria participação societária, costuma ter por base a análise se o “ágio original” cumpriu os requisitos exigidos pelos artigos 385 e 386 do RIR/1999.

O que se verifica é se o “ágio original” ou a operação que lhe deu ensejo contou com um laudo que ateste o seu fundamento econômico na rentabilidade futura do investimento adquirido; se o seu valor fora corretamente calculado pelo MEP etc.

Isto decorre do fato de que, ora, se houve uma efetiva aquisição de investimento, a confusão patrimonial entre investida e investidora exigida pela Lei nº 9.532/1997 pode ser transferida a pessoa do mesmo grupo empresarial.

Assim, de forma incorreta, alguns entendem que o simples pagamento do ágio acarreta a sua dedutibilidade e com isso essa relatora não concorda.

Partindo da premissa que a dedutibilidade do ágio amortizado deve ser analisada com supedâneo na operação pela qual o GRUPO BRADESCO adquiriu o BANCO BMC, demonstra-se nesse tópico que, em face da integralização do aumento de capital da MILÃO, seguida das incorporações desta empresa e do BANCO FINASA, **não houve a** “confusão patrimonial” exigida pelo artigo 386 do RIR/99.

Destaca-se, ainda, que, ao contrário do que entende o recorrente, a dedutibilidade do ágio NÃO é um direito angariado pelo sujeito passivo em face da aquisição de um investimento. Com efeito, a existência do ágio diverge da sua dedutibilidade: uma coisa é o ágio existir, outra é se foram observados os requisitos legais para a sua dedutibilidade.

Assim, NÃO BASTA a uma empresa, ou grupo econômico, adquirir uma participação societária para que o ágio pago seja reconhecido **como dedutível**. Se assim fosse, a Lei nº 9.532/1997 não teria razão de existir.

Assim, por todo o acima exposto, concluo que a amortização do ágio, para ser considerada dedutível, implicaria em que a incorporação deveria se dar necessariamente entre a adquirente da participação societária com ágio (no caso o Banco Bradesco) e a investida adquirida (Banco BMC), o que nunca ocorreu, razão pela qual entendo deva ser mantida a respectiva glosa realizada.

Quanto à "empresa veículo" Milão, o recorrente alega que não houve a utilização desta como veículo. No caso, segundo ele, a Milão, tinha por finalidade mera passagem, sem que tenha efetivamente outra função mais relevante dentro do contexto. Ou seja, afirma que se a Milão não tivesse participado do processo, ainda assim permaneceria o ágio e o respectivo direito à sua amortização. E ainda afirma que uma empresa-veículo não pode ser confundida com empresa fictícia.

Por seu turno, cumpre-me destacar que jamais foi afirmado, pela autoridade fiscal autuante, pela primeira instância administrativa ou mesmo pelo acórdão recorrido, que a Milão seria uma empresa "fictícia".

Com efeito, foi reconhecido que a citada pessoa jurídica existia há alguns anos e que não foi criada especificamente para atender aos propósitos da reorganização societária discutida no presente processo administrativo. No entanto, isso não impediria a caracterização da Milão como uma típica empresa veículo.

Ressalte-se que a Milão era uma pessoa jurídica inativa e não tinha nenhum investimento relevante até o momento em que recebeu a participação societária do BANCO BMC, em 2008. Isso foi devidamente explicitado tanto pela autoridade fiscal quanto pela decisão *a quo*, ao registrarem que na DIPJ da empresa, referente ao ano-calendário 2007, constava a situação de inatividade.

Igualmente, chama a atenção o fato de que o capital social da Milão era de R\$ 1.000,00, desde sua constituição, em 2006. Esse montante apenas foi alterado devido às reorganizações societárias, em 2008, quando foi aprovado aumento de capital da Milão no valor de R\$ 789.559.000,00, ou seja, exatamente o valor do investimento no BANCO BMC.

Ademais, também merece destaque que a única operação relevante da Milão foi o seu aumento de capital, em 30/08/2007, por meio do qual transferiu-se a participação societária do BANCO BMC para a MILÃO. Depois desse histórico, passando de pessoa jurídica inativa para detentora de investimento de mais de R\$ 700 milhões, a MILÃO foi incorporada pelo BANCO FINASA e extinta.

A autoridade fiscal não indicou irregularidade, ou ilegalidade, quanto ao procedimento societário em si, tendo apenas relatado a sua constatação de que para o propósito do negócio que o grupo implementou (junção dos negócios do segmento de crédito ao consumo/popular – inclusive em face de convênios de crédito consignado em uma mesma empresa sob o controle do Banco BRADESCO), foi absolutamente desnecessária a utilização da empresa MILÃO, no processo de reorganização.

Apesar de alegar (i) que não se pode negar a existência real e efetiva de MILÃO na operação de reorganização societária; (ii) que ela exerceu o papel de *holding*, com vistas a possibilitar a integração administrativo-operacional do plano de negócios; (iii) que teve duração

temporal de 8 meses, até ser completado o negócio; (iv) que dela não resultou aparecimento de novo ágio; e (v) se retirada Milão da operação não resultaria economia de tributo diferente da que seria obtida sem sua existência, é bem verdade, inobstante todos esses argumentos, que a contribuinte não explica como **MILÃO contribuiu para o alcance desses objetivos** e porque **era imprescindível a sua utilização no contexto da reorganização societária do Grupo**.

Frise-se que a participação da MILÃO no processo de reorganização societária, não foi, como afirma a impugnante, o fundamento principal do auto de Infração. Como dito acima, a utilização de uma empresa veículo (MILÃO) para transportar o ágio do Banco BRADESCO para o Banco FINASA foi um dos elementos colhidos no decorrer da ação fiscal para se concluir pela improcedência da dedução da amortização do ágio gerado na aquisição de 100% das ações do Banco BMC pelo Banco BRADESCO, pela interessada.

Então, não é pertinente tal alegação da recorrente, pois em nenhum momento foi dito que a Milão era fictícia e nem o principal elemento, no seu papel de empresa veículo, para descaracterizar a dedutibilidade do ágio.

Sobre a argumentação trazida pela recorrente de que, retirando-se MILÃO em nada restaria afetado o ágio, qualquer que fosse o caminho, todos produziram o mesmo resultado, com direito à dedução do ágio, vejamos o que abaixo se segue:

a. O BRADESCO adquire BMC com ágio e depois passa por processo de incorporação de BMC: ágio inteiramente dedutível.

b. Ou o BRADESCO adquire BMC; depois aumenta capital de FINASA com cisão parcial com a participação em BMC; FINASA ficando com ágio e BMC do BRADESCO. Posteriormente, BMC incorpora FINASA: ágio inteiramente dedutível.

c. Ou BRADESCO aumentaria capital em FINASA; e essa adquiriria BMC com ágio, diretamente. Posteriormente, BMC incorpora FINASA: ágio inteiramente dedutível.

Cada uma das várias opções existentes tinha diversas repercussões econômico-empresariais que foram pesadas pelo BRADESCO, MAS TODAS POSSIBILITANDO O MESMO DIREITO DE DEDUZIR O ÁGIO SEM MILÃO.

Porém, o BRADESCO, após ponderar, findou escolhendo a efetivamente realizada (a que adiaria a dedução), por ser aquela que melhor atendia aos propósitos negociais das partes.

Contudo, não procede a alegação da recorrente, pois a operação como realizada pela não pode ser aceita, já que não houve a confusão patrimonial necessária, como especificado anteriormente. No caso, para ser dedutível, deveria ter ocorrido entre a adquirente, Banco Bradesco, e a investida adquirida, Banco BMC.

Fica mais gritante tal situação ao vislumbrarmos que o Banco Bradesco S/A, CNPJ nº 60.476.948/000112, conforme suas DIPJs entregues, teve prejuízos ao longo dos anos-calendário de 2008 a 2010, e em tal período, não teria se beneficiado da melhor maneira da dedução do ágio, pois apenas aumentaria seu estoque de prejuízos fiscais a compensar no futuro. Por isso, a ideia de opção exercida, com a reorganização societária nos moldes executada e não aceita, foi para adiar o ágio foi para evitar tal fato.

Com efeito, o argumento de que a amortização do ágio foi adiada merece reflexão, pois, tendo sido utilizada a opção “a” - aquela em que o Banco Bradesco incorpora o Banco

BMC - aí, sim, estaria autorizada a dedução do ágio pelo Banco Bradesco (houve confusão do patrimônio da investida e da investidora).

Analisando-se as DIPJ do Banco Bradesco S/A, CNPJ nº 60.476.948/000112, verifica-se que, relativamente ao IRPJ, o argumento da impugnante não merece prosperar, uma vez que em relação aos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010 (Exercícios de 2009, 2010 e 2011) o Banco Bradesco S/A havia apurado prejuízo fiscal.

Isto significa que, nos termos da legislação específica (art. 15 da Lei nº 9.065, de 1995), a dedução do ágio em cada um desses três exercícios somente iria surtir efeito tributário quando da compensação com lucro real apurado em exercícios subsequentes, observando-se o limite de 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado do período em que se der a compensação.

Portanto, a afirmação de que o Grupo Bradesco escolheu a opção que teria adiado a dedução do ágio não corresponde à exata realidade, eis que o benefício que a dedução traria em relação ao Banco Bradesco S/A seria o aumento do estoque de prejuízo fiscal a compensar com lucro real de exercícios futuros e ainda com a observância da trava de 30%.

Destarte, não assiste razão à recorrente no que pertine à utilização de empresa veículo na reorganização societária e posterior amortização do ágio.

Mantém-se, portanto, o entendimento antes firmado por este Colegiado ao apreciar a operação societária em referência, em razão de autuação pertinente ao ano-calendário 2008, no Acórdão nº 9101-004.009. Vale a transcrição do voto condutor do Conselheiro Demetrius Nichele Macei:

Com todo o respeito ao brilhante voto da i.Conselheira Relatora, entendo que no presente caso a dedutibilidade da amortização do ágio praticada pela recorrida é indevida, uma vez também ter sido indevido o emprego da empresa veículo Milão Holdings Ltda. ("Milão"), na operação societária que visava usufruir do incentivo fiscal previsto nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.

A dedução da amortização do ágio gerado na aquisição de participações societárias depende basicamente da satisfação de três requisitos previstos nos artigos 385 e 386, do RIR/99 (sendo que este último dispositivo repete o conteúdo dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997); são eles: a) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; b) a realização de operações originais entre partes não ligadas e; c) lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura.

Pois bem. No caso sob análise, como bem apontou a recorrente, a união patrimonial, ou seja, a confusão patrimonial, entre o Banco Bradesco e o Banco BMC não ocorreu. Note-se que, a operação que balizou a dedutibilidade do ágio foi a incorporação da Milão pelo Banco Finasa e, posteriormente, a incorporação do Banco Finasa pelo Banco BMC.

Isto é relevante porque significa que no final das contas o Banco Bradesco continuou sendo o detentor das ações do Banco BMC e, como também atentamente apontou a recorrente, o patrimônio do Banco Bradesco permaneceu intocável, *"só que travestido em ações de outro controlada, não mais como o ágio da compra do BMC em si."*

À e-folha 4.747, o TVF clarifica os efeitos de tais operações:

"Nesta reorganização societária o ágio que inicialmente deveria ser amortizado pelo BRADESCO passou a ser amortizado pela MILÃO, posteriormente pelo FINASA que incorporou a MILÃO, e finalmente pelo próprio BMC que incorporou o FINASA."

É patente, no presente caso, a ausência de uma motivação extratributária que fosse capaz de justificar a necessidade da reorganização societária realizada. Ademais, outros

pontos, como o fato de a empresa Milão ter apresentado em 2007, DIPJ com status de inativa e de na DIPJ do ano-calendário de 2008 haver somente uma operação realizada, qual seja, o recebimento do patrimônio do Banco BMC, em trânsito para o Banco FINASA, com ágio fundamentado em rentabilidade futura, acabam por atestar, nitidamente, seu papel como uma empresa veículo. (TVF – e-fl. 4.751)

Já tive oportunidade de tratar de razões extrafiscais, que justificam a utilização de *holdings* para fins de transferência de ágio como, por exemplo, nos casos decorrentes de privatizações no setor elétrico como o caso CTEEP (julgado e mantido por esta CSRF em junho de 2018 Ac. 9101-003.609) e, também, o caso TIM NORDESTE (Acórdão 9101-003.972– julgado em 17/01/2018).

Veja-se que naqueles casos, as agências reguladoras (no caso CTEEP, a ANEEL e no caso TIM NORDESTE, a ANATEL), à vista da legislação aplicável, no intuito de manter a concorrência, protegendo dividendos de acionistas minoritários, tinham a incumbência de analisar toda e qualquer movimentação de natureza societária nas empresas a ela subordinadas para fins de fiscalização regulatória. Tanto que no caso da TIM NORDESTE, na minha opinião, evidenciada no respectivo acórdão publicado, havia vedação de natureza societária perpetrada pela Instrução CVM 19, que impossibilitou que a Bitel incorporasse diretamente a TNC, ou vice-versa, o que garantiria a amortização do ágio sem quaisquer questionamentos de natureza fiscal.

Neste sentido seria então aceitável que, devido à restrição por atuação de terceiros, ainda que no exercício de seu poder de regulação e fiscalização, havia fundamento extrafiscal para a criação da *holding*, não se resumindo a questões meramente fiscais.

Infelizmente, não é o que ocorre no presente caso.

O caso ora em análise se amolda perfeitamente a descrição de “operações estruturadas em sequência” ou “*step transactions*”, oferecida pelo professor Marco Aurélio Greco, trazida pelo TVF (e-fl. 4.752); compreenda-se:

“aquelas sequências de etapas em que cada uma corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com o subsequente para obter determinado efeito fiscal mais vantajoso. Neste caso, cada etapa só tem sentido se existir a que lhe antecede e se for deflagrada a que lhe sucede.

Uma operação estruturada indica a existência de um único objetivo, predeterminado à realização de todo o conjunto. E mais, indica a existência de uma causa jurídica que informa todo o conjunto. Nestes casos, cumpre examinar se há motivos autônomos, ou não, pois se inexistirem, o fato a ser enquadrado é o conjunto e não cada uma das etapas.”

Ainda, no tocante a justificativa para a transferência, pelo BRADESCO, do patrimônio do BMC para a Milão, o TVF (e-fl. 4.752) informa que quando intimado o contribuinte para apresentar cópia do Ato Societário que justificasse tal transação, tal documento não foi fornecido e tampouco foram esclarecidos os motivos da transferência em comento. Consta, ainda, que em resposta o contribuinte apenas reapresentou a Ata da AGE do BMC de 24/08/2007 que aprovou a incorporação das ações.

É bem verdade que até final do século passado vigorava o Princípio da Estrita Legalidade sobre as operações societárias perpetradas com o objetivo de economia fiscal, baseado na livre iniciativa e liberdade de organização de negócios. Reconheço que a economia fiscal pode ser visto como um dos objetivos da classe empresarial.

Contudo, recentemente o entendimento deste Conselho, na minha visão, embasada na melhor doutrina (já citada), entende que a mera utilização de instrumentos legais, sem um motivo comercial/societário/contratual, revela abuso das formas jurídicas, abuso de direito, que enseja descon sideração da operação sob o ponto jurídico para a consideração da finalidade da operação, quando esta for essencialmente com objetivo tributário injustificável.

Em suma, restou caracterizado o exclusivo intuito de economia fiscal durante todo o processo de reorganização societária operada pela contribuinte, motivo pelo qual a glosa de amortização de ágio deve ser mantida.

O contribuinte aduz, ainda, em seu recurso especial, que o Poder Judiciário não vem aceitando que a previsão legal da dedutibilidade do ágio possa ser mitigada pela via administrativa, com alegados defeitos não previstos em lei.

Traz como pressuposto casos que abarcam as inovações sobre o ágio antes da vigência da Lei nº 12.973/2014, que seria inaplicável ao período em foco nestes autos.

Portanto, entende o contribuinte que seria ilegal a criação de novos requisitos para a amortização do ágio, sem respaldo normativo, o que poderia gerar prejuízos para a Fazenda Nacional, com futuras ações judiciais, inclusive com condenação de honorários advocatícios.

Muito bem. Em que pese as alegações trazidas neste sentido – novos requisitos para a amortização do ágio – nada disso foi aventado seja pela fiscalização e muito menos nas decisões que antecederam este voto.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da “confusão patrimonial” a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na “mais valia” do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a investidora real transferiu recursos a uma “empresa-veículo” com a específica finalidade de sua aplicação na aquisição de participação societária em outra empresa e se a “confusão patrimonial” advinda do processo de incorporação não envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio, ainda que a operação que o originou tenha sido celebrada entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.

Este raciocínio fático-jurídico não veio com a Lei nº 12.973/2014 e sim diante do exposto no artigo 386 do RIR/1999, muito anterior à nova legislação.

Por tal razão, em que pese o total respeito desta relatora às decisões prolatadas pelo Egrégio Poder Judiciário, o escopo e plausibilidade devem ser observados e adaptados ao caso concreto sob exame, razão pela qual entendo não ser aplicável.

No tocante à dedutibilidade do ágio e o ajuste efetuado após a *due diligence*, alega a recorrente que a autoridade fiscal não possuía segurança da validade da motivação utilizada para promover a glosa total da amortização do ágio. Contudo, esta argumentação só teria alguma utilidade se fosse admitida a amortização de alguma parcela do ágio, o que foi integralmente afastado por este Colegiado, razão pela qual cai por terra qualquer argumentação neste sentido.

Observe, ainda, que não é necessário o julgador refutar um a um os *argumentos* apresentados pelas partes, quando encontrou motivos suficientes para decidir, sendo este também o entendimento assente no Superior Tribunal de Justiça, conforme se verifica pelos julgados abaixo transcritos:

–“O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo inciso IV do § 1º do art. 489 do CPC/2015 [“§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: (...) IV - não enfrentar todos

os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador”] veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo STJ, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão.” EDcl no MS 21.315-DF, Rel.Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016, DJe 15/6/2016.

–“O Tribunal não está obrigado a responder questionários formulados pelas partes, tendo por finalidade os declaratórios dirimir dúvidas, obscuridades, contradições ou omissões realmente existentes, pois existindo fundamentação suficiente para a composição do litígio, dispensa-se a análise de todas as razões adstritas ao mesmo fim, uma vez que o objetivo da jurisdição é compor a lide e não discutir as teses jurídicas nos moldes expostos pelas partes.” (EDcl na Ação Rescisória nº 770 - DF (1998/0035423-9), Relatora Eliana Calmon)

2) Da impossibilidade de adição da parcela amortizada como ágio na base da cálculo da CSLL

No que se refere à impossibilidade da adição da parcela amortizada como ágio na base de cálculo da CSLL, o recorrente ainda traz como tese subsidiária a alegação de que, caso seja mantida a glosa referente à amortização do ágio, não há previsão legal para a adição da correspondente despesa na base de cálculo da CSLL.

Segundo ele, nem toda norma que se aplica ao IRPJ, se aplica a CSLL. Segundo a recorrente não teria sido apontada qualquer legislação aplicável para fundamentar a necessidade de adição da despesa com ágio, à base de cálculo da CSLL, e que o art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/1988 não possui lastro a justificar esta adição.

Recordo que a indedutibilidade das amortização decorre do fato de a adquirente, Banco Bradesco, não participar da operação de incorporação, de modo que o investimento, ainda que sob outra denominação e tamanho, subsiste no patrimônio da investidora original. Logo, a amortização seria inadmissível até mesmo no âmbito contábil, por ofensa ao princípio da entidade, e assim repercutiria não só na base de cálculo do IRPJ, como também da CSLL.

Ora, o IRPJ e a CSLL não têm a mesma base de cálculo, mas sim o mesmo ponto de partida: o lucro líquido do período-base.

Com efeito, há exclusões e deduções que somente se aplicam ao IRPJ, ou seja, regras de natureza tributária, que não se aplicam diretamente à CSLL. Como exemplo cita-se a exclusão da quota de depreciação acelerada incentivada da atividade de hotelaria, prevista na Lei nº 11.727, de 2008, que não pode ser excluída da base de cálculo da CSLL:

Art. 1º Para efeito de apuração da base de cálculo do imposto de renda, a pessoa jurídica que explore a atividade de hotelaria poderá utilizar depreciação acelerada incentivada de bens móveis integrantes do ativo imobilizado, adquiridos a partir da data da publicação da Medida Provisória nº 413, de 3 de janeiro de 2008, até 31 de dezembro de 2010, calculada pela aplicação da taxa de depreciação admitida pela legislação tributária, sem prejuízo da depreciação contábil. (grifo acrescentado)

§ 1º A quota de depreciação acelerada incentivada de que trata o caput deste artigo constituirá exclusão do lucro líquido para fins de determinação do lucro real e será controlada no livro fiscal de apuração do lucro real.

Por conseguinte, a base de cálculo do IRPJ – lucro real – e da CSLL – lucro líquido ajustado – têm o mesmo ponto de partida: o lucro líquido ajustado e este entendimento está contido no art. 57, da Lei nº 8.981/1995, *in verbis*:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

A corroborar o entendimento acima expresso encontra-se o art. 44 da Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004, que assim dispõe:

Art. 44. Aplicam-se à CSLL as normas relativas à depreciação, amortização e exaustão previstas na legislação do IRPJ, exceto as referentes a depreciação acelerada incentivada, observado o disposto nos arts. 104 a 106.

Como se vê, a despesa com amortização de ágio reduziu indevidamente o lucro líquido, ou seja, distorceu o ponto de partida de ambos os tributos.

Logo, a infração de CSLL apurada é **reflexa**, sendo que, neste caso, a procedência do lançamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica impõe a manutenção da exigência fiscal **dele decorrente (no caso da CSLL)**.

Mais uma vez, entendo não assistir razão à recorrente.

3) Da impossibilidade jurídica de cumulação de multa isolada e multa de ofício

Finalmente, no que toca à impossibilidade de cumulação de multa isolada e multa de ofício, a respeito de uma possível concomitância dos lançamentos de multas isoladas com a multa de ofício presente nos autos de infração, de minha parte sempre profilei com os que entendem estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, ou seja, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada.

Se, além disso, tiver ocorrido falta de recolhimento do imposto devido com base no lucro real anual, o lançamento abrangerá também o valor do imposto, acompanhado de multa de ofício e juros, pois a determinação legal de imposição de tal penalidade, quando aplicada isoladamente, prescinde da apuração de lucro ou prejuízo no final do período anual, inexistindo, portanto, a cumulação de penalidades para uma mesma conduta, como invocam os contribuintes.

Em síntese, não tendo as referidas multas a mesma hipótese de incidência, nada há a barrar a imposição concomitante da multa isolada com a multa de ofício devida pela apuração e recolhimento a menor do imposto e contribuição devidos na apuração anual.

Ocorre que, em sede de recurso especial, o contribuinte invoca que a matéria foi definitivamente pacificada pelo CARF, resultando em Súmula do Colegiado de número 105, *in verbis*:

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

Além disso, aduz que há, neste caso, configuração de confisco e infringência ao princípio da legalidade. E que haveria duplicidade de cobrança sobre um mesmo fato, eis que em momento algum a norma em comento permitiu qualquer cumulação da multa exigida

isoladamente com a multa de ofício, não havendo nenhuma modificação no regime jurídico até então vigente.

Muito bem. Vale dizer que, a posição doutrinária e jurisprudencial então prevalecente desprezava que o inciso IV, § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 estabelecia, em sua redação original, que a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência do recolhimento de estimativas também deveria ser aplicada, ainda que a pessoa jurídica viesse a apurar prejuízo fiscal ou base negativa da CSLL. Isso, por si só, já revelava que a multa isolada em apreço poderia ser aplicada mesmo depois de levantado o balanço de encerramento do ano-calendário, pois sua incidência não dependia do resultado fiscal apurado nesse mesmo balanço.

Acontece que, em 2007, foi editada a Lei nº 11.488 (MP nº 351/2007), que alterou o texto do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, que passou a ter a seguinte redação, onde fica clara a distinção:

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.

Já em primeiro plano se verifica que a multa isolada, antes incidente sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição estimada, conforme a prescrição original do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a incidir sobre o valor do pagamento mensal que, na forma do artigo 2º da mesma lei, deixar de ser efetuado, caso a falta de pagamento não esteja justificada em balanços de suspensão ou redução, estabelecidos pelo artigo 35 da Lei nº 8.981/95. Tal entendimento está alinhado ao pensamento do Conselheiro Alberto Pinto Silva Júnior, conforme acórdão nº 1302001.8263, sessão de 06/04/2016, assim anunciado:

“Ressalte-se o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, não enseja per se a aplicação de multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar o balanço de suspensão, conforme dispõe o artigo 35 da Lei nº 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre as bases estimadas, ou seja, do regime.”

Registre-se, ainda, que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa; simplesmente tornou mais clara a intenção do legislador.

Por pertinentes, faço minha as palavras do ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES deste CARF que, de forma precisa, analisou o tema no Acórdão nº 10323.370, Sessão de 24/01/2008:

“Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibese o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos.

Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção.

Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Aduza-se ainda, mesmo abstraindo questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, que 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, de modo que, sob esta ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou norma abstrata plenamente vigente no mundo jurídico a caso concreto que se estampou.

Saliento, por fim, ser inaplicável no caso a Súmula nº 105 do CARF, posto que ali se cuida de lançamentos referentes a períodos anteriores a 2007.

Neste sentido, não há qualquer infringência ao princípio da legalidade.

E muito menos se pode ressaltar confisco neste caso, eis que, embora este Conselho não possa se pronunciar acerca de aspectos constitucionais estabelecidos na Carta Magna (Súmula CARF nº 02 - *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*), como é o caso do Princípio do Não Confisco (artigo 150, inciso IV da Constituição Federal), ainda, assim, é aplicável a tributos e não se confundem com as multas.

Ora, desde que tributo não é sanção de ato ilícito, conforme dispõe o CTN, fica patente a distinção entre tributo e multa, esta, sim, de natureza punitiva. E a vedação constitucional invocada se refere tão somente a tributo. Quanto à multa ora em discussão, inaplicável a limitação constitucional do poder de tributar trazida pela recorrente, razão pela qual também neste ponto ao contribuinte não assiste razão.

Isto posto, nego provimento ao recurso especial.

É o meu voto.

(assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Redatora Designada

Declaração de Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei

Com a devida vênia, registro a presente declaração de voto quanto à concomitância da multa isolada com a multa de ofício, por discordar da decisão final tomada por esta i. Turma.

Recapitulo então que, a proposta da i. Conselheira Relatora consistiu no afastamento da cumulação das multas de ofício e isolada, aplicando-se o racional da súmula CARF nº 105 ao caso concreto, cujos anos-calendários eram 2009 e 2010, visão da qual particularmente me filio.

Contudo, esta i. Turma, por voto de qualidade decidiu negar provimento ao recurso especial do contribuinte, concordando com as razões do v. acórdão recorrido

O problema, a meu ver, no presente caso, é que há previsão expressa no CTN, quanto às penalidades, de que no caso de dúvidas – hipótese materializada na necessidade de se utilizar o voto de qualidade – deve-se interpretar a lei tributária da forma mais favorável ao contribuinte, ou seja, via de regra, deve-se afastar a imputação da sanção fiscal.

Constate-se:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

(Grifos meus)

Neste sentido, entendo que a inteligência do artigo 112 do CTN, aplica-se para o caso deste E. Conselho quando uma decisão referente à penalidades resulta em empate, pois o empate, por si, significa que há dúvida no colegiado quanto à aplicação da penalidade sob análise.

Se a composição da turma envolve oito conselheiros e o empate se configura, significa, em termos práticos, que quatro conselheiros entendem correta a imputação da penalidade, e que os outros quatro entendem a manutenção da penalidade como indevida.

Ora, em casos como este, fica cristalino que há dúvida do colegiado quanto à matéria relativa às penalidades e portanto, com fulcro no artigo 112, do CTN, a imputação da

penalidade deveria ser cancelada, afastada, não servindo o voto de qualidade (procedimento regimental) como medida justa para a solução do caso concreto.

Recordo um caso que ilustra bem a situação discutida, referente ao processo administrativo nº 15540.720415/2011-24 (Soter Sociedade Técnica de Engenharia S.A. x Fazenda Nacional), do qual fui relator quando compunha a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção. Neste processo administrativo houve intervenção judicial por intermédio de sentença em Mandando de Segurança declarando nulo o julgamento proferido no recurso voluntário interposto pelo contribuinte, e determinando, por conseguinte, a realização de novo julgamento, ficando impedido o voto dúplice pelo presidente da sessão.

A sentença da 13ª Vara Federal Cível da SJDF nos ajuda a esclarecer o problema na interpretação errônea que vem sendo dada ao artigo 54 do RI-CARF, que trata do voto de qualidade. Nela, a juíza federal substituta Grace Anny de Souza Monteiro, de forma objetiva e pragmática elucida o real significado do voto de qualidade, considerando sua fundamentação de existência, bem como seus efeitos, motivo pelo qual reproduzo abaixo parte da sentença que espelha perfeitamente meu posicionamento sobre o tema:

“No caso, entendeu-se que o voto de qualidade seria uma espécie de voto dúplice, que conferia ao presidente o poder de, após votar e, restado empatado, votar novamente, promovendo o desempate. Todavia tal interpretação não pode ser mantida, por violar frontalmente os mais basilares princípios democráticos de direito.

O Estado Democrático, cuja instituição foi um dos principais objetivos pelos Constituintes de 1998, que o elevou à condição de pedra fundamental da República Federativa do Brasil, com referência inclusive no preâmbulo da Carta Magna, tem como fundamento básico a igualdade. Tal princípio, por óbvio, se propaga para os órgãos colegiados de decisão, nos quais não se pode admitir que um dos membros tenha o poder de voto maior que dos outros, com aptidão até mesmo para modificar completamente o resultado da opinião expressa pela maioria. Ora, o voto de qualidade, ou voto de Minerva é reservado para aquelas situações em que, não tendo votado o presidente do órgão, o resultado da votação esteja empatado. Nestas condições, cabe ao presidente desempatar, através de seu único voto, pois nem de longe tal faculdade pode significar o poder do presidente votar duas vezes, induzindo o empate (já que sem sua intervenção a orientação por ele escolhida não seria vitoriosa) e, após garantir a prevalência do seu entendimento pelo uso do “voto de qualidade”. Aceitar tal entendimento, significa, na prática, que quase todas questões polêmicas, que gerem entendimentos divergentes, sejam decididas unicamente pelo Presidente, já que este somente não teria poder de decidir, inclusive modificando o resultado do julgamento quando a diferença de votos fosse superior a dois votos.

(...)”

(Grifos meus)

Ressalte-se ainda, que a ADI nº 5.731 ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB ao STF, em junho de 2017, questiona justamente a expressão “que, em caso de empate, terão o voto de qualidade”, contida no artigo 25, §9º do Decreto nº 70235, de 1972, com redação conferida pelo art. 25 da Lei nº 11941, de 27 de maio de 2009.

Perceba-se que o posicionamento exarado na ADI corrobora com a visão deste julgador:

“Conforme será abordado de forma mais detalhada adiante, o texto legal supracitado confronta princípios constitucionais, como o da isonomia, da razoabilidade e da proporcionalidade, bem como está em franca contrariedade ao artigo 112 do Código Tributário Nacional - CTN.

Desse modo, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, como legitimado universal para a propositura de Ação Direta de Inconstitucionalidade, no exercício de sua competência legal de defensor da cidadania e da Constituição (Artigo 44, inciso I, da Lei 8.906/94), propõe a presente ação, visando a declaração de inconstitucionalidade da expressão contida no § 9º do art. 25 do Decreto n. 70.235/72, “que, em caso de empate, terão o voto de qualidade.

(...)

Ocorre que, em afronta a princípios constitucionais, como o da isonomia, da razoabilidade, da proporcionalidade e, inclusive, em contrariedade às finalidades institucionais do próprio Conselho, o dispositivo impugnado confere ao Presidente de Turma, por força do já citado artigo 25, § 9º do Decreto n. 70.235/72, a prerrogativa de proferir, além do voto ordinário, o voto de qualidade.

Assim, valendo-se desta prerrogativa, os Presidentes de Turma (necessariamente representantes da Fazenda Nacional) têm proferido voto e, em um segundo momento, revertido o resultado do julgamento com novo voto (outro), quase sempre em desfavor dos contribuintes.

Essa afirmação é corroborada pelos dados apresentados em matéria publicada recentemente pelo jornal Valor Econômico¹. Segundo a reportagem, dos processos julgados entre janeiro e maio deste ano, 95% dos casos submetidos ao voto de qualidade foram decididos de modo desfavorável aos contribuintes, isto é, dos 110 acórdãos publicados, apenas seis foram desempatados de forma contrária aos interesses do fisco nacional.

Ao adotar a sistemática de voto duplo para o não provimento de recurso interposto pelo contribuinte ou provimento de recurso de ofício interposto pela Fazenda Nacional, o tribunal administrativo deixa de atender aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade (art. 5º, LXXVIII, CF/88), na medida em que se utiliza de procedimentos discriminatórios e arbitrários para proferir seu julgamento.

Como de conhecimento, a constitucionalização do princípio do devido processo legal (*due process of law*) tem por finalidade resguardar a garantia fundamental de todo cidadão de que o poder estatal, no exercício de suas funções e manifestações, respeitará, obrigatoriamente, a proporcionalidade e razoabilidade entre os meios adotados e os fins almejados, de maneira a resguardar os direitos e garantias fundamentais.

Todavia, não é que se verifica na disposição em apreço. A duplicidade do voto proferido pelo Conselheiro Presidente, sobretudo levando-se em conta ser ele representante do Fisco, coloca em xeque a missão da instituição, qual seja, julgar, de forma imparcial e justa, os litígios administrativos fiscais que tenham por objeto a apuração da incidência de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil (dentre eles, os autos de infração, os processos de restituição e compensação, os recursos voluntários, de ofício e especiais).

¹ Valor Econômico, Legislação e Tributos, Justiça cancela julgamentos com voto de qualidade, São Paulo, 15 de julho de 2016.

Outrossim, resta evidentemente questionável a constitucionalidade dessa previsão, uma vez que o voto duplo do Conselheiro Presidente, representante da Fazenda Nacional, passa a servir aos desígnios de uma das partes, ou seja, o Fisco.

(...)

(Grifos meus)

Assim, no que pese ainda estar em trâmite a análise da ADI nº 5.731, pontuo que sua simples propositura fortalece minha convicção e demonstra que a inconformidade com o modo como se dá o voto de qualidade atualmente dentro deste E. Conselho, não é somente minha.

É bem verdade que as decisões e pleitos judiciais acima podem ser extremados, na medida em que, se de um lado o voto de qualidade favorece a Fazenda Pública, a rasa aplicação do art 112 do CTN poderia inverter a lógica, favorecendo o contribuinte na mesma medida.

Por essa razão, entendo que o sentido e alcance do artigo 112 deve restringir-se aos casos em que há dúvida na aplicação da penalidade, exclusivamente. Dispensar todo o débito (tributo e juros sobre o mesmo tributo) seria medida descabida e ilegal, posto que o dispositivo legal mencionado refere-se única e expressamente às infrações que, em matéria tributária, consubstanciam-se em multas pecuniárias.

Finalmente, não estou aqui questionando diretamente o voto de qualidade, em relação a sua legalidade ou não, mas entendo que neste caso (multa isolada) o mesmo sequer deveria ter sido proferido, ou mesmo que o fosse, fosse com a ressalva de que a multa está dispensada por aplicação direta e automática do artigo 112 do CTN.

É a declaração de voto.

Demetrius Nichele Macei

(assinado digitalmente)