



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

**Processo n°** 16327.721657/2011-22  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-002.152 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 06 de abril de 2016  
**Matéria** AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO  
**Recorrente** BANCO CITICARD S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

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

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

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

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

ÁGIO INDIRETO. IMPOSSIBILIDADE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. OFENSA AO PRINCÍPIO DA ENTIDADE.

Não é possível o registro de ágio, no ativo da investidora, sobre participações societárias que compõem o patrimônio de sua investida, por absoluta falta de previsão legal e ofensa ao princípio da entidade.

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

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

Em regra, o ágio efetivamente pago - em operação entre empresas não ligadas e calçadas em laudo que comprove a expectativa de rentabilidade futura -

deve compor o custo do investimento, sendo dedutível somente no momento da alienação de tal investimento (inteligência do art. 426 do RIR/99).

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

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

**MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA. INAPLICABILIDADE.**

É inaplicável a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas no que for concomitante com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual, mesmo após a vigência da nova redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007. Precedentes do STJ: AgRg no REsp 1499389/PB e REsp 1496354/PR.

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.**

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC. Precedentes das três turmas da Câmara Superior - Acórdãos 9101-001.863, 9202-003.150 e 9303-002.400. Precedentes do STJ - AgRg no REsp 1.335.688-PR, REsp 1.492.246-RS e REsp 1.510.603-CE.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

**LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.**

A solução dada ao litígio principal, relativa ao IRPJ, aplica-se, no que couber, à CSLL, dada a relação de causa e efeito entre as glosas efetuadas para fins de apuração do lucro real e da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade da decisão de primeira instância e a arguição de decadência. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência das multa isolada, vencidos os conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Paulo Mateus Ciccone e Leonardo de Andrade Couto que votaram por negar provimento integralmente ao recurso voluntário. Em primeira votação, foram vencidos os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Gilberto Baptista que votaram por dar provimento integralmente ao recurso. Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar designado como redator do voto vencedor.

*(assinado digitalmente)*

**LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente**

Processo nº 16327.721657/2011-22  
Acórdão n.º **1402-002.152**

**S1-C4T2**  
Fl. 1.489

---

*(assinado digitalmente)*

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Relator

*(assinado digitalmente)*

FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Demetrius Nichele Macei, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Gilberto Baptista, Leonardo de Andrade Couto, Leonardo Luís Pagano Gonçalves e Paulo Mateus Ciccone.

**Relatório**

BANCO CITICARD S/A recorre a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 16-41.677 da 8ª Turma da Delegacia de Julgamento em São Paulo - DRJ/SP1 que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada.

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

*1. Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supra qualificado, efetuou-se, em 13/12/2011, o lançamento de ofício para a constituição dos créditos tributários, consubstanciados nos autos de infração e demonstrativos de fls. 879 a 909, no valor total de R\$ 346.715.604,06, a título de IRPJ e CSLL, decomposto da seguinte maneira:*

<i>IRPJ.....</i>	<b>R\$ 96.464.551,39</b>
<i>Juros de mora (calculados até 12/2011) .....</i>	<b>R\$ 37.403.663,04</b>
<i>Multa proporcional (passível de redução).....</i>	<b>R\$ 72.348.413,54</b>
<i>Multa exigida isoladamente (passível de redução).....</i>	<b>R\$ 37.341.116,64</b>
<i>Valor do Crédito Tributário.....</i>	<b>R\$ 243.557.744,61</b>
<i>CSLL.....</i>	<b>R\$ 40.851.181,63</b>
<i>Juros de mora (calculados até 12/2011) .....</i>	<b>R\$ 15.238.200,23</b>
<i>Multa proporcional (passível de redução).....</i>	<b>R\$ 30.638.386,23</b>
<i>Multa exigida isoladamente (passível de redução).....</i>	<b>R\$ 16.430.091,36</b>
<i>Valor do Crédito Tributário.....</i>	<b>R\$ 103.157.859,45</b>

*1.1 A lavratura se deu em função da apuração das seguintes infrações, com os respectivos enquadramentos legais:*

**IRPJ**

**0001 AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO -  
ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO  
REAL AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO**

Fatos geradores: 31/12/2006, 31/12/2007 e 31/12/2008

Valor tributável apurado: R\$ 385.858.205,58

Enquadramento legal:

Fatos geradores ocorridos entre 01/06/2006 e 31/12/2008: art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 7 e 8º da Lei nº 9.532/97 Arts. 247, 249, 385, 386 e 391 do RIR/99

0002 MULTA OU JUROS ISOLADOS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Fatos geradores: 31/01/2007, 28/02/2007, 31/03/2007, 30/04/2007, 31/05/2007, 30/06/2007, 31/07/2007, 31/08/2007, 30/09/2007, 31/10/2007, 30/11/2007, 31/12/2007, 31/01/2008, 28/02/2008, 31/03/2008, 30/04/2008, 31/05/2008, 30/06/2008, 31/07/2008, 31/08/2008, 30/09/2008, 31/10/2008, 30/11/2008, 31/12/2008.

Multa apurada: R\$ 37.341.116,64

Enquadramento legal:

Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2007 e 31/05/2007:

Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351/07 e art.14 da Lei nº 11.488/07

Fatos geradores ocorridos entre 30/06/2007 e 31/12/2008:

Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351/07 e art.14 da Lei nº 11.488/07

### **CSLL**

0001 CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS - CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO

Fatos geradores: 31/12/2006, 31/12/2007 e 31/12/2008

Valor tributável apurado: R\$ 385.858.205,58

Enquadramento legal:

Fatos geradores ocorridos entre 01/06/2006 e 31/12/2007:

*Arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.*

*Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90.*

*Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95.*

*Art. 2º e 19 da Lei nº 9.249/95.*

*Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96.*

*Art. 37 da Lei nº 10.637/02*

*Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2008:*

*Arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97*

*Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90*

*Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95*

*Art. 2º e 19 da Lei nº 9.249/95*

*Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96*

*Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08*

**0002 MULTA OU JUROS ISOLADOS - FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE BASE ESTIMADA**

*Fatos geradores: 31/01/2007, 28/02/2007, 31/03/2007, 30/04/2007, 31/05/2007, 30/06/2007, 31/07/2007, 31/08/2007, 30/09/2007, 31/10/2007, 30/11/2007, 31/12/2007, 31/01/2008, 28/02/2008, 31/03/2008, 30/04/2008, 31/05/2008, 30/06/2008, 31/07/2008, 31/08/2008, 30/09/2008, 31/10/2008, 30/11/2008, 31/12/2008.*

*Multa apurada: R\$ 16.430.091,36*

*Enquadramento legal:*

*Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2007 e 31/05/2007:*

*Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351/07.*

Fatos geradores ocorridos entre 30/06/2007 e 31/12/2008:

*Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/072007*

2. *O contribuinte foi notificado das autuações, no mesmo dia da lavratura dos autos de infração, ou seja, 13/12/2011, conforme ciências exaradas às fls. 880 e 896.*

3. *O Termo de verificação fiscal, de fls. 851 a 878, traz, em síntese, o seguinte:*

3.1 *O grupo CITIBANK no Brasil ("GRUPO CITIBANK") passou em 2006 por uma reestruturação societária que visava a redução dos custos de administração das sociedades brasileiras controladas diretamente ou indiretamente por Citibank Overseas Investment Corporation ("COIC"), empresa com sede no exterior e controladora do GRUPO CITIBANK, bem como maximizar o retorno dos investimentos realizados pelo GRUPO CITIBANK no Brasil, em particular aqueles advindos do CREDICARD BANCO, atual BANCO CITICARD S.A.*

3.1.1 *Em função da participação de várias empresas neste ciclo de reorganizações societárias e a necessidade de citação recorrente das mesmas, o autuante descreve as pessoas jurídicas envolvidas com as respectivas abreviações a serem utilizadas no Termo de Verificação Fiscal que abordará a fase desta reorganização que culminou com o aproveitamento fiscal, no CITICARD, do ágio de incorporação da NICE.*

3.1.2 *Em seguida a autoridade fiscal relata que obteve a documentação por meio da fiscalização, diligência realizada no Banco Citibank S/A, sistemas da Receita Federal e outras fontes de informações de acesso público, passando em seguida a relacionar, em ordem cronológica, os documentos considerados no processo.*

3.2 *Na DIPJ referente ao ano-calendário 2003 o CITICARD tinha o seu capital social de titularidade de 3 grupos financeiros atuantes no Brasil, através das seguintes pessoas jurídicas:*

*FHL – 33,33% (pertencente ao Grupo Citibank)*

*ITAUCARD– 33,33% (pertencente ao Grupo Itaú)*

*UNIBANCO – 33,33% (empresa líder do Grupo Unibanco).*

3.2.1 *No final de 2004 os Grupos Itaú e Citibank adquiriram a parte do CITICARD que pertencia ao UNIBANCO, mediante a aquisição das quotas representativas do capital social da TULIPA, na proporção de 50% para cada grupo. A composição societária do CITICARD ficou assim estabelecida em 2004, permanecendo a mesma ao final de 2005, conforme informações das respectivas DIPJs:*

*FHL = 33,33%*

*ITAUCARD = 33,33%*

*TULIPA = 33,33%*

3.2.2 *Em 30/04/2006 foi aprovada a cisão parcial do CITICARD com versão de 50% do seu patrimônio para a "ITAÚ CARTÕES". Os motivos e finalidade da operação encontram-se relacionados no item 1 da JUSTIFICAÇÃO. A segregação dos ativos e passivos do CITICARD obedeceu a critérios definidos pelos acionistas e permitiria a administração independente das parcelas vertida e remanescente do patrimônio, de forma que, ao final do processo, "o Grupo Itaú deixará de participar do capital do Companhia, que passará a ter a totalidade de seu capital detida pelo GRUPO CITIBANK"(reprodução do texto original).*

3.2.2.1 *O capital social do CITICARD, antes desta cisão parcial, conforme consta no item 2 do PROTOCOLO era de R\$ 181.795.000,00, e em relação à posição de 31/12/2005, apresentou como novidade o ingresso da NICE no seu quadro societário, que se deu através da versão da parcela cindida do patrimônio da SAINT TROPEZ para a NICE também ocorrida em 30/04/2006 (evento que será mais detalhado na sequência). Através desta cisão parcial, o investimento que a SAINT TROPEZ possuía no CITICARD (antigo CREDICARD), bem como o ágio de R\$ 746.822.333,43, foram transferidos para a NICE. Assim, após a cisão parcial da SAINT TROPEZ em 30/04/2006, mas antes da cisão parcial do CITICARD, ocorrida também em 30/04/2006 às 18:00 hs, o capital do CITICARD esteve distribuído desta forma:*

*TULIPA = 16,66% (6.468.888 ações)*

*ITAUCARD = 33,33% (12.937.769 ações) .*

*FHL = 33,33% (12.937.769 ações)*

*NICE =16,66% (6.468.888 ações)*

3.2.2.2 *Após a sua cisão parcial o capital do CITICARD foi reduzido para R\$ 90.897.500,00, mediante o cancelamento de 19.406.666 ações ON, das quais 12.937.769 ações de titularidade da ITAUCARD, 6.468.888 ações de titularidade da . TULIPA e 9 ações pertencentes a acionistas minoritários representados por pessoas físicas diversas. O novo capital social do CITICARD ficou assim distribuído entre os sócios principais:*

*FHL = 66,66% (12.937.764 ações)*

*NICE = 33,33% (6.468.888 ações) .*

*Outros = 0,01% (4 ações)*

3.2.3 *Em 31/05/2006 houve a incorporação da NICE pelo CITICARD, com a justificativa de reestruturação do Grupo Citibank com o fim de reduzir custos de administração. Com isto o capital do CITICARD foi aumentado em R\$ 45.739.592,43, correspondente ao patrimônio líquido da NICE, demonstrado no*

quadro abaixo, passando a ser de R\$ 136.637.092,43, representados por 22.081.902 ações. Foram emitidas 2.675.236 novas ações com base no valor do patrimônio líquido do CITICARD que foram subscritas e integralizadas pela NICE e atribuídas diretamente ao seu controlador (99,99%), CITIBANK CARTÕES, sendo as 6.468.888 ações de titularidade da NICE extintas e substituídas por igual quantidade e atribuídas proporcionalmente aos sócios da NICE. Após esta operação o capital social do CITICARD ficou assim distribuído entre os principais acionistas: FHL = 58,59% (12.937.775 ações) e CITIBANK CARTÕES = 41,41% (9.144.123 ações). O BACEN aprovou a incorporação da NICE e o aumento de capital.

Quadro demonstrativo do aumento de capital no CITICARD em função da incorporação da NICE

PL da Nice antes da provisão de ágio	R\$ 902.950.099,65
(-) provisão de ágio	(R\$ 746.822.333,43)
(=) PL da NICE após provisão	R\$ 156.127.766,22
(-) valor do PL da participação no CITICARD	(R\$ 110.388.173,79)
(=) aumento de capital no CITICARD	R\$ 45.739.592,43

3.2.4 Em 31/12/2006 houve a incorporação da FHL pelo CITICARD, em processo similar ao ocorrido com a NICE, resultando num aumento de capital de R\$ 3.615.546,00, correspondente ao patrimônio líquido da FHL. As antigas ações da FHL e as novas emitidas com base no valor do PL foram atribuídas aos sócios da FHL (COIC e CHELSEA) As justificativas para incorporação foram as mesmas dadas para a incorporação da NICE. Após a conclusão do processo de incorporação o capital social do CITICARD ficou distribuído conforme dados abaixo entre os seus principais acionistas. O BACEN aprovou a incorporação da FHL, a alteração capital social do CITICARD.

COIC = 58,79% (13.049.229 ações)

CITIBANK CARTÕES = 41,20% (9.144.123 ações)

CHELSEA = 0,0025% (1 ação)

Outros (PF) = 0,0075% (3 ações)

3.3 (Histórico da NICE) A NICE foi constituída em 23/08/2005 sob a denominação L.T.V.S.P.E. Empreendimentos e Participações Ltda. Seu capital inicial era de R\$ 500,00, dividido em 500 quotas de valor nominal R\$ 1,00 cada, atribuídas em igual proporção entre as duas sócias pessoas físicas. Segundo a primeira DIPJ entregue a empresa ficou inativa em 2005. Na primeira deliberação de sócios (ata de 19/04/2006) foram admitidos como sócios cotistas a COIC (com 499 quotas) e a FHL (com 1 quota), mediante a transferência das quotas existentes de titularidade das então sócias pessoas físicas, bem como foi alterada a denominação da empresa para Nice Participações Ltda., cujo endereço passou a ser o mesmo do GRUPO CITIBANK, e no objeto social, que passou a contemplar a participação em instituições financeiras.

3.3.1 Nos termos da Segunda Deliberação de Sócios da NICE, com data de 30/04/2006, foi estabelecido aumento de capital de R\$ 897.933.383,00, com emissão de 897.933.383 novas quotas, subscritas pela SAINT TROPEZ e diretamente atribuídas, por determinação desta, à COIC. Sendo assim, o capital social da NICE passou a R\$ 897.933.883,00, assim distribuído:

COIC = 99,9999% (897.933.882 quotas).

FHL = 0,0001% (1 quota)

3.3.2 O referido aumento de capital foi consequência da cisão parcial a que foi submetida a SAINT TROPEZ, na data base de 30/04/2006, com versão da parcela do patrimônio cindido de R\$ 897.933.383,00 para a NICE. Conforme informado pelo contribuinte na resposta de 12/09/2011 ao Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº 008, "a parcela cindida corresponde ao investimento da Saint, Tropez na Credicard Dentre a parcela vertida para a NICE está o ágio de RS 746.822.333,43" (reprodução do texto original).

3.3.3 Pela Terceira Deliberação de Sócios da NICE, datada de 30/05/2006, foi admitido como sócio a CITIBANK CARTÕES, em substituição à sócia estrangeira COIC. Em função desta Deliberação de Sócios, o capital social da NICE ficou assim distribuído em 30/05/2006, um dia antes de sua incorporação por CITICARD:

CITIBANK CARTÕES = 99,9999% (897.933.883 quotas) /

FHL = 0,0001% (1 quota)

3.3.4 No dia seguinte (31/05/2006) foi realizada a incorporação da NICE pelo CITICARD, conforme já explicitado acima. O balanço patrimonial da NICE utilizado para fins de sua incorporação e da confecção pela KPMG do laudo de avaliação contábil de seu patrimônio foi o de 30/04/2006. Foram dois os objetivos declarados pela KPMG para a avaliação patrimonial realizada, **in verbis**: "Portanto o presente laudo é emitido com o objetivo exclusivo de fazer parte dos processos de aumento de capital do CITIBANK CARTÕES mediante a transferência do investimento do COIC na NICE e da posterior incorporação da NICE pelo CITICARD..." .O laudo retratou a avaliação do patrimônio contábil da NICE no valor de R\$ 902.950.099,65, levando em consideração o ágio de R\$ 746.822.333,43 na participação na Credicard (nomenclatura usada no laudo) e sem a provisão de sua amortização (anexo 1).. Também informou a avaliação do mesmo patrimônio contábil com o mencionado ágio acompanhado de provisão de sua amortização em igual valor, para atender determinações da CVM nas Instruções 319/99 e 349/01, antes do evento de incorporação. Por esta avaliação o patrimônio líquido contábil da NICE foi avaliado a R\$ 156.127.766,22. Na apuração do lucro real da NICE correspondente à sua incorporação foi adicionado o montante de R\$ 746.822.333,43 como despesa indedutível pela constituição contábil da provisão de ágio.

3.4 (Histórico da FHL) em 2004, 2005 e 2006 tinha a COIC como sócia detentora de 99,9999% das cotas e CHELSEA com 0,0001%. Com relação ao CITICARD deteve 33,33% de participação no capital em 2004 e 2005, passando para 66,66% após cisão parcial e para 58,59% após incorporação da NICE. Foi extinta por

*incorporação pelo CITICARD em 31/12/2006. Não havia ágio relativo à sua participação no CITICARD.*

*3.5 (Histórico de outros participantes, diretos ou indiretos, da reorganização societária).*

*3.5.1 (Histórico da TULIPA) Em 2001, pertencia 99,99% ao Grupo UNIBANCO. Em data entre 31/08/2004 e 29/12/2004 houve transferência de 50% de suas quotas para o Grupo Itau, sendo que em 29/12/2004 se transferiu os outros 50% para a CANNES (pertencente ao Grupo CITIBANK). Em 31/03/2006 ocorreu a cisão parcial da TULIPA com versão de 50% do seu patrimônio para a SAINT TROPEZ, correspondente justamente à participação da CANNES, sendo importante frisar que não havia ágio registrado na TULIPA relacionado ao investimento CREDICARD (CITICARD). A TULIPA passou a deter 16,66% do CITICARD e, em função da cisão parcial desse, ocorrida em 30/04/2006, deixou de fazer parte do seu quadro societário.*

*3.5.2 (Histórico da CANNES) A CANNES teve o início de suas atividades em 26/11/2004 com capital inicial de R\$ 1.000,00, dividido igualmente entre dois sócios pessoas físicas. Antes do final de 2004 os referidos sócios se retiraram da sociedade tendo sido admitidos como novos sócios, o CITIBANK e a COIC, ambos com 50% do capital, além de aumento expressivo do capital para R\$ 1.597.642.376,00 e mudança de endereço para o tradicional prédio do CITIBANK. Em 29/12/2004 a CANNES adquiriu 50% das quotas da TULIPA por R\$ 1.583.095.269,58 diretamente do UNIBANCO, passando a deter indiretamente 16,67% do CITICARD. Foi nesta operação que primeiramente registrou-se o ágio sob análise nesta fiscalização, contabilizado por R\$ 743.436.029,47, sendo que na DIPJ correspondente (ficha 45-A) não há apontamento de ágio mas apenas de valor patrimonial de investimento. Posteriormente, em 31/03/2006, a CANNES retirou-se do quadro de sócios da TULIPA devido a cisão parcial de 50% do patrimônio da mesma, passando à condição de sócio controlador a SAINT TROPEZ. A CANNES foi extinta em 30/04/2006 por incorporação reversa pela controlada SAINT TROPEZ. Destaca que, pelas informações patrimoniais disponíveis da CANNES, referentes aos anos calendário 2004, 2005 e 2006, o seu investimento relevante era a TULIPA, que em 31/12/2004 apresentava registro de ágio de R\$ 743.436.029,47 (valor informado, no balanço de 2004 mas não reproduzido na DIPJ do AC 2004) e R\$ 748.620.914,47 (valor informado na DIPJ do AC 2005). Já por ocasião de sua incorporação pela SAINT TROPEZ o seu único investimento relevante, conforme as informações da DIPJ, era justamente a SAINT TROPEZ, com registro de ágio de R\$ 749.208.033,43.*

*3.5.3 (Histórico da SAINT TROPEZ) O início de sua atividade foi em 22/08/2005 com outra denominação e capital social inicial de R\$ 500,00 distribuído em 500 quotas, divididas igualmente entre seus dois sócios pessoas físicas. A primeira DIPJ. da sociedade, relativa ao período de 30/08 a 31/12/2005, foi apresentada como inativa. Em 2006, houve transferência das quotas das pessoas físicas para CANNES (499 quotas) e CITIBANK (1 quota), com alteração de endereço para o mesmo do Grupo CITIBANK. Ainda em 2006 o capital da SAINT TROPEZ foi alterado, sequencialmente, i) para R\$ 821.001.083,00, por ocasião do recebimento da parcela cindida do patrimônio da TULIPA ocorrido em 31/03/2006, cabendo 821.001.082 quotas à CANNES e 1 quota ao CITIBANK; ii) para R\$ 1.049.302.951,00, cabendo*

1.049.302.950 quotas à CANNES e 1 quota ao CITIBANK; iii) para R\$ 1.795.866.767,00, em função da incorporação da CANNES ocorrida em 30/04/2006, por conta do que foi admitida como sócio a COIC e retirando-se a própria CANNES pela sua extinção decorrente da incorporação. Neste momento o capital da SAINT TROPEZ ficou distribuído com 897.933.383 quotas à COIC (50%) e 897.933.384 quotas ao CITIBANK (50%); iv) para R\$ 897.933.384,00, em função da cisão parcial do seu patrimônio incorporado pela NICE também em 30/04/2006, através da qual retirou-se da sociedade a COIC, que havia sido admitida nesta mesma data, ficando a totalidade do capital pertencente ao CITIBANK. A SAINT TROPEZ foi extinta em 30/04/2006 por incorporação pelo CITIBANK.

3.5.4 (Histórico da CITIBANK CARTÕES) A CITIBANK CARTÕES foi constituída em 30/08/2005 sob a denominação S.F.L.S.P.E Empreendimentos e Participações Ltda. Seu capital inicial era de R\$ 500,00, dividido em 500 quotas de valor nominal R\$ 1,00 cada, atribuídas em igual proporção entre as duas sócias pessoas físicas. A primeira DIPJ. da sociedade, relativa ao período de 30/08 a 31/12/2005, foi apresentada como inativa. Em 2006 foram admitidos como sócios quotistas a COIC (com 499 quotas) e a FHL (com 1 quota) e houve alteração da denominação para Citibank Cartões Participações Ltda e alteração de endereço para o mesmo do Grupo CITIBANK. Em 30/05/2006 foi deliberado aumento de capital na CITIBANK CARTÕES no valor de R\$ 897.933.882,00, mediante a transferência de 897.933.882 quotas de emissão da NICE cuja titularidade era da COIC. Neste momento a CITIBANK CARTÕES passou a ser sócia da NICE. No dia seguinte, em 31/05/2006, com o evento de incorporação da NICE pelo CITICARD, o CITIBANK CARTÕES passou a deter 9.144.123 ações do CITICARD, correspondendo a 41,41% do capital social, voltando o seu quadro de sócios à mesma situação anterior, com a COIC (99,99%) e FHL (0,01%). Nas DIPJ correspondentes aos períodos base de 2006 e 2007 a CITIBANK CARTÕES não apresentou qualquer atividade econômica ou financeira além dos resultados de equivalência patrimonial advindos desta participação societária no CITICARD.

3.6 O CITICARD registrou contabilmente, em 31/05/2006, como decorrência da incorporação da NICE, ágio de incorporação e sua correspondente provisão de amortização, mediante débito em conta representativa do ágio no ativo diferido crédito em conta redutora do mesmo, pelo valor de R\$ 746.822.333,43. A partir de junho de 2006 passou a amortizar mensalmente este ágio de incorporação à razão de 1/60 avos ao mês, bem como passou a reverter a provisão de amortização, cujas receitas de reversão foram excluídas da apuração do lucro real e da BC da CSLL, por ter sofrido a tributação ainda na NICE. O valor desta exclusão refere-se apenas à parcela da provisão que não foi transferida para a conta de reserva de capital referente à economia fiscal de IRPJ (25%) e CSLL (9%). Os valores com despesa de amortização de ágio (considerados dedutíveis, tanto para IRPJ quanto para CSLL, pelo autuado), os de exclusão das receitas de reversão, bem como a demonstração desta exclusão para o ano de 2006 estão representadas nas tabelas abaixo e representam os fatos que serão objeto de análise da fiscalização:

PERÍODO DE APURAÇÃO	DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO (R\$)
01/06 a 31/12/2006 (incorporação da FHL)	87.129.272,23
01/01 a 31/12/2007	149.364.466,68
01/01 a 31/12/2008	149.364.466,68

<b>PERÍODO DE APURAÇÃO</b>	<b>EXCLUSÃO DA REVERSAO DA PROVISÃO (RS)</b>
01/06 a 31/12/2006 (incorporação da FHL)	57.505.741,14
01/01 a 31/12/2007,	98.580.547,92
01/01 a 31/12/2008 .	120.238.395,77

	<b>RS</b>
Valor original da provisão em 31/05/2006	746.822.333,43
Valor transferido para reserva de capital	(253.919.593,36)
Saldo da provisão a ser amortizado	492.902.740,07
Saldo da provisão em 31/12/2006	(435.397.420,45)
(=) Valor da Receita de reversão em 2006	57.505.319,62
Valor excluído Lalur e BC CSLL	57.505.741,14
Diferença imaterial	421,52

3.7 O análise recai sobre a amortização do ágio efetuada pelo CITICARD. Será avaliado se a reorganização societária implementada pelo GRUPO CITIBANK corresponde a um planejamento tributário oponível ao Fisco. Para maior clareza, o autuante passa a descrever a sequência cronológica dos passos praticados desde a aquisição originária da participação com ágio até o término da reestruturação societária e consequente aproveitamento fiscal deste ágio.

3.7.1 (1º Passo – Constituição da CANNES em 26/12/2004) Em tal momento a CANNES apresentava todas as características típicas de uma sociedade, como se diz no jargão tributário e de negócios, "de prateleira". Tais sociedades não tem nenhum propósito a não ser o de servir de estrutura jurídica formalmente pronta para ser transferida a outras pessoas físicas ou jurídicas.

3.7.2 (2º Passo – Capitalização da CANNES pelo GRUPO CITIBANK) Após 26/11/2004 e antes de 29/12/2004, a CANNES recebeu expressivo aporte de ' capital por parte da COIC e CITIBANK, fazendo com que o seu capital social passasse a R\$ 1.597.642.376,00 (50% para cada uma), como medida preparatória para a aquisição de metade da TULIPA, que significava na ocasião a aquisição indireta de 1/6 do CREDICARD (atual CITICARD).

3.7.3 (3º Passo – Aquisição de 50% da TULIPA em 29/12/2004) Nesta data a CANNES adquiriu 50% da TULIPA, registrando ágio de R\$ 743.436.029,47 e não R\$ 746.822.333,43, conforme informado para fiscalização em resposta à intimação. Após algumas intimações para apresentação do laudo ou estudo que servisse de comprovação para o fundamento do ágio pago na aquisição originária da participação societária (a teor dos parágrafos 2º e 3º do artigo 385 do RIR/99) foi apresentado em 3/11/2011 (complemento da resposta ao termo de início da diligência) um documento intitulado "Avaliação por fluxo de caixa descontado — CREDICARD" (anexado ao processo) cuja data de referência seria dezembro de 2004 e que não traz informações sobre sua autoria, apenas logotipo " citigroup".

3.7.4 (4º Passo – Constituição de empresas como medida preparatória para a sequencia de operações) No mês de agosto de 2005 foram constituídas três sociedades de propósito específico por pessoas físicas que serviram, pouco tempo depois, como verdadeiras "empresas veículo" utilizadas para passagem de patrimônio representado pelo investimento no CITICARD dentro do GRUPO

*CITIBANK. Foram elas: (i) SAINT TROPEZ, em 22/08/2005, ficando inativa durante 2005 e sendo extinta em 30/04/2006, incorporada pelo CITIBANK, não sem antes ter incorporado a CANNES (11:00h) e ter sofrido cisão parcial com versão de parte do seu patrimônio para NICE (12:00h); (ii) NICE, em 23/08/2005, também inativa em 2005, extinguindo-se por incorporação pelo CITICARD, em 31/05/2006, um mês depois de incorporar a parcela cindida do patrimônio da SAINT TROPEZ que continha a participação no CITICARD; (iii) CITIBANK CARTÕES, em 30/08/2005, também sem atividade em 2005.*

3.7.5 (5º Passo – Cisão parcial da TULIPA em 31/03/2006) *Como medida preparatória para a futura cisão do CREDICARD e visando concentrar em cada um dos sócios (GRUPOS CITIBANK e ITAÚ) as respectivas participações no CREDICARD (atual CITICARD) foi implementada a cisão parcial de 50% do acervo patrimonial da TULIPA com versão para a SAINT TROPEZ, correspondente justamente à participação da CANNES na TULIPA. Ressalta-se que não havia na TULIPA qualquer registro de ágio no investimento CREDICARD (CITICARD).*

3.7.6 (6º Passo – Incorporação da CANNES pela SAINT TROPEZ em 30/04/2006) *A CANNES detinha 99,99% da SAINT TROPEZ e com a incorporação esta última aumentou o seu capital social em valor, segundo laudo, basicamente composto pelo ágio na aquisição da CREDICARD, registrado na CANNES por ocasião da compra dos 50% de participação na TULIPA. Ressalta-se que o valor do ágio transferido (R\$ 748.955.241,00) já era maior do que o registrado na CANNES quando do seu surgimento em 2004 (R\$ 743.436.029,47).*

3.7.7 (7º Passo – Cisão Parcial da SAINT TROPEZ em 30/04/2004 – 12:00h) *Nesta etapa houve a versão da parcela que a COIC na SAINT TROPEZ, representada basicamente pela participação no CREDICARD/CITICARD, para a NICE, incluindo o ágio em análise. Com isto houve separação patrimonial e societária da COIC e do CITIBANK e a participação no CITICARD ficou totalmente com a COIC.*

3.7.8 (8º Passo - Incorporação do patrimonio remanescente da SAINT TROPEZ pelo CITIBANK em 30/04/2006) *Evento que não é objeto de verificação direta no presente processo, mas que se destaca pelo fato do recebimento pelo CITIBANK de um acervo liquido muito próximo ao valor investido por ele na CANNES para a aquisição de parte da TULIPA e indiretamente do CITICARD.*

3.7.9 (9º Passo – Aumento de Capital do CITIBANK CARTÕES em 30/05/2005) *Tal aumento, no valor de R\$ 897.933.882,00, foi subscrito e integralizado pela COIC com as quotas que possuía desde um mês antes (30/04/2006) na NICE ( a valores contábeis). Esta operação deve ser considerada como preparatoria para a incorporação da NICE que ocorreria um dia depois e para o ingresso da CITIBANK CARTÕES no quadro de sócios do CITICARD.*

3.7.10 (10º Passo – Incorporação da NICE pelo CITICARD em 31/05/2006) *Através deste evento é que o ágio existente na NICE de RS 746.822.333,43 foi então ' transferido para o CITICARD e passou a ser amortizado à razão de 1/60 ao mês.*

3.7.11 (11º Passo – Incorporação da FHL pelo CITICARD) Esta operação encerra a reorganização societária aqui tratada, de modo que a COIC (controladora internacional do GRUPO CITIBANK no Brasil) passa a deter de forma direta e indireta, 100% do controle do CITICARD.

3.8 Do ponto de vista fiscal o CITICARD passou a amortizar contabilmente e considerar dedutível para fins de IRPJ e CSLL o ágio registrado em seu ativo diferido no valor total de R\$ 746.822.333,43, decorrente da incorporação da NICE. E considerou dedutível esta amortização pois interpretou que o caso concreto se subsumia às hipóteses abstratas tratadas nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, reproduzidas no artigo 386 do RIR/99.

3.8.1 Segundo interpretação doutrinária a amortização do ágio somente poderá ser considerada dedutível em determinadas situações previstas legalmente. No caso em tela será preciso avaliar se os comandos existentes nos artigos 7º e 8º da Lei nº, 9.532/97 foram respeitados nas mais diversas etapas da reorganização societária, especialmente no evento de incorporação da NICE pelo CITICARD. Em outras palavras deve ser perquirido se houve efetivamente a absorção de algum patrimônio adquirido com ágio e ainda pela pessoa jurídica que realmente o adquiriu. Esta é a regra de comando do caput do artigo 7º (artigo 386, caput do RIR/99) aplicável aos eventos em que a investidora absorve o patrimônio da investida, ou vice-versa nos termos do artigo 8º (inciso II do parágrafo 6º do artigo 386 do RIR/99).

3.8.2 No entendimento da fiscalização as condições estipuladas nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 não estavam presentes na etapa final da reorganização que culminou com a sobredita incorporação da NICE pelo CITICARD (sem que isso queira dizer que tais condições imperaram em outras etapas desenvolvidas). Isto porque a operação negocial/societária que deu ensejo ao surgimento do ágio foi a aquisição de metade das quotas da TULIPA pela CANNES. A princípio a regra especial dos artigos 7º e 8º apenas poderia ser aplicada se os fenômenos de absorção patrimonial tivessem ocorrido entre elas. Não existe previsão legal que autorize o aproveitamento deste "benefício fiscal" por pessoas jurídicas outras que não tivessem sido agentes do negócio jurídico de aquisição da participação societária, quer como adquirente, quer como adquirida. Nem tampouco existe previsão para que um investimento adquirido apenas indiretamente, como foi o caso do CITICARD, possa ao final de um processo de planejamento tributário amortizar tal ágio indireto. Havendo inclusive julgado na esfera administrativa neste sentido.

3.8.3 Além disto, a reorganização societária foi complexa e valeu-se de passagens cujo propósito econômico e negocial, que não o exclusivamente fiscal, é de difícil constatação. Assim, com base em trechos da obra sobre planejamento tributário do Professor Marco Aurélio Greco, que colaciona, a fiscalização entende ser legítimo o interesse do GRUPO CITIBANK em adquirir mais uma parte (1/6) da operação de cartões de crédito da conhecida empresa CREDICARD. Também compreende que em abril de 2006 foi necessária a repartição desta empresa CREDICARD entre seus dois sócios na ocasião (GRUPOS CITIBANK"eITAÚ), inicialmente pela cisão da TULIPA (em 31/03/2006) e em seguida pela cisão 50% da própria CREDICARD/CITICARD (em 30/04/2006). Todavia foi utilizado o artifício de

*já popularizada no ordenamento tributário e tratadas na obra citada do Prof. Greco, utilizadas para carrear o ágio original de aquisição da TULIPA pela CANNES para a única empresa, das que participaram do planejamento, que possuía capacidade operacional para gerar lucros que pudessem suportar a amortização do ágio, e consequentemente proporcionar a economia tributária almejada.*

3.8.4 Neste sentido, a situação antes de tudo começar (fotografia inicial) foi a capitalização da CANNES (empresa de prateleira) pela COIC e CITIBANK com o propósito de comprar indiretamente o CREDICARD, via TULIPA, o que de fato foi feito com ágio no final de 2004. Ao final de todo o processo, ainda no 1º semestre de 2006, o CITIBANK já havia recebido o dinheiro aplicado e a COIC estava controlando direta e indiretamente o CREDICARD/CITICARD, se aproveitando fiscalmente da amortização do ágio (fotografia final). A COIC por ser empresa com sede no exterior, caso viesse -a comprar diretamente o CREDICARD, como de fato era a sua intenção, não poderia se beneficiar fiscalmente da amortização do ágio. Nem tampouco qualquer empresa veículo que participou do processo tinha capacidade operacional para gerar lucros que não fossem decorrentes de resultado de equivalência patrimonial (não tributável). Além do que, em suas curtas existências, estas empresas nunca tiveram qualquer atividade operacional e só serviram de passagem para o ágio.

3.8.5 A jurisprudência administrativa e judicial tem se posicionado em muitos casos no sentido de não aceitar os efeitos tributários almejados pelos contribuintes advindos de reorganizações societárias sem suficiente propósito negocial, ou com prevalência da forma sobre o conteúdo. Por todo o exposto, as amortizações do ágio em questão devem ser consideradas como indedutíveis na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

3.9 Além do descrito acima, há ainda outro argumento de natureza muito prática que visa impugnar, caso os argumentos anteriores venham a não prevalecer, parte da amortização do ágio que excedeu o correto valor contábil. O CITIBANK foi intimado a esclarecer a razão do ágio original na CANNES ter sido contabilizado por R\$ 743.436.029,47 (conforme balanço patrimonial apresentado) e o ágio que foi vertido para a NICE em 30/04/2006 pela cisão da SAINT TROPEZ ter sido de R\$ 746.822.333,43 (mesmo valor que passou a ser amortizado no CITICARD). Apresentou resposta com demonstrativo que revela a evolução do valor do ágio de R\$ 743.436.029,47 (31/12/2004) para R\$ 749.208.033,45 (30/04/2006), sendo a diferença atribuída a diversas despesas da CANNES que foram equivocadamente debitadas na conta de ágio, tais como advogados, KPMG, Standard&Poors, etc. Também apresentou demonstrativo da NICE que mostra a contabilização inicial de R\$ 749.208.033,43 e um ajuste a crédito na conta de ágio de R\$ 2.385.700, fazendo com que o saldo da conta de ágio em 31/05/2006, que foi incorporado e amortizado pelo CITICARD, passasse a R\$ 746.822.333,43.

3.9.1 ~Segundo disposição do artigo 385 do RIR/99, o ágio é uma parcela do custo de aquisição de uma participação societária e deve necessariamente ser registrado no momento de aquisição do investimento. Neste contexto, as despesas diversas da CANNES que foram pagas em contrapartida à débito na conta de ágio não tem a natureza jurídica que lhe é própria, não podendo compor o saldo de ágio a ser amortizado. Assim a diferença de R\$ 3.386.303,96 não atende aos

*requisitos de dedutibilidade por não poder ser considerado ágio a teor do artigo 385 do RIR/99, devendo ser adicionado de ofício à proporção de 1/60 por mês, no caso R\$ 56.438,40 ao mês.*

*3.10A CSLL foi lançada como reflexo do IRPJ e obedeceu os critérios indicados na IN RFB nº 810/2008.*

*3.11 Com base no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007, foram aplicadas multas isoladas sobre as parcelas de IRPJ e CSLL que deixaram de ser recolhidas pela falta de adição das amortizações indevidas do ágio. Nas discussões administrativas já se esposou entendimento de que com a introdução desta alteração (MP 351/Lei 11.488/2007) trouxe significativa mudança na ordem jurídica, no sentido de que não há dupla incidência sobre a mesma materialidade e sim incidências sobre matérias distintas (parcela do tributo que deixou de ser recolhida e totalidade ou diferença do tributo).*

*4. Irresignado com o teor das autuações, o contribuinte, supra qualificado, apresentou, em 12/01/2012, a impugnação de fls. 924 a 996, informando e alegando, em apertada síntese, o seguinte:*

*4.1 A forma adotada pelo Grupo Citibank foi a mais correta para atingir o seu objetivo final que era o desenvolvimento das atividades de cartão de crédito do grupo no Brasil. A análise das operações não pode ser vista quadro a quadro (fotografias), conforme afirma a própria fiscalização, devendo ser avaliada como um todo (filme). Assim, faz-se necessária a busca pela verdade dos fatos por meio da análise histórica das operações praticadas pelo Grupo Citibank para compreender-se o propósito negocial e econômico das operações societárias realizadas que deram origem à dedução do ágio.*

*4.1.1 A reestruturação societária realizada pelo Grupo Citibank no Brasil teve por objetivo maior e principal a expansão do oferecimento de cartões de créditos, sobretudo a clientes que não possuísem conta corrente no Banco Citibank S/A ("Banco Citibank"). Antes da compra de parte da Tulipa, pela Cannes, o Banco Citibank somente oferecia cartões de crédito aos clientes que possuíam contas corrente no próprio banco.*

*4.1.2 Até o final de 2004 participavam do capital social da Credicard, três grandes grupos financeiros (Itaú, Citibank e Unibanco). Esta parceria remonta ao início da década de 70 e tinha por objetivo revolucionar o mercado de cartões de crédito. Na referida estrutura, as decisões societárias somente poderiam ser tomadas por unanimidade e havia no documento que definia a estrutura do empreendimento uma cláusula prevendo a não competição entre os acionistas, ou seja, nenhum dos três grupos poderiam explorar as atividades de cartões fora da Credicard. No entanto, com o passar do tempo, tanto o Grupo Itaú quanto o Unibanco, por terem adquirido outros bancos que já possuíam o negócio de cartões de crédito, passaram a empreender tal negócio, em contrariedade ao quanto disposto no documento mencionado. Tal fato, aliado ao desgaste natural decorrente da necessária unanimidade dos sócios para a tomada de decisões relativas à administração de Credicard, com os impasses daí advindos, levaram os acionistas a desejar, já por volta dos anos 2000, a segregação das suas participações societárias para desenvolver as atividades de cartões de crédito de forma independente. O Grupo Citibank que possuía*

*expertise , inclusive internacional, no assunto, era o que estava sendo mais prejudicado pela quebra da cláusula de não competitividade. Assim, ao final do filme ora analisado, a Credicard passará a ser inteiramente detida pelo Grupo Citibank, atingindo-se, portanto, o objetivo pretendido com a reorganização societária: fomento das atividades de cartões de crédito para, inclusive, não correntistas do Banco Citibank. Este era o propósito negocial de toda a reorganização societária.*

4.1.3 *Isto posto, destaca-se as principais “fotografias” do processo, onde se perceberá a validade de cada passo adotado, bem como o sentido econômico e o propósito negocial de toda a operação.*

4.1.3.1 *(Constituição da Cannes, em 25/11/2004, e aquisição, pela Cannes, de 50% da Tulipa, em 29/12/2004) A Cannes foi constituída para a aquisição de 50% da Tulipa, que possuía 33,33% de participação na empresa alvo (Credicard) o que realmente ocorreu no mês seguinte à sua constituição e capitalização. Portando depreende-se do início do “filme” que todas as operações foram planejadas para atingir o objetivo final já relatado acima. A Cannes não adquiriu diretamente as ações da Credicard, pois o Unibanco impôs como condição da efetivação do negócio que a alienação fosse feita mediante transferências de quotas da Tulipa, não tendo o impugnante qualquer controle sobre tal decisão. Nesta operação foi registrado um ágio de R\$ 743.436.029,47, atestado pelo balanço da Cannes de 31/12/2004.*

4.1.3.2 *(Cisão parcial da Tulipa, em 31/03/2006) Nesta etapa houve a cisão da Tulipa com versão de 50% do patrimônio para a Saint Tropez e ocorreu devida a necessidade de segregação das participações societárias dos grupos Citibank e Itau na Tulipa, de maneira que os outros 50% da Tulipa foram incorporados pela Itau Cartões. Esta etapa continua alinhavada com o objetivo principal de deter o controle da Credicard.*

4.1.3.3 *(Incorporação da Cannes pela Saint Tropez, em 30/04/2006) Após a incorporação, COIC e Banco Citibank passaram a ser os novos sócios da Saint Tropez, na mesma proporção de suas participações na Cannes (50% cada) e o ágio que estava contabilizado na Cannes passou a ser registrado pela Saint Tropez. Apesar de não ter sido objeto de questionamento pelo Agente Fiscal, deve-se pontuar que se realizou a incorporação reversa (Saint Tropez incorporando Cannes) como uma forma de equalizar as participações societárias de Banco Citibank e COIC nesta empresa, bem como para que se mantivesse sob a titularidade da Saint Tropez o caixa ali disponível, diminuindo-se certos custos da operação, tais como os fiscais (com a CPMF, por exemplo).*

4.1.3.4 *(Cisão parcial da Saint Tropez, em 30/04/2006) com versão da parcela cindida para a Nice. Após esta cisão, esta empresa e o caixa nela disponível passou a pertencer exclusivamente ao Banco Citibank, enquanto que a participação societária na Credicard passou a ser controlada pelo COIC, através da Nice. Desta maneira, resta clara a finalidade de isolar o investimento na Credicard o ágio aqui em questão, passando-os ao controle do COIC.*

4.1.3.5 *(Cisão parcial da Credicard, em 30/04/2006) com versão da parcela cindida para o “Itau cartões”. Desta forma o Grupo Citibank, através da*

*FHL (2/3) e da Nice (1/3), passou a deter o controle total da Credicard (anterior denominação do impugnante).*

4.1.3.6 *(Conferência das quotas da Nice para o Citibank Cartões, em 30/05/2006) Nesta data, a Citibank Cartões passou a ser controladora da Nice, em substituição à sócia estrangeira COIC, vindo a confirmar o quanto planejado, desde o início, pelo Grupo Citibank: atingir a estrutura necessária para a administração das atividades de cartões de crédito independente das demais atividades operacionais do Grupo.*

4.1.3.7 *(Incorporação da Nice pela Credicard (atual Impugnante, nesse ponto já denominado Banco Citicard, em 31/05/2006) com a consequente transferência do ágio a esta empresa. Após a conclusão do processo de incorporação da Nice, o capital social da Credicard (ora Impugnante) ficou assim distribuído entre seus novos acionistas: FHL, na proporção de 58,59%, e Citibank Cartões, com o equivalente a 41,41 %.*

4.1.3.8 *(Incorporação da FHL pela Credicard, em 31/12/2006), pelo qual o Citicard passou a ter COIC (58,79%) e Citibank Cartões (41,20%) como acionistas.*

4.1.3.9 *(Amortização do ágio após a incorporação da Nice, de 01/06/2006 a 31/12/2008) Após a incorporação da Nice, o Impugnante passa a amortizar fiscalmente as parcelas do ágio pago pela Cannes na aquisição de participação na Tulipa. Observa-se que todo o processo de reorganização societária realizadas pelo Grupo Citibank foi completamente usual, normal e necessário para a aquisição do controle da Credicard e expansão de seus negócios de cartão de crédito no Brasil, para o oferecimento deste produto a clientes que não possuíssem conta corrente no Banco Citibank. O processo teve início em novembro de 2004 e terminou em dezembro de 2006, tempo mais do que suficiente para afastar a citação de Marco Aurélio Greco feita no item 2.11 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 871). Os agentes fiscais, por não buscarem a verdade material da operação como um todo (filme), entenderam que no caso concreto foi utilizado o artifício de criação de diversas empresas veículo utilizadas para carrear o ágio original de aquisição da TULIPA pela CANNES para a única empresa, das que participaram do planejamento, que possuía capacidade operacional para gerar lucros que pudessem suportar a amortização do ágio, e consequentemente proporcionar a economia tributária almejada. Entendimento que não pode prosperar, uma vez que o o Grupo Citibank utilizou-se de forma plenamente legítima, cumprindo todos os requisitos necessários para que fizesse jus à aquisição da empresa Credicard no Brasil, o que se deu através da compra de participação societária na empresa Tulipa, e ao consequente aproveitamento fiscal da dedução do ágio, ainda que por meio da "passagem deste ágio".*

4.2 *Houve a “preclusão” da possibilidade do Fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio, isto porque o ágio, como elemento contábil e societário surgiu em 29/12/2004, com a aquisição de 50% da Tulipa pela Cannes. Assim não poderia o Auditor Fiscal questionar a legalidade dos atos que originaram o direito ao aproveitamento do ágio, surgido em 2004, eis que transcorreu o prazo decadencial de cinco anos entre o fato que propiciou o surgimento do ágio e a lavratura dos autos de infração em questão (13/12/2011). O antigo*

*Conselho de Contribuintes, como mostram os acordãos colacionados, já se manifestou várias vezes a respeito da impossibilidade de o Fisco questionar a legalidade dos fatos, ocorridos após o transcurso do prazo decadencial de cinco anos, que tenham gerados efeitos em anos subsequentes, como ocorre no presente caso.*

4.2.1 *A razão para esta impossibilidade decorre do fato do ágio contabilizado em 2004 representar parte do custo de aquisição do respectivo ativo e, no presente caso, por disposição legal específica, autoriza-se a "antecipação" do aproveitamento desse "custo" em data anterior a uma eventual alienação do ativo, por intermédio de amortização. Se não existisse a norma hoje prevista na Lei nº 9.532/97, autorizando a amortização do ágio em prazos determinados, tais valores seriam redutores de lucros futuros, quando da alienação do respectivo ativo que o gerou, uma vez que tais valores constituem-se como custo de aquisição (reduzidor do preço de venda). Assim na, a título exemplificativo, hipótese de não existência da Lei nº 9.532/97 que autoriza a amortização do valor do ágio na aquisição de ativos, após atos de incorporação: o Fisco não poderia glosar o custo de um ativo adquirido em 1990, por exemplo, no cálculo de um ganho de capital decorrente de uma venda do aludido ativo ocorrida em 2010, uma vez que o direito à impugnação ou desconsideração daquele ato pretérito (aquisição do ativo em 1990), que gerou um determinado custo e que produzirá efeitos tributários quando da alienação (exercícios subsequentes), decaiu ou "precluiu". Mesmo que o efeito tributário dessa alienação tenha se efetivado apenas em 2010, não há como desconsiderar o custo do ativo adquirido em 1990.*

4.3 *Em não se acatando as preliminares acima argumenta-se, em sede do direito, que é legítima a aquisição do investimento com ágio pela Cannes e o posterior aproveitamento de sua dedutibilidade fiscal. Para comprovar a licitude das operações, bem como ratificar o propósito negocial almejado e atingido, de desenvolvimento das atividades de cartões de crédito no Brasil para não correntistas do Banco Citibank, passa-se a discorrer acerca (i) da natureza jurídico/contábil do ágio na aquisição de participações societárias; (ii) da licitude da aquisição de participação societária com ágio e de sua transferência; e (iii) o tratamento tributário dispensado ao ágio no ordenamento jurídico brasileiro.*

4.3.1 *(Natureza jurídico/contábil do ágio na aquisição de participações societárias) O ágio ou deságio gerado em operações, como as ocorridas no presente caso, decorre da diferença entre o valor de aquisição (custo de aquisição) e o valor patrimonial das ações adquiridas (valor de patrimônio líquido), quando se adota o registro da participação societária pelo método da equivalência patrimonial, previsto no artigo 248 da Lei das S/A (Lei nº 6.404/76). De acordo com o artigo 177 da mesma lei das S/A, o registro contábil do ágio deve estar em conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos. Assim, tanto a Instrução CVM nº 247/96, como o artigo 20 do Decreto-Lei 1.598/77 determinam que o custo de aquisição do investimento seja desdobrado em valor do patrimônio líquido (equivalência patrimonial) e ágio/deságio.*

4.3.1.1 *Com efeito, verifica-se que no presente caso houve a aquisição, pela Cannes, de participação societária de 50% na Tulipa, empresa holding que tinha como principal ativo a participação de 33,33% no capital social da Credicard. A referida aquisição deu-se entre partes independentes -Unibanco e Cannes*

*Contrato de Compra e Venda celebrado entre as partes. Portanto, em conformidade com os princípios contábeis geralmente aceitos e nos termos da Instrução CVM nº 247/96, a Cannes desdobrou o valor total do custo de aquisição das quotas da Tulipa em valor do investimento pela equivalência patrimonial (R\$ 847.307.195,20) e ágio (R\$ 743.436.029,47), o que mostra que os atos praticados foram lícitos e atenderam também às normas emitidas pelo BACEN.*

*4.3.1.2 Ressalta-se também que o ágio registrado no presente caso possuía fundamento na expectativa de rentabilidade futura da Credicard (principal ativo da Tulipa), o que foi comprovado por meio de estudo interno elaborado pelo Grupo Citibank, projetada pela metodologia de fluxo de caixa descontado, não havendo em nenhum momento o questionamento sobre a validade de tal documento pela fiscalização.*

*4.3.2 (Da licitude da transferência do ágio) No entendimento da fiscalização o ágio amortizado no presente caso somente seria dedutível se a Tulipa fosse incorporada pela Cannes, ou vice-versa e que, em virtude das sucessivas transferências do ágio verificadas, não seria possível a amortização do ágio pelo Impugnante, por inexistência de previsão legal que autorize tal expediente. Contudo, este entendimento não deve prosperar, uma vez que o procedimento adotado (transferências do ágio e sua posterior amortização pelo Impugnante) estaria em conformidade com as legislações fiscais e societárias vigentes à época.*

*4.3.2.1 A assertiva feita pela Fiscalização, sobre a não aplicação do disposto nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 ao presente caso, carece de fundamento, uma vez que tal lei não restringe a transferência do ágio como pretendeu indicar a Autoridade Fiscal. Pelo contrário: a lógica da permissão da dedutibilidade do ágio, fundamentado na expectativa de rentabilidade futura, nas hipóteses de cisão, fusão e incorporação, nada mais é do que o reconhecimento de que o ágio deverá, sempre, acompanhar o investimento que lhe é subjacente - o qual justificou seu pagamento, pois tal valor (ágio) está intrinsecamente associado à expectativa de lucros futuros gerados por determinado investimento, motivo pelo qual a sua amortização dar-se-á em contrapartida dessa expectativa de lucros a serem gerados, conforme excerto do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações da FIPECAFI que colaciona. O ágio somente existe em função do ativo que é a ele subjacente. Trata-se de um acessório que necessariamente deve seguir o principal (investimento).*

*4.3.2.2 Para tornar mais claro o raciocínio acima, basta fazer um paralelo com um ativo tangível que está sujeito a depreciação. Se este ativo utilizado para integralização de capital em nova sociedade esta teria o direito de continuar deduzindo as despesas de depreciação ainda não aproveitadas. A jurisprudência administrativa, conforme decisões recentes do CARF que colaciona (acórdãos 140200.802, 1101-00.354, 1301-000.711 e 105-16.774), também admite a transferência do ágio. Dessa forma, seja pela ausência de vedação legal, seja pela coerência no que se refere à contraposição dos lucros e custo para obtenção desses lucros, é de se reconhecer como legítimas as transferências da participação societária, acompanhadas do respectivo ágio, realizadas no presente caso e, conseqüentemente, a dedução das despesas com amortização do ágio após a incorporação da Nice pelo Impugnante.*

4.3.3 *(Tratamento tributário do ágio – Dedução fiscal da amortização)* Uma vez comprovada a licitude da transferência do ágio deve se observar o tratamento tributário a lhe ser dispensado pelo ordenamento jurídico brasileiro. Segundo o artigo 385 do RIR/99 o lançamento do ágio deverá indicar algum dos três fundamentos econômicos ali dispostos, sendo que no presente caso, em que o Impugnante absorve patrimônio da controladora (Nice) por incorporação, uma vez que esta última tinha registrado ágio apurado com fundamento econômico no valor de rentabilidade dos resultados nos exercícios futuros da Credicard, estabelece a legislação que será possível amortizar o valor do ágio nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração (inciso III e § 6º do artigo 386 do RIR/99). Portanto a conduta do autuado refere-se a um tratamento fiscal legalmente previsto.

4.3.3.1 *A dedutibilidade fiscal do ágio, gerado na aquisição de sociedades, teve como objetivo incentivar a prática de fusões e aquisições, tais como as ocorridas em processos de privatização, no entanto tal regra fiscal não se aplica apenas a estes processos, devendo ser estendida a qualquer aquisição, mesmo que entre particulares, como no presente caso. É exatamente este efeito fiscal (esse direito) que qualquer que fosse a pessoa jurídica adquirente do Impugnante teria direito de usufruir.*

4.4 *A Autoridade Fiscal ainda entendeu que as empresas Saint Tropez, Nice e Citibank Cartões seriam meras "empresas veículo", desprovidas de qualquer atividade operacional, e que tinham como única finalidade, dentro da reorganização societária empreendida pelo Grupo Citibank, levar o ágio até o Impugnante, de modo a realizar a economia tributária pretendida. Entretanto este entendimento não pode prevalecer, pois os atos, além de válidos, possuíam evidente propósito negocial.*

4.4.1 *A autoridade Fiscal afirma, citando trecho da obra de Marco Aurélio Greco, que nas reorganizações societárias não se pode analisar cada uma de suas operações de forma isolada, devendo se considerar a transação como um todo (filme). A análise do "filme" já foi feita acima, e, como se demonstrará novamente as supostas "empresas veículos" fizeram parte da organização estratégica do Grupo Citibank para a aquisição da Credicard e expansão do negócio de cartões de crédito no Brasil, com foco em clientes que não fossem titulares de contas correntes no Banco Citibank. Dessa forma, os motivos que impulsionaram a criação de Saint Tropez, Nice e Citibank Cartões foram, intrinsecamente, extra-tributários, relacionados com a atividade - oferecimento de cartões de créditos -que o Grupo Citibank buscava desenvolver.*

4.4.2 *A Saint Tropez foi a empresa que recebeu a parcela cindida da Tulipa, que equivalia a 50% de seu patrimônio. Trata-se aqui de procedimento que foi necessário para a que as participações atinentes aos Grupos Citibank e Itaú na Tulipa, através da qual detinham, em conjunto, 33,33% da Credicard, fossem segregadas, fato este que foi inclusive reconhecido pela Autoridade Fiscal.*

4.4.3 *A Nice recebeu a parcela cindida da Saint Tropez, a qual incluía o investimento em Credicard, bem como o ágio decorrente da aquisição, pela Cannes, de participação societária na Tulipa. Houve nessa operação uma separação entre o investimento em Credicard, acompanhado do ágio, e do caixa anteriormente disponível em Saint Tropez. Após esta etapa da operação, o Banco Citibank deixou de participar do negócio Credicard, haja vista que tal atividade estava relacionada, conforme já explicado, à emissão de cartões para clientes não bancários. Tal separação, que foi implementada por meio da Nice, funda-se em legítima decisão empresarial de organização de atividades e negócios, mostrando-se plenamente lógica dentro do contexto empresarial ora analisado.*

4.4.4 *A criação da Citibank Cartões representou o complemento da etapa anterior, de organização dos negócios relacionados à emissão de cartões de crédito para clientes não bancários no âmbito da Citibank Cartões, desvinculando tal atividade do Banco Citibank.*

4.4.5 *Assim, fica demonstrado que as três empresas mencionadas estão em plena conformidade com o planejamento estratégico do Grupo Citibank, e não pode o Fisco, utilizando-se de critérios eminentemente subjetivos {"não aparentam firme propósito negocial"}, buscar valorar as escolhas empresarias realizadas pelo Grupo Citibank para a organização de seus negócios. Neste sentido já se manifestou o antigo Conselho de Contribuintes, conforme ementário que se colaciona.*

4.4.5.1 *Além da importante função desempenhada pelas chamadas "empresas veículos", destaca-se que nenhum dos precedentes existentes, até o momento, no CARF, nem mesmo aqueles mencionados pelo Agente Fiscal, são aplicáveis ao presente caso, pois tais decisões se referem a empresas sem qualquer propósito negocial. Nem se diga que o aspecto temporal poderia ser aqui invocado com a finalidade de invalidar ou tornar ilegítimas as operações em questão. Afinal, como já destacado anteriormente, as operações em questão não foram realizadas em um "curto período".*

4.5 *As operações ora em análise também encontram respaldo na atual doutrina e jurisprudência acerca do propósito negocial. Neste ponto, parte da doutrina e da jurisprudência vem adotando limites positivos ao "planejamento tributário. O primeiro desses limites positivos, reconhecido como aplicável em nosso sistema jurídico pelo já citado jurista Marco Aurélio Greco, corresponde ao motivo, à finalidade e à congruência do negócio jurídico. Para este autor, o motivo e a finalidade do negócio jurídico não podem ser predominantemente tributários, além disso seria necessário que eles fossem congruentes entre si. No presente caso, há ocorrência destes três elementos de forma conjugada. A própria Autoridade Fiscal reconhece haver causa legítima e também a razoabilidade e racionalidade dos passos adotados pelo Grupo Citibank. Sequer houve agravamento da multa e em nenhum momento se mencionou que os atos praticados seriam fraudulentos, demonstrando-se, assim, indiretamente, que a reorganização societária realizada guarda estrita identidade com os dispositivos legais que permitem a amortização do ágio. Ademais, os fatos posteriores à reorganização societária realizada pelo Grupo Citibank, isto é, o real e intenso desenvolvimento de sua atividade de emissão de cartões a clientes não*

*bancários, são suficientes para demonstrar a validade e o propósito dos atos anteriores (operações questionadas).*

4.5.1 *Não é possível admitir que a operação ora analisada é desprovida de propósito negocial, haja vista que: (i) todos os atos praticados tiveram por motivo a aquisição da controle da empresa Credicard no Brasil, com o consequente aproveitamento do benefício fiscal de dedução do ágio gerado nessa aquisição nos estritos termos da lei.; (ii) a finalidade da operação era a aquisição de uma operadora de cartão de crédito de grande porte e participação no mercado brasileiro, como forma de expandir as atividades de cartão de crédito do Grupo Citibank, que passaria a oferecer cartões de crédito também aos clientes que não possuísem conta corrente no Banco Citibank e a segregação das atividades dentro do Grupo, de forma que o Impugnante ficou responsável por essa área de cartões de crédito e o Banco Citibank retirou-se com o caixa e (iii) todos os atos praticados inserem-se congruentemente neste contexto (a forma contrato de compra e venda entre parte independentes, pagamento em dinheiro, efetiva necessidade da utilização de todas as sociedades envolvidas). Portanto, todos os atos praticados, analisados como um "filme", demonstram claramente a congruência do motivo e da finalidade da operação realizada pelo Grupo Citibank, os quais não eram predominantemente tributários.*

4.5.2 *Um outro limite que poderia ser aplicado no presente caso seria a coerência com o planejamento estratégico do empreendimento econômico (estratégias e planos futuros de um empreendimento como um todo). Este limite não é aceito pelo jurista Marco Aurélio Greco, que entende que tal modelo não está consolidado na experiência brasileira. Entretanto, apesar da sua inaplicabilidade, a operação ocorrida encontra-se claramente inserida no planejamento estratégico do Grupo Citibank.*

4.5.2.1 *O objetivo de longo prazo do Grupo Citibank, desde o início de suas atividades no século passado, era o de se manter como um dos maiores Banco privados em atividade no território nacional. A aquisição de parcela da Credicard e seu posterior controle, para que pudessem ser oferecidos cartões de créditos a clientes que não possuísem conta corrente no Banco Citibank, como já mencionado, foi apenas um capítulo desse filme projetado há muito tempo. Tal filme, contudo, não acabou, uma vez que o Grupo Citibank continua investindo no desenvolvimento de suas atividades, tendo sido noticiada, inclusive, sua entrada no mercado de credenciamento de estabelecimentos comerciais para transações com cartões de crédito. Assim resta claro que mesmo com a aplicação da doutrina e jurisprudência mais restritas acerca dos limites para a realização de operações que tenham efeitos tributários, a presente operação seria válida.*

4.6 *Apenas por argumentar, é certo que se deve reconhecer que a operação em comento não buscou nenhuma economia tributária que não ocorreria se a aquisição de Credicard ocorresse de outras maneiras, ou seja, mesmo que não fossem utilizadas as chamadas empresas veículos o resultado fiscal seria o mesmo: o ágio acabaria sendo aproveitado pelo impugnante.*

4.6.1 *Assim, se a Cannes tivesse adquirido diretamente as ações do Credicard, teria registrado ágio da mesma maneira, o qual poderia ser aproveitado*

*pelo impugnante após a incorporação da Cannes. Esta estrutura, no entanto não foi possível pois era de interesse do vendedor (Unibanco) a venda de 50% das quotas da Tulipa (holding), e não do investimento a ela subjacente (Credicard). Assim todas as outras operações ocorridas se dera, em grande parte, em decorrência deste primeiro evento, sobre o qual o impugnante não tinha qualquer controle. Fica, desta maneira, sem razão o argumento de que as operações realizadas tiveram como objetivo transferir o ágio para que pudesse ser aproveitado pelo impugnante.*

4.6.2 *Também carece de razão a afirmação feita pelo Agente Fiscal de que a operação em comento teve por finalidade evitar que COIC adquirisse diretamente a Credicard com ágio, de modo que não seria possível amortizá-lo. A título ilustrativo, caso o controlador estrangeiro (COIC) adquirisse com ágio a Credicard poderia, nos termos da atual jurisprudência do CARF anteriormente citada, integralizar o capital da Cannes, por exemplo, com a conferência das ações adquiridas da Credicard com ágio. Posteriormente, a Cannes (controladora) passa a ser incorporada pela Credicard (incorporada) que adquire, portanto, o direito à amortização do ágio.*

4.6.3 *Pelo exposto é fundamental que se entenda que: (i) as alegadas "empresas veículo" de fato possuíam propósito negocial, haja vista que elas claramente não foram utilizadas para gerar o ágio ou para possibilitar o seu aproveitamento pelo Impugnante; (ii) qualquer que fosse a estrutura adotada, seria possível o aproveitamento do ágio pelo Impugnante, de modo que não se pode falar que as operações realizadas tinham por única finalidade a economia fiscal. Por estas razões devem ser canceladas as autuações.*

4.7 *O impugnante foi autuado também por ter, supostamente, deixado de recolher valores devidos a título de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, no período de janeiro de 2007 a dezembro de 2008, entretanto tal penalidade não pode ser mantida, visto que até o advento da Lei nº 8.383/91, o IRPJ e a CSLL eram apurados em sistema de "base anual", ou seja, os fatos econômicos integrantes do fato gerador desses tributos ocorriam ao longo do ano-base e somente em 31 de dezembro eram quantificados, de maneira a propiciar a aferição da base de cálculo sobre a qual incidia a exação. Após a edição da referida norma, o IRPJ e a CSLL passaram a ser apurados em sistema de "bases correntes", ou seja, na medida em que os fatos econômicos integrantes do fato gerador ocorrem, quantifica-se as bases de cálculo naquele mesmo mês e o contribuinte efetua mensalmente o pagamento desses tributos. Contudo, mesmo nesta sistemática, ao final do ano-base o contribuinte deve elaborar sua declaração de ajuste, com a finalidade de verificar se o montante que foi pago ao longo do ano excede ou fica aquém do que realmente é devido. Desta maneira, os recolhimentos efetuados com base na estimativa nada mais são do que uma antecipação do tributo que será devido no encerramento do período-base.*

4.7.1 *Firmadas essas premissas, verifica-se que a multa isolada, prevista atualmente no inciso II, alínea "b" do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação conferida pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/07, diferentemente do que entendeu a Autoridade Fiscal, somente pode ser exigida caso o Fisco verifique a falta de recolhimento dos tributos, ou recolhimento insuficiente, com base em estimativas mensais, antes do término do ano-base. Portanto, como os autos de infração, objeto do presente processo, foram lavrados após o encerramento dos anos-base de 2007 e 2008,*

*eventuais insuficiências de recolhimento do IRPJ e da CSLL não mais poderão ser punidas pela exigência da multa isolada, conforme já decidiu reiteradas vezes o antigo Conselho de Contribuintes e recentemente vem sendo o entendimento pelo CARF. (Ex: acordãos 103-21.253, 107-07.047 e 1103-00.200).*

4.7.2 Ainda que fosse possível lançar, após os encerramentos dos anos-base de 2007 e 2008, multa isolada em razão do não recolhimento dessas estimativas, o que se alega a título de argumentação, não poderia haver, sobre a mesma base de cálculo, a cumulação da multa isolada com qualquer outra penalidade, como ocorreu no presente caso. Analisando os autos de infração, conforme planilhas abaixo, percebe-se que há incidência de multa de ofício e de multa isolada sobre os mesmos valores.

	<b>Base IRPJ</b>	<b>IRPJ (Principal)</b>	<b>Multa de Ofício</b>	<b>Multa Isolada</b>
2007	R\$ 149.364.466,68	R\$ 37.341.116,67	R\$ 28.005.837,50	R\$ 18.670.558,32
2008	R\$ 149.364.466,67	R\$ 37.341.116,67	R\$ 28.005.837,50	R\$ 18.670.558,32

	<b>Base CSLL</b>	<b>CSLL (Principal)</b>	<b>Multa de Ofício</b>	<b>Multa Isolada</b>
2007	R\$ 149.364.466,68	R\$ 13.442.802,00	R\$ 10.082.101,50	R\$ 6.721.401,00
2008	R\$ 149.364.466,67	R\$ 19.566.745,13	R\$ 14.675.058,85	R\$ 9.708.690,36

4.7.3 Trata-se de dupla incidência sobre a mesma materialidade, uma vez que os valores adicionados pela fiscalização nas bases mensais foram os mesmos incluídos no cálculo do ajuste anual para a cobrança da multa de ofício. A impossibilidade de cumulação de multas multas em debate já é assunto com posicionamento pacífico no CARF. Nesse sentido, cite-se o entendimento manifestado, por unanimidade de votos, no Acórdão n.º 1401-00.021, proferido pela Primeira Turma Ordinária, da Quarta Câmara da Primeira Seção de Julgamento.

4.8 Mesmo que os argumentos expostos até o momento não sejam acolhidos, o que também se alega a título meramente argumentativo, é que não há que se falar na adição da referida despesa na base de cálculo da CSLL, por absoluta ausência de previsão legal. O legislador, ao determinar a base de cálculo da CSLL de forma exaustiva (*numerus clausus*), fixando, taxativa e individualmente, cada um dos ajustes aplicáveis (artigo 2º e parágrafos, da Lei nº 7.689/88), não arrolou, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial. Frise-se, também, que a fiscalização não citou qualquer disposição legal específica para a apuração da base de cálculo da CSLL, procedimento esse que ratifica o exposto. Este é o entendimento manifestado pelo antigo Conselho de Contribuintes através do ementário colacionado. Portanto, mesmo que se considere a amortização fiscal do ágio indedutível para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ é possível concluir que o lançamento de CSLL, objeto do presente processo administrativo, não possui fundamento legal, ou seja, afronta um dos mais importantes princípios norteadores do Direito Tributário, qual seja o Princípio da Legalidade.

4.9 Para o ano base 2008, em razão das alíquotas diferenciadas que deveriam ser aplicadas para o cálculo da CSLL (9% e 15%) tem-se o seguinte:

<b>Janeiro a Abril</b>	<b>Base de cálculo</b>	<b>Alíquota de 9%</b>
R\$ 12.447.038,89x04	R\$49.788.155,60	R\$4.480.934,00

<b>Maior a Dezembro</b>	<b>Base de cálculo</b>	<b>Alíquota de 15%</b>
R\$ 12.447.038,89x08	R\$ 99.576.311,11	R\$ 14.936.446,70

*Total: R\$ 19.417.380,70*

*4.9.1 Como o Sr. Agente Fiscal apurou o montante de R\$ 19.566.745,13 a título de CSLL, eivando o presente lançamento de iliquidez e incerteza, o auto de infração deverá ser cancelado.*

*4.10 No tópico 1, item 2.23 do Termo de Verificação Fiscal, o Sr. Agente Fiscal alega que "(...) a diferença entre o valor original do ágio decorrente da aquisição da TULIPA pela CANNES (R\$ 743.436.029,47) e o valor que saiu da NICE e foi incorporado pelo CITICARD (R\$ 746.822.333,43), perfazendo o valor de R\$ 3.386.303,96, não atende aos requisitos de dedutibilidade por não poder ser considerado ágio a teor do artigo 385 do RIR/99 (...)" De fato, com relação a esse montante (R\$ 3.386.303,96), o Impugnante refez os cálculos e efetuou o pagamento do IRPJ e da CSLL devidos, aplicando à multa lançada o desconto no percentual de 50%, conforme DARFs e planilha anexas.*

*4.11 Ainda que se entenda pela manutenção das autuações em análise, o que se alega a título argumentativo, é certo que os juros calculados com base na taxa SELIC não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal. O artigo 13 da Lei nº 9.065/95, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa SELIC, remete ao artigo 84 da Lei nº 8.981/95, que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos. Não se pode confundir os conceitos de tributo e de multa. Multa é penalidade pecuniária, não é tributo. É o que se verifica com clareza pela leitura da definição de "tributo", contida no artigo 3º do Código Tributário Nacional.*

*4.11.1 A instituição de uma multa tem como objetivo sancionar esse comportamento repudiado pelo ordenamento jurídico. Os fatos que ensejam o pagamento dos tributos, por outro lado, são fatos lícitos. Verifica-se, assim, que a multa tem natureza de sanção, que é aplicada em decorrência do descumprimento de uma obrigação (principal ou acessória), estando, portanto, expressamente excluída do conceito de tributo indicado no artigo 3º do CTN. Ademais, o § 1º do artigo 113 do Código Tributário Nacional, ao diferenciar "tributo" de "penalidade pecuniária deixa claro que as duas figuras não se confundem.*

*4.11.2 Demonstrado que multa não é tributo e que a lei só prevê a incidência de juros sobre tributos, a aplicação dos juros sobre a multa é uma afronta ao princípio constitucional da legalidade. Nesse sentido já decidiu o antigo Conselho de Contribuintes, atual CARF, conforme se evidencia em ementário colacionado.*

*4.11.3 Nem se alegue, ainda, que a cobrança dos juros sobre a multa estaria amparada pelo artigo 43 da Lei nº 9.430/96, já que referido dispositivo autoriza a cobrança apenas em relação à multa exigida isoladamente, o que não é a hipótese dos autos.*

*4.12 Por fim requer seja dado provimento à impugnação apresentada com a consequente desconstituição dos créditos tributários exigidos e o cancelamento integral dos autos de infração e ainda, caso assim não se entenda, , requer, o cancelamento das multas isoladas em razão do encerramento dos períodos base e da impossibilidade de se cumular a cobrança com a multa lançada de ofício e a extinção*

*do crédito tributário correspondente ao pagamento efetuado pelo Impugnante (tópico 1, item 2.23 do TVF), conforme guias DARFs e planilha anexas.*

Em análise da impugnação apresentada, a 8ª Turma da DRJ São Paulo – DRJ/SPI julgou-a procedente em parte, tendo sua ementa recebido a seguinte redação:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

ÁGIO INDIRETO. IMPOSSIBILIDADE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. OFENSA AO PRINCÍPIO DA ENTIDADE.

Não é possível o registro de ágio, no ativo da investidora, sobre participações societárias que compõem o patrimônio de sua investida, por absoluta falta de previsão legal e ofensa ao princípio da entidade.

GLOSA DE DESPESAS. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DECADÊNCIA. DATA DA AMORTIZAÇÃO.

O direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário pela glosa de despesas decorrente da amortização de ágio se extingue em 05 (cinco) anos contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se deu a dedução indevida. Isto porque, o pagamento e a contabilização do ágio em si não constitui infração passível de lançamento.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. EMPRESAS VEÍCULOS. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INOPONIBILIDADE AO FISCO.

É inoponível ao Fisco o planejamento tributário com a utilização de empresas veículos, assim entendidas como aquelas criadas apenas para trânsito e separação de patrimônio e com falta de propósito comercial, ou seja, sem o desenvolvimento de qualquer atividade empresarial.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CABIMENTO. A QUALQUER TEMPO.

Cabível a multa exigida isoladamente, quando a pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal do IRPJ, determinada sobre a base de cálculo estimada, deixar de efetuar o seu recolhimento dentro do prazo legal de vencimento, por expressa previsão legal. Permanece aplicável a referida multa quando a falta é detectada após o encerramento do exercício de apuração da base de cálculo destes tributos, por interpretação lógica do disposto no artigo 44, II, b da Lei 9.430/96.

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: 2006, 2007, 2008

CSLL. EXTENSÃO LEGAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INOPONÍVEL AO FISCO. DECORRÊNCIA LÓGICA.

Cabível a extensão da glosa das despesas com amortização de ágio à base de cálculo da CSLL por conta do disposto no artigo 57 da Lei 8.981/95, que tem por intento evitar a repetição desnecessária de comandos legais para disciplinar a metodologia de determinação das bases impositivas das duas exações, naquilo em que as sistemáticas têm de comum. Entretanto, independentemente de qualquer interpretação, uma vez considerado inoponível ao Fisco o planejamento tributário tendente a reduzir a base de cálculo do IRPJ, por decorrência lógica o mesmo não pode ser validado para fins de CSLL.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CABIMENTO. A QUALQUER TEMPO.

Cabível a multa exigida isoladamente, quando a pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal da CSLL, determinada sobre a base de cálculo estimada, deixar de efetuar o seu recolhimento dentro do prazo legal de vencimento, por expressa previsão legal. Permanece aplicável a referida multa quando a falta é detectada após o encerramento do exercício de apuração da base de cálculo destes tributos, por interpretação lógica do disposto no artigo 44, II, b da Lei 9.430/96.

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.

Tal decisão exonerou o contribuinte tão somente de parcela da CSLL, exigida, nos seguintes termos:

*Com relação ao suposto erro de cálculo na apuração da CSLL referente ao ano-base 2008, não merece ser acolhido o efetuado pelo impugnante, visto que, conforme esclarecido no Termo de Verificação Fiscal (Fls. 875), para o lançamento adotou-se a sistemática prevista na Instrução Normativa RFB nº 810/2008, apenas com o equívoco, cometido pelo autuante, de "arredondar" a alíquota efetiva obtida para cima, o que ocasionou uma diferença a ser exonerada.*

O contribuinte foi cientificado da decisão em 22 de novembro de 2011 (fl. 1.206), apresentando recurso voluntário de fls.1.208-1.311 em 21 de dezembro de 2011.

Em síntese, a recorrente repisa seus argumentos apresentados em impugnação, requerendo a reforma da decisão recorrida e o cancelamento integral da exigência, nos seguintes termos:

- preliminarmente, aduz que a decisão recorrida é nula por inovar os fundamentos do lançamento, uma vez que a autoridade lançadora não questionou a existência do ágio e o seu fundamento econômico, limitando-se a atacar a suposta impossibilidade de "transferência" do ágio mediante o uso de empresas veículo;

- reafirma seus argumentos referentes à decadência, alegando que o Fisco não poderia, no ano de 2011, atacar operações ocorridas no ano-calendário de 2004 e que deram origem ao ágio objeto da autuação;

- ataca as conclusões tanto da autoridade lançadora quanto da turma julgadora *a quo* relativamente à impossibilidade de amortização do ágio:

- em relação aos argumentos da autoridade lançadora, alega que deve-se analisar "o filme", e não somente as "fotografias", aduzindo que o ágio foi formado entre partes independentes, efetivamente pago e lastreado em laudo idôneo, e a utilização de empresas tidas como veículo pela fiscalização não se sustentaria, haja vista a existência de propósito negocial, conforme já aduzido em sede de impugnação;

- argumenta também que o desenho das operações poderia ter sido realizado de outras maneiras que, indubitavelmente, permitiriam a amortização do ágio, como, por exemplo, a aquisição das ações da Recorrente diretamente por CANNES, seguida da incorporação reversa, conforme autorizado pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, ou ainda a aquisição direta das ações da Recorrente por COIC, seguida da integralização de capital em CANNES mediante versão das ações da Recorrente, que em seguida incorporaria CANNES, conforme preveem os mesmos dispositivos legais já citados;

- no que diz respeito aos fundamentos da decisão recorrida, reafirma que houve inovação no lançamento, uma vez que no lançamento não se questionou os fundamentos do ágio, e a turma julgadora de piso teria concluído que o ágio não teria origem em rentabilidade futura da empresa adquirida (TULIPA), mas sim em bem que compunha seu ativo (investimento em CREDICARD); sobre o tema, anexou parecer do Professor Eliseu Martins que demonstraria que o procedimento adotado pela Recorrente em avaliar a rentabilidade futura de CREDICARD e não de TULIPA estaria correto, uma vez que tais valores seriam idênticos diante da estrutura patrimonial de TULIPA;

- questiona ainda a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, bem como a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Às fls. 1.383-1.429 a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões que, em resumo, repisam a legalidade do lançamento e da decisão recorrida, requerendo que o recurso voluntário seja desprovido.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Relator

### 1. ADMISSIBILIDADE

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

### 1 PRELIMINAR

#### 1.1 NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Segundo a Recorrente a decisão atacada seria nula por inovar os fundamentos do lançamento, uma vez que a autoridade lançadora não haveria questionado a existência do ágio e o seu fundamento econômico, limitando-se a atacar tão somente a suposta impossibilidade de "transferência" do ágio mediante o uso de empresas veículo.

Entendo não lhe assistir razão.

Isso porque a autoridade fiscal lançadora não se ateu somente a questão da transferência do ágio, mas também à impossibilidade de se amortizar o ágio indireto.

Ao questionar que CANNES não poderia registrar ágio de CREDICARD, já que o investimento adquirido seria a própria TULIPA, a meu sentir, a autoridade fiscal questionou não só a transferência do ágio, mas a própria formação do ágio dito indireto. Mais especificamente, à fl. 870, no item 7.7 do Termo de Verificação Fiscal faz-se menção taxativa a respeito da impossibilidade de amortização do ágio referente a um investimento adquirido indiretamente.

A própria recorrente, embora depois conclua de maneira diversa, em suas razões de recurso, aborda tal questão (fl. 1235):

*É bem verdade que a Autoridade Fiscal questionou o que chamou de "ágio indireto", por entender não estarem adequadamente cumpridos os requisitos estabelecidos nos artigos 7º e 8º da lei nº 9.532/97.*

Desse modo, rejeito a preliminar de nulidade da decisão recorrida.

#### 1.2 DECADÊNCIA - PRECLUSÃO - NÃO OCORRÊNCIA DECADÊNCIA RELATIVA A FATOS PASSADOS COM REPERCUSSÕES FUTURAS NO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Alega a Recorrente que tendo os fatos societários que ensejaram a criação do ágio ocorrido no ano-calendário de 2004, o crédito tributário em discussão, constituído somente no ano-calendário de 2011 estaria extinto.

O tema é pacífico neste Colegiado. Entende-se que, para início da contagem do prazo decadencial, deve-se ater à data de ocorrência dos fatos geradores, e não à data de contabilização de fatos passados que possam ter repercussão futura.

Até mesmo porque o art. 113, § 1º, do CTN aduz que “*A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador*” e o papel de Fisco de efetuar o lançamento, nos termos do art. 142 do Estatuto Processual, nada mais é do que o procedimento administrativo tendente a verificar **a ocorrência do fato gerador** da obrigação correspondente.

Portanto, o lançamento, dado seu caráter constitutivo do crédito tributário, mas declaratório da obrigação, somente pode ser realizado após a ocorrência do fato gerador e, conseqüentemente, o surgimento da obrigação tributária.

Não é papel do Fisco auditar as demonstrações contábeis dos contribuinte a fim de averiguar sua correição à luz dos princípios e normas que norteiam as ciências contábeis. A preocupação do Fisco deve ser sempre o reflexo tributário de determinados fatos, os quais, em inúmeras ocasiões, advêm dos registros contábeis.

Ressalte-se o § 4º do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, prevê que seja efetuado o lançamento “*também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário.*”

Se por hipótese, o contribuinte mantivesse o ágio em seu ativo e não o amortizasse, não teria ocorrido o fato gerador, e, na ausência de infração à legislação tributária, não haveria que se falar em lançamento, pois mesmo nos casos em que do lançamento não resulte exigência de crédito tributário, a constatação de infração à legislação tributária é condição *sine qua non* para formalização do lançamento.

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

Considerando-se que a exigência diz respeito a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2006 a 2008, e tendo a Recorrente apurado o IRPJ e a CSLL com base no lucro real em tais períodos, a contagem do prazo decadencial somente se iniciou, referente ao período mais longínquo e da maneira mais benéfica ao contribuinte (art. 150, § 4º, do CTN), a partir de 01 de janeiro de 2007, extinguindo-se o direito de realizar o lançamento somente em 01 de janeiro de 2012, não havendo que se falar em decadência, uma vez que o lançamento foi cientificado ao contribuinte em 13 de dezembro de 2011.

Nesse cenário, voto por rejeitar a preliminar de decadência cuja tese implicaria contagem do prazo decadencial a partir da formação dos ágios, e não de sua efetiva amortização.

Passo à análise do mérito da exigência.

## 2 MÉRITO

### 2.1 AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO

Conforme relatado, trata-se de lançamento de IRPJ e CSLL sobre amortização de ágio.

A Recorrente alega que a operação que gerou o ágio fez parte de estratégia do grupo empresarial que desejava adquirir a totalidade da operação do CREDICARD no Brasil – investimento anteriormente detido, em partes iguais, por ITAUCARD, TULIPA (de propriedade de UNIBANCO, posteriormente sucedido por ITAÚ) e FHL (de propriedade de CITIBANK). Não se trataria, contudo, de mera aquisição do negócio de cartões de créditos a ser agregado às operações do grupo CITIBANK, mas sim a segregação de operações com cartões de crédito oferecidos a não clientes bancários da própria instituição financeira. Assim, a aquisição de CREDICARD teria se dado no bojo de tal planejamento empresarial.

Para tanto, a empresa COIC, situada nos Estados Unidos da América, controladora integral do CITIBANK no Brasil, e o próprio CITIBANK, em 25/11/2004 constituíram a empresa CANNES, no Brasil, cada um integralizando 50% de seu capital social. Em tal aquisição é que houve a formação do ágio posteriormente amortizado pela Recorrente, matéria em que se funda a presente exigência.

Quatro dias após (29/11/2004), CANNES adquiriu 50% de TULIPA (que então detinha 1/3 das ações de CREDICARD).

Passados cerca de 14 meses (31/03/2006), TULIPA foi cindida parcialmente, vertendo 50% de seu patrimônio para SAINT TROPEZ. As ações de SAINT TROPEZ foram todas entregues ao controle de CANNES, enquanto coube ao ITAÚ (então sucessor de UNIBANCO), manter o restante das ações de TULIPA. Nesse momento, tanto TULIPA, quanto SAINT TROPEZ possuíam 1/6 das ações de CREDICARD.

Em curto período de tempo – 30 dias, mais precisamente em 30/04/2006 – houve incorporação reversa de CANNES por SAINT TROPEZ, possuidora, em tal data, de 1/6 das ações de CREDICARD. Por oportuno, ressalto que CANNES é que havia realizado a aquisição, com ágio, de 50% das ações de TULIPA, então detentora de 1/3 das ações de CREDICARD. No momento da incorporação reversa, o ágio contabilizado por CANNES na aquisição de TULIPA passou a compor o ativo de SAINT TROPEZ.

Ainda na mesma data, SAINT TROPEZ também foi cindida parcialmente, tendo sido vertidas para NICE as ações, e o respectivo ágio, de emissão de CREDICARD. A controladora do grupo no exterior – COIC – passou a deter as quotas de Nice, enquanto SAINT TROPEZ passou a ser controlada integralmente por CITIBANK (BANCO).

Nesse momento, era a seguinte a composição acionária de CREDICARD: ITAUCARD (ITAÚ) e FHL (CITIBANK) possuíam cada uma 1/3 das ações, e tanto TULIPA (ITAÚ) quanto NICE (CITIBANK) possuíam 1/6 das ações.

No mesmo dia (30/04/2006) CREDICARD foi cindida parcialmente, com versão da parcela cindida para Banco Itaú Cartões S/A. Desse modo, o controle da Credicard (antiga denominação da Recorrente) passou a ser exercido pelo GRUPO CITIBANK. A tal

época, NICE passou a deter 1/3 das ações de CREDICARD, enquanto FHL detinha o restante das ações (2/3).

Depois de um mês (30/05/2006), a controladora do grupo no exterior – COIC - efetuou a conferência das quotas da Nice para a CITIBANK CARTÕES. Desse modo, CITIBANK CARTÕES passou a ser controladora de Nice.

Segundo a Recorrente, nesse momento, com a inclusão da CITIBANK CARTÕES no quadro societário de CREDICARD, teria sido concretizado o planejado desde o início pelo Grupo Citibank: atingir a estrutura necessária para a administração das atividades de cartões de crédito independente das demais atividades operacionais do Grupo.

Um dia depois (31/05/2006), houve nova incorporação reversa, dessa vez entre NICE e CREDICARD, ocasião em que o ágio originalmente detido por CANNES na aquisição das ações de TULIPA (depois transferido a SAINT TROPEZ, e mais tarde à NICE), veio a compor o ativo de CREDICARD.

Nesse momento, CITIBANK CARTÕES detinha 1/3 das ações de CREDICARD, enquanto o restante delas permanecia em poder de FHL (CITIBANK).

Em razão da incorporação de NICE por CREDICARD, houve o aumento de capital desta em R\$ 45.739.592,43, levando à emissão de 6.468.888 ações ordinárias nominativas, distribuídas proporcionalmente à participação no então capital de NICE, resultando em uma participação, em CREDICARD, de 58,59% para FHL e 41,41% para CITIBANK CARTÕES.

Ao término de mais sete meses (31/12/2006), FHL foi também incorporada por sua investida Credicard. Tal reestruturação implicou novo desenho societário do grupo, sendo que a controladora no exterior (COIC), além de deter 100% das ações de CITIBANK CARTÕES, passou a deter 3/5 das ações de CREDICARD, enquanto os outros 2/5 das ações eram detidos pelo próprio CITIBANK CARTÕES.

A partir de então, CREDICARD (atualmente BANCO CITICARD, Recorrente) passou a amortizar fiscalmente as parcelas do ágio pago por CANNES na aquisição de participação em TULIPA.

Para a Recorrente, não existiria restrição legal para a transferência do ágio, que deveria acompanhar o investimento. De igual modo, a utilização das empresas consideradas veículo, tanto pela autoridade fiscal, quanto pela turma julgadora de primeira instância, em nada alteraria a possibilidade de amortização do ágio, até mesmo porque o ágio em questão havia sido efetivamente pago, gerado em negócio entre partes independentes e baseado em laudo idôneo. Além disso, a utilização de tais empresas na operação não teria gerado ágio novo, bem como restaria justificada por propósitos negociais devidamente comprovados nos autos.

Entendo não assistir razão à Recorrente.

A meu ver, independentemente do desenho das operações e dos eventuais propósitos negociais na utilização de empresas veículo, não havendo extinção do investimento adquirido com ágio mediante confusão patrimonial entre investida e investidora, não há que se falar em dedutibilidade do ágio.

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

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

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

Naquele caso a hipótese ainda tratava da utilização de empresa veículo cujo único objetivo foi possibilitar, mediante reestruturação societária meramente artificial e formal, a amortização do ágio. No presente caso, para seu deslinde, basta a análise de elemento fundamental para que o ágio pudesse ser amortizado, qual seja, que investida e investidora passassem a ser uma única pessoa jurídica, o que jamais ocorreu no caso concreto.

Isso porque tendo CANNES adquirido 50% das ações de TULIPA com ágio, somente haveria se falar em amortização de tal ágio se CANNES e TULIPA passassem a ser uma única empresa. Conforme já salientado, tal reestruturação não foi levada a efeito. TULIPA foi cindida parcialmente, vertendo parcela de seu patrimônio para uma nova empresa (SAINT TROPEZ). A cisão efetivamente ocorrida se deu entre CANNES e SAINT TROPEZ. Esta, posteriormente, realizou nova cisão parcial, criando NICE, que futuramente por incorporada por CREDICARD (Recorrente), que passou a amortizar o ágio.

Conforme venho explanando em meus votos, não se pode confundir o direito a contabilização do ágio com as condições para amortização em termos fiscais.

Vejamos, com base no Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), a legislação que rege a matéria:

*Amortização do Ágio ou Deságio*

*Art.391. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei nº1.730, de 1979, art. 1º, inciso III).*

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

*Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido*

*Art.426. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei nº1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei nº1.730, de 1979, art. 1º, inciso V):*

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

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

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

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

*Nesse sentido, compulsando os autos, percebe-se claramente que os investimentos realizados, e adquiridos com ágio, comporiam o ativo da Recorrente, provavelmente, por tempo indeterminado, haja vista a continuidade das operações antes realizadas pelas investidas em novas empresas, segregadas de acordo com o ramo de atividade a que se dedicavam e, ao que tudo indica, ainda se dedicam, com exceção da hipótese de fechamento de capital.*

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

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

*[...]*

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

*[...]*

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

*[...]*

*II- a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária. [grifos nossos]*

*Isso porque o fato de a formação do ágio ter cumprido os requisitos legais estabelecidos, em especial aqueles em que essa turma firmou entendimento necessários (o efetivo pagamento do custo total de aquisição,*

*inclusive o ágio; a realização das operações originais entre partes não ligadas; seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura), não possui o condão de permitir que a regra geral seja desrespeitada, qual seja, o ágio deverá compor o custo do investimento para fins de apuração de ganho de capital em eventual alienação (inteligência do art. 391 c/c art. 426, II, ambos do RIR/99).*

Nessa senda, para que o ágio com fundamento em rentabilidade futura possa compor o resultado do período, o regulamento do imposto de renda impõe ou a alienação do investimento – nesse caso, na forma de custo de aquisição -, ou mediante amortização, desde que haja incorporação, fusão ou cisão entre investidora e investida (art. 386, caput e inciso III), ainda que de forma reversa (art. 386, § 6º, II). Ocorre, volto a frisar, que tal fato jamais ocorreu no caso sob exame. A transferência do ágio a uma terceira pessoa jurídica não possui qualquer previsão legal.

Com exceção de a operação em comento não ter sido realizada no âmbito dos programas de desestatização levada a efeito durante a década de 1990, e independentemente da exigência ou não de propósitos negociais na utilização de empresas veículos, tal caso é muito similar ao do caso TIM julgado neste colegiado na sessão de 26 de novembro de 2014 (acórdão nº 1402-001.876). Naquela oportunidade, assim resumi o entendimento sobre o tema: inexistindo extinção do investimento mediante real reestruturação societária entre investida e investidora não há que se falar em amortização do ágio, não se admitindo sua transferência para terceiros para que usufruam de tais despesas.

E essa é a posição que mantenho para o presente julgado, motivo mais do que suficiente para negar provimento ao recurso em relação ao tema.

O argumento de que, supostamente, o desenho da operação, se realizado de outras maneiras, poderia ter possibilitado a amortização do ágio - ainda que tal estruturação fosse possível - não me sensibiliza, pois há de se analisar os fatos tais quais ocorreram, e não, como, hipoteticamente, poderiam ser realizados.

Além disso, há motivo complementar que justifica a manutenção da infração.

A PGFN em suas contrarrazões se manifesta respeito da necessidade de cancelamento do ágio junto com a extinção do investimento que lhe deu origem.

Tal argumentação procede. Já que houve o cancelamento das ações de TULIPA pertencentes à CANNES quando da cisão parcial da primeira (CANNES recebeu em troca ações de SAINT TROPEZ), o ágio, sendo acessório do principal, deveria também ter sido cancelado. Nesse aspecto, novamente, com a devida vênia, devem ser transcritas as conclusões da PGFN sobre a matéria:

*De fato, é incontroverso na presente lide que o ágio amortizado e deduzido pelo contribuinte decorre da aquisição de 50% das quotas da TULIPA pela CANNES, ocorrida no dia 29/12/2004. Em face dessa operação, portanto, a CANNES registrou um investimento na TULIPA no valor de R\$ 1.583.095.269,58, o de R\$ 743.436.029,47 foi contabilizado como ágio decorrente da diferença entre o custo de aquisição e o valor de patrimônio líquido (R\$ 839.659.240,11).*

*Ato contínuo, em 31/03/2006, houve a cisão parcial da TULIPA. Em decorrência dessa cisão parcial, a parcela da TULIPA adquirida pela CANNES foi vertida à empresa SAINT TROPEZ pelo seu valor de patrimônio líquido (R\$ 1.035.438.783,44). Assim, a TULIPA cancelou as 821.000.583 quotas que a CANNES detinha no valor total de R\$ 1.583.095.269,48, e a SAINT TROPEZ emitiu a mesma quantidade de quotas no valor de R\$ 821.000.583,00<sup>1</sup> (embora o valor de patrimônio líquido fosse maior).*

*Contudo, mesmo as quotas que detinha da TULIPA tendo sido canceladas, a CANNES permaneceu registrando tal investimento em sua contabilidade, assim como o respectivo ágio. Ou seja, a CANNES registrou o investimento que detinha na SAINT TROPEZ pelo seu valor de patrimônio líquido (e sem qualquer ágio ou deságio), o investimento sobre a TULIPA e o correspondente ágio. Nesse diapasão, registra-se o seguinte trecho do Livro Razão da CANNES com data-base de 30/04/2006 (ou seja, quase um mês após a cisão parcial da TULIPA):*

CONTAS DO ATIVO	SALDO ANTERIOR	DEBITO	CREDITO	SALDO ATUAL
1.12.80.00.8 ECOS PRIVADOS-CTA	401.873,85	348.446,51	691.107,95	59.212,41
21128000875.7 080 BANCOS PRIVADOS -	401.873,85	0,00	342.661,44	59.212,41
21128000877.3 080 BANCOS C/NOVIMENTO	0,00	348.446,51	348.446,51	0,00
1.88.45.00.6 IMP.E CONTR.A COMP	50.043,56	1.791,56	0,00	51.835,12
03041070008.0 080 ANTECIPACAO DE CCN	2.967,95	106,25	0,00	3.074,20
03045010001.6 080 ANTECIPACAO DE IMP	3.012,45	107,85	0,00	3.120,30
03046000004.9 080 ANTECIPACOES IRRF	44.063,16	1.577,46	0,00	45.640,62
2.12.10.00.6 PARTICIPACOES COLI	1.784.393.866,26	14.351.672,82	1,00	1.798.745.538,08
2.12.10.15.4 OUTRAS PARTICIPACO	1.784.393.866,26	14.351.672,82	1,00	1.798.745.538,08
22121015424.7 080 INVESTIMENTOS/DIVI	847.307.694,21	0,00	0,00	847.307.694,21
22121015425.5 080 INVESTIMENTO TULIP	188.130.931,20	14.098.880,24	1,00	202.229.810,44
29909090720.7 080 EMBEDDED GOODWILL	749.955.240,85	252.792,58	0,00	749.208.033,43
TOTAL PATRIMONIAL	1.784.845.783,67	408.110,11	383.481,53	1.798.856.585,61
TOTAL COMPENSACAO	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL DO ATIVO	1.784.845.783,67	14.701.910,89	691.108,95	1.798.856.585,61

*Encerrando o caminho percorrido pelo ágio correspondente à aquisição da TULIPA, em 30/04/2006 ele é transferido a SAINT TROPEZ em face da incorporação da CANNES por essa empresa. Nessa mesma data ele é transferido à empresa NICE em razão da cisão parcial a SAINT TROPEZ. E, por fim, em 31/05/2006 é absorvido pelo CREDICARD por meio da incorporação da NICE por esse banco, o qual passa a amortizá-lo e deduzi-lo tributariamente.*

*A fim de demonstrar a ausência de controvérsia sobre o caminho percorrido pelo ágio pago pela CANNES quando da aquisição da TULIPA, destacam-se os seguintes trechos do recurso voluntário:*

*[aquisição de 50% das quotas da TULIPA pela CANNES]*

*Na operação em comento, Cannes adquiriu 821.000.583 quotas, no valor total de R\$ 821.000.583,00, registrando nessa operação um ágio de R\$ 743.436.029,47, conforme atesta o balanço da Cannes de 31/12/2004. Aponte-se que, como bem reconhece a Autoridade Fiscal (tópico 1, item 1.44 do TVF), foi nesta operação que se registrou o ágio sob análise, no presente processo administrativo, pela primeira vez.*

*(...)*

*[incorporação da CANNES pela SAINT TROPEZ]*

*Destarte, com essa operação, o ágio que estava contabilizado na Cannes em virtude da aquisição de 50% das quotas da Tulipa passou a ser registrado pela Saint Tropez.*

*(...)*

*[cisão parcial da SAINT TROPEZ e versão para a NICE]*

*A referida parcela cindida corresponde ao investimento da Saint Tropez na Credicard, bem como o ágio pago pela Cannes na aquisição de participação na Tulipa (transferência do ágio por sucessão em virtude de cisão).*

*(...)*

*[incorporação da NICE pelo CREDICARD]*

*Após a incorporação da Nice, o Recorrente (atual denominação de Credicard) passa a amortizar fiscalmente as parcelas do ágio pago pela Cannes na aquisição de participação na Tulipa.*

*Vê-se, assim, que o recorrente confirma que, embora as quotas que a CANNES detinha da TULIPA tenham sido canceladas em 31/03/2006, com a cisão parcial dessa segunda empresa, o ágio relativo a tal aquisição se perpetuou de forma independente.*

*Pois bem, descrito o suporte fático, parte-se à aplicação do direito.*

*[...]*

*[...] o ágio deveria ter sido cancelado junto com o investimento que lhe deu causa. Em termos contábeis, tributários e societários, tendo havido a extinção do investimento por cisão, não há como o correspondente ágio permanecer existindo de forma autônoma, ainda que tal "mais valia" tenha sido paga com base em uma parcela do investimento que permaneceu sob o poder do investidor.*

*Por certo, o registro de um ágio decorre do método da equivalência patrimonial (MEP), segundo o qual o preço de aquisição de uma participação societária deve ser desdobrado entre o valor de patrimônio líquido da participação, e o ágio ou deságio. Assim, o registro de um ágio é um aspecto acessório do custo de aquisição de um investimento, o qual é o registro principal. Por essa razão, inclusive, que o parágrafo 1º do artigo 385 do RIR/99 estabelece que "o valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento".*

*Portanto, sendo um registro de natureza acessória, a sorte do ágio deve sempre seguir a sorte do investimento que lhe deu origem. Sendo o investimento alienado ou extinto por qualquer razão, o correspondente ágio também deverá ser cancelado. Em face do cancelamento da conta principal do investimento, não haverá como registrar a correspondente subconta.*

*Como única exceção à regra acima descrita, tem-se a autorização contida no artigo 386 do RIR/99, pela qual o ágio permanece existindo mesmo com a extinção do investimento que lhe deu causa. Contudo, não se deve olvidar que a referida norma trata de casos onde há a confusão patrimonial entre investimento e investidor, ou seja, onde não há a efetiva extinção do investimento, apenas a confusão de patrimônios. Nesse esteio, o artigo 386 cria uma hipótese de presunção de extinção do investimento adquirido com a manutenção do ágio.*

*No caso em apreço, vale ressaltar, a situação é diversa daquela prevista no artigo 386. Ao contrário do que tal norma prevê, a CANNES não absorveu o patrimônio cindido da TULIPA a fim de justificar a presunção de que o investimento foi extinto. A CANNES substituiu um investimento que tinha (50% das quotas da TULIPA) por outro (100% das quotas da SAINT TROPEZ). Portanto, na situação em testilha, o artigo 386 não poderia ser aplicado para justificar a manutenção do registro ágio.*

*Dessa forma, retornando a presente lide, vê-se que, a sorte do ágio registrado pela CANNES deveria ter seguido a sorte das quotas da TULIPA adquiridas por aquela empresa. Uma vez as quotas da TULIPA tendo sido canceladas do patrimônio da CANNES, o respectivo ágio deveria também ter sido cancelado. Não há qualquer justificativa contábil, societária e tributária para que a CANNES permaneça registrando um ágio cuja participação societária que lhe deu origem foi cancelada por cisão da empresa.*

*Tal como defende o recorrente que o ágio deve seguir o investimento que lhe deu ensejo, no presente caso, o ágio relativo à aquisição da TULIPA deve seguir tal empresa. Portanto, tendo 50% de seu patrimônio sido extinto e vertido para outra empresa, o ágio relativo a essa aquisição deixou de existir, pois essa parcela do patrimônio deixou de ser da TULIPA.*

*Ademais, um outro aspecto que deixa o registro adotado pelo contribuinte ainda mais confuso, é o fato de a CANNES, mesmo tendo mantido o registro*

do investimento que detinha sobre a TULIPA com o respectivo ágio, ter também registrado o investimento sobre a SAINT TROPEZ. Ou seja, com a cisão parcial da TULIPA, a CANNES registrou em duplicidade o mesmo investimento, e manteve o ágio com relação ao investimento que fora extinto.

Mas, o que teria levado a CANNES a manter o registro do ágio reativo à aquisição da TULIPA? Por que ela não transformou esse ágio referente a TULIPA em ágio referente a SAINT TROPEZ?

Porque, quando do registro contábil do investimento na SAINT TROPEZ, a CANNES apurou deságio. Com efeito, tal como ressaltado anteriormente, o patrimônio da TULIPA fora vertida a SAINT TROPEZ pelo seu valor de patrimônio líquido (R\$ 1.035.438.783,44). Contudo, esse montante era superior ao valor das quotas da SAINT TROPEZ registradas pela CANNES (R\$ 821.000.583,00). Dessa forma, pelo MEP, a CANNES deveria ter registrado um deságio em face da aquisição das quotas da SAINT TROPEZ no valor de R\$ 214.438.200,44.

Destarte, demonstra-se que, além da alegada transferência do ágio ser impossível em face dessa "mais valia" ter sido extinta junto com o cancelamento do investimento que lhe deu origem, o ágio registrado pela CANNES em face da cisão parcial da TULIPA deveria ser, na verdade, um deságio. Portanto, se houve alguma transferência até o CREDICARD, não foi de um ágio para ser deduzido, mas sim de um deságio para ser tributado.

Diferente seria se, com a cisão parcial da TULIPA, a CANNES tivesse cancelado por completo o investimento que detinha nessa empresa, e registrado a participação societária da SAINT TROPEZ pelo seu valor de mercado pautado em novo laudo. Caso a CANNES tivesse assim procedido, ela teria segregado o custo de aquisição de 100% das quotas da SAINT TROPEZ no valor de patrimônio líquido dessa empresa e em um novo ágio. Diante dessa hipótese, não se estaria discutindo a impossibilidade de transferência do ágio em face da sua extinção junto com o investimento que lhe deu origem, mas sim a possibilidade, propriamente dita, da "mais valia" ser transferida.

Por fim, destaca-se que eventual alegação de que o ágio pago se refere ao CREDICARD, e não a TULIPA, não é hábil a justificar a manutenção do registro dessa "mais valia" após a cisão parcial da TULIPA. Com efeito, como já explicado no item anterior, a CANNES em nenhum momento adquiriu diretamente qualquer participação societária do CREDICARD. Portanto, não haveria como a CANNES registrar um ágio relativo ao CREDICARD em face da aquisição da TULIPA, e mantê-lo após a extinção dessa última empresa. Contabilmente, isso também seria impossível.

Sendo assim, em face do exposto, mostra-se a ineditabilidade do ágio absorvido pelo CREDICARD quando da incorporação da NICE uma vez que essa "mais valia" fora extinta quando da cisão parcial da TULIPA. Por certo, não havendo

*como a CANNES ter mantido o registro do referido ágio após a cisão da TULIPA, a "mais valia" não poderia ter sido transferida até o CREDICARD.*

Em relação à dedutibilidade de tais valores da base de cálculo da CSLL, outra não sorte não merece a irrisignação da Recorrente.

A CSLL tem como base de cálculo o lucro líquido do período com os ajustes determinados na respectiva legislação.

Neste sentido, determinam os artigos 248 e 277, ambos do RIR/99:

*Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º; Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).*

*Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11).*

O lucro operacional é, pois, o resultado do confronto das receitas operacionais com as despesas operacionais. Assim, determina o artigo 299/99:

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

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

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

Da interpretação sistemática destes dispositivos, extrai-se que somente poderão reduzir o lucro líquido, as despesas operacionais que preencham os requisitos previstos no artigo 299, acima transcrito, quais sejam, as despesas necessárias.

Não se trata de aplicação de analogia, mas sim, de considerar que o dispêndio que violam as regras de dedutibilidade do IRPJ, não pode reduzir o lucro líquido que, também, é a base de cálculo da CSLL, com os ajustes previstos na sua legislação específica.

Ainda que se considere que as despesas em questão, no presente caso, tenham natureza não operacional, cabe lembrar que, o que os torna indedutíveis também da base de cálculo da Contribuição Social é o próprio conceito de resultado do exercício apurado com observância da legislação comercial.

A escrituração contábil, pela qual se apura o resultado do exercício, ponto de partida para se chegar à base de cálculo tanto do IRPJ como da CSLL, deve observar postulados e princípios contábeis.

Conforme impõe o Princípio da Entidade, um dispêndio produzido de forma equivocada não deve estar na contabilidade. Em outras palavras, a contabilização de despesas inexistentes implica inobservância do princípio contábil da entidade, devendo ensejar, também por esta razão, a sua glosa, afetando, portanto, a base de cálculo do IRPJ e também da CSLL.

Os dispêndios glosados afetam o próprio resultado do exercício e, conseqüentemente, também a base de cálculo da Contribuição Social, como definida no art. 2º da Lei 7.689, de 1988, com as alterações do art. 2º da Lei 8.034, de 1990.

Além disso, o art. 13 da Lei nº 9.249/95<sup>1</sup>, quando trata das despesas indedutíveis das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL, é taxativo ao dispor que tais vedações de dedutibilidade se aplicam independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.502/64, justamente a base legal do art. 299 do RIR/99.

Assim, dada a relação de causa e efeito entre as glosas efetuadas para fins de apuração do lucro real e da CSLL, voto por negar provimento ao recurso também em relação a tal matéria.

### **3 DA EXIGÊNCIA DE MULTAS ISOLADAS POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS DE IRPJ E CSLL**

Em razão da glosa de despesas, a Recorrente deixou de recolher valores a título de estimativas de IRPJ e CSLL, ensejando a exigência de multas isoladas.

Há de separar a exigência em dois períodos distintos em razão da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996: o primeiro até o advento da Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007) e o segundo após a edição de tal ato.

Em relação à aplicação da multa isolada de forma concomitante com a multa de ofício, em que pese meu entendimento pessoal sobre a matéria, recentemente foi aprovada súmula impedindo tal cobrança quando baseada no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, conforme se observa do enunciado nº 105 da Súmula CARF: "*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.*"

Com a edição da Medida Provisória nº 351/2007 em 22/01/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL passou a ter novo regramento.

No caso concreto, a partir da estimativa devida referente ao mês de dezembro de 2006, cujo vencimento se deu em 31/01/2007, a penalidade isolada aplicada no lançamento de ofício encontra-se prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação que lhe foi dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, não se aplicando, portanto, a Súmula CARF nº 105. Confirma-se a nova redação do dispositivo em questão:

<sup>1</sup> Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, [...]

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

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

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

*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;*

*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.*

[...]

As multas exigidas juntamente com o tributo ou isoladamente, como definidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, vinculam-se a infrações de natureza distinta. A Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 1º, estabeleceu como regra geral, a partir do mês de janeiro de 1997, a apuração do lucro real trimestral. Apenas por exceção a pessoa jurídica poderia optar pela apuração do lucro real anual, situação em que fica obrigada a efetuar os recolhimentos do IRPJ e da CSLL mensalmente, calculados por estimativa (artigo 2º).

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos mensalmente são determinadas por meio da aplicação, sobre a receita bruta do mês, de percentuais estabelecidos pelo artigo 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, de acordo com as atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica.

Consoante se verifica pela redação das normas transcritas, são essencialmente duas as penalidades previstas no art. 44 retrotranscrito (“*serão aplicadas as seguintes multas*”, “*I...II*”): uma, exigida juntamente com o tributo faltante, nas hipóteses de “*de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*”. Essa penalidade está valorada em 75% “*sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição*”; outra, exigida de forma isolada, no percentual de 50%, na hipótese da falta recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL.

É pertinente esclarecer que os recolhimentos efetuados mensalmente a título de estimativas (art. 2º, §§ 3º e 4º, da Lei nº 9.430, de 1996) não são definitivos, porquanto a apuração definitiva do tributo devido se dará somente ao final de cada ano-calendário. Esse o motivo pelo qual a penalidade pelo inadimplemento dessa obrigação é denominada multa isolada, uma vez que pode ser exigida independentemente de haver ou não tributo devido ao final do período de apuração. E também não há qualquer correlação entre o valor do tributo devido ao final de apuração e a multa isolada: sua base de cálculo é o valor do pagamento mensal (estimativa) de IRPJ ou CSLL que deixar de ser recolhido.

Diante dessas constatações, é imperioso concluir que as multas são distintas e autônomas. Isso decorre, acima de tudo, das evidentes diferenças que existem entre as hipóteses de incidência e os consequentes das normas punitivas.

No IRPJ e na CSLL, observamos que os critérios material e temporal são completamente distintos. O tributo não pago, decorrente da existência de lucro apurado trimestralmente ou anualmente, submete-se à multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, enquanto que a estimativa não recolhida, decorrente da existência de receita bruta mensal ou balanços de redução, submete-se à multa do inciso II do dispositivo antes citado.

No caso do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, a quantificação toma por base o tributo devido em função do lucro, fazendo incidir o percentual de 75% (regra geral passível de qualificação e agravamento - §§ 1º e 2º do art. 44). No caso do inciso II, letra “b”, do dispositivo antes citado, a quantificação toma por base a estimativa apurada em função da receita bruta ou resultados mensais, fazendo incidir o percentual de 50% (regra geral não passível de qualificação ou agravamento).

Como se pode observar, são duas normas distintas e autônomas, que punem, em diferentes graus, ilicitudes diversas.

Alega a Recorrente que a aplicação da penalidade isolada, tal qual perpetrada no auto de infração, viola o princípio da legalidade. Aduz ainda que não se poderia aplicá-la após o encerramento do exercício, tampouco em concomitância com a multa de ofício de 75%. Cita diversos acórdãos do CARF que dariam guarida a sua tese.

Não merecem prosperar os argumentos de defesa. Vejamos.

Em primeiro lugar, conforme já transcrito, a penalidade isolada por ausência de recolhimento de estimativas mensais está prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, não havendo que se falar em ofensa ao princípio da legalidade. Nesse sentido, também, não há ofensa ao art. 97, V, do CTN, uma vez que a multa em discussão foi instituída por lei.

Em relação a não aplicabilidade das multas isoladas após o encerramento do exercício, implicaria ofensa à literalidade do art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96, dispositivo que prevê, de forma expressa, a aplicação da penalidade isolada “*ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*”. Ora, se a própria norma prevê sua aplicação ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, pressupõe-se, por óbvio, que o exercício já tenha sido encerrado, sem o que não se poderia falar em apuração do resultado do exercício.

Pode-se concluir que o ordenamento jurídico protege, com a multa isolada, o fluxo financeiro advindo do pagamento mensal das estimativas. Ora, inexistindo penalidade pelo seu não recolhimento não haveria como obrigar o contribuinte a antecipar o tributo, e o pagamento das estimativas acabaria por se tornar mera faculdade do contribuinte, retirando da norma a sua força cogente, o que não se mostra razoável.

Em relação às decisões colacionadas pela Recorrente, frise-se que se baseiam na redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430/96. **Em que pese minha particular discordância com a interpretação do referido dispositivo dada pelos acórdãos em questão, não se pode olvidar que os argumentos utilizados não se amoldam a novel redação dada ao dispositivo pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.** Vejamos.

Ao se comparar a alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, constata-se que se buscou adequar o dispositivo à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, que atacava a redação do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...*"), e também o fato da ocorrência de *bis in idem*, pois a "mesma" multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520). Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*"), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A referência à multa isolada agora é tratada em dispositivo específico (inciso II), com multa em percentual distinto da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

De qualquer modo, quer pela redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430/96, quer pela atual, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratarem de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Isso posto, voto por manter a exigência das multas isoladas.

#### 4 DA INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Por fim, alegou o contribuinte que a cobrança de juros sobre a multa de ofício seria ilegal.

Observa-se, inicialmente, que a questão tem sido objeto intenso debate pela Câmara Superior, haja vista que, num lapso de poucos meses, ocorreram votações em sentidos opostos, ambos decididos por maioria apertada de votos, como se verifica dos acórdãos nº 9101-00539, de 11/03/2010, e nº 9101-00.722, de 08/11/2010.

Abstraindo-se de argumentos finalísticos, como o enriquecimento ilícito do Estado, os quais fogem à alçada deste tribunal administrativo, conforme determina a Súmula CARF nº 2, expõe-se os fundamentos considerados suficientes para justificar a cobrança nos presentes autos, com espelho no acórdão nº 9101-00539, de 11/03/2010, de lavra da Conselheira Viviane Vidal Wagner:

*O conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto tributo quanto penalidade pecuniária.*

*Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e*

*contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*crédito tributário dela decorrente.  
(destacou-se)*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*No mesmo sentido já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:*

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

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

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

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

*No âmbito do Poder Judiciário, a jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:*

*REsp 1098052 / SP RECURSO  
ESPECIAL2008/0239572-8 Relator(a)*

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

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

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

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

*No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, de observância obrigatória pelo colegiado, por força de norma regimental (art. 72 do RICARF), nos seguintes termos:*

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

No que se refere ao período de 01/01/1995 a 31/12/1996, sustentam alguns que o Parecer MF/SRF/Cosit nº 28/98 teria deixado claro não ser exigível a incidência de juros sobre a multa de ofício tendo em vista as disposições do inciso I, do art. 84, da Lei nº 8.981/95.

O mencionado Parecer, ainda que conclua pela incidência dos juros sobre a multa de ofício para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, de fato manifesta-se nos termos dessa tese. Entretanto, constata-se que o referido Ato Administrativo não levou

em consideração a alteração legislativa trazida pela MP nº 1.110, de 30/08/95, que acrescentou o § 8º ao art. 84, da Lei 8.981/95, e que estendeu os efeitos do disposto no *caput* aos demais créditos da Fazenda Nacional cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Cumpra esclarecer ainda que as três turmas da Câmara Superior, em decisões recentes, vêm confirmando a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício (Acórdãos 9101-001.863, 9202-003.150 e 9303-002.400).

Por fim, corroborando o aqui exposto, o STJ vem firmando entendimento no mesmo sentido, entendendo que os juros moratórios incidem sobre a multa de ofício, conforme se observa na ementa a seguir reproduzida:

*DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA FISCAL PUNITIVA.*

*É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. Precedentes citados: REsp 1.129.990-PR, DJe 14/9/2009, e REsp 834.681-MG, DJe 2/6/2010. AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012.*

Ressalta-se ainda que, em recentes julgados o STJ decidiu que, no âmbito do parcelamento especial previsto na Lei nº 11.941/2009, as remissões previstas em tal dispositivo legal para as multas de mora e de ofício não autorizam aplicações de reduções superiores às fixadas na mesma lei (45%) para os juros de mora incidentes sobre tais penalidades, ou seja, visto sob outro enfoque, reafirmou-se o entendimento de que incidem juros moratórios sobre as multas de mora e de ofício. Tal exegese pode ser observada no REsp 1.492.246/RS (Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, segunda turma, julgado em 02/06/2015, DJe 10/06/2015) e no REsp 1.510.603-CE (Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 20/08/2015), em relação ao qual transcreve-se a seguir sua ementa:

*TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO. 11.941/2009. REMISSÃO DE MULTA EM 100%. DESINFLUÊNCIA NA APURAÇÃO DOS JUROS DE MORA. PARCELAS DISTINTAS. PRECEDENTE. 1. "Em se tratando de remissão, não há qualquer indicativo na Lei n. 11.941/2009 que permita concluir que a redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício estabelecida no art. 1º, §3º, I, da referida lei implique uma redução superior à de 45% (quarenta e cinco por cento) dos juros de mora estabelecida nos mesmo inciso, para atingir uma remissão completa da rubrica de juros (remissão de 100% de juros de mora), como quer o contribuinte " (REsp 1.492.246/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/06/2015, DJe 10/06/2015.). 2. Consequentemente, a Lei n. 11.941/2009 tratou cada parcela componente do crédito tributário (principal, multas, juros de mora e encargos) de forma distinta, de modo que a redução percentual dos juros moratórios incide sobre as multas tão somente após a apuração atualizada desta rubrica (multa). Recurso especial provido. REsp 1.510.603-CE, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 20/08/2015.*

Processo nº 16327.721657/2011-22  
Acórdão n.º 1402-002.152

S1-C4T2  
Fl. 1.538

---

#### 4 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por rejeitar as arguições de nulidade da decisão de primeira instância e de decadência, e, no mérito, negar provimento ao recurso.

*(assinado digitalmente)*

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar - Redator designado

Ouso discordar do i. Conselheiro relator tão-somente quanto à aplicação da multa isolada, concomitante com aquela aplicada proporcionalmente ao tributo lançado.

Quanto a essa matéria, este Conselho possui entendimento firmado, para fatos geradores anteriores à mudança legislativa trazida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, com a edição da Súmula CARF nº 101, *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.*

Com efeito, a inteligência da citada súmula é clara quanto à impossibilidade de exigência concomitante das multas quando relativas a fatos geradores anteriores a 2007, nada aclarando, no meu entender, quanto a fatos geradores a partir daquela data.

Nesse esteira, quanto a fatos geradores posteriores à citada mudança legislativa, como é o caso dos autos deste processo, este Colegiado possui entendimento sedimentado, embora não unânime, no sentido da inaplicabilidade da multa isolada quando concomitante com a multa de ofício proporcional ao tributo apurado. Nesse sentido, cito, dentre outros, o acórdão CSRF 9101-00.450, de 4/11/2009, cuja ementa elucida:

*MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ou apuração inexistência de tributo a recolher no ajuste anual.*

E acórdão nº 1102-001.315 de 25/09/2015, conforme ementa abaixo.

*Ementa: “Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Anual - calendário: 2006, 2007 MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DE TRIBUTOS. ALTERAÇÕES DA LEI 11.488/07. A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ, mesmo após as alterações no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, promovidas pela Lei nº 11.488/07.”*

A jurisprudência no e.Superior Tribunal de Justiça também se coaduna com esse entendimento. Veja-se, nesse sentido, o AgRg no REsp 1499389/PB.

*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 1499389 / PB)*

E o citado REsp 1496354/PR, julgado pela segunda Turma daquela Corte, que, à unanimidade, confirmou o entendimento quanto à impossibilidade da aplicação das duas multas, quando concomitantes.

*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.*

Transcrevo agora excertos do voto condutor daquele julgado, com os fundamentos que adoto:

"[...]

Para fins de esclarecimento da controvérsia, cito as normas que, segundo a parte recorrente, foram violadas:

*"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004)*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004)*

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

*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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)"*

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 repreender 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, à 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.

[...]"

Portanto, as multas de ofício isoladas, naquilo em que forem concomitantes com as multas de ofício proporcionais, devem ser exoneradas. Em outras palavras, a multa isolada será cancelada até o montante de base de cálculo menor ou igual à base de cálculo sobre a qual incidiu a multa de ofício proporcional, nos termos abaixo, para o caso concreto:

Ano-calendário	BC multa de ofício proporcional IRPJ	BC multa isolada IRPJ	BC multa isolada remanescente	Multa isolada remanescente
2007	37.341.116,64	37.341.116,64	-	-
2008	37.341.116,64	37.341.116,64	-	-

Ano-calendário	BC multa de ofício proporcional CSLL	BC multa isolada CSLL	BC multa isolada remanescente	Multa isolada remanescente
2007	13.442.802,00	13.442.802,00	-	-
2008	19.566.745,13	19.417.380,72	-	-

Tendo em vista que para o IRPJ e CSLL a base de cálculo da multa isolada foi igual ou inferior à base de cálculo sobre a qual incidiu a multa de ofício proporcional, a concomitância, quanto a esses tributos, atinge as multas isoladas por inteiro.

(assinado digitalmente)

**FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR – Redator Designado**

Processo nº 16327.721657/2011-22  
Acórdão n.º **1402-002.152**

**S1-C4T2**  
Fl. 1.543

---

CÓPIA