



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

Processo n° 16561.720042/2011-14
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.759 – 1ª Turma
Sessão de 5 de abril de 2017
Matéria IRPJ - ÁGIO
Recorrentes VOTORANTIM CIMENTOS S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. GLOSA.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e para o qual não houve demonstração do fundamento econômico.

ENCERRAMENTO DE ATIVIDADES. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LIMITE DOS 30% DO LUCRO REAL.

Inexiste previsão legal para se proceder à compensação de prejuízos (trava), além do percentual de 30% do lucro real, ainda que a pessoa jurídica esteja no encerramento das suas atividades.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal *ainda que* tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

LANÇAMENTOS REFLEXOS OU DECORRENTES.

Pela íntima relação de causa e efeito, aplica-se o decidido ao lançamento principal ou matriz de IRPJ também ao lançamento reflexo ou decorrente de CSLL.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

MULTA QUALIFICADA. ÁGIO INTERNO. OCORRÊNCIA DE FRAUDE.

A consecução de atos que culminaram com a supressão ilícita de tributos, obtida através da dedução de despesa com amortização de ágio interno, evidencia conduta dolosa tendente a impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal ("fraude", na inteligência do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964). Impõe-se, assim, a qualificação da multa de ofício.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento (i) por maioria de votos, quanto ao ágio, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), José Eduardo Dornelas Souza, que acompanhou o relator pelas conclusões e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento; (ii) por maioria de votos, quanto à concomitância da multa, vencidos o relator, a conselheira Cristiane Silva Costa, que o acompanhou pelas conclusões e o conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, que lhe deram provimento; (iii) por voto de qualidade, quanto à trava de 30%, vencidos o relator e os conselheiros Cristiane Silva Costa, José Eduardo Dornelas Souza e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento; e (iv) por voto de qualidade, quanto aos juros sobre a multa, vencidos o relator e os conselheiros Cristiane Silva Costa, José Eduardo Dornelas Souza e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Adriana Gomes Rego.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto - Relator

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Jose Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Gerson Macedo Guerra, Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por **VOTORANTIM CIMENTOS S/A** (doravante “**contribuinte**”), bem como pela **PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL** (doravante “**PFN**”), em face do acórdão nº **1302-001.687** (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), proferido pela então 2ª Turma Ordinária, 3ª Câmara (doravante “**Turma a quo**”).

Colhe-se do acórdão *a quo* o seguinte relato quanto ao presente caso:

"VOTORANTIM CIMENTOS S/A, já qualificada nestes autos, foi autuada e intimada a recolher crédito tributário no valor total de R\$ 115.957.681,95, discriminado no Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo, à fl. 3.

Os vários autos de infração reunidos no presente processo constituem créditos tributários de IRPJ e CSLL, além de multas exigidas isoladamente por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre bases estimadas. Releva destacar que parte dos créditos tributários é exigida da interessada na qualidade de contribuinte. Outra parte dos créditos lhe é exigida na qualidade de sucessora, por incorporação, de Engemix S/A. Finalmente, uma terceira parte dos créditos tributários do processo é exigida da interessada na qualidade de sucessora, por incorporação, de Votorantim Cimentos Brasil Ltda., por sua vez sucessora por incorporação de Itapisserra Mineração S/A.

As infrações identificadas pelo Fisco estão minuciosamente descritas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 8930/8984. Segue apertada síntese.

ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL – GLOSA DE DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO ORIGINADO NA ENGEMIX PARTICIPAÇÕES S/A

Valor não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, relativo a despesa indedutível de amortização de ágio registrado pela Cimefor Comercial Importadora e Exportadora Ltda., CNPJ 00.480.565/000113, relativo a subscrição de capital, ano-calendário 2001, na Engemix Participações S/A, CNPJ 02.405.472/0001-50, com ágio de aproximadamente R\$ 200 milhões. Em 31/10/2005, a Cimefor foi incorporada pela Engemix S/A, CNPJ 60.405.446/0001- 28. A partir de janeiro de 2006 a Engemix S/A passou a amortizar o ágio à razão de 1/60 mensais, sendo que as despesas relativas a essa amortização foram registradas na contabilidade da Engemix S/A até novembro de 2008, pois em 30/12/2008 ela foi incorporada pela Votorantim Cimentos Ltda. (fiscalizada).

· A esta infração foi aplicada a multa qualificada de 150%.

· IRPJ – Fatos geradores praticados pela incorporada Engemix S/A: 31/12/2006, 31/12/2007 e 30/11/2008 – Infração 0001, fls. 8814/8816.

· CSLL – Fatos geradores praticados pela incorporada Engemix S/A: 31/12/2006, 31/12/2007 e 30/11/2008 – Infração 0001, fls. 8841/8842 (reflexo da infração do IRPJ).

· IRPJ – Fatos geradores praticados pela própria fiscalizada, após a incorporação da Engemix S/A: 31/12/2008, 31/03/2009, 30/06/2009, 30/09/2009, 31/12/2009 e 31/12/2010 – Infração 0001, fl. 8858.

· CSLL – Fatos geradores praticados pela própria fiscalizada, após a incorporação da Engemix S/A: 31/12/2008, 31/03/2009, 30/06/2009, 30/09/2009, 31/12/2009 e 31/12/2010 – Infração 0001, fl. 8886 (reflexo da infração do IRPJ).

SALDO INSUFICIENTE – COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO OPERACIONAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE GERAL

· O sujeito passivo compensou prejuízos operacionais em montante superior ao saldo desse prejuízo. Esta infração decorre da glosa de despesas com amortização de ágio, anteriormente descrita.

· A esta infração foi aplicada multa de 75%.

· IRPJ – Fatos geradores praticados pela incorporada Engemix S/A: 30/12/2008 – Infração 0002, fls. 8814/8816.

· CSLL – Fatos geradores praticados pela incorporada Engemix S/A: 30/12/2008 – Infração 0002, fls. 8841/8842 (análoga à infração do IRPJ).

INOBSERVANCIA DO LIMITE DE COMPENSAÇÃO – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO OPERACIONAL SEM A OBSERVANCIA DO LIMITE DE 30%.

· O sujeito passivo compensou prejuízos fiscais, sem observar o limite de compensação de 30% do Lucro Líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas e autorizadas pela legislação de regência.

· A esta infração foi aplicada multa de 75%.

· IRPJ – Fatos geradores praticados pela incorporada Engemix S/A: 30/12/2008 – Infração 0003, fls. 8814/8816.

· CSLL – Fatos geradores praticados pela incorporada Engemix S/A: 30/12/2008 – Infração 0003, fls. 8841/8842 (análoga à infração do IRPJ).

INOBSERVANCIA DO LIMITE DE COMPENSAÇÃO – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO OPERACIONAL SEM A OBSERVANCIA DO LIMITE DE 30%.

· A sociedade Itapisserra Mineração S/A, CNPJ nº 51.011.955/0001-85, compensou prejuízos fiscais, sem observar o limite de compensação de 30% do Lucro Líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas e autorizadas pela legislação de regência, por ocasião de sua incorporação pela sociedade Votorantim Cimentos Brasil Ltda., CNPJ nº 96.824.594/0001-24, a qual, em 31/08/2010, foi incorporada pela sua controladora Votorantim Cimentos S/A, CNPJ nº 01.637.895/0001-32 (fiscalizada).

· A esta infração foi aplicada multa de 75%.

· IRPJ – Fatos geradores praticados pela Itapisserra Mineração S/A: 30/12/2006 – Infração 0001, fls. 8918/8919.

· CSLL – Fatos geradores praticados pela Itapisserra Mineração S/A: 30/10/2006 – Infração 0001, fl. 8924 (análoga à infração do IRPJ).

MULTA OU JUROS ISOLADOS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ (CONTRIBUIÇÃO SOCIAL) SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

· *Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) incidente sobre a base de cálculo estimada em função de balanços de suspensão ou redução. Esta infração decorre da glosa de despesas com amortização de ágio, anteriormente descrita.*

· *A multa foi exigida isoladamente no percentual de 50% do valor da estimativa não recolhida.*

· *IRPJ – Fatos geradores praticados pela incorporada Engemix S/A: 31/07/2006, 30/09/2007, 31/07/2008, 31/08/2008, 30/09/2008, 31/10/2008 e 30/11/2008 – Infração 0004, fls. 8814/8816.*

· *CSLL – Fatos geradores praticados pela incorporada Engemix S/A: 31/07/2006, 30/09/2007, 31/07/2008, 31/08/2008, 30/09/2008, 31/10/2008 e 30/11/2008 – Infração 0001, fls. 8832/8833 (análoga à infração do IRPJ).*

· *IRPJ – Fatos geradores praticados pela própria fiscalizada, após a incorporação da Engemix S/A: 31/12/2008, 31/01/2010, 28/02/2010, 31/03/2010, 30/04/2010, 31/05/2010, 30/06/2010, 31/07/2010, 31/08/2010, 31/10/2010 e 31/12/2010 – Infração 0004, fl. 8814/8816.*

· *CSLL – Fatos geradores praticados pela própria fiscalizada, após a incorporação da Engemix S/A: 31/12/2008, 31/01/2010, 28/02/2010, 31/03/2010, 30/04/2010, 31/05/2010, 30/06/2010, 31/07/2010, 31/08/2010, 31/10/2010 e 31/12/2010 – Infração 0001, fls. 8906/8907 (análoga à infração do IRPJ).*

A ciência dos lançamentos ocorreu em 26/12/2011, conforme Aviso de Recebimento à fl. 8986.

As razões de impugnação foram sintetizadas pelo Relator do processo em primeira instância conforme a seguir transcrito:

Notificada das autuações em 26/12/2011 (fls. 8986), a contribuinte apresentou impugnação ao feito fiscal em 16/01/2012 (fls. 9370/9536), alegando, em síntese, o quanto se segue:

(i) Em 1998, o grupo Votorantim adquiriu do grupo Rossi participação societária de 25% na empresa Geral de Concreto S.A, que concentrava as atividades de concretagem, sobretudo desempenhadas pela empresa Engemix S.A, sua controlada, operação objeto de análise pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica, por meio do Ato de Concentração nº 08012.007680/98-51, no qual se deixa claro que a empresa Geral de Concreto passou, neste momento, a ser detida pelo grupo Rossi (acionista controlador) e pelos grupos Votorantim e Real (por meio da Cia. Cimento Portland Itaú, cujos acionistas majoritários eram a Votorantim Cimentos Ltda. 70,90% e o Banco Real de Investimentos 19,73%);

(ii) Os grupos empresariais envolvidos na negociação são absolutamente distintos e não relacionados, tendo ocorrido confusão entre “ágio de subscrição”, correspondente ao fenômeno regulado nos artigos 13, §2º e 182, §1º, alínea "a" da Lei nº 6.404/1976, que serve de instrumento para permitir a injeção de capital na empresa sem que tal aporte prejudique a divisão política percentual das participações societárias, não guardando esta reserva de capital de ágio equivalência numérica com o fenômeno do ágio de investimento; o "ágio" registrado pelo investidor jamais será igual ao "ágio" registrado na empresa receptora do investimento, simplesmente porque se está falando de fenômenos distintos (com pressupostos e cálculos distintos);

(iii) O ágio de investimento, por sua vez, é regulado no artigo 248 da Lei das S.A, complementado pelo artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, e decorre basicamente da aplicação do método da equivalência patrimonial para fins da avaliação contábil de investimentos em empresas coligadas e controladas;

(iv) O ágio de R\$ 189.705.174,24 é resultado da aquisição do controle da Engemix-Par, mas mais especificamente decorre da transferência da integralidade das atividades de concretagem para o grupo Votorantim, a qual se aperfeiçoou com a cisão da Engemix-Par, mediante ato que se iniciou em 2002, no qual o grupo Rossi entregou a totalidade da empresa EPGE Participações Ltda. à Cimefor, retirando-se das atividades de concretagem. Esta cisão dependeu de aprovação de todos os titulares de ações da Engemix Participações (cf. art. 229, §5º da Lei nº 6.404/1976), não havendo como se negar que a cisão ocorreu entre partes independentes (grupos Votorantim e Rossi), em condições de mercado;

(v) Tanto a subscrição de capital pela Cimefor quanto a posterior cisão da Engemix-Par, com a conseqüente tomada dos negócios de concretagem pelo grupo Votorantim, são atos negociais indubitavelmente realizados entre partes não relacionadas;

(vi) Em decorrência da cisão, a Cimefor obteve a totalidade do negócio de concretagem, exercido precipuamente pela Geral de Concreto (futuramente denominada Engemix S.A.), tendo adquirido a integralidade de negócios e marcas da Engemix, Concrelix e Concremaster, passando o grupo Rossi a se dedicar exclusivamente à construção de imóveis, enquanto a antiga Engemix-Par adotou a denominação de Engeplano Participações S.A.;

(vii) O ágio amortizado pela contribuinte de R\$ 189.705.174,24 é resultado da aquisição do controle e tomada das atividades de concretagem para o grupo Votorantim, sendo que o valor inicialmente registrado de R\$ 227.327.489,00 não foi, ao final, o montante aproveitado para fins de amortização fiscal porque, em razão de outros atos de reorganização societária ocorridos ao longo de alguns anos, tal valor de ágio acabou reduzido a R\$ 189.705.174,24;

(viii) Embora a amortização do ágio registrado pela Cimefor tenha se iniciado em 2006, o ágio em si foi gerado nas operações societárias datadas de 18/12/2001 (fls. 30) e 15/01/2002, quando foi consolidado (fls. 34) e considerando que o fato gerador do IRPJ e da CSLL se materializa no dia 31 de dezembro de cada ano, o prazo que a administração tributária teve para analisá-lo se esgotou em 31/12/2007; assim, embora a amortização do ágio tenha se iniciado em 2006, o Fisco não pode mais questioná-la, uma vez que os autos de infração foram lavrados somente em 26/12/2011, quando já transcorrido o prazo de decadência/preclusão de cinco anos contados do fato originário do ágio;

(ix) Considerando que a multa isolada é cobrada mensalmente, por cada uma das estimativas mensais não recolhidas, o fato gerador dessa penalidade também é mensal, de forma que uma vez que a fiscalizada foi intimada em 26/12/2011, todas as multas referentes a período anterior a cinco anos contados retroativamente dessa data foram alcançadas pela decadência, isto é, as multas relativas aos períodos de

apuração que vão até 25/12/2006 não podem ser cobradas da Impugnante, razão pela qual requer também o cancelamento da multa isolada do período de 31/07/2006, tanto relativo ao IRPJ quanto à CSLL;

(x) Em 31/10/2006, a empresa Itapisserra Mineração S.A. (CNPJ 51.011.955/000185 - "Itapisserra") foi incorporada, tendo, por ocasião do levantamento do seu último balanço previamente à incorporação, compensado integralmente o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de CSLL acumulados, sendo que o Fisco somente poderia questionar tal procedimento até 31/10/2011, devendo também ser reconhecida a decadência desta parte da autuação;

(xi) Houve erro no cálculo das penalidades referentes ao ano de 2006, pois caso fossem devidas as estimativas de IRPJ, estaria sujeita à multa de R\$446.822,52, ao invés dos R\$695.665,56 lançados, situação que se reflete também em relação à

CSLL, bem como foi somada à base de cálculo do lançamento o valor de R\$4.892,535,77, sem a devida fundamentação;

(xii) A fundamentação do auto de infração é eivada de contradições, pois ora o problema é a suposta dependência das partes, ora a falta de pagamento, ora a incorporação ter sido feita de forma reversa, ora a suposta falta de propósito negocial, cerceando o direito de defesa da Impugnante, razão pela qual deve ser decretado sua nulidade;

(xiii) Conforme já mencionado, o ágio em discussão se originou da subscrição de capital da Engemix-Par, controlada da Rossi-Par, pela Cimefor (empresa do grupo Votorantim) para a aquisição de seu controle, tendo sido consolidado com a cisão da Engemix-Par, demonstrando que as partes envolvidas eram independentes;

(xiv) As normas contábeis utilizadas pelo Sr. Agente Fiscal, a exemplo dos Ofícios-Circulares/ CVM/SNC/SEP nº 01/2006 e nº 01/2007, da Resolução CFC nº 1.110/2007 e Pronunciamento Técnico CPC-04, embora determinantes no âmbito da Ciência Contábil, não produzem efeitos no âmbito do Direito Tributário e, ainda que fossem aplicáveis, tratam do denominado “ágio interno”, o que não foi gerado na transação em análise;

(xv) Como é de conhecimento da própria fiscalização, a Concrefor foi criada a partir da cisão da Engemix-Par, operação que objetivou segregar a atividade de concretagem do grupo Rossi e transferi-la ao grupo Votorantim, não podendo a Concrefor ser caracterizada como “empresa veículo”, notadamente porque ela não foi criada para servir de meio para o transporte do ágio de um lugar a outro, o que sucederia se ela tivesse sido criada pela Cimefor mediante a transferência da participação detida na Engemix-Par, o que não aconteceu;

(xvi) A Impugnante esclarece que os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 permitem a incorporação de empresa controladora por sua controlada, sendo autorizada, inclusive, a amortização do ágio registrado pela investidora;

(xvii) A Impugnante traz à baila cópias de notas promissórias (Doc. 5), bem como de cheques correspondentes a sua liquidação, demonstrando que: o ágio decorrente da operação de subscrição de ações da Engemix-Par foi efetivamente pago; o pagamento foi feito a pessoa não integrante do grupo Votorantim, pois os cheques foram descontados a favor da Engeplano, atual denominação da Engemix-Par, a qual recebeu injeção de recursos da Cimefor mediante aumento de capital; as notas promissórias e seus descontos correspondem respectivamente a uma contratação de passivo e sacrifícios de ativos, caracterizando despesa incorrida e, ainda que não tivesse ocorrido pagamento, a regra fiscal de dedutibilidade de despesas com amortização de ágio possui requisitos próprios, os quais, de forma particular, (i) não exigem o pagamento como pressuposto para possibilitar sua amortização futura e (ii) não se sujeitam às regras gerais de dedutibilidade de despesas, tal como pretendido pela fiscalização, consoante previstos nos artigos 385 e 386 do RIR/1999;

(xviii) O autuante aponta uma divergência entre um ágio de R\$ 200.048.701,00 e um valor constante do laudo de avaliação da Engemix Participações, que corresponde ao VPL de R\$ 151.501,00 mil, calculado na página 26 do referido laudo (fls. 2942) e comentado na página 30 (fls. 2946), elaborado apenas com vistas aos negócios de concretagem, cujo enfoque foram os fluxos de caixas oriundos das empresas de concretagem Engemix S/A (que é a Geral de Concreto), Concrelix e Concremaster;

(xix) A avaliação de tais atividades resultou em um VPL de R\$ 281.705,7 mil (cf. página 26 do laudo), afirmando-se, na página 30, que 53,78% de tais negócios de concretagem valem R\$ 151.501,3 mil;

(xx) Comparando-se, portanto, o valor das atividades das empresas de concretagem (R\$ 281 milhões) e o valor total desembolsado pela Cimefor para adquirir referido negócio (R\$ 276 milhões), não é possível imaginar onde possa haver a apontada divergência, sendo que os problemas supostamente identificados pelo r. Auditor Fiscal decorrem tão somente do fato de se ter assumido que o ágio amortizável para fins fiscais é o ágio de subscrição;

(xxi) O Auditor Fiscal, por um equívoco, entendeu que o valor de R\$ 230 milhões teriam sido considerados na demonstração dos fluxos de caixa futuros (tabela 5.2), mas tal valor somente serviu para o cálculo do período de payback e da Taxa Interna de Retorno TIR (tabela 5.3), sendo que somente a primeira é que interessa para a finalidade de demonstração do ágio (na forma do art. 384, §3º do RIR/99) e sua amortização fiscal;

(xxii) Em momento algum o Sr. Agente Fiscal define quais seriam os parâmetros para se constatar a ausência ou não de propósito comercial, cujo conceito não possui amparo legal para ser utilizado como forma de desconstituição de operações e o lançamento de ofício de tributos e multas;

(xxiii) Admitindo-se o "propósito comercial" como um conceito aplicável que, segundo as lições do professor Luís EDUARDO SCHOUERI corresponderia à conformidade entre a intenção da parte e a causa do negócio jurídico, de fato, fica evidente sua existência, pois se verificou uma conformidade entre a intenção da Cimefor de adquirir o ramo da atividade de concretagem e a causa desse negócio jurídico de aquisição do controle da EngemixPar e posterior reestruturação societária;

(xxiv) As Leis nº 8.981/95 e 9.065/95 permitem ao contribuinte compensar, nos exercícios seguintes, o saldo remanescente dos prejuízos fiscais e das bases negativas não utilizados em razão da limitação de 30%, ao pressuposto da continuidade das atividades da pessoa jurídica, o que não se sucede quando há seu "desaparecimento" por meio de incorporação, como é o caso dos autos, não restando às sociedades incorporadas outra alternativa que não a compensação integral dos prejuízos fiscais e das bases negativas existentes na data da incorporação, cabendo ainda destacar que o procedimento adotado pela d. Fiscalização está em desconformidade com o artigo 189 da Lei nº 6.404/76, que torna obrigatória a dedução dos prejuízos acumulados na apuração do resultado do exercício;

(xxv) A incorporação da Itapisserra ocorreu em 2006 e a da Engemix S.A em 2008, época em que era pacífico o entendimento do Tribunal Administrativo de que, por ocasião da incorporação, a empresa incorporada poderia compensar integralmente os seus resultados negativos, conforme verificado nos acórdãos nºs 10195.872, 10709.243

10196916, 101122596, 10807.456, 10806.683, 10806.682, 10513.508, 0104258, 0105100, 10707856, 10323.594, 10514.633, 10194.515, 40105.100, 10709.447, não restando dúvidas, portanto, de que a Itapisserra e a Engemix S.A., se é que agiram em desacordo com a lei, incorreram, quando muito, em erro de proibição, não havendo que se falar em reprovabilidade da sua conduta, pelo que deve ser afastada a multa de 75% imposta pela fiscalização;

(xxvi) Há três razões fundamentais pelas quais não se deve exigir multa isolada da Impugnante, quais sejam: inadequação lógica do dispositivo legal relativo à multa isolada com o caso concreto (em que se verifica a exigência de tributo), impossibilidade de se penalizar duplamente um mesmo fato "ilícito" e, de se exigir a multa isolada em períodos em que se verificou prejuízo fiscal;

(xxvii) A subscrição de ações se deu de forma direta, sem interposição de empresa veículo, nem se está se falando em empresas de fachada, tampouco foi provado a

falta de propósito negocial, não havendo provas nos autos da ocorrência de dolo e/ou fraude nas operações societárias analisadas, razão pela qual deve ser afastada a qualificação da multa de ofício;

(xxviii) Ainda que se entendesse que a amortização do ágio se dera de forma fraudulenta, apenas a título de argumentação, não pode a Impugnante, na condição de sucessora por incorporação da Engemix S.A, ser penalizada com multa qualificada, consoante art. 5º, XLV da CF/1988, pois na época da subscrição das ações da EngemixPar, a acionista controladora dessa empresa era a RossiPar, empresa do grupo Rossi, que em nada se confunde com o grupo Votorantim;

(xxix) De acordo com o art. 113, § 3º do CTN, se apenas a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento da obrigação acessória é que se converte em obrigação principal, somente esta se enquadra no conceito de crédito tributário de que trata o art. 139 do Codex, o que significa que as multas aplicadas nos lançamentos de ofício (nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96), por não decorrerem do descumprimento de obrigações acessórias, não constituem crédito tributário e, assim, não sofrem a incidência dos juros de mora, já que o art. 161 do CTN é expresso no sentido de que apenas o "crédito tributário" não pago no vencimento é que é acrescido de juros de mora;

Ao final, pede pela improcedência dos lançamentos.

A 1ª Turma da DRJ em São Paulo I / SP analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 1645.657, de 10/04/2013 (fls. 9193/9244), considerou procedente em parte o lançamento, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

FATOS PASSADOS. REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS. FISCALIZAÇÃO. POSSIBILIDADE. ESCRITURAÇÃO. DOCUMENTOS. GUARDA. PRAZO DECADENCIAL.

O contribuinte está sujeito à fiscalização de fatos ocorridos em períodos passados quando eles repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, devendo conservar os documentos de sua escrituração, até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

DECADÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA.

APURAÇÃO. ESTIMATIVAS. DEDUÇÃO. PAGAMENTO.

A extinção do imposto de renda da pessoa jurídica apurado no encerramento de período-base mediante dedução de recolhimentos mensais estimados caracteriza, neste exato montante, pagamento antecipado para fins de contagem do prazo decadencial, aplicando-se a regra contida no artigo 150 do CTN, desde que ausentes o dolo, fraude ou simulação.

MULTA ISOLADA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A multa isolada decorrente de constatação de falta de recolhimento de estimativas somente é exigível de ofício, razão pela qual está sujeita ao prazo decadencial previsto no artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE

ESTIMATIVAS MENSAS. MULTA DE OFÍCIO.

CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE. FATOS IMPONÍVEIS

DISTINTOS.

É cabível aplicação de multa isolada decorrente de falta de pagamento de estimativas mensais de imposto concomitantemente com multa proporcional

incidente sobre aquele devido e não pago ao final do período de apuração anual, haja vista cuidarem de reprimendas a comportamentos distintos.

MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO.

RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR

O processo de reorganização societária, mormente o promovido por cisões e incorporações dentro do mesmo grupo econômico, não elide a responsabilidade tributária da sucessora em relação à multa de natureza fiscal decorrente de infração tributária cometida por empresa sucedida.

INFRAÇÃO. CONSCIÊNCIA. MULTA DE OFÍCIO.

QUALIFICAÇÃO.

A falta de demonstração do fundamento econômico do ágio registrado em operação de subscrição de capital e seu pagamento, a omissão da fiscalizada em apresentar os registros contábeis de todas as pessoas jurídicas envolvidas na operação, a apresentação de documentos sem assinaturas, formam conjunto probatório a indicar que a fiscalizada tinha conhecimento de que lhe faltaria legitimidade para aproveitar o benefício da amortização fiscal do ágio, qualificando a conduta e fundamentando a exasperação da multa de ofício.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

CRÉDITO VENCIDO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Os créditos tributários vencidos e ainda não pagos devem ser acrescidos de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA

JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

INCORPORAÇÃO. PESSOA JURÍDICA. EXTINÇÃO.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITE DE 30%

DO LUCRO LÍQUIDO AJUSTADO. APLICAÇÃO.

A compensação de prejuízos fiscais por pessoa jurídica extinta por incorporação sujeita-se ao limite de 30% do lucro líquido ajustado do exercício de encerramento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão proferida em relação aos fatos que levaram à manutenção do IRPJ impõe-se também à CSLL, naquilo que for cabível, uma vez que ambos os lançamentos estão assentados nos mesmos elementos de prova.

Por relevante, esclareço que o provimento parcial da impugnação alcançou as seguintes matérias e valores:

a) Afastamento da integralidade dos créditos tributários exigidos da interessada na qualidade de sucessora, por incorporação, de Votorantim Cimentos Brasil Ltda., por sua vez sucessora por incorporação de Itapisserra Mineração S/A., em razão da decadência.

b) *Redução da multa exigida isoladamente por falta de recolhimento do IRPJ, correspondente ao mês de julho/2006, de R\$ 695.663,56 para R\$ 215.875,04.*

c) *Exclusão de R\$ 4.892.535,77, em 30/12/2008, da base de cálculo da infração do IRPJ intitulada “Inobservância do Limite de Compensação – Compensação de prejuízo operacional sem a observação do limite de 30%”.*

Nos demais aspectos, o lançamento foi mantido.

RECURSO VOLUNTÁRIO

*Ciente da decisão de primeira instância em 22/07/2013, conforme Aviso de Recebimento à fl. 9297, a contribuinte apresentou **recurso voluntário** em 21/08/2013 conforme carimbo de recepção à folha 9298.*

No recurso interposto (fls. 9298/9360), a interessada discorre, por tópicos, sobre os seguintes assuntos, em síntese:

A – Glosa da Amortização de Ágio

A.1 – Definição e Delimitação da Lide

A recorrente busca esclarecer, em tese, a distinção entre o ágio registrado na sociedade investida e aquele registrado na sociedade investidora, em um hipotético aumento de capital com subscrição de novas ações. Com relação ao caso concreto, reafirma que o ágio registrado pela investida Engemix-Par (R\$ 200.048.701,00) é distinto, em natureza e valor, daquele registrado pela investidora Cimefor (R\$ 189.705.174,24).

Passa, então, a explicar que o ágio efetivamente amortizado, de R\$ 189.705.174,24, teria surgido em razão de uma operação de cisão parcial a que se submeteu a Engemix-Par. A explicação é detalhada no parágrafo 18 do recurso, às fls. 9304/9308.

A interessada procura delimitar a lide, tal como instaurada a partir dos autos de infração e do Termo de Verificação Fiscal. Por sua ótica, a DRJ teria lançado mão de fundamentos estranhos ao lançamento como razões de decidir. Aduz que as razões jurídicas que teriam fundamentado a conclusão do fisco originalmente seriam, apenas: (a) “ágio de si mesmo” não passível de reconhecimento contábil nem de amortização para fins fiscais; (b) falta de pagamento do ágio; (c) ausência de propósito negocial; (d) falta de custo. A recorrente traz jurisprudência administrativa sobre sua tese e esclarece que passará a se defender nos estritos limites da lide.

A.2 – Preliminar de decadência

No que toca ao ágio registrado pela Cimefor, esclarece que, muito embora a amortização tenha se iniciado em 2006, o ágio em si teria sido gerado nas operações societárias datadas de 18/12/2001 e 15/01/2002. Nessa última data teria sido consolidado o ágio, informado ao fisco mediante a entrega das competentes DIPJs.

Alega, então, que na data de lavratura dos autos de infração (26/12/2011) já teria ocorrido a decadência do direito do Fisco questionar a legalidade do ato societário que deu origem ao ágio. Essa conclusão independe da aplicação do art. 150, § 4º, ou do art. 173, I, ambos do CTN.

A.3 – Questões de Mérito

(a) No que toca à acusação de “ágio de si mesmo” ou “ágio interno”, a interessada afirma sua inexistência, e acrescenta que a DRJ já havia reconhecido o fato. Subsidiariamente, busca demonstrar a inexistência de ágio interno, em suas palavras (grifos no original):

51. É fato notório e amplamente divulgado que o grupo empresarial **Votorantim** e o grupo empresarial **Rossi** são absolutamente distintos e que as transações que foram praticadas entre eles desde 1998 (a venda de 25% da empresa Geral de Concreto S.A. para o Grupo Votorantim, o investimento conjunto em um grupo de empresas por meio da Engemix-Par, e, sobretudo, a cisão de que decorreu a formação do ágio em discussão) constituíram negócios jurídicos realizados entre **partes independentes**.

52. Vale prestar atenção, neste passo, ao fato de que a cisão da Engemix-Par foi fruto de um contrato, celebrado entre a Cimefor e a Rossi-Par (partes independentes), cujo escopo foi exatamente a segregação das divisões da Engemix-Par (concretagem e construção civil), assim como a repartição do acervo líquido entre as sociedades resultantes da cisão (**Doc. 4**).

A recorrente procura esclarecer detalhes das operações societárias, ressaltando a independência entre as partes, e conclui que a acusação relativa à formação de ágio interno não procede e deve ser rejeitada.

(b) No que toca à acusação de falta de pagamento de ágio, a recorrente afirma que o capital subscrito na Engemix-Par foi efetivamente integralizado por meio de dação de créditos, forma permitida tanto pela ata da assembleia geral que aprovou o aumento de capital quanto no boletim de subscrição de ações.

Esclarece que, após a fase impugnatória, teria logrado encontrar as notas promissórias endossadas à Engemix-Par devidamente datadas e assinadas (Doc. 5). Com isso, cairiam por terra quaisquer dúvidas que pudessem ser levantadas quanto à validade e eficácia desses documentos como instrumento de pagamento do capital subscrito pela Cimefor. Adicionalmente, a recorrente passa a fazer referência aos lançamentos contábeis da Engemix-Par e da Cimefor como confirmação adicional do uso das promissórias como meio de integralização do capital. Finalmente, acrescenta que as notas promissórias foram honradas pelo emitente (Cimento Rio Branco S.A.)

(c) Quanto à acusação de falta de propósito negocial, a recorrente sustenta que: “(i) em momento algum o agente fiscal define quais seriam os parâmetros para se constatar a ausência ou não de propósito negocial; (ii) tal conceito não possui amparo legal para ser utilizado como forma de desconstituição de operações e o lançamento de ofício de tributos e multas e (iii) admitindo-se o ‘propósito negocial’ como um conceito aplicável ao presente caso, ele restou devidamente comprovado por tudo que se expôs até o momento”.

Em apoio a sua tese, colaciona doutrina de Paulo Ayres Barreto e Luís Eduardo Schoueri (sic) e acrescenta que, no caso concreto, “fica evidente a existência de propósito negocial nos atos societários ora analisados, pois, de fato, existiu uma conformidade entre a intenção da Cimefor de adquirir o ramo da atividade de concretagem e a causa desse negócio jurídico de aquisição do controle da Engemix-Par e posterior reestruturação societária”.

A DRJ teria reconhecido esse propósito negocial, mas equivocadamente teria qualificado a operação como “casa-separa”. A interessada aduz que, se houvesse feito uma aquisição direta, o ágio seria apurado de maneira idêntica ao que ocorreu, ou até seria maior. “[...] o fato de a DRJ entender que as operações realizadas poderiam denotar o gozo de vantagens fiscais indevidas pelo Grupo Rossi não implica que a Recorrente tenha se beneficiado de qualquer maneira”.

Nessa linha de raciocínio, entende afastada a acusação de falta de propósito negocial nas operações societárias sob exame.

(d) No que toca ao aspecto “custo”, a recorrente afirma que, em nenhum momento, a legislação societária ou tributária exige o “sacrifício de ativos” ou a

“contratação de passivo” para o registro e conseqüente amortização de ágio. As regras específicas dos arts. 385 e 386 do RIR/99 não estabelecem tais condições. A interessada discorre sobre esses dispositivos legais e acrescenta:

102. Assim não fosse, rememora-se que o pagamento da parcela questionada pela autoridade fiscal foi devidamente demonstrado. Ademais, considerando-se a operação societária que, especificamente, deu origem ao ágio amortizado, exsurge evidente que a extinção da participação que a Cimefor detinha na Engemix-Par corresponde a um “sacrifício”, a um dispêndio, o qual dá origem, na contabilidade, ao registro de custo. [...]

Também aqui, a recorrente entende demonstrada a insubsistência do argumento da fiscalização, no que se refere à suposta ausência de custo das participações adquiridas pela Cimefor.

A.4 – Outras Questões

A interessada passa a discorrer sobre o laudo de avaliação, buscando esclarecer, quanto a uma alegada divergência de valores, que o laudo teria feito duas análises: a primeira para calcular o valor da empresa (estipulado em VPL) e a segunda para analisar o período de payback e determinar a taxa interna de retorno (TIR). Somente a primeira seria relevante para fins de demonstrar o ágio (na forma do art. 184, § 3º, do RIR/99) e sua amortização. Afirma que a DRJ teria inovado, ao considerar uma suposta sinergia entre os Grupos Votorantim e Rossi, derivada do estabelecimento de uma joint venture. Além de questionar essa inovação, entende a recorrente que a avaliação do laudo em nenhum momento teria sido influenciada por tal suposta sinergia.

Sob o título Aplicação de diretrizes extraídas da Ciência Contábil, a interessada combate o uso de normas contábeis, especialmente instruções CVM, para constituição de créditos tributários de IRPJ e CSLL.

A recorrente discorre sobre o conceito de empresa veículo, e conclui que “a Concrefor jamais poderia ser caracterizada como empresa veículo, notadamente porque ela não foi criada para servir de meio para o transporte de ágio de um lugar a outro”.

No que toca à incorporação reversa, a recorrente lembra que tal prerrogativa é expressamente admitida em lei (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997) e seria pacífico no tribunal administrativo. Assim, a incorporação da Cimefor pela Engemix S/A não seria irregularidade capaz de invalidar as operações em questão.

Sobre a multa qualificada, a recorrente afirma a inexistência dos pressupostos da qualificação da penalidade e combate a conclusão do acórdão recorrido sobre essa matéria. Aduz que a autoridade fiscal afirmaria tão somente o descumprimento de condições materiais requeridas pela lei para a amortização do ágio, e que não haveria qualquer acusação de simulação. Ademais, sustenta que a multa qualificada por suposta infração, praticada por pessoa jurídica já extinta, da qual a interessada é sucessora, não poderia se transmitir da sucedida à sucessora.

B – Trava de 30%

A interessada reitera suas razões acerca da inaplicabilidade da trava de 30% no balanço de incorporação.

C – Multa Isolada

A interessada reitera suas razões sobre a incompatibilidade da exigência de multa isolada cumulada com a multa de ofício.

D – Juros de Mora

A interessada reitera suas razões pela não incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

CONTRARRAZÕES AO RECURSO VOLUNTÁRIO

A Fazenda Nacional, por seu Procurador, com base no § 2º do art. 48 do

*Regimento Interno do CARF em vigor, apresentou suas **contrarrazões** (fls. 9653/9712) ao recurso voluntário interposto pela contribuinte. Seus argumentos podem ser sintetizados como segue:*

Inicialmente, a Fazenda Nacional esclarece que o foco de suas razões será a análise dos principais atos e reorganizações societárias realizadas pela contribuinte e demais pessoas que participaram das operações. Passa, então, a detalhar, sob sua ótica, as operações que originaram o ágio na Cimefor. Sua conclusão é de que o ágio em discussão nos presentes autos não foi gerado na integralização de aumento de capital da Engemix Participações e, consequentemente, somente pode ter surgido em operações societárias realizadas entre empresas do Grupo Votorantim, tratando-se, pois, de “ágio interno”, tal qual afirmado pela fiscalização.

Na sequência, tece considerações acerca da decadência, concluindo que “apenas quando se verifica a ocorrência do fato gerador é que surge contra o Fisco o prazo para a homologação dos dados que dão origem aos créditos que serão constituídos”. Reputa, assim, correta a decisão da DRJ quanto a este ponto.

A Fazenda Nacional aduz razões sobre o “benefício fiscal previsto nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, e 385 e 386 do RIR/99”. Com base na doutrina de

Edmar Oliveira Andrade Filho e em pronunciamentos da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), chega à conclusão que segue (grifo no original):

*Mostra-se, com as premissas aqui expostas, a necessidade de o ágio suportado por uma empresa com a aquisição de uma participação societária ter como origem um propósito econômico real, um efetivo substrato econômico, assim como cumprir incondicionalmente todos os requisitos impostos pela legislação aplicável (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e 385 e 386 do RIR/99) para ter reconhecida como dedutível a despesa com a sua amortização. **A presença concomitante de todos esses aspectos é imprescindível ao reconhecimento da existência dessa figura econômica e contábil, assim como para a sua dedutibilidade na apuração do IRPJ e da CSLL.***

A aquisição de um investimento por meio de mera escrituração artificial, sem a sua real materialização no mundo econômico, e sem observar os requisitos impostos pela lei que concede o benefício fiscal, não é hábil a gerar um ágio cuja despesa de amortização será dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL.

Acrescenta, ainda, que o laudo apresentado não serviria como fundamento econômico da operação. Sustenta que o ágio de R\$ 189.705.174,00 efetivamente amortizado pela Engemix S.A. (sucessora da Cimefor) não corresponde ao valor apurado pelo laudo de avaliação apresentado e não estaria, de fato, sustentado por laudo algum. Também seria relevante a característica do laudo apresentado, que levaria em conta, ao determinar o valor de rentabilidade futura, uma joint venture entre os grupos Rossi e Votorantim. Ao ser desfeito o vínculo entre os grupos, o fundamento da rentabilidade futura também se perderia.

Afinal, a Fazenda Nacional conclui que o ágio amortizado não cumpre as condições e requisitos impostos pelo art. 386 do RIR/99.

No que toca aos demais aspectos do litígio, a Fazenda Nacional aduz razões sobre: (i) a impossibilidade de compensação integral dos prejuízos fiscais pela empresa sucedida; (ii) a possibilidade de aplicação concomitante de multa de ofício e isolada; (ii) a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

A Fazenda Nacional requer, então, que seja negado provimento ao recurso voluntário da contribuinte.

RECURSO DE OFÍCIO

*Como o sujeito passivo foi exonerado de crédito tributário (principal e multa) em valor superior ao limite de alçada (R\$ 1.000.000,00), a Turma Julgadora também **recorreu de ofício** a este Colegiado. À época, esse procedimento era disciplinado pelo art. 34 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/1997, e, ainda, pela Portaria MF nº 3/2008.*

É o Relatório."

A Turma a quo decidiu, a) por unanimidade, negar provimento ao recurso de ofício; b) por maioria, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: b.1) cancelar as multas isoladas do fato gerador de 31/07/2006; b.2) reduzir o percentual de multa de ofício de 150% para 75%. A aludida decisão restou assim ementada:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE DOLO, FRAUDE E SIMULAÇÃO. PRESENÇA DE PAGAMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN.

Correta a decisão de primeira instância que reconheceu a decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir créditos tributários para tributos sujeitos a lançamento por homologação, ausentes dolo, fraude ou simulação, e presente o pagamento antecipado a que se refere a lei.

ÁGIO FORMADO EM PERÍODO ANTERIOR. GLOSA DE AMORTIZAÇÃO NO PERÍODO FISCALIZADO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir créditos tributários se, tanto da aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, quanto da aplicação do art. 173, I, do mesmo código, resulta que o lançamento ocorreu dentro do prazo quinquenal. Nenhuma relação tem com essas conclusões o fato de que o Fisco examinou e glosou (nos períodos fiscalizados) a amortização de ágio, cuja formação ocorreu em períodos anteriores. No que tange às multas exigidas isoladamente, a aplicação do art. 173, I, do CTN conduz à mesma conclusão.

SUCESSÃO. OBRIGAÇÃO ANTERIOR E LANÇAMENTO POSTERIOR. RESPONSABILIDADE DA SOCIEDADE SUCESSORA. DECISÃO DO STJ EM SEDE DE RECURSOS REPETITIVOS. EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SÚMULA CARF Nº 47.

A responsabilidade tributária de que trata o art. 132 do CTN não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas abrange as multas que, por representarem penalidade pecuniária de caráter objetivo, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor. O descumprimento da obrigação principal faz com que a ela se agregue, imediatamente, a obrigação consistente no pagamento da multa tributária. A responsabilidade do sucessor abrange, nos termos do artigo 129 do CTN, os créditos definitivamente constituídos, em curso de constituição ou "constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data", que é o caso dos autos. Decisão do STJ em sede de recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), nos Edcl no REsp nº 923.012-MG. Tal conclusão se aplica, ainda com mais motivos, diante da constatação de que sucessora e sucedida pertenciam ao mesmo grupo econômico à época do evento sucessório, impondo-se a aplicação da Súmula CARF nº 47.

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

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.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. FATOS GERADORES ANTERIORES À LEI Nº 11.488/2007. SÚMULA CARF Nº 105. IMPROCEDÊNCIA.

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 apurados no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício. Aplicação da Súmula CARF nº 105.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. FATOS GERADORES POSTERIORES À LEI Nº 11.488/2007. PROCEDÊNCIA.

Ao optar pela apuração anual do IRPJ e da CSLL, o contribuinte deve se sujeitar às regras estabelecidas para essa forma alternativa de apuração, particularmente a obrigatoriedade dos recolhimentos por estimativa. No caso concreto, ao serem glosadas despesas tidas por indedutíveis, as bases de cálculo mensais foram recalculadas pelo Fisco, evidenciando-se a insuficiência de recolhimento das estimativas mensais. A sanção é aplicável pelo descumprimento do dever legal de antecipar o tributo. Procedente a multa exigida isoladamente, lançada com fundamento no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Em face do aludido acórdão, a PFN interpôs recurso especial (**e-fls. 9782 e seg.**), o qual foi integralmente admitido por despacho (**e-fls. 9797 e seg.**).

Em seu recurso, requer a PFN o **reestabelecimento da multa de 150% (reduzida para 75% no acórdão a quo)**, arguindo, em síntese:

- “se o ágio não foi gerado na integralização de aumento de capital da ENGEMIX PARTICIPAÇÕES, somente pode ter surgido em operações societárias realizadas entre empresas do GRUPO VOTORANTIM. Dessa maneira, fica evidente que não se configurou o primeiro elemento essencial quando se trata do pagamento e registro de ágio, qual seja: negócio comutativo realizado entre partes independentes”;
- “Da análise global da reorganização societária realizada, da visão do “filme como um todo”, nota-se que o único substrato econômico existente é aquele oriundo da amortização do ágio na conta de resultado da ENGEMIX S.A., após as incorporações realizadas em 31/10/2005. Em outros termos, após a incorporação, a única transferência de riquezas é aquela que se dá do Estado, o qual concede um benefício indevido, para a ENGEMIX S.A., que reduz sua tributação de forma simulada”;
- “O evidente intuito doloso nos ilícitos tributários cometidos pelos dirigentes das pessoas físicas envolvidas, executado pela Contribuinte Recorrente, resta caracterizado pelo fato de ela saber desde o início que as empresas envolvidas seriam incorporadas por ela mesma. O objetivo único do aumento de capital era gerar um ágio que posteriormente seria utilizado para reduzir a tributação da empresa resultante da incorporação”;

-
- “Como pode ser visto, tais condições de validade aos negócios entre coligadas não foram observadas pela Contribuinte em epígrafe e seu grupo econômico. Não houve qualquer filtro de sinceridade com a realidade”;
 - “Destarte, a sonegação está caracterizada nos autos uma vez que a Contribuinte fiscalizada, por meio da reorganização societária, retardou parcialmente o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Com a simulação praticada, o sujeito passivo tentou amortizar a perda de um investimento inexistente”;
 - “A simulação, correspondida pela atitude dolosa da Contribuinte em reduzir o montante do imposto devido, está mais do que comprovada ante os inúmeros fatos aqui apontados. Assim, por meio da criação de um ágio artificial, a Recorrente reduziu indevidamente o pagamento do IRPJ e da CSLL ao longo dos anos-calendário envolvidos”.

O contribuinte apresentou contrarrazões, arguindo, em síntese, que **(fls. 9825 e seg. do e-processo)**:

- O recurso especial não deve ser conhecido, pois tem como objetivo a revisão de questões fáticas;
- “Pretende a Fazenda Nacional, como se nota, revisitar a questão da ocorrência, ou não, no caso em tela, de “ágio interno”, isto é, aquele gerado em operações envolvendo partes relacionadas. Ocorre, porém, que esta alegação foi afastada já pelo DRJ, e não foi confirmada pelo acórdão recorrido. Com efeito, o voto do Conselheiro Relator (vencido) afirma ter sugerido “ágio interno” na operação objeto deste processo, mas tal conclusão não foi ratificada pela maioria do colegiado.”;
- “No trecho acima descrito, indaga a Fazenda Nacional se o propósito negocial do ágio se enquadraria naquele previsto no artigo 386 do RIR/99, ou seja, a expectativa de rentabilidade futura da sociedade investida. Acontece que, se falta a demonstração disto que se chamou “propósito negocial” (o mais preciso seria “fundamento econômico), então a consequência daí decorre é a glosa da amortização do ágio, não atestação do evidente intuito de fraude. Confunde-se, Recurso Especial, os requisitos que autorizam a amortização com aqueles que, eventualmente, poderiam caracterizar o evidente intuito de fraude.”;
- “A questão do pagamento relaciona-se à própria amortização do ágio, não à qualificação da penalidade. Esta questão poder ser utilizada, no caso em que já estivesse comprovada a simulação, como um reforço desta constatação. Mas, na hipótese, como na presente, em que não há nem mesmo acusação formalizada de simulação, quanto menos prova direta neste sentido, ela em nada contribui com a conclusão de que teria havido evidente intuito de fraude. Aliás, este aspecto merece ser destacado: no caso em tela, não há nem mesmo acusação de simulação.”;
- “Não há, no TVF, a acusação quanto a caracterização de simulação. Há, no TVF, a legação que a Recorrida teria realizado atos movidos por motivação exclusivamente tributárias (alegada falta de propósito negocial). Esta acusação somente teria fundamento se o fisco demonstrasse que no lugar do

negócio jurídico “A”, as partes teriam celebrado o negócio jurídico “B”; e o negócio jurídico “B”, por seu turno, estaria sujeito a um regime jurídico-tributário distinto (mais gravoso). Mas, no caso presente, a autoridade fiscal (assim como a Fazenda Nacional faz no Recurso Especial) limitou-se afirmar que a suposta falta de propósito comercial seria fundamento da glosa na amortização do ágio.”;

Por sua vez, cientificado o acórdão proferido pela Turma *a quo*, o contribuinte opôs embargos de declaração (**e-fls. 9837 e seg.**), os quais foram rejeitados (**e-fls. 9849 e seg.**).

O contribuinte, então, interpôs recurso especial (**e-fls. 9870 e seg.**), o qual foi parcialmente admitido por despacho (**e-fls. 9920 e seg.**; **e-fls. 9934 e seg.**), com o conhecimento das seguintes matérias: **(i)** glosa da amortização de ágio - ágio interno, **(ii)** trava de 30% na incorporação, **(iii)** concomitância da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas com a multa de ofício e **(iv)** incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Em relação a essas matérias, suscita o contribuinte, em síntese:

- “7. Três são as principais razões que justificam a reforma do Acórdão Recorrido neste particular [glosa da amortização do ágio]:

i. embora tenha considerado que o ágio amortizado surgiu no âmbito de uma operação de “casa e separa”, o Acórdão Recorrido não atribui a esta tratamento próprio de uma alienação, em que o ágio forçosamente é apurado (a despeito do cabimento da tributação do ganho de capital correspondente);

ii. assumindo-se, como fez o Acórdão Recorrido, que a reorganização societária do grupo a que pertence a Recorrente deu origem a um ágio interno, nem por isto se justifica a conclusão de que este não é amortizável para fins fiscais; e

iii. as alegações constantes do Acórdão Recorrido acerca do cálculo e da demonstração do ágio, a despeito de serem meros reforços retóricos da acusação de “artificialidade” do ágio interno, não podem servir de base para manutenção do Lançamento, pois não compõem a lide, nos limites em que determinaram o AIIM e a impugnação.”;

- “37. Diante do exposto, não há como manter-se o Acórdão Recorrido, no que ele condena a formação de ágio. O ágio não pode ser considerado artificial, porque, afinal de contas, o que está por trás de toda a operação é simplesmente uma venda e compra de participação societária (assim decidiu o colegiado *a quo*). O ágio também não pode ser considerado interno, porque, se é verdade, como estatui o despacho monocrático de admissibilidade dos embargos de declaração, que “*as operações foram engendradas de tal forma a permitir benefícios a ambas as partes*”, então o que está em jogo é o exato contrário do ágio interno. “Ágio interno” surge no ambiente restrito do grupo empresarial, logo, não beneficia ou prejudica qualquer terceiro; se o ágio debatido foi apurado ao cabo de uma operação que beneficiou o Grupo Rossi, então ele não é interno, nem tem como sê-lo.

- “51. A acusação de que o ágio ter-se-ia formado “internamente” no presente caso não pode justificar a manutenção do AIIM por três ordens de razões, saber:

i. Os grupos envolvidos na transação que gerou o ágio são independentes;

ii. não há restrição contábil ao registro do ágio apurado nestas circunstâncias;

iii. o direito positivo não autoriza a desconsideração do ágio gerado nestas circunstâncias.”;

- “**123.** Portanto, não resta às sociedades incorporadas alternativa que não a compensação integral dos prejuízos fiscais e das bases negativas existentes na data da incorporação. A imposição da limitação de 30% a essas empresas implica a tributação não apenas do seu lucro, mas também do seu patrimônio. E isso é inadmissível, uma vez que a limitação de 30% tem por finalidade manter a arrecadação anual de tributos, e não deturpar o seu fato gerador, de forma a onerar o patrimônio dos contribuintes.”;

- “**139.** Ocorre que, no presente caso, há duas razões fundamentais pelas quais não se deve exigir multa isolada da Recorrente, quais sejam: (i) a inadequação lógica do dispositivo legal relativo à multa isolada com o caso concreto (em que se verifica a exigência de tributo); (ii) a impossibilidade de se penalizar duplamente um mesmo fato “ilícito”.”;

- “**163.** O crédito tributário decorrente da obrigação penal tributária, por já ser penalidade, não está sujeito a ulterior sanção. Logo, é mister concluir que não se inclui, esta categoria de crédito tributário, na moldura hermenêutica do artigo 161. Assim não fosse, dever-se-ia supor, para que se mantivesse a coerência do dispositivo, que a imposição de penalidades sobre aquela; deveria assumir, então, que o artigo estaria ressaltando a possibilidade de multa sobre multa, veiculada em uma norma que trata incidentalmente essa questão.”

A PFN apresentou contrarrazões, arguindo, em síntese, que (**e-fls. 9937 e seg.**):

- “A compreensão desse fato mostra a fragilidade da tese da contribuinte, no sentido de que o ágio se originou de uma operação entre partes independentes. Em primeiro lugar, importante ressaltar que patrimônio cindido da ENGEMIX PARTICIPAÇÕES pertencia à CIMEFOR. Esse fato é incontroverso, bastando lembrar que, justamente por causa da referida cisão parcial, foram extintas as quotas da ENGEMIX PARTICIPAÇÕES que pertenciam à CIMEFOR. Nesse contexto, tem-se que a CIMEFOR resolveu aplicar o acervo líquido cindido da ENGEMIX PARTICIPAÇÕES para integralizar o capital social da CONCREFOR – pessoa jurídica que integrava o GRUPO VOTORANTIM.”

- “Nesse ponto, vale lembrar que o ágio registrado em decorrência da integralização do aumento de capital da ENGEMIX PARTICIPAÇÕES, ocorrida em 18/12/2001, correspondia a 92.383.653,27. Contudo, conforme atestado pela própria recorrente, não foi esse ágio que acabou sendo amortizado pelas pessoas jurídicas do GRUPO VOTORANTIM. Nessa perspectiva, a conclusão é óbvia: se o ágio não foi gerado na integralização de aumento de capital da ENGEMIX PARTICIPAÇÕES, somente pode ter surgido em operações societárias realizadas entre empresas do GRUPO VOTORANTIM. Por essa razão, correto o entendimento da Fiscalização ao asseverar que se trata de “ágio interno”. Com efeito, não tendo a recorrente demonstrado que o ágio é oriundo das operações efetivadas entre o GRUPO VOTORANTIM e o GRUPO ROSSI, forçoso concluir que o ágio somente pode ter como origem as reorganizações societárias internas do GRUPO VOTORANTIM.”

- “Assim, para gozar da dedutibilidade preconizada no art. 386 do RIR/99, não basta a pessoa jurídica, por exemplo, simplesmente incorporar uma controlada na qual detenha participação societária com ágio. Entre as condições e requisitos previstos, deve essa pessoa jurídica ter efetivamente suportado o ágio por ele registrado, ou seja, o ágio deve existir, deve ter propósito comercial e substrato econômico a justificar a sua origem. Além disso, o ágio deve também ter como fundamento econômico a rentabilidade futura da controlada, respaldado por um laudo que ateste esse fundamento econômico, devendo o documento ser arquivado como comprovante da escrituração do ágio. Por fim, a sua amortização deverá obedecer o

mínimo de 1/60 para cada mês do período de apuração.

Vale destacar, por último, que, para existir, o ágio ou deságio deve sempre ter como origem um propósito negocial (aquisição de um investimento) e, assim, um substrato econômico (transação comercial). Somente registros escriturais, por exemplo, não podem ensejar o nascimento dessa figura econômica e contábil.

Por propósito negocial, entende-se a lógica econômica que levou ao surgimento do ágio ou deságio, ou seja, a razão negocial que ensejou a aquisição de um investimento por valor superior ou inferior àquele que custou originalmente ao alienante. Há esse propósito quando, por exemplo, uma empresa adquire participação societária de outra com ágio com o intuito de auferir os prováveis resultados positivos que esta última terá no futuro; ou, quando uma empresa adquire participação societária de outra com deságio porque a alienante precisava aumentar emergencialmente a liquidez de seu ativo.”

- “Em relação ao ágio aqui discutido, verifica-se que a contribuinte não trouxe aos autos um documento hábil a demonstrar o fundamento econômico para o pagamento de ágio por rentabilidade futura da ENGEMIX PARTICIPAÇÕES. Isso porque, segundo a autoridade fiscal, o laudo juntado pela contribuinte apresentou um ágio de R\$ 200 milhões, valor que diverge do montante de ágio que a CIMEFOR teria pago no aumento de capital da ENGEMIX PARTICIPAÇÕES (R\$ 92.383.653,27). Além disso, o próprio valor de R\$ 200 milhões teria sido considerado para apurar rentabilidade futura da ENGEMIX PARTICIPAÇÕES, o que foi apontado pela autoridade fiscal como uma consideração do ágio “em si mesmo”.

Não bastasse isso, ainda que se considere o valor de ágio efetivamente amortizado pela ENGEMIX S.A. (sucessora da CIMEFOR) foi de R\$ 189.705.174,00, montante que também não corresponde ao valor apurado pelo laudo de avaliação. Significa dizer que o laudo não serve como fundamento para o ágio descrito acima – que teoricamente foi pago na operação. Dessa maneira, tem-se que o valor do ágio, criado a partir do laudo de avaliação, não corresponde à realidade das empresas envolvidas nas reorganizações societárias.

Nesse ponto, convém salientar que não se está questionando as conclusões apresentadas pelo laudo. Apenas tenta-se demonstrar que o ágio de R\$ 189.705.174,00 – que acabou sendo lançado nos livros contábeis da contribuinte – é absolutamente distinto do ágio de 200 milhões. Considerando que o laudo apresentado pela contribuinte serve de fundamento somente para ágio de R\$ 200 milhões, forçoso concluir que o ágio registrado pela contribuinte não está fundamentado em nenhum Laudo de Avaliação.”

- “Nesse contexto, ao contrário do que pontua a recorrente, a Lei nº 8.981, de 1995, e a Lei nº 9.065, de 1995, não estabeleceram qualquer exceção quanto à regra de 30% para a compensação dos prejuízos fiscais relativamente à hipótese de extinção da empresa. Diante disso, o silêncio dessas normas, quanto à extinção da pessoa jurídica detentora de prejuízos fiscais acumulados, sob nenhum aspecto pode significar a autorização para compensação integral. Isso porque, como não é prevista nenhuma exceção, deve-se entender que o limite de 30% aplica-se a todas as situações possíveis, sem exceção.”

- “Por outro lado, vale destacar que não há óbice a que sejam aplicadas ao contribuinte faltante, diante de duas infrações tributárias distintas, duas penalidades que possuam a mesma base de cálculo. Isso porque a proibição do *bis in idem* pretende evitar a dupla penalização por um mesmo ato ilícito, e não, propriamente, utilização de uma mesma medida de quantificação para penalidades diferentes, decorrentes do cometimento de atos ilícitos também diferentes.”

- “O fato de estar sendo exigido do contribuinte a multa de ofício decorrente do não

pagamento de tributo (ou de recolhimento a menor), não afasta a incidência da multa isolada – prevista na alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 – tendo em vista que a lei não dispensa a cobrança de penalidade nesses casos. Sob essa ótica, vê-se que a exoneração da multa isolada corresponderia a uma hipótese de dispensa de multa não prevista na legislação, qual seja: a cobrança concomitante de multa de ofício decorrente do não pagamento ou pagamento a menor do tributo. Dessa forma, em respeito ao princípio da legalidade, esse entendimento não pode ser admitido.”

- “Neste ponto, duas conclusões já se apresentam. A primeira delas é que não há respaldo legal para uma interpretação supostamente literal do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, que restrinja a incidência de juros de mora ao valor de tributos e contribuições. Entender dessa forma significaria suprimir indevidamente a expressão “decorrente de tributos e contribuições”. Portanto, literal por literal, é de prevalecer a interpretação que considera a incidência de juros moratórios sobre os tributos e quantias decorrentes, a exemplo da multa de ofício. (*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições...*).

A segunda conclusão diz respeito à necessidade de lembrarmos as finalidades da lei para alcançar a efetiva compreensão do comando legal. Nessa perspectiva, relevante registrar que as multas possuem duas finalidades precípua: uma finalidade punitiva, em razão da prática de uma conduta reprovada pelo ordenamento jurídico; e uma finalidade educativa, na medida em que o contribuinte transgressor, bem como os demais contribuintes, serão compelidos a não repetir a conduta juridicamente indesejada.”

Note-se que a PFN não apresenta oposição ao conhecimento do recurso especial interposto pelo contribuinte.

Conclui-se, com isso, o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luís Flávio Neto - Relator

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

Em seu recurso especial, o contribuinte apresentou analiticamente argumentos para a demonstração da divergência jurisprudencial arguida, cumprindo com o que requer o art. 67 do RICARF. Quanto à parte em que o recurso especial foi conhecido, compreendo que o despacho de admissibilidade bem analisou os requisitos de admissibilidade, não merecendo reparos.

1. Glosa da amortização de ágio.

O ágio a que diz respeito a aludida glosa teve origem em operação de cisão societária. Antes da referida cisão, dois grupos empresariais distintos mantiveram investimentos na empresa Geral de Concretos S.A: o Grupo Votorantim, com aprox. 53% e o Grupo Rossi, com aprox. 47%. Após a cisão, o Grupo Votorantim passou a deter o investimento em Geral de Concretos e, assim, no setor de concretagem, enquanto que o Grupo Rossi ficou com as empresas de outros segmentos. Nessa operação de cisão, contudo, foram atribuídos ao Grupo Votorantim acervo líquido avaliado em aprox. R\$ 49 milhões, apurando aprox. R\$ 227 milhões de ágio.

1.1. A amortização fiscal das despesas de ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura.

A palavra “ágio” conduz à ideia de um *sobrepço* que se paga por algo, um valor superior a determinado parâmetro.¹

Um exemplo simplificado é útil para situar essa ideia geral. Na década de 90, em plena transformação da indústria automobilística brasileira, era comum que as concessionárias levassem meses para receber da fábrica os automóveis adquiridos por seus clientes. O cliente comum, ansioso para receber o automóvel em que empenhava as suas economias, era submetido a uma longa e angustiante espera mesmo após já ter concretizado a compra. As concessionárias, então, vislumbraram nisso uma oportunidade: adquiriam antecipadamente alguns automóveis novos, assumindo o risco (baixo, devido à elevada procura) de não os vender. Assim, aos clientes eram apresentadas duas possibilidades: (i) a aquisição do veículo pelo preço de tabela, com a espera de alguns meses até a entrega pela fábrica ou; (ii) a aquisição do veículo em estoque (entrega imediata), com o acréscimo um determinado valor sobre o preço da tabela, a título de “ágio”.

Note-se que, ao optar pelo veículo em estoque e o pagamento do “ágio” referido, o adquirente realizaria o pagamento de um *sobrepço* com o objetivo de desfrutar da posse do veículo antecipadamente, ao que estaria destituído dessa fruição imediata caso optasse por desembolsar apenas o preço de tabela do bem. Já o vendedor, por sua vez, seria recompensado pelo risco assumido e pelo adiantamento à fábrica do custo do automóvel. O “ágio”, nesse simplório exemplo outrora corriqueiro no mercado automobilístico brasileiro do varejo, ilustra bem quão normal é o pagamento de *sobrepços*, bem como que este pode ser justificado por motivos distintos sob as perspectivas dos dois polos do negócio jurídico (adquirente e alienante).

O ágio analisado no presente processo administrativo se refere à **aquisição de participação societária relevante em empresas (investidas) por outras empresas (investidoras)**. No período atinente ao caso ora sob julgamento, como se verá a seguir, o legislador reconhecia como justificativa negocial para o ágio (ou deságio) a expectativa de rentabilidade futura da empresa investida, o valor de mercado de bens do ativo da empresa investida superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade, o fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

1.1.1. A identificação do ágio pelo Método de Equivalência Patrimonial (“MEP”)

Quando uma pessoa jurídica possui participação societária relevante em outra (controlada ou coligada), deve refletir em sua contabilidade tal investimento, avaliando-o conforme o *método da equivalência patrimonial* (doravante “MEP”). “Ágios” e “deságios” são itens evidenciados nas demonstrações contábeis pelo MEP: à época dos fatos presentes nestes autos, era exigido de companhias investidoras que evidenciassem o fato de que parte do investimento mantido em empresa controlada ou coligada não se justificaria pelo valor patrimonial desta, mas sim por um *ágio* despendido quando de sua aquisição, considerando o fundamento pelo qual se incorreu neste.²

Nos idos de 1976, a Lei n. 6.404 (“Lei das SA”) regulou a adoção do MEP, especialmente em seu art. 248:

¹ Vide: SCHOUERI, Luís Eduardo. Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários). São Paulo: Dialética, 2012, p. 13 e seg.

² Após a Lei 12.943/2014, que se aplica a período posterior ao dos presentes autos, o ágio por expectativa de rentabilidade futura se tornou residual ao valor justo dos ativos da investida.

“Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes (artigo 247, parágrafo único) em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital social, e em sociedades controladas, serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido, de acordo com as seguintes normas:

(...)”

A legislação brasileira passou a prever que as pessoas jurídicas que detivessem investimentos em controladas ou coligadas, ao realizar escrituração pelo MEP, deveriam desdobrar o custo destas em: **(i)** valor do patrimônio líquido existente no momento da aquisição da respectiva empresa investida e; **(ii)** ágio ou deságio eventualmente presente na aludida aquisição:

Decreto-lei n. 1.598/77

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Avaliação do Investimento no Balanço

Art 21 - Em cada balanço o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o disposto no artigo 248 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e as seguintes normas:

I - o valor de patrimônio líquido será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação da coligada ou controlada levantado na mesma data do balanço do contribuinte ou até 2 meses, no máximo, antes dessa data, com observância da lei comercial, inclusive quanto à dedução das participações nos resultados e da provisão para o imposto de renda.

II - se os critérios contábeis adotados pela coligada ou controlada e pelo contribuinte não forem uniformes, o contribuinte deverá fazer no balanço ou balancete da coligada ou controlada os ajustes necessários para eliminar as diferenças relevantes decorrentes da diversidade de critérios;

III - o balanço ou balancete da coligada ou controlada levantado em data anterior à do balanço do contribuinte deverá ser ajustado para registrar os efeitos relevantes de fatos extraordinários ocorridos no período;

IV - o prazo de 2 meses de que trata o item I aplica-se aos balanços ou balancetes de verificação das sociedades, de que trata o § 4º do artigo 20, de que a coligada ou controlada participe, direta ou indiretamente.

V - o valor do investimento do contribuinte será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido ajustado de acordo com os números anteriores, da porcentagem da participação do contribuinte na coligada ou controlada.

O ágio (ou deságio) lançado no ativo permanente da empresa investidora, na conta de investimento (ativo diferido), seria amortizado mediante débito ou crédito em seu lucro líquido. A referida amortização, no entanto, seria meramente contábil, não podendo (ainda) gerar efeitos fiscais. Ainda do ponto de vista da contabilidade, vale observar que o desdobramento do referido ágio também pode ser observado sob a *perspectiva da pessoa jurídica investida*, embora tais registros contábeis não apresentem qualquer importância para a questão em análise.

Note-se que a apuração ou mesmo amortização contábil do aludido *ágio por expectativa de rentabilidade futura*, escriturada pela empresa investidora em função do MEP, sempre se manteve neutra para fins tributários nas diversas alterações legislativas atinentes à matéria. Essa foi a regra estabelecida pelo Decreto-lei 1.598/77:

Art. 25 - As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33.

Contudo, como será analisado no subtópico seguinte, a amortização fiscal do ágio, à fração 1/60 ao mês, passou a ser possível a partir da edição da Lei n. 9.532/97, que previu uma *fórmula operacional básica* a ser seguida pelo contribuinte para a dedutibilidade da referida despesa.

1.1.2. A norma de dedutibilidade fiscal das despesas de amortização de ágio fundado em expectativa de rentabilidade futura.

Com a edição da Lei n. 9.532/97, o legislador ordinário alterou sensivelmente as consequências tributárias do ágio por expectativa de rentabilidade futura. A partir de então, passou a ser possível o aproveitamento do ágio à fração 1/60 ao mês, desde o momento em que o ágio escriturado pela investidora viesse a ser confrontado, em um mesmo acervo patrimonial, com os lucros advindos da empresa investida que justificaram o pagamento desse sobrepreço por expectativa de rentabilidade futura.

A possibilidade de amortização das despesas de ágio por expectativa de rentabilidade futura, da forma prescrita pela Lei n. 9.532/97, depende do cumprimento de uma *fórmula operacional básica*, que pressupõe o fenômeno societário da *absorção patrimonial*, com a reunião (por *incorporação, fusão ou cisão*) do patrimônio da pessoa jurídica investidora com a pessoa jurídica investida, a fim de que o aludido ágio registrado naquela seja emparelhado com os lucros gerados por esta. Concretizada a *absorção patrimonial* exigida pelo legislador, o ágio apurado em aquisição precedente pode ser amortizado, com a redução da base de cálculo do tributo, no mínimo em 60 meses, nos balanços levantados após a ocorrência de um desses eventos, ainda que a incorporada ou cindida seja a investidora (incorporação reversa).

É o que se observa dos arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/97:

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

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

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

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração³;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Analiticamente, nos termos da Lei n. 9.532/97, a hipótese de incidência da norma que atribui consequências tributárias ao ágio incorrido por expectativa de rentabilidade futura requer que seja executada uma *fórmula operacional básica*, a saber:

³ Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998.

- Aquisição de investimento, por quaisquer das formas em Direito admitidas, com contraprestação de ágio fundado em expectativa de rentabilidade futura;
- Fluxo financeiro ou sacrifícios econômicos envolvidos na operação de aquisição;
- Desdobramento do custo de aquisição em valor de equivalência patrimonial da investida e ágio ou deságio incorrido pelo MEP;
- A amortização do ágio deve se processar contra os lucros da empresa investida (cuja expectativa de lucratividade tenha dado causa ao ágio quando de sua aquisição);
- Absorção da pessoa jurídica a que se refira o ágio ou deságio (investida) pela pessoa jurídica investidora (ou vice-versa);
- Exclusão de até 1/60 do ágio ao mês na apuração da base de cálculo do tributo.

Os arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/97 prescreveram que, na *hipótese* de aquisição de investimento relevante com ágio fundado em expectativa de rentabilidade futura, com a correta adoção do MEP para apuração pela investidora do patrimônio líquido da investida e do correspondente ágio, acompanhada da *fórmula operacional básica* estipulada em lei para a absorção, pela pessoa jurídica investidora, do acervo patrimonial da controlada ou coligada que justificou o ágio incorrido em sua aquisição (ou vice versa), **então a consequência jurídico-tributária deve ser** a amortização da fração de 1/60 por mês do ágio por expectativa de rentabilidade futura contra as receitas da empresa investida (cuja expectativa de lucratividade tenha dado causa ao ágio quando de sua aquisição).

No ambiente jurídico em questão, para que o contribuinte fizesse jus à dedutibilidade do ágio, deveria preencher os referidos critérios. No presente caso, então, para que a fiscalização tributária logre êxito na glosa de despesas de ágio excluídas da base de cálculo do tributo, deverá demonstrar a simulação ou outras formas de não cumprimento de algum desses requisitos.

1.2. Aquisição de investimento de partes relacionadas.

A Lei n. 12.973/2014 prescreveu a regra de que operações de aquisição de participação acionária entre partes dependentes não devem ter efeitos fiscais para fins amortização de ágio. Contudo, o presente caso não é regido por essa Lei, tendo em vista que os fatos se reportam a período muito anterior à sua edição.

Essa distinção quanto às normas aplicáveis ao caso é relevante. Ocorre que, até a edição da Lei n. 12.973/2014, não havia na legislação brasileira vedação expressa ou mesmo qualquer referência a essa figura que, no jargão, tornou-se popular chamar “*ágio interno*”. Por se tratar de um rótulo, que surgiu da experiência diante de situações concretas e não da Lei n. 9.532/97, é preciso compreender a sua extensão e as consequências jurídicas que emanam da qualificação de uma operação como “*ágio interno*”, sem perder de vista as peculiaridades da situação concreta ora trazida a esta CSRF.

Em termos muito gerais, o chamado “*ágio interno*” consiste em situações nas quais não se encontram presentes partes estranhas entre si, não ligadas, não relacionadas, não dependentes. Em geral, há a transmissão do investimento em uma pessoa jurídica para outra, pertencente ao mesmo grupo empresarial. Diz-se, então, que o ágio foi constituído “*internamente*”, sem a participação de agentes *externo*.

Assim como operações realizadas entre partes independentes societariamente podem se revelar artificiais (com conluio, por exemplo), quando se está diante de operações rotuladas de “ágio interno”, é necessário investigar as suas peculiaridades, a fim de atribuí-lhes a qualificante “válido” ou “inválido”. Enquanto o primeiro, *ágio interno válido*, mantém incólume a possibilidade de amortização fiscal, o *ágio interno inválido* não gera qualquer direito à dedutibilidade dessas despesas. Nas ponderadas palavras de MARCOS SHIGUEO TAKATA⁴, “há *ágios internos* e ‘*ágios internos*’”.

A *pedra de toque* deste julgamento, portanto, consiste em qualificar o caso concreto como *ágio interno válido* (operações juridicamente existentes) ou *ágio interno inválido* (operações simuladas).

2.1. O “ágio interno válido”, cujos efeitos jurídicos devem ser reconhecidos pela administração tributária.

É compreensível que operações realizadas entre partes relacionadas permaneçam no radar da fiscalização tributária, tendo em vista a maior facilidade para a manipulação de atos cometidos *intramuros*. No entanto, no presente caso, a presença de partes relacionadas não é determinante ou mesmo relevante para a amortização fiscal do ágio por expectativa de rentabilidade futura.

Essa assertiva encontra fundamento ao menos em duas evidências jurídicas, com as quais é convergente uma evidência de natureza contábil.

Sob a perspectiva da contabilidade, ELISEU MARTINS e SÉRGIO DE IUDÍCIBUS⁵ suscitam que a máxima contábil, de que “só se ativa o ágio por rentabilidade futura quando fruto de uma transação, jamais quando ele é criado pela própria entidade”, demanda a questão do que seja “entidade”. Esclarecem os professores que, enquanto países como EUA adotam a tradição da elaboração de balanços consolidados, no Brasil e em uma série de outros países o balanço consolidado é exceção, sendo a regra o *balanço individual*. Como conclusão, então, seria possível o reconhecimento de ágio gerado em operação entre *entidades* distintas, ainda que pertencentes ao mesmo grupo empresarial.

O argumento contábil, então, restringe substancialmente a extensão de situações abrangidas pelo rótulo “ágio interno”. A partir de tal constatação, LUÍS EDUARDO SCHOUERI e ROBERTO CODORNIZ LEITE PEREIRA⁶ acertadamente suscitam que “o substantivo ‘ágio’, para receber o adjetivo ‘interno’, teria que ser necessariamente gerado nas estritas fronteiras de uma entidade contábil o que, no Brasil, só ocorreria nas hipóteses de *ágio interno artificial*, desde que, evidentemente, resta caracterizada a *simulação* da operação, pois, neste caso, não mais haverá duas pessoas distintas participando da operação, mas, tão somente, uma”.

Em boa medida, essa tradição contábil brasileira reflete o contexto jurídico vigente no Brasil ao tempo dos fatos deste processo administrativo. Por essa razão, há convergência com duas evidências jurídicas quanto à irrelevância de ligação entre as partes da operação de aquisição de investimento com ágio, tal como aquela que está sob julgamento: (i) o princípio da legalidade e o completo silêncio do legislador (período anterior à Lei n. 12.973/2014) e; (ii) todos os requisitos exigidos pelo legislador para a apuração e amortização

⁴ TAKATA, Marcos Shigueo. Ágio Interno sem Causa ou “Artificial” e Ágio Interno com Causa ou Real – Distinções necessárias, in *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*, vol. 3 (Coord.: MOSQUERA, Roberto Quiroga; BROEDEL, Alexsandro. São Paulo: Dialética, 2012, p. 194.

⁵ MARTINS, Eliseu; IUDÍCIBUS, Sérgio de. Ágio interno é um mito?, in *Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos* (Coord.: MOSQUERA, Roberto Quiroga; BROEDEL, Alexsandro. São Paulo: Dialética, 2013.

⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo; PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. O ágio interno na jurisprudência do CARF e a (des)proporcionalidade do art. 22 da Lei n. 12.973/2014, in *Análise de casos sobre o aproveitamento de ágio: IRPJ e CSL à luz da jurisprudência do CARF* (Coord.: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FARO, Maurício Pereira). São Paulo : MP, 2016, p. 363.

fiscal do ágio podem potencialmente ser cumpridos em operações realizadas entre partes ligadas.

A *primeira evidência jurídica* referidas, atinente ao princípio da legalidade, decorre da inexistência de qualquer reação do legislador competente à hipótese de realização de operações entre partes ligadas, especialmente no que pertine à amortização de eventual ágio por expectativa de rentabilidade futura apurado.

O reclamo por uma lei para a restrição à *liberdade de empresa* do contribuinte não necessita de maiores justificativas. As restrições às liberdades fundamentais, quando permitidas, devem ser veiculadas por lei que expresse com clareza a decisão do legislador competente. A exigência de clareza decorre também dos princípios da *segurança jurídica, certeza do direito e confiança*, pelos quais se requer que o legislador estabeleça os critérios para que a sua decisão restritiva seja executada pela administração fiscal. Tais critérios devem fornecer caracteres que possibilitem ao executor da lei, sem arbítrios, segregar situações qualificáveis como legítimas de outras, consideradas vedadas, não toleradas.

Nas situações em que *partes ligadas, relacionadas, dependentes* sejam critérios para segregar situações legitimamente geradoras de direitos de outras, nas quais o Direito tributário não reconhece as mesmas consequências, esses conceitos devem ser claramente delimitados pelo legislador. **Por não se tratar de conceito vulgar, mas sim técnico, é imprescindível delimitação legal.**

Um bom exemplo pode ser colhido da sistemática dos preços de transferência prevista pela Lei n. 9.430/96, aplicável exclusivamente na hipóteses “operações efetuadas com pessoa vinculada” (art. 18). Como não poderia ser diferente, em seu art. 23, a da Lei n. 9.430/96 expressamente prescreve os critérios para que os contribuintes e a administração fiscal identifiquem quando há e quando não há *vinculação* entre as partes envolvidas na operação.

O mesmo se dá em relação à matéria objeto deste recurso especial.

A Lei n. 12.973/2014, em seu art. 22, passou a prescrever que, em operações ocorridas a partir de sua edição, a apuração de ágio (*good will*) apenas poderá se dar na hipótese de “aquisição de participação societária entre partes não dependentes”. Por não se tratar de conceito vulgar, mas técnico, o legislador necessariamente deveria definir critérios para identificar a referida *dependência*, o que o fez no art. 25 da aludida lei, como segue:

“Art. 25. Para fins do disposto nos arts. 20 e 22, consideram-se partes dependentes quando:

I - o adquirente e o alienante são controlados, direta ou indiretamente, pela mesma parte ou partes;

II - existir relação de controle entre o adquirente e o alienante;

III - o alienante for sócio, titular, conselheiro ou administrador da pessoa jurídica adquirente;

IV - o alienante for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro das pessoas relacionadas no inciso III; ou

V - em decorrência de outras relações não descritas nos incisos I a IV, em que fique comprovada a dependência societária.

Parágrafo único. No caso de participação societária adquirida em estágios, a relação de dependência entre o(s) alienante(s) e o(s) adquirente(s) de que trata este artigo deve ser verificada no ato da primeira aquisição, desde que as condições do negócio estejam previstas no instrumento negocial.”

Sobre esse ponto, a Lei n. 12.973/2014 contrasta e torna o silêncio da Lei n. 9.532/97 ainda mais eloquente: apenas a partir da edição dessa nova lei passou a ser vedada a apuração fiscal de ágio na *aquisição de participação societária entre partes dependentes*. Inovou-se o sistema jurídico, com o estabelecimento de critérios para identificação de operações alcançadas pela referida restrição legal.

Como até o 2014 o legislador não vedava a apuração de ágio em reestruturações societárias realizadas entre partes relacionadas, considerando tal fator como *a priori* irrelevante, a Lei n. 9.532/97 não prescreveu quaisquer critérios para distinguir situações em que as partes fossem ligadas ou independentes. **A ausência de critérios prescritos pelo legislador, por exemplo quanto ao grau de dependência admitido (ou, o grau de independência exigido), impossibilita que o intérprete adote arbitrariamente requisitos subjetivos e apriorísticos.**

Nesse seguir, nos casos ocorridos antes da edição da Lei n. 12.973/2014, sob pena de ofensa à legalidade, não pode haver discriminação de operações pelo fato exclusivo de não haver a participação de terceiros independentes na operação, inclusive por não haver parâmetros legais para a delimitação de conceito de *dependência* no bojo da Lei n. 9.532/97.

A **segunda evidência jurídica**, que deve ser considerada no julgamento deste recurso especial, consiste na constatação de que todos os requisitos exigidos pela Lei n. 9.532/97, para a apuração e amortização fiscal do ágio, podem potencialmente ser cumpridos em operações em que partes ligadas estejam presentes ou não.

Como é sabido, no período dos fatos geradores atinentes ao presente caso, vigia norma segundo a qual “apenas” seriam relevante os seguintes critérios para se aferir a possibilidade ou não da amortização fiscal do ágio: **(i)** aquisição de investimento em pessoa jurídica com contraprestação de ágio fundado em expectativa de rentabilidade futura; **(ii)** fluxo financeiro ou sacrifícios econômicos envolvidos na operação de aquisição; **(iii)** desdobramento do custo de aquisição em valor de equivalência patrimonial da investida e ágio ou deságio incorrido; **(iv)** absorção da pessoa jurídica a que se refira o ágio ou deságio (investida) pela pessoa jurídica investidora (ou *vice-versa*), de forma que a amortização do ágio se processe contra os lucros da empresa investida (cuja expectativa de lucratividade tenha dado causa ao ágio quando de sua aquisição) e, ainda, **(v)** deve ser respeitado o limite quantitativo de 1/60 ao mês para a amortização do ágio.

O requisito **(i)** deve ser aferido a partir das regras de aquisição de participação societária prescritas no âmbito do Direito privado. Dessa forma, a aquisição de participação societária, referida pelo art. 7º da Lei n. 9.532/97, poderá se dar por quaisquer das formas em Direito admitidas.

Nesse universo de possibilidades para aquisição de participação societária, em caráter não exaustivo, podem ser citados exemplos como doação, permuta ou alienação realizadas pelo proprietário das ações de uma pessoa jurídica, bem como a integralização de dinheiro, de bens imóveis, de bens móveis ou mesmo direitos relacionados a bens intangíveis (marcas, patentes, direitos de imagem etc), entre outras, realizadas como contribuição ao capital social da pessoa jurídica.

O requisito **(ii)**, requerido pela Lei n. 9.532/97, consiste, como se viu, em sacrifícios econômicos ou financeiros para a aquisição da participação societária com sobrepreço (ágio). Não requereu o legislador que houvesse fluxo de moeda na operação, o que restringiria a apuração de ágio para fins fiscais apenas às hipóteses de integralização de dinheiro ao capital social de pessoa jurídica ou, ainda, à alienação de participação societária em troca de dinheiro. Na verdade, o legislador não distinguiu sacrifícios financeiros ou

econômicos inerentes a quaisquer das formas em Direito admitidos para a aquisição de participações societárias.

Em relação a esse requisito, o que distingue o *ágio interno válido* do *ágio interno inválido* é a artificialidade das operações realizadas. O *ágio interno válido* pressupõe que a avaliação das ações, pois se mentirosa fosse, estar-se-ia simulando o sacrifício econômico que corresponde ao requisito (ii) para a amortização fiscal do ágio. Diante da simulação da transmissão desses direitos que, na verdade, inexistem, não há como admitir-se a apurado e amortizado fiscal do ágio.

O requisito (iii), atinente ao desdobramento do custo de aquisição em valor de equivalência patrimonial da investida e ágio incorrido, pode igualmente ser cumprido. Na apuração do MEP, se for o caso, o custo de aquisição do investimento deve ser desdobrado no valor patrimônio líquido da empresa investida e no sobrepreço incorrido, justificado por expectativa de rentabilidade futura.

Não é demais repetir que, como o *ágio interno válido* tem como condição a verdade dos atos praticados, a expectativa de rentabilidade futura deve ser real. Dito de outro modo, as avaliações, os laudos ou outros meios de prova utilizados pelo contribuinte para justificar o sobrepreço incorrido não podem ser inconsistentes, artificiais.

O Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP n. 01/2007 não representa óbice para o cumprimento desse requisito no presente caso. Conforme esse pronunciamento, para o registro, mensuração e evidenciação do ágio pela contabilidade, seria necessária independência entre as partes da operação. A recomendação em questão, contudo, seria aplicável **exclusivamente às companhias de capital aberto**, de forma a sequer influenciar o caso ora em análise, em que está em cena empresa de capital fechado.

Por sua vez, para o cumprimento do requisito (iv), que consiste na absorção da pessoa jurídica a que se refira o ágio ou pela pessoa jurídica investidora (ou *vice-versa*), naturalmente seria totalmente indiferente anterior operação de aquisição entre partes ligadas. Portanto, também não há óbice potencial ao cumprimento desse requisito.

Finalmente, o requisito (v) exige o respeito ao limite quantitativo de 1/60 do ágio ao mês na apuração da base de cálculo do tributo, cujo cumprimento, naturalmente, independe da questão ora sob análise.

Nesse cenário, como até a edição da Lei n. 12.973/2014 seria possível a existência de *ágio interno válido*, oponível ao fisco, é ilegal reputar como ilegítima operação de aquisição de investimento exclusivamente por esta ter sido realizada entre partes ligadas, à revelia da demonstração da prática de atos simulados pelo contribuinte.

O repertório de precedentes do CARF traz exemplos de casos envolvendo *ágio interno* reputado de *válido*, nos quais verificou-se inexistir simulação, como se observa das ementas a seguir:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008 ÁGIO. REQUISITOS DO ÁGIO. O art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1997, retratado no art. 385 do RIR/1999, estabelece a definição de ágio e os requisitos do ágio, para fins fiscais. O ágio é a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor patrimonial das ações adquiridas. Os requisitos são a aquisição de participação societária e o fundamento econômico do valor de aquisição. Fundamento econômico do ágio é a razão de ser da mais valia sobre o valor patrimonial. A legislação fiscal prevê as formas como este fundamento econômico pode ser expresso (valor de mercado, rentabilidade futura, e outras razões) e como deve ser determinado e documentado.

ÁGIO INTERNO. *A circunstância da operação ser praticada por empresas do mesmo grupo econômico não descaracteriza o ágio, cujos efeitos fiscais decorrem da legislação fiscal. A distinção entre ágio surgido em operação entre empresas do grupo (denominado de ágio interno) e aquele surgido em operações entre empresas sem vínculo, não é relevante para fins fiscais.*

ÁGIO INTERNO. INCORPORAÇÃO REVERSA. AMORTIZAÇÃO. *Para fins fiscais, o ágio decorrente de operações com empresas do mesmo grupo (dito ágio interno), não difere em nada do ágio que surge em operações entre empresas sem vínculo. Ocorrendo a incorporação reversa, o ágio poderá ser amortizado nos termos previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.*

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008 ART. 109 CTN.

ÁGIO. ÁGIO INTERNO. *É a legislação tributária que define os efeitos fiscais. As distinções de natureza contábil (feitas apenas para fins contábeis) não produzem efeitos fiscais. O fato de não ser considerada adequada a contabilização de ágio, surgido em operação com empresas do mesmo grupo, não afeta o registro do ágio para fins fiscais.*

DIREITO TRIBUTÁRIO. ABUSO DE DIREITO. LANÇAMENTO. *Não há base no sistema jurídico brasileiro para o Fisco afastar a incidência legal, sob a alegação de entender estar havendo abuso de direito. O conceito de abuso de direito é louvável e aplicado pela Justiça para solução de alguns litígios. Não existe previsão do Fisco utilizar tal conceito para efetuar lançamentos de ofício, ao menos até os dias atuais. O lançamento é vinculado a lei, que não pode ser afastada sob alegações subjetivas de abuso de direito. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ELISÃO. EVASÃO.* *Em direito tributário não existe o menor problema em a pessoa agir para reduzir sua carga tributária, desde que atue por meios lícitos (elisão). A grande infração em tributação é agir intencionalmente para esconder do credor os fatos tributáveis (sonegação). ELISÃO.* *Desde que o contribuinte atue conforme a lei, ele pode fazer seu planejamento tributário para reduzir sua carga tributária. O fato de sua conduta ser intencional (artificial), não traz qualquer vício. Estranho seria supor que as pessoas só pudessem buscar economia tributária lícita se agissem de modo casual, ou que o efeito tributário fosse acidental. SEGURANÇA JURÍDICA.* *A previsibilidade da tributação é um dos seus aspectos fundamentais.*

(Acórdão n. 1101-000.708 Processo n. 10680.724392/2010-28)

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 DECADÊNCIA. NÃO-HOMOLOGAÇÃO DAS DECLARAÇÕES APRESENTADAS. *Verificado que o lançamento tributário versou não-homologação às declarações apresentadas, cujas bases de cálculo foram impactadas pela despesa considerada indedutível, verifica-se que a insurgência fiscal não se dá no tocante à contabilização da despesa, mas, quanto à sua utilização. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. ERRO OU DEFICIÊNCIA NO ENQUADRAMENTO LEGAL. NÃO OCORRÊNCIA.* *Tendo em vista que a Fiscalização discriminou detidamente os fatos imputados, permitindo à Recorrente exercitar, com plenitude e suficiência, sua defesa técnica e bem fundamentada, verifica-se a total ausência de prejuízo ao contribuinte, bem como de pecha capaz de inquinar de nulidade o feito. INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97. PLANEJAMENTO FISCAL INOPONÍVEL AO FISCO. INOCORRÊNCIA.* *A efetivação da reorganização societária, mediante a utilização de empresa veículo, não resulta economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo e, por conseguinte, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco. O “abuso de direito” pressupõe que o exercício do direito tenha se dado em prejuízo do direito de terceiros, não podendo ser invocada*

se a utilização da empresa veículo, exposta e aprovada pelo órgão regulador, teve por objetivo proteger direitos (os acionistas minoritários), e não violá-los. Não se materializando excesso frente ao direito tributário, pois o resultado tributário alcançado seria o mesmo se não houvesse sido utilizada a empresa veículo, nem frente ao direito societário, pois a utilização da empresa veículo deu-se, exatamente, para a proteção dos acionistas minoritários, descabe considerar os atos praticados e glosar as amortizações do ágio. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. LANÇAMENTO DECORRENTE - Repousando o lançamento da CSLL nos mesmos fatos e mesmo fundamento jurídico do lançamento do IRPJ, as decisões quanto a ambos devem ser a mesma.

(Acórdão n. 1301-001.224. Processo n. 16327.001482/2010-52)

Nesse cenário, como norma prescrita pelo legislador competente (até a edição da Lei n. 12.973/2014), deve ser reconhecido o ágio gerado por operação real, não simulada, independentemente de haver sido conduzida entre partes relacionadas, ligadas, dependentes.

2.2. O “ágio interno inválido”: definição de “simulação” e critérios legais para a qualificação do caso concreto.

Os casos rotulados de “*ágio interno inválido*” são operações societárias realizadas exclusivamente dentro dos muros do grupo empresarial, consideradas sem causa legítima, fictícias, artificiais, simuladas. O que os torna ilegítimos não é a realização de operações entre partes ligadas, mas a simulação que contamina tais operações, com o dolo de evadir tributos. Ao julgar o presente caso, a análise criteriosa esperada deste Tribunal requer esta consideração.

Nesse labor, é preciso rejeitar silogismos circulares, capazes de comprometer a correta aplicação das normas tributárias pertinentes. Não se pode assumir que operações realizadas entre partes dependentes sejam, apenas por essa razão, viciadas.

Nos presentes autos, compreendo ser juridicamente mandatário que o lançamento tributário apenas se mantenha caso se logre demonstrar que a amortização fiscal do ágio, tal como levada a termo, seja parte de um processo engendrado por meio de atos simulados, com o dolo específico de deduzir indevidamente despesas para a evasão de tributos.

São conhecidas decisões deste Tribunal quanto ao *ágio interno inválido*, em que restou caracterizada a simulação e, por consequência, foram negados os efeitos fiscais de aquisições realizadas entre partes relacionadas, com a atração, por dever funcional do agente fiscal (ato vinculado e não discricionário), da aplicação de multa de 150%. Como exemplo, vale observar o seguinte precedente:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Anos-calendário: 2001 e 2002
Ementas: NULIDADE- REEXAME DE FATOS JÁ VALIDADOS EM FISCALIZAÇÃO ANTERIOR- A Secretaria da Receita Federal não valida ou invalida fatos, mas analisa sua repercussão frente à legislação tributária e exige o tributo porventura deles decorrentes. No caso, a repercussão tributária dos fatos só surgiu com a amortização do suposto ágio. ATOS SIMULADOS. PRESCRIÇÃO PARA SUA DESCONSTITUIÇÃO. No campo do direito tributário, sem prejuízo da anulabilidade (que opera no plano da validade), a simulação nocente tem outro efeito, que se dá plano da eficácia: os atos simulados não têm eficácia contra o fisco, que não necessita, portanto, demandar judicialmente sua anulação. INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES. SIMULAÇÃO. A reorganização societária, para ser legítima, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. A caracterização dos atos como simulados, e não reais, autoriza a glosa da amortização do ágio contabilizado. MULTA QUALIFICADA A simulação

justifica a aplicação da multa qualificada. COMPARTILHAMENTO DE DESPESAS- DEDUTIBILIDADE. Para que sejam dedutíveis as despesas com comprovante em nome de uma outra empresa do mesmo grupo, por terem sido as mesmas rateadas, é imprescindível que, além de atenderem os requisitos previstos no Regulamento do Imposto de Renda, fique justificado e comprovado o critério de rateio. BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDO COMO DESPESA. Não caracterizada a infração pelo fisco, não prospera a glosa das despesas contabilizadas. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Se nenhuma razão específica justificar o contrário, aplica-se ao lançamento tido como reflexo as mesmas razões de decidir do lançamento matriz. Recurso voluntário e de ofício negados. (LIBRA TERMINAL 35 S/A. Acórdão n. 159.490. Processo n. 18471.000947/2006-33)

Vale também observar que o nosso Colegiado (1ª Turma da CSRF), por unanimidade, recentemente julgou caso de *ágio interno inválido* (acórdão n. 9101-002.427). Naquele caso, restou evidenciada a simulação do sacrifício econômico alegadamente incorrido pelo contribuinte e a artificialidade do laudo de expectativa de rentabilidade futura. Fez-se necessário, portanto, descortinar a real situação jurídica, de forma a evidenciar a ausência de fundamento para a amortização fiscal do ágio. Tendo em vista a estrutura engendrada com o intuito doloso de evadir tributos, manteve-se, naquele caso, ainda, a qualificação da multa para o percentual de 150%.

1.3. Aplicação das normas jurídicas ao caso concreto.

Para a solução do caso concreto, conforme fundamentos acima expostos, é preciso verificar as evidências aferidas no acórdão *a quo*, a fim de verificar a prática de atos simulados pelo contribuinte, engendrados com o dolo de evadir tributos, o que ensejaria inadmissibilidade da amortização das despesas com ágio e todas as demais consequências.

O acórdão *a quo* expressamente assentou, *in verbis* (e-fls. 9746 e seg.):

“Apenas por enquanto, vamos admitir que a participação da Cimefor na Engemix-Par, avaliada em sua contabilidade por R\$ 276 milhões, tenha correspondido a efetivo desembolso ou sacrifício de ativos em momentos anteriores. Como se viu, esse investimento foi extinto em troca das quotas da Concrefor, cujo valor de patrimônio líquido era de R\$ 49 milhões, por decisão dos acionistas da Engemix-Par, não sendo demais lembrar que a Cimefor era, nesse momento, a sócia controladora, com 53,79% das ações. A Cimefor, pois, decidiu pela extinção das ações de sua titularidade na Engemix-Par, trocando R\$ 276 milhões por R\$ 49 milhões.

Observe-se que, neste momento, se confirma a afirmação do Fisco de que o ágio amortizado foi gerado internamente a um mesmo grupo econômico. No momento da formação do ágio ora discutido, a Cimefor era sócia majoritária e controladora da Engemix-Par, e a decisão sobre a cisão parcial, da forma como levada a efeito e com os valores envolvidos, certamente decorreu de ato direto da Cimefor, integrante do grupo Votorantim, o qual viria, futuramente, a ser o único beneficiário da amortização desse ágio. Muito embora, no momento do lançamento, o Fisco não tivesse a visão mais clara que agora se tem sobre o ocorrido, a falta de ligação entre o ágio gerado em momentos anteriores a 15/01/2002 e aquele efetivamente amortizado a partir de 2006, juntamente com a obscuridade até então reinante sobre os diversos eventos societários, conduziu à conclusão de que o ágio somente poderia ter sido gerado internamente ao grupo, conclusão que agora se mostra correta.

Ainda assim, se poderia cogitar, como afirma a interessada, que a troca de R\$ 276 milhões (investimento na Engemix-Par) por R\$ 49 milhões (valor patrimonial da Concrefor) pudesse ser justificada, do ponto de vista econômico, por haver um valor muito maior embutido na nova empresa Concrefor. A argumentação da recorrente

se baseia no Laudo de Avaliação de Rentabilidade Futura da Engemix Participações S/A (fls. 2917/2947).

Suas pretensões, entretanto, não resistem à análise daquele documento. O laudo apresentado foi elaborado pela PCS Consultores em novembro de 2001, com o objetivo de embasar a subscrição de capital da Engemix-Par, feita pela Cimefor, em 18/12/2001. O valor presente líquido ali considerado (fl. 2946, R\$ 151 milhões divididos por 53,79% = R\$ 281 milhões) se refere à totalidade da Engemix-Par após a subscrição de capital analisada, não se encontrando no laudo qualquer menção, ainda que hipotética, à iminente cisão parcial da Engemix-Par, que viria a ocorrer menos de um mês depois, em 15/01/2002. O laudo considera, ainda, injeção de R\$ 230 milhões no caixa da Engemix-Par (em decorrência do aumento de capital subscrito pela Cimefor), premissa que não se mantém com a cisão parcial. Parece claro que o valor presente líquido, calculado pela consultora com base na rentabilidade futura da Engemix-Par, leva em conta a integralidade de seu capital social, bem assim a presença, em sua estrutura produtiva, das controladas expressamente mencionadas no laudo (Engemix S/A2, Concrelix S/A e Concremaster Ltda.).

Não vejo como se possa entender que a totalidade da rentabilidade futura prevista para a Engemix-Par teria acompanhado a parcela cindida de R\$ 49 milhões que resultou na criação da Concrefor, se outra parcela de R\$ 245 milhões do patrimônio ficou na (nova) Engemix-Par pós-cisão. Além disso, para a parcela cindida somente foi transferido o controle da subsidiária EPGE (e indiretamente, da Geral de Concreto S/A, posteriormente Engemix S/A, e Transerve), enquanto que com a Engemix-Par pós cisão ficaram as controladas

Itabens, Concrelix S/A e Concremaster Ltda. Muito menos é possível cogitar de qualquer proporcionalização dos valores. Seria necessário um laudo específico para rentabilidade futura da parcela cindida (Concrefor), que não encontro nos autos.

Concluo, então, que a diferença entre o valor do investimento da Cimefor na Engemix-Par (inclusive ágio) extinto por ocasião da cisão parcial da investida (R\$ 276 milhões) e o valor do investimento recebido em substituição àquele (R\$ 49 milhões) não pode ser tida como embasada em expectativa de rentabilidade futura da investida, por desatender aos requisitos legais, em especial, a ausência de demonstrativo específico para essa finalidade, tempestivamente elaborado e arquivado como comprovante da escrituração. Em decorrência, sua amortização para fins fiscais não pode ser admitida.

(...)

E que não se alegue, como parece entender a recorrente, que as bases do lançamento teriam sido alteradas. O lançamento foi feito com as informações e documentos fornecidos ao Fisco durante o procedimento de fiscalização e parece-me evidente que a então fiscalizada não teve qualquer preocupação em esclarecer o efetivamente ocorrido, seja informando corretamente a origem do ágio questionado pelo Fisco, seja apresentando todos os documentos e registros contábeis pertinentes. Glosadas as amortizações, por indedutibilidade de tais despesas, caberia à interessada trazer aos autos provas inquestionáveis da origem e formação do ágio, de sua dedutibilidade para fins fiscais e, finalmente, de sua transmissão via eventos societários até a Engemix S/A e a Votorantim Cimentos S/A.

Não foi o que sucedeu. No que toca à origem e formação do ágio, encontra-se razoavelmente esclarecido o ocorrido em 15/01/2002, momento da cisão parcial da Engemix-Par. A dedutibilidade, para fins fiscais, resta claramente prejudicada pelo anteriormente exposto, a falta de laudo ou demonstrativo específico que permita classificar a diferença de valores como ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura, única hipótese que poderia levar à amortização dedutível.

Finalmente, quanto à transmissão do ágio de R\$ 227 milhões em 15/01/2002 até resultar em ágio de R\$ 189 milhões no início de 2006, careceria também de maiores esclarecimentos e provas sobre os alegados ajustes ocorridos ao longo dos anos e dos diversos eventos societários.

Em conclusão, à luz do que se vê agora, constata-se que: (i) o ágio efetivamente amortizado é de fato interno, pois gerado em operação societária artificial, quando a sócia controladora da sociedade cindida (Engemix-Par) era a Cimefor, pertencente ao grupo Votorantim, único beneficiário da posterior amortização desse ágio; (ii) o artificialismo se estende ao valor atribuído à parcela cindida: busca-se utilizar um laudo elaborado para o todo com a finalidade de atribuir valor a uma parte, deixando de lado a relevante parcela do patrimônio que seguiu com a Engemix-Par pós-cisão. As premissas do laudo foram alteradas, pelo que não se pode admitir que suas conclusões continuem vigentes, nem se pode imputar a rentabilidade futura atribuída a um conjunto a uma parcela desmembrada desse conjunto.

As amortizações de ágio restam claramente indedutíveis, devendo ser glosadas para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, mantendo-se o lançamento, quanto a este ponto.”

Quanto à primeira divergência suscitada no recurso especial (“glosa da amortização de ágio - ágio interno”), é **necessário concluir que não se está diante de ágio interno**. Isso porque as partes das operações relevantes para a formação do ágio não eram relacionadas (não havia um grupo, mas dois distintos), sendo relevante destacar que houve efetiva alteração de controle das companhias.

Nesse cenário, este julgamento deve ser conduzido afastando-se as máculas que poderiam surgir pela caracterização do ágio interno. Mas ainda que assim não fosse, conforme se fundamentou, não se poderia adotar a premissa de que qualquer operação realizada entre partes dependentes é a priori reputada como inválida e inoponível ao fisco. Em todos os casos, importar verificar se os requisitos prescritos pelo legislador foram preenchidos.

É preciso concordar que houve sacrifício econômico, com sobrepreço, para a aquisição de investimento relevante. Na operação de cisão parcial, dois grupos independentes realizaram negócio jurídico, em que um deles restou com parcela do negócio adquirida com sacrifício de um sobrepreço (a recorrente). Após a cisão, aprovada por ambos os grupos independentes, o Grupo Votorantim passou a deter o investimento em Geral de Concretos e, assim, no setor de concretagem, enquanto que o Grupo Rossi ficou com as empresas de outros segmentos. Nessa operação de cisão, contudo, foram atribuídos ao Grupo Votorantim acervo líquido avaliado em valor inferior ao seu sacrifício incorrido. É legítimo que a parte que incorreu em sobrepreço em operação de cisão que o reconheça e aplique as consequências tributárias daí decorrentes.

No que se refere à demonstração dos fundamentos econômicos do ágio em questão, é relevante notar não ter sido objeto de contestação pela fiscalização, que suscitou apenas divergências de valores e ausência do que chamou de “propósito negocial”. Se houve o sacrifício com sobrepreço no caso concreto (como se verificou acima), a expectativa de rentabilidade futura justificada pelos laudos apresentados na defesa do contribuinte não podem ser desconsiderada como o fez a decisão recorrida.

Foi ainda cumprida a exigência do efetivo desdobramento do custo de aquisição em valor de equivalência patrimonial e o ágio por expectativa de rentabilidade futura. Igualmente foi cumprida a exigência do art. 8º, “b”, da Lei 9.532/97, com a absorção patrimonial da pessoa jurídica que detinha o investimento adquirido com ágio.

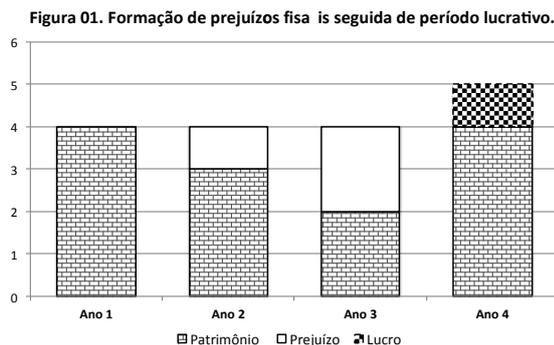
Também foi cumprida a exigência de que a amortização do ágio apurado pela investidora se processasse contra os lucros da empresa investida, cuja expectativa de lucratividade tenha dado causa ao ágio quando de sua aquisição.

Por todo o exposto, afastando-se as questões relacionadas ao suposto ágio interno e demais questões levantadas, resta compreender que foram cumpridos os requisitos para o reconhecimento e aproveitamento fiscal do ágio, merecendo provimento o recurso especial do contribuinte quanto à matéria do ágio.

2. A "trava de 30%" para a compensação de prejuízos fiscais (base de cálculo negativa) na hipótese de incorporação

Outro ponto do recurso especial ora em exame consiste em saber se, na hipótese de uma pessoa jurídica, submetida ao lucro real, apresentar lucros no exercício em que vier a ser extinta por incorporação (art. 227, § 3º, da Lei n. 6.404/64), poderá compensar integralmente, em sua última declaração de rendimentos, o seu saldo de prejuízos fiscais (IRPJ) e de base negativa (CSL) acumulado de exercícios anteriores, sem a "trava de 30%" que seria aplicável caso a sua existência fosse continuada (arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95).

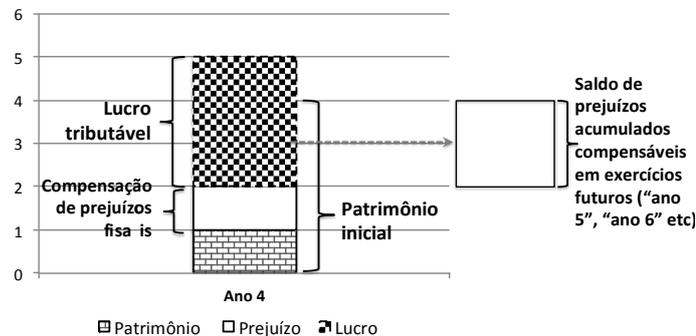
Para a melhor compreensão do tema, suponha-se, por hipótese, que uma empresa inicie as suas atividades no "ano 1", com o capital social integralizado pelos sócios de \$4.000, obtendo prejuízo no "ano 2" de \$ 1.000, prejuízo no "ano 3" de \$1.000 e lucro no "ano 4" de \$3.000. O gráfico a seguir ilustra essa sequência de resultados:



Nos anos "1", "2" e "3", naturalmente não haveria IRPJ ou CSL devidos sob a sistemática do lucro real. Tais tributos, por sua vez, poderiam incidir no "ano 4", para a tributação dos resultados positivos obtidos. No entanto, para a apuração do referido resultado positivo, o contribuinte poderia considerar os resultados negativos obtidos nos exercícios anteriores, tendo em vista a necessária comunicação entre estes.

Conforme a sistemática estabelecida pelos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, no "ano 4" e também em todos os próximos exercícios em que obtivesse resultados positivos, o contribuinte poderia compensar até 30% de seus lucros com os prejuízos fiscais (IRPJ) e bases negativas (CSL) apurados naqueles anos "1", "2" e "3". É o que ilustra o gráfico a seguir:

Figura 02. "Trava de 30%". Aplicação às empresas em contínua atividade.



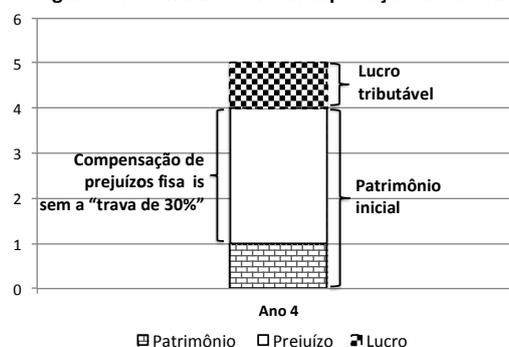
Não há dúvida que legislador garantiu ao contribuinte o direito de compensar a totalidade do prejuízo fiscal (IRPJ) e base negativa (CSL), mas diluiu o seu exercício durante o tempo de atividade da empresa. **A questão que se coloca no presente recurso especial consiste em saber como deve proceder o contribuinte quando não houver a aludida continuidade em suas atividades, especialmente em face de extinção por incorporação.**

Assim, no caso concreto ora em análise, a empresa possuía saldo de prejuízo fiscal (IRPJ) e base negativa (CSL) acumulado de exercícios anteriores. No ano em que foi extinta em razão de incorporação, o contribuinte havia obtido lucros e, em sua última declaração de rendimentos, os compensou com o aludido saldo. Diante da impossibilidade prosseguir compensando prejuízo fiscal (IRPJ) e base negativa (CSL) em exercícios futuros (pois, com a extinção, estes não existiriam), a contribuinte compreendeu inaplicável a "trava dos 30%".

A interpretação sustentada pelo contribuinte conduziria à tributação da renda, dos lucros obtidos durante o exercício de suas atividades, de tal forma que apenas o efetivo *acréscimo patrimonial* seria tributado pelo IRPJ e da CSL, deixando a salvo desses tributos aquilo que corresponderia efetivamente ao seu *patrimônio* (o que, de fato, não é hipótese de incidência do IRPJ e da CSL).

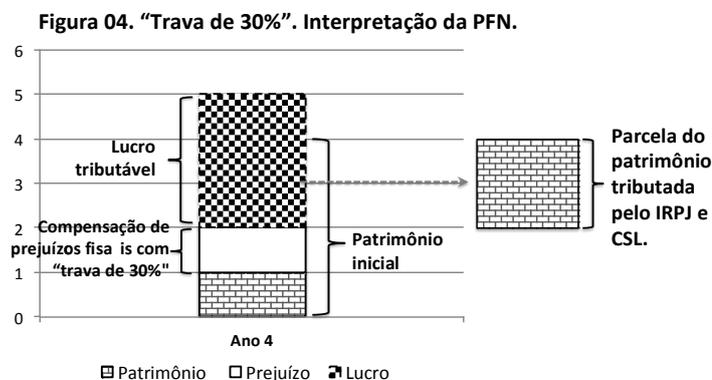
Com vistas ao exemplo exposto nas figuras acima, a interpretação sustentada pelo contribuinte pode ser representada da seguinte forma:

Figura 03. "Trava de 30%". Interpretação do contribuinte.



Por um lado, é muito diferente a interpretação adotada pelo i. agente fiscal na lavratura do AIIM, bem como pela PFN em sua manifestação perante esta CSRF. Por esta, na hipótese de incorporação, fusão ou cisão, o contribuinte perderia até 70% do saldo de prejuízo

fiscal (IRPJ) e base negativa (CSL), de tal forma que referidos tributos incidiriam sobre o patrimônio da empresa. É o que ilustra o gráfico a seguir:



É importante sublinhar que o presente caso não trata de “incorporação às avessas” ou de compensação de prejuízos da empresa incorporada contra os lucros da empresa incorporadora, as quais são tuteladas pelos arts. 513 e 514 do RIR/99. No presente caso, o saldo de prejuízo fiscal (IRPJ) e de base negativa (CSL), apurado pela empresa incorporada foi compensado com os lucros obtidos por ela, em sua última declaração de rendimentos entregues em função de sua extinção por incorporação.

2.1. A tributação dos “acréscimos patrimoniais” do contribuinte.

Na Constituição brasileira, há expressa e detalhada repartição de competências tributárias entre os entes federados, a qual estabelece quais *signos presuntivos de capacidade contributiva* podem ser onerados privativamente por cada um dos entes federados. A “renda” e o “lucro”, no caso, podem ser tributados exclusivamente pela União.

Saber o sentido de “renda” e “lucro” é, então, essencial para a boa aplicação das normas constitucionais de distribuição de competência tributária e das normas de incidência tributária em sentido estrito. Isso explica as constantes discussões ao seu respeito, especialmente em torno de teorias como da “*renda como acréscimo patrimonial*” e da “*renda-produto* (ou “*teoria fonte*”).

A *teoria da renda como acréscimo patrimonial* pode ser compreendida a partir do *caso Antártica*⁷, julgado pelo Supremo Tribunal Federal cinco anos após a promulgação da Constituição de 1988, em que esteve em foco o conceito de “renda” presente no sistema tributário de 1964⁸. Acompanhando o voto do Min. Carlos Velloso, houve unanimidade no Plenário do Tribunal quanto ao entendimento de que “o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso”.

Note-se que, caso se adote um conceito de “renda” que a identifique como o produto (“*teoria da renda-produto*” ou “*teoria da fonte*”), apenas o *fruto*, o *produto* dos bens

⁷ CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RENDA - CONCEITO. Lei n. 4.506, de 30.XI.64, art. 38, C.F./46, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. I. Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. C.F., 1946, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. II. Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506/64, que institui adicional de 7% de imposto de renda sobre lucros distribuídos. III. R.E. conhecido e provido. (STF, RE 117887, Relator Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 11/02/1993, DJ 23-04-1993)

⁸ Anterior ao atual Código Tributário Nacional.

de capital ou do trabalho poderiam ser considerados “renda”. Sob tal perspectiva, estaria excluído do conceito de renda quaisquer ganhos e perdas de capital obtidos pela alienação da fonte produtora da renda, já que, metaforicamente, a tributação alcançaria apenas os *frutos da árvore*, mas não a alienação da *árvore em si*.⁹

2.1.1. O papel da lei complementar para a definição de “renda” tributável.

No atual sistema jurídico brasileiro, o debate sobre qual o conceito de *renda tributável* deve considerar que o art. 146 da Constituição Federal atribui à lei complementar a competência para estabelecer normas gerais, especialmente sobre a definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados no texto constitucional.

Assim, embora não haja delimitação expressa na Constituição quanto ao signo “renda” para fins tributários, o art. 43 do CTN veicula norma que permite que o legislador ordinário se valha ao menos de duas significações possíveis: **(i)** o inciso I, ao se referir à “renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos”, se aproxima da teoria da *renda-produto*; **(ii)** o inciso II, ao se referir a “proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”, se aproxima da teoria da *renda acréscimo patrimonial*. Em ambos os casos, o conceito estabelecido pelo CTN exige que haja a *aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica* sobre a *renda*, a fim de que seja possível a tributação. O legislador complementar exige que haja a “aquisição de disponibilidade”, pouco importando ser ela “*econômica*” ou “*jurídica*”.

O legislador ordinário deve eleger hipóteses de incidência do imposto de renda que estejam compreendidas nos referidos moldes estabelecidos pela Constituição e pelo CTN.

2.1.2. A decisão do legislador ordinário: a lógica da determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSL e a não tributação de situações que não geram acréscimo patrimonial.

Independentemente das predileções doutrinárias quanto ao mais adequado conceito de “renda” e embora se possa argumentar que a Lei Complementar tenha outorgado possibilidades mais amplas, **não há dúvida que o legislador ordinário utiliza sistematicamente, como diretriz central para a tributação da renda, a teoria da renda enquanto acréscimo patrimonial**. A constatação é pragmática: as regras do imposto de renda brasileiro, de forma geral, conduzem a uma base tributável que tende ao *acréscimo patrimonial* realizado pelo contribuinte em um determinado intervalo de tempo.

Na **sistemática do lucro real, aplicável no caso**, a base de cálculo adotada pelo legislador ordinário corresponde ao lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por lei. O lucro líquido, no caso, será apurado com observância das disposições das leis comerciais. É o que prescreve o art. 247 do Decreto 3.000/99 (doravante “**RIR/99**”), que veicula o Regulamento do Imposto de Renda, com a sistematização de toda a legislação esparsa:

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).

(...)

⁹ Vide, sobre o tema: LANG, Joachim. The influence of tax principles on the taxation of income from capital, p. 18-21; BELSUNCE, HORACIO GARCÍA. El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario. Depalma : Buenos Aires, 1967, p. 88 e seguintes.

Por meio das “adições”, são incluídos à base de cálculo do tributo valores deduzidos na apuração contábil e que não são dedutíveis para fins fiscais, a exemplo de uma despesa indedutível de multa de trânsito. Com as “exclusões”, são excluídos da base de cálculo do tributo as receitas apuradas pela contabilidade que não sejam passíveis de tributação, a exemplo de dividendos isentos recebidos. Finalmente, pela “compensação”, o resultado tributável passível de tributação no período de apuração é diminuído pelos resultados negativos apurados em períodos anteriores.

Especialmente em relação aos prejuízos fiscais, o RIR/99 reflete em seus arts. 519 e 510 das regras vigentes sobre a matéria:

CAPÍTULO XIV

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS

Disposições Gerais

Art. 509. O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no LALUR (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 1º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º, e parágrafo único).

§ 1º A compensação poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos de apuração, à opção do contribuinte, observado o limite previsto no art. 510 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 2º).

§ 2º A absorção, mediante débito à conta de lucros acumulados, de reservas de lucros ou capital, ao capital social, ou à conta de sócios, matriz ou titular de empresa individual, de prejuízos apurados na escrituração comercial do contribuinte não prejudica seu direito à compensação nos termos deste artigo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 3º).

Prejuízos Fiscais Acumulados até 31 de dezembro de 1994 e Posteriores

Art. 510. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, observado o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15).

§ 1º O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para compensação (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15, parágrafo único).

§ 2º Os saldos de prejuízos fiscais existentes em 31 de dezembro de 1994 são passíveis de compensação na forma deste artigo, independente do prazo previsto na legislação vigente à época de sua apuração.

§ 3º O limite previsto no caput não se aplica à hipótese de que trata o inciso I do art. 470.

A sistemática do lucro real, portanto, cristaliza a diretriz adotada pelo legislador ordinário de tributar os *acréscimos patrimoniais*, ainda que ajustes sejam realizados à apuração contábil.

2.2. A evolução legislativa a respeito da compensação de prejuízos fiscais (IRPJ) e de base negativa (CSL)

Na sistemática do lucro real, a compensação de prejuízos fiscais é elemento essencial da diretriz erigida pelo legislador para a tributação da *renda* enquanto acréscimo patrimonial. A investigação da evolução legislativa sobre a matéria nos últimos 80 anos demonstra que **o legislador ordinário jamais negou o direito do contribuinte à**

compensação da totalidade de seu saldo de prejuízos fiscais (IRPJ) ou de base negativa (CSL).

Nos idos de 1947, a Lei n. 154 regulou a compensação de prejuízos fiscais, nos seguintes termos:

Art. 10. O prejuízo verificado num exercício, pelas pessoas jurídicas, poderá se deduzido, para compensação total ou parcial, no caso da inexistência de fundos de reserva ou lucros suspensos dos lucros reais apurados dentro dos três exercícios subseqüentes.

Parágrafo único. Decorridos os três exercícios, não será permitida a dedução, nos seguintes, do prejuízo porventura não compensado.

A norma então estabelecida prescreveu que: **i)** o lucro apurado em um determinado exercício poderia ser integralmente compensado com prejuízos acumulados de exercícios anteriores; **ii)** o contribuinte teria 3 anos para utilizar o prejuízo fiscal verificado em um determinado exercício.

Em 1976, o Decreto-Lei n. 1.493 trouxe ligeira alteração na regulamentação da matéria, estendendo o prazo prescricional de aproveitamento dos prejuízos fiscais:

Art. 12. O prejuízo verificado num exercício a partir do período-base relativo ao exercício de 1977 poderá ser compensado total ou parcialmente, com os lucros contábeis apurados dentro dos 4 (quatro) exercícios subseqüentes.

§ 1º Entende-se como prejuízo, para os fins de Imposto de Renda o verificado na apuração contábil da pessoa jurídica no período-base, diminuído dos custos despesas operacionais e encargos não dedutíveis.

§ 2º Decorridos 4 (quatro) exercícios, não será permitida a dedução, nos seguintes de prejuízos porventura não compensados.

A norma em questão vigorou no sistema jurídico brasileiro até 1995, alterou pouco a sistemática anterior, prescrevendo que: **i)** lucro apurado em um determinado exercício poderiam ser integralmente compensados com prejuízos acumulados de exercícios anteriores; **ii)** o contribuinte teria 4 anos (e não mais 3 anos) para utilizar o prejuízo fiscal verificado em um determinado exercício.

Note-se que, sob a égide da norma vigente até 1995, inexistia discussão quanto à possibilidade de compensação integral dos prejuízos acumulados na última declaração de rendimentos da empresa extinta por incorporação. Afinal, a possibilidade de compensação integral, em um único período, era garantida inclusive às empresas em continuidade.

Em 1987, o Decreto-Lei n. 2.341 regulou operações como as chamadas “incorporações às avessas” e situações específicas de aproveitamento de prejuízos fiscais em reestruturações societárias, com a limitação, em especial, da compensação de prejuízos fiscais da empresa incorporada contra lucros da incorporadora. Aludidas normas estão refletidas nos ars. 513 e 514 do RIR/99:

Mudança de Controle Societário e de Ramo de Atividade

Art. 513. A pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade (Decreto-Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987, art. 32).

Incorporação, Fusão e Cisão

Art. 514. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33).

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33, parágrafo único).

Em 1991, diante do novo cenário econômico e da sistemática então adotada de apuração mensal do IRPJ, a compensação de prejuízos fiscais foi objeto de nova regulação pela Lei n. 8.383/91:

Art. 38. A partir do mês de janeiro de 1992, o imposto de renda das pessoas jurídicas será devido mensalmente, à medida em que os lucros forem auferidos.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, as pessoas jurídicas deverão apurar, mensalmente, a base de cálculo do imposto e o imposto devido.

(...)

§ 7º O prejuízo apurado na demonstração do lucro real em um mês poderá ser compensado com o lucro real dos meses subseqüentes.

§ 8º Para efeito de compensação, o prejuízo será corrigido monetariamente com base na variação acumulada da Ufir diária.

A Lei n. 8.383/91, como se vê, **manteve o reconhecimento do direito à compensação integral dos prejuízos fiscais**, mas deixou de prescrever prazo de prescrição ao seu exercício. Mas, logo em 1992, foi enunciada a Lei n. 8.541, que também **manteve o reconhecimento do direito à compensação integral dos prejuízos fiscais**, mas estabeleceu prazo para o seu exercício:

Art. 12. Os prejuízos fiscais apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 poderão ser compensados, corrigidos, monetariamente, com o lucro real apurado em até quatro anos-calendários, subseqüentes ao ano da apuração.

Finalmente, em 1995, foi editada a nova tutela à compensação de prejuízos fiscais, que permanece vigente até a atualidade e é aplicável ao presente caso.

Sucedendo a 8.981/95, a Lei n. 9.065/1995, em seus arts. 15 e 16, veicula norma de diferimento dos prejuízos fiscais acumulados (IRPJ) e de base de cálculo negativa (CSL), pela qual o contribuinte poderá aproveitá-los em sua totalidade, mas diluídos no decorrer de seu período de existência:

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subseqüentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios da base de cálculo negativa utilizada para a compensação.

Como se pode observar da evolução dos dispositivos legais que regulam a matéria nos últimos 80 anos, **em nenhum momento o legislador negou o direito do contribuinte à compensação da totalidade de seu prejuízo fiscal**. A ordenamento jurídico:

- Em alguns períodos da história, embora tenha estabelecido prazos ao exercício do direito, garantiu ao contribuinte o aproveitamento integral de prejuízos fiscais acumulados em ato único, inclusive (**norma revogada**);
- Vedou a compensação de prejuízos fiscais da empresa incorporada contra lucros da incorporadora, sem restringir de qualquer forma a compensação de prejuízos fiscais da empresa incorporada contra os seus próprios lucros (**norma vigente**);
- Garantiu ao contribuinte o aproveitamento da totalidade dos prejuízos fiscais (IRPJ) e bases negativas (CSL) acumulados de exercícios anteriores, mas diluiu o exercício desse direito no período de existência do contribuinte, sem prazo de prescrição (**norma vigente**).

A Lei n. 9.065/1995, em seus arts. 15 e 16, veiculam norma de diferimento dos prejuízos fiscais acumulados (IRPJ) e de base de cálculo negativa (CSL), pela qual o contribuinte poderá aproveitá-los integralmente, mas diluídos no decorrer de seu período de existência:

2.3. A “trava dos 30%”: norma de diferimento da compensação dos prejuízos fiscais.

A norma dos arts. 15 e 16 da Lei n. 9.065/95 regula a compensação de prejuízos acumulados (IRPJ) e bases negativas (CSL), sopesando os *interesses de caixa da União* com a *diretriz central para a tributação da renda enquanto acréscimo patrimonial*.

Com vistas aos *interesses de caixa* da União, a norma postergou, adiou, diferiu o exercício do direito do contribuinte à compensação de prejuízos fiscais (IRPJ) e base negativa (CSL), de forma a manter um fluxo arrecadatário mais contínuo. Sob essa perspectiva, a sua explicação tem raízes mais no Direito financeiro e na necessidade de *superávit* nos orçamentos públicos anuais do que necessariamente no Direito tributário.

Houvesse o legislador cumulado a “trava de 30%” a algum prazo de prescrição para a compensação dos prejuízos fiscais acumulados (por exemplo, 4 ou 5 anos), poderíamos ter, aí, um problema sistêmico. Ocorre que, nessa hipótese, o legislador poderia entrar em contradição com a *diretriz de renda enquanto acréscimo patrimonial*.

O diferimento em questão, contudo, não *nega* o direito do contribuinte ao aproveitamento da integralidade de seus prejuízos acumulados. Pelo contrário, ao afastar a limitação temporal ao seu aproveitamento, garantindo ao contribuinte valer-se do tempo que for necessário até esgotar todo o seu estoque de prejuízos fiscais acumulados (IRPJ) e bases negativas (CSL), o legislador ordinário justamente reconhece que o aludido saldo poderá ser esgotado em sua totalidade.

O legislador ordinário prescreveu norma pela qual os prejuízos fiscais acumulados serão diluídos nos períodos de apuração em que o contribuinte apresentar lucros, indefinidamente, até que se esgote todo o seu saldo de prejuízos. O pressuposto de incidência da norma é, então, a continuidade da pessoa jurídica, pois somente assim o diferimento e o aproveitamento integral diluído no tempo seria possível.

A exposição de motivos da medida provisória posteriormente convertida na Lei n. 9.065/95 é relevante para essa análise, *in verbis*:

“Arts. 15 e 16 do Projeto: decorrem de Emenda do Relator, para restabelecer o direito à compensação de prejuízos, embora com as limitações impostas pela Medida Provisória n. 812/94 (Lei 8.981/95). Ocorre hoje ‘vacatio legis’ em relação à matéria. A limitação de 30% garante uma parcela expressiva de arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo”.

(negrito acrescido)

Também é de grande relevância a análise desenvolvida pelo TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR.¹⁰ em face da eludida exposição de motivos, *in verbis*:

*“O recurso à E.M. é um importante indício da chamada mens legis. De um lado, ali se evidencia o objetivo do legislador: limitar, quantitativamente, sem retirar o direito de compensar até integralmente num mesmo ano. **O exercício do direito à compensação do prejuízo, pela E.M., é que sofre uma limitação quantitativa. Não o próprio direito.** Tanto que, como não há limite temporal para esse exercício do direito, e se trata até expressamente de prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de um ano (1995), que poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados em anos anteriores (até 31 de dezembro de 1994), com lucros auferidos em anos subsequentes, a simples postergação, à evidência, abre-se espaço para a consideração de um âmbito de inferência ilocutiva: não poder haver perda ou eliminação do direito à compensação. É a lei que estabelece a garantia da plena utilização do saldo de prejuízos.*

*Trata-se de significado indireto (**ilocução**), isto é, por meio de uma elocução (asserção do direito de compensar, com limite quantitativo) o legislador assevera algo expressamente. Mas mediante essa asserção também realiza uma ação que não chega a asseverar: sem limitação de tempo, a garantia de utilização é plena”.*

(negrito acrescido)

No entanto, diante da ausência de continuidade da pessoa jurídica, torna-se jurídica e faticamente impossível a diluição dos prejuízos fiscais em exercícios, sendo lícito ao contribuinte concentrar a sua compensação pelo término do diferimento. Nesse caso, o único limite aplicável à compensação de prejuízos fiscais acumulados, na hipótese de extinção da sociedade por incorporação, consiste nos lucros auferidos pela empresa no ano de sua extinção. Assim, caso uma pessoa jurídica com prejuízos fiscais acumulados de \$2.000 venha a obter, no ano de sua extinção, lucro de \$ 1.000, restaria um saldo de prejuízos acumulados de \$1.000, que não poderia vir a ser aproveitado por mais ninguém, incluindo-se a incorporadora (Decreto-Lei n. 2.341/87, art. 33).

Ocorre que, em termos gerais, dois fatores interferem na velocidade e na grandeza com que se dará o aproveitamento do prejuízo fiscal acumulado:

- **Prosperidade do contribuinte:** Quanto maiores forem os lucros líquidos obtidos pelo contribuinte, proporcionalmente maior será a fatia do prejuízo que poderá ser compensada. Assim, caso uma pessoa jurídica com prejuízos fiscais acumulados de \$100 obtiver desempenho que lhe proporcione lucro líquido de \$1.000 após adições e exclusões previstas na legislação, tenha ela perspectiva de continuidade ou não, poderá compensar em um único ato todo esse seu estoque de prejuízos.

¹⁰ FERRAZ JUNIOR, TERCIO SAMPAIO. DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS OU DA TRAVA DE 30%, IN REVISTA FÓRUM DE DIREITO TRIBUTÁRIO □ RFDT, ANO 10, N. 60. BELO HORIZONTE, 2012, P. 21-2.

- **Vitalidade do contribuinte (ou continuidade da pessoa jurídica):** A diluição dos prejuízos fiscais acumulados nos períodos de apuração futuros pressupõe que a vitalidade do contribuinte proporcione a continuidade de suas atividades (aliada à sua prosperidade, que lhe garantirá lucros passíveis de compensação).

Conjugando tais fatores, a norma dos arts. 15 e 16 da Lei n. 9.065/95 poderá apresentar as seguintes consequências em variados cenários:

- baixa prosperidade vs. continuidade da entidade: com a adoção da “trava dos 30%”, o saldo de prejuízos fiscais acumulados será consumido mais lentamente e até que os lucros gerados sejam suficientes para a sua compensação integral, sem limite temporal;

- elevada prosperidade vs. continuidade da entidade: com a adoção da “trava dos 30%”, o saldo de prejuízos fiscais acumulados será rapidamente consumido em face dos lucros gerados;

- elevada prosperidade vs. extinção da entidade: o saldo de prejuízos fiscais acumulados poderá ser integralmente consumido em face dos lucros gerados, sem a adoção da “trava dos 30%” na última declaração de rendimento da empresa extinta;

- baixa prosperidade vs. extinção da entidade: o estoque de prejuízos fiscais acumulados poderá ser integralmente consumido em face dos lucros gerados, sem a adoção da “trava dos 30%” na última declaração de rendimento da empresa extinta, mas como não seriam suficientes para absorver todo o prejuízo de exercícios anteriores, haverá saldo residual não aproveitado.

Para a solução do caso concreto, devemos verificar qual interpretação dos arts. 15 e 16 da Lei n. 9.065/95 – a do contribuinte ou a da PFN – melhor se amolda a esse arcabouço normativo e, em especial, à *diretriz da renda enquanto acréscimo patrimonial* adotada pelo legislador.

É forçoso reconhecer que a interpretação sustentada pelo contribuinte realmente se alinha à *diretriz da tributação da renda enquanto acréscimo patrimonial*. A “**Figura 03**”, acima, evidencia que, diante da impossibilidade de *continuidade* das atividades da empresa por conta de sua extinção por incorporação, deve haver o acerto final de contas, com a compensação do saldo de prejuízos fiscais (IRPJ) e bases negativas (CSL) da incorporada contra os seus próprios lucros.

Tal interpretação coincide com aquela adotada pelo e. STJ em uma série de julgados (vide no tópico “1.4”, abaixo). Assim, por exemplo, nos acórdãos do REsp 516849/CE, do AgRg no REsp 944.427/SP e do AgRg no REsp 516.849/CE, a Primeira Turma daquele Tribunal reconheceu como pressuposto de legitimidade da “trava dos 30%” exatamente a manutenção do direito do contribuinte à compensação da totalidade de seus prejuízos, ainda que o seu exercício seja diluído no tempo: o legislador “diferiu a dedução para exercícios futuros, de forma escalonada”. Na mesma linha, a Segunda Turma do e. STJ, em acórdãos como do REsp 993.975/SP e do REsp 1.132.256/SP, concluiu que a norma em questão “diferiu a dedução para exercícios futuros, **de forma escalonada, começando pelo percentual de 30%**, sem afronta aos arts. 43 e 110 do CTN”, bem como que “a legalidade do

diferimento não atingiu direito adquirido, porque não existia o direito à dedução dos prejuízos de uma única vez, mas, sim, à dedução integral, hipóteses que não se confundem” (grifamos).

Nos termos adotados pelo e. STJ, ao diferir o aproveitamento integral dos prejuízos acumulados (IRPJ) e da base negativa (CSL), o legislador estabeleceu um *escalonamento*, de forma que as empresas que apresentem continuidade – como ocorre em geral – devem observar a “trava dos 30%”. **Coerentemente, esse percentual poderá ser superior na hipótese de não haver continuidade da pessoa jurídica, como se dá com a sua extinção por incorporação, fusão ou cisão.**

É digno de nota o voto da i. Min. Eliana Calmon, no REsp 993.975/SP, *in verbis*:

“Pela legislação do imposto de renda, vigente até 30/12/94, era possível às empresas contribuintes compensar integralmente os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas apuradas e registradas no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), como previsto nos arts. 6º e 64 do DL nº 1.598/77 e art. 12 da Lei 8.541/92.

Em 31/12/94, pela MP nº 812/94, convertida na Lei nº 8.981/95, limitou-se a autorização da dedução do prejuízo compensável ao percentual de 30%, a partir de 1º de janeiro de 1995, conforme se observa dos arts. 42 e 58 do mencionado diploma legal.

Apesar de limitada a dedução de prejuízos para o exercício de 1995, não existia empecilho de que os 70% restantes fossem abatidos nos anos seguintes, até o seu limite total, sendo integral a dedução.

A prática do abatimento total dos prejuízos afasta o sustentado antagonismo da lei limitadora com o CTN, porque permaneceu incólume o conceito de renda, com o reconhecimento do prejuízo, cuja dedução apenas restou diferida.

O diferimento da dedução, a meu ver, não descaracterizou o crédito, tendo sido somente manipulado pelo fisco, segundo critérios de política econômica e fiscal arrecadatória.

A limitação, que no meu ponto de vista, constitui em empréstimo compulsório, é aquela que obsta a devolução de um valor tomado do contribuinte injustamente, como ocorreu em relação à correção monetária das demonstrações financeiras, quando a Lei 8.200/91, em reconhecendo a ilegalidade da correção estipulada no balanço de 1989, permitiu a devolução escalonada.

Na hipótese dos autos, diferentemente, não tomou o fisco valor do contribuinte. O contribuinte é que teve frustrada uma expectativa de ganho com o desenvolvimento de sua atividade empresarial e suportou prejuízos, tendo direito de abater as perdas nos anos posteriores, dentro de um limite que não seja devastador para o fisco, que já contava com exações vindas da atividade empresarial.

(...)

Uma outra argumentação, comum nas ações onde é defendida a tese do direito à dedução integral dos prejuízos, é a de que foi vulnerado o art. 110 do CTN, eis que não poderia a Lei nº 8.981/95 subverter o conceito de renda.

Como visto no início deste voto, entretanto, não houve subversão alguma, porque não se olvidou o prejuízo, mas apenas foi ele disciplinado de tal forma que se tornou escalonado.”

Por sua vez, a “**Figura 04**” acima evidencia que, diante da impossibilidade de *continuidade*, com a extinção da pessoa jurídica por incorporação, a **interpretação sustentada pela PFN conduziria à tributação do patrimônio e não da renda**. Caso essa interpretação seja adotada, não se tributaria o *acréscimo patrimonial* (teoria da *renda-acréscimo*

patrimonial), mas o próprio patrimônio; não se tributaria o produto do capital (*teoria da renda-produto*), mas o próprio capital investido pelos sócios.

Das duas interpretações apresentadas, apenas a sustentada pela PFN tem o condão de desvirtuar a *diretriz de renda enquanto acréscimo patrimonial* eleita pelo legislador ordinário e, em afronta aos arts. 43 e 44 do CTN, transformar o IRPJ e a CSL em tributos incidentes sobre a *propriedade*. Tudo isso à revelia de decisão do Congresso Nacional, pois o legislador ordinário não pode ser acusado de ter cerceado o direito do contribuinte ao aproveitamento da totalidade de seus prejuízos fiscais (IRPJ) e bases negativas (CSL) quando, na verdade, apenas diluiu o seu exercício no tempo de existência da pessoa jurídica.

Esse também é o entendimento majoritário da doutrina. Destaca-se trecho do erudito estudo publicado por TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR.¹¹ sobre o tema, *in verbis*:

“Assim, de um lado, a opção do legislador é garantir/autorizar a compensação de prejuízos à condição de uma limitação quantitativa (asserção expressa), manifestando um direito de compensar prejuízos, sem limitação temporal (asserção implícita). Promover esse bem (direito de compensar prejuízos até o seu limite total, sendo integral a dedução) constitui, de outro, o objetivo, cujo fundamento, que Schauer (ver acima) chama de justificação da regra, aponta para respeito à isonomia, na medida em que se observa que uma periodicidade estanque, que terminaria por impedir a compensação de prejuízos anteriores com lucros posteriores, conduziria a um tratamento mais oneroso de determinados contribuintes (que praticassem atividades de maior risco, a exigir período maior de investimento até o surgimento de resultados positivos), o que violaria a igualdade.

Aparece aqui aquela tensão (ver Schauer anteriormente citado) entre a regra (ao limite de 30%, prejuízos fiscais poderão ser compensados) e sua justificação (princípio da isonomia), que conduz, mediante teleologia, a novas generalizações. Isto é, ao teor da norma “é autorizado compensar prejuízos fiscais, desde que não ultrapasse o limite de 30%”, a generalização que a fundamenta (seu telos, seu objetivo: compensação de prejuízos até seu esgotamento total por exigência da isonomia) faz surgir significados indiretos, ali presentes em forma ilocutiva: a restrição quantitativa não deve implicar perda do direito de compensar prejuízos, até porque a ausência de restrição temporal significa possibilidade de transferência para períodos posteriores até o seu esgotamento. Ou seja, parte-se da exigência de uma periodicidade estanque (até 30% no período) para uma nova generalização da regra por força da sua justificação: a periodicidade anual dos tributos não impede, ao contrário, autoriza a compensação de prejuízos acumulados, em períodos subsequentes.

*Pois bem, e dessa nova generalização (que atende, com base em isonomia, à diferença entre contribuintes) segue outra: o aproveitamento integral dos prejuízos, num único período, por sociedade incorporada, dada a impossibilidade de seu aproveitamento integral, diferido no tempo. Note-se, na tensão regra/fundamento, passamos de uma generalização (direito de compensar, até integralmente, **num mesmo ano**, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo) para uma segunda (não existia empecilho de que os 70% restantes fossem abatidos nos anos seguintes, **até o seu limite total, sendo integral a dedução**) e dessa, para uma terceira (ressalvada a situação dos que de fato ou de direito estão impedidos ou impossibilitados de realizar o diferimento no tempo). Nos termos de Schauer, antes referidos, na segunda generalização temos uma sobreinclusão, na terceira, uma subinclusão, ambas dentro da mesma ratio legis.”*

(grifos do original)

¹¹ FERRAZ JUNIOR, TERCIO SAMPAIO. DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS OU DA TRAVA DE 30%, IN REVISTA FÓRUM DE DIREITO TRIBUTÁRIO □ RFDT, ANO 10, N. 60. BELO HORIZONTE, 2012, P. 21-2.

Sequer é possível sustentar que o princípio da legalidade exigiria disposição expressa quanto à possibilidade de compensação integral dos prejuízos fiscais na hipótese em análise: o referido princípio, aplicado em conjunto com muitos outros na maior medida possível, como o da capacidade contributiva, justamente corroboram à norma da não aplicação da trava dos 30% nos casos em que a continuidade da pessoa jurídica resta impossibilitada pela extinção da pessoa jurídica.

Na mesma linha, ao examinar a questão, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS¹² concluiu, *in verbis*:

“a) não há lacuna na lei que limitou a 30% a compensação de prejuízos fiscais, pois apenas dedicada a empresas em funcionamento, como o STJ e a exposição de motivos das MPs e projetos de conversão em lei resultantes esclareceram;

b) a lei objetivou, exclusivamente, distender, no tempo, o aproveitamento de prejuízo, MAS NÃO eliminá-lo, em havendo lucros;

(...)

A lei que permite a compensação do prejuízo determina QUE TODO O PREJUÍZO SERÁ COMPENSADO, DISTENDIDO NO TEMPO (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS DA LEI). A conclusão lógica é que se não há mais tempo para aproveitá-lo, em havendo lucros na extinção, a lei permite seu aproveitamento, de uma só vez, para que não haja tributação sobre um “não acréscimo patrimonial” vedado pelo CTN (arts. 43 e 44) e pelo artigo 150, inciso I, da Lei Suprema, que impõe o princípio da legalidade para a incidência tributária”.

No presente voto, então, não se afastam os arts. 15 e 16 da Lei n. 9.065/95, bem como não se infirma a constitucionalidade¹³ de tais dispositivos no presente voto. Pelo contrário, aplica-se ao caso concreto a norma prescrita pelo legislador ordinário, que encerra o ciclo de diferimento do direito à compensação de prejuízos fiscais (IRPJ) e bases negativas (CSL) com a extinção da pessoa jurídica. Interpretação diversa, tal qual a sustentada pela PFN, macularia a cobrança tributária de flagrante ilegalidade.

2.4. A jurisprudência do CARF e do Poder Judiciário sobre o tema.

O e. STF ainda não possui decisões a respeito do tema em análise. Não se pode confundir o presente caso com a discussão existente perante aquele Corte, afetada inclusive pelo rito da repercussão geral¹⁴, quanto à (in)constitucionalidade da “trava de 30%” em todos e quaisquer casos. Como foi dito, neste processo administrativo, inclusive por respeito ao RICARF¹⁵, assume-se como legítima a “trava dos 30%” nos termos estabelecidos pelo legislador ordinário, o qual não prescreveu a sua aplicação às hipóteses de extinção da pessoa jurídica por incorporação, fusão ou cisão.

¹² SILVA MARTINS, Ives Gandra da. Incorporação de empresa com extinção da incorporada - Possibilidade de aproveitamento do prejuízo além de 30%, acesso em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/4qc6/incorporacao-de-empresa-com-extincao-da-incorporada-possibilidade-de-aproveitamento-do-prejuizo-alem-de-30-ives-gandra-da-silva-martins>

¹³ Não cabe no bojo deste processo administrativo analisar possíveis inconstitucionalidades da tributação da permuta, o que é reservado ao Poder Judiciário, conforme o RICARF, art. 62: “Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”

¹⁴ IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - PREJUÍZO - COMPENSAÇÃO - LIMITE ANUAL. Possui repercussão geral controversa sobre a constitucionalidade da limitação em 30%, para cada ano-base, do direito de o contribuinte compensar os prejuízos fiscais do Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica e a base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 e 15 e 16 da Lei nº 9.065/95.

(STF, RE 591.340 RG, Relator Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 09/10/2008)

¹⁵ RICARF, art. 62.

Por sua vez, **na linha da jurisprudência do e. STJ**, a legalidade da “trava dos 30%” pressupõe a garantia ao contribuinte de que poderá aproveitar a totalidade dos seus prejuízos fiscais (IRPJ) ou de sua base negativa (CSL). No âmbito da **1ª Turma do e. STJ**, destacam-se as seguintes decisões:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. APELAÇÃO INTEMPESTIVA. REMESSA OFICIAL. EFEITO DEVOLUTIVO. PRECLUSÃO. INTERESSE DO PODER PÚBLICO. CSSL. IMPOSTO DE RENDA. PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITES DA COMPENSAÇÃO. LEI N. 8.981/95.

LEGALIDADE.

1. O recurso especial é cabível contra acórdão que, constatando a intempestividade do recurso voluntário da Fazenda, decidiu a controvérsia apenas em sede de remessa ex officio, tendo em vista que o reexame necessário trata-se de instituto criado em benefício do Poder Público. Precedente: (Resp 435.645, Rel. Ministro Franciulli Netto, DJU de 19.05.03).

2. "A limitação da compensação em 30% (trinta por cento) dos prejuízos fiscais acumulados em exercício anteriores, para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro (CSSL) e do Imposto de Renda, não se encontra eivada de ilegalidade." (ERESP 429730/RJ, Primeira Seção, DJ de 11.04.2005).

3. Afasta-se, inclusive a alegação de afronta a direito adquirido. (REsp 885.893/RJ, DJ 01.03.2007).

4. A Lei 8.981/95, ao estabelecer a aludida limitação, "não alterou os conceitos de renda e de lucro, nem tampouco ofendeu os arts. 43 e 110 do CTN, porquanto o art. 52 da mencionada lei diferiu a dedução para exercícios futuros, de forma escalonada" (AgRg no REsp 516849/CE, Relatora Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ de 03.04.2006).

5. Agravo regimental desprovido.

(STJ, AgRg no REsp 944.427/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/04/2009)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. APELAÇÃO INTEMPESTIVA. REMESSA OFICIAL. EFEITO DEVOLUTIVO. PRECLUSÃO. INTERESSE DO PODER PÚBLICO. CSSL. IMPOSTO DE RENDA. PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITES DA COMPENSAÇÃO. LEI N. 8.981/95. LEGALIDADE.

1. O recurso especial é cabível contra acórdão que, constatando a intempestividade do recurso voluntário da Fazenda, decidiu a controvérsia apenas em sede de remessa ex officio, tendo em vista que o reexame necessário trata-se de instituto criado em benefício do Poder Público. Precedente: (Resp 435.645, Rel. Ministro Franciulli Netto, DJU de 19.05.03).

2. "A limitação da compensação em 30% (trinta por cento) dos prejuízos fiscais acumulados em exercício anteriores, para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro (CSSL) e do Imposto de Renda, não se encontra eivada de ilegalidade." (ERESP 429730/RJ, Primeira Seção, DJ de 11.04.2005).

3. Afasta-se, inclusive a alegação de afronta a direito adquirido. (REsp 885.893/RJ, DJ 01.03.2007).

4. A Lei 8.981/95, ao estabelecer a aludida limitação, "não alterou os conceitos de renda e de lucro, nem tampouco ofendeu os arts. 43 e 110 do CTN, porquanto o art. 52 da mencionada lei diferiu a dedução para exercícios futuros, de forma

escalonada" (AgRg no REsp 516849/CE, Relatora Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ de 03.04.2006).

5. Agravo regimental desprovido.

(AgRg no REsp 944.427/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 25/05/2009)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. IMPOSTO DE RENDA.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. MP 812/94. LEIS 8.981/95 E 9.065/95. LIMITAÇÃO DE 30%. LEGALIDADE. PRECEDENTES DO STJ. AGRAVO DESPROVIDO.

1. Esta Corte, em diversas oportunidades, manifestou-se no sentido da legalidade da limitação de trinta por cento (30%) na compensação de prejuízos fiscais, sob o fundamento de que a Lei 8.981/95, que estabeleceu essa limitação, não alterou os conceitos de renda e de lucro, nem tampouco ofendeu os arts. 43 e 110 do CTN, porquanto o art. 52 da mencionada lei diferiu a dedução para exercícios futuros, de forma escalonada.

2. É legal essa limitação, em relação à compensação de prejuízos fiscais verificados até o dia 31.12.1994, a partir do exercício de 1995, não havendo contrariedade ao princípio da anterioridade.

3. Agravo regimental desprovido.

(STJ, AgRg no REsp 516.849/CE, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/03/2006, DJ 03/04/2006, p. 228)

No âmbito da **2ª Turma do e. STJ**, destacam-se as seguintes decisões:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – CONTRARIEDADE AO ART. 535 DO CPC NÃO CARACTERIZADA – IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS – LIMITAÇÃO DA LEI Nº 8.981/95: LEGALIDADE.

1. Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide, fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide.

2. A limitação estabelecida na Lei 8.981/95 não alterou o conceito de lucro ou de renda, porque não se imiscuiu nos resultados da atividade empresarial.

3. O art. 52 do mencionado diploma legal diferiu a dedução para exercícios futuros, de forma escalonada, começando pelo percentual de 30%, sem afronta aos arts. 43 e 110 do CTN.

4. A legalidade do diferimento não atingiu direito adquirido, porque não existia o direito à dedução dos prejuízos de uma única vez, mas, sim, à dedução integral, hipóteses que não se confundem.

5. Controvérsia já pacificada pela Primeira Seção desta Corte.

6. Recurso especial não provido.

(STJ, REsp 993.975/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2009)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS – LIMITAÇÃO DA LEI Nº 8.981/95: LEGALIDADE.

1. A limitação estabelecida na Lei 8.981/95 não alterou o conceito de lucro ou de renda, porque não se imiscuiu nos resultados da atividade empresarial.

2. O art. 52 do mencionado diploma legal diferiu a dedução para exercícios futuros, de forma escalonada, começando pelo percentual de 30%, sem afronta aos arts. 43 e 110 do CTN.

3. A legalidade do diferimento não atingiu direito adquirido, porque não existia o direito à dedução dos prejuízos de uma única vez, mas, sim, à dedução integral, hipóteses que não se confundem.

4. Controvérsia já pacificada pela Primeira Seção desta Corte.

5. Recurso especial não provido.

(STJ, REsp 1.132.518/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/12/2009)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS – LIMITAÇÃO DA LEI Nº 8.981/95: LEGALIDADE.

1. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do recurso extraordinário 232.084-9, relator o Ministro Relator Ilmar Galvão, decidiu que Medida Provisória nº 812/94, convertida na Lei 8.981/95, foi publicada no dia 31.12.94, a tempo, portanto, de incidir sobre o resultado financeiro do exercício, encerrado no mesmo dia, sendo irrelevante, para tanto, que o último dia do ano de 1994 tenha recaído num sábado, se não se acha comprovada a não-circulação do Diário Oficial da União naquele dia.

2. A limitação estabelecida na Lei 8.981/95 não alterou o conceito de lucro ou de renda, porque não se imiscuiu nos resultados da atividade empresarial.

3. O art. 52 do mencionado diploma legal diferiu a dedução para exercícios futuros, de forma escalonada, começando pelo percentual de 30%, sem afronta aos arts. 43 e 110 do CTN.

4. A legalidade do diferimento não atingiu direito adquirido, porque não existia o direito à dedução dos prejuízos de uma única vez, mas, sim, à dedução integral, hipóteses que não se confundem.

5. Controvérsia já pacificada pela Primeira Seção desta Corte.

6. Recurso especial parcialmente conhecido e não provido.

(STJ, REsp 1.132.256/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/09/2009)

No âmbito do CARF, é possível divisar dois momentos distintos em sua jurisprudência. A primeira compreende o período entre 2001 e 2009, enquanto que a segunda teve início em meados de 2009/2010.

No acórdão n. 108-06682, de 20.9.2001, a 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, **por unanimidade**, julgou ser **válida a compensação dos prejuízos fiscais sem a “trava dos 30%” na hipótese de extinção por incorporação:**

“INCORPORAÇÃO — DECLARAÇÃO FINAL DA INCORPORADA — LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS — INAPLICABILIDADE - No caso de compensação de prejuízos fiscais na última declaração de rendimentos da incorporada, não se aplica a . norma de limitação a 30% do lucro líquido ajustado.

Ainda em 2001, o acórdão n. 101-93438, da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, julgou que a compensação dos prejuízos, mesmo na hipótese de extinção por incorporação, deveria respeitar a “trava dos 30%”:

“IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS- A regra legal que estabeleceu o limite de 30% do lucro líquido ajustado para compensação de prejuízos não contém exceção para as empresas que sejam objeto de incorporação.

*INOBSERVÂNCIA DO PERÍODO DE COMPETÊNCIAPOSTERGAÇÃO — Não há previsão legal para exigência de multa de mora sobre o imposto postergado
MULTA- RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR POR INCORPORAÇÃO — Inexigível da empresa sucessora a multa por infrações tributárias cometidas pela incorporada, se o lançamento foi formalizado após a incorporação.”*

A incipiente divergência foi sufragada logo em 2002, quando a CSRF julgou a questão. Assim, no acórdão n. 01-04258, de 2.12.2002, a CSRF, por maioria, julgou **válida a compensação dos prejuízos fiscais sem a “trava dos 30%” na hipótese de extinção por incorporação:**

“COMPENSAÇÃO PREJUÍZO E BASE NEGATIVA – No caso de incorporação, uma vez que vedada a transferência de saldos negativos, não há impedimento legal para estabelecer limitação, diante do encerramento da empresa incorporada.”

As decisões que se seguiram, tanto das Turmas Ordinárias quanto da CSRF, navegaram em águas tranquilas, firmes na compreensão de que seria válida a compensação dos prejuízos fiscais sem a “trava dos 30%” na hipótese de extinção por incorporação. **Por unanimidade**, o acórdão da CSRF n. 01-05100, de 19.10.2004, confirmou tal entendimento:

“IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO – LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA – À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal.”

Destacam-se as seguintes decisões das Turmas Ordinárias que se seguiram, boa parte por **unanimidade de votos**:

IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO – LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA – À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal.

*(Acórdão n. 108-07456, de 2.7.2003, da 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, **por unanimidade**)*

IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LIMITE LEGAL. BALANÇO DE CISÃO. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS – O artigo 33 do Decreto-lei no 2.341/87 determina que a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida, dispondo seu parágrafo único que, no caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido. Em relação à parcela proporcional ao patrimônio líquido transferido, a limitação retiraria a possibilidade de compensação. Por essa razão, no balanço da cisão, a parcela de prejuízos proporcional ao patrimônio transferido pode ser compensada independentemente da limitação de 30%.

*(Acórdão n. 101-94515, de 17.3.2004, da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, **por unanimidade**)*

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS — EMPRESAS EM LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL- A jurisprudência do Conselho que afasta a limitação só alcança a compensação feita na declaração final de extinção.”

(Acórdão n. 101-95856, de 9.11.2006, da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, por maioria de votos)

IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL – LIMITE DE 30% – EMPRESA INCORPORADA. A lei não traz qualquer exceção a regra que limita a

compensação dos prejuízos fiscais à 30% do lucro líquido ajustado. Entretanto, havendo o encerramento das atividades da pessoa jurídica em razão de incorporação, não haverá meios dos prejuízos serem utilizados em anos subseqüentes, como determina a legislação. Neste caso, tem-se como legítima a compensação da totalidade do prejuízo fiscal, sem a limitação de 30%.

*(Acórdão n. 101-95872, de 9.11.2006, da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, **por unanimidade**)*

IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO - LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA - À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal. (Acórdão CSRF/01-05.100, em Sessão de 19 de outubro de 2004, publicado no DOU de 28/02/2002).

*(Acórdão n. 107-09.243, de 05.12.2007, a 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, **por unanimidade**)*

CSL — INSTITUIÇÃO FINANCEIRA EM PROCESSO DE EXTINÇÃO (REGIME DE LIQUIDAÇÃO ORDINÁRIA) — TRAVA. DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS — INAPLICABILIDADE — A denominada trava de 30% na compensação de prejuízos, que pressupõe o princípio de continuidade da empresa, não pode ser aplicada quando a sociedade se encontra em processo de extinção em razão do regime de liquidação ordinária em que se encontra.

*(Acórdão n. 107-07.856, de 11.11.2007, a 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, **por unanimidade**)*

IRPJ. CSLL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS APURADAS EM PERÍODOS ANTERIORES. CISÃO. INAPLICABILIDADE DA LIMITAÇÃO. Constitui pressuposto da aplicação da limitação à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas acumuladas a continuidade das atividades do contribuinte e a paulatina apropriação dos prejuízos. Nas hipóteses de cisão, fusão e incorporação, com a conseqüente extinção da personalidade jurídica da sucedida, não se faz possível a aplicação do limitador, vez que tal determinaria o fenecimento do direito do contribuinte.

(Acórdão n. 107-09.447, de 13.8.2008, a 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, por maioria de votos)

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS – TRAVA – CISÃO – Em relação à parcela proporcional ao patrimônio líquido transferido, a limitação retiraria a possibilidade de compensação. Por essa razão, no balanço da cisão, a parcela do prejuízo proporcional ao patrimônio transferido pode ser compensada independentemente da limitação de 30% do lucro líquido ajustado.

*(Acórdão n. 101-96509, de 22.1.2008, a 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, **por unanimidade**).*

Note-se que, em 02.10.2009, por voto de qualidade, a CSRF alterou esse entendimento até então corrente, como se observa no acórdão n. 9101-00401:

IRPJ, DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa.

3. Concomitância da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas com a multa de ofício.

Para a solução da divergência ora em análise, é preciso saber se a multa isolada pela não apuração e recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSL deve ser

cobrada cumulativamente com a multa de ofício, na hipótese de auto de infração lavrado após o término do exercício fiscal.

Conforme a Súmula CARF n. 82, “após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas”. A inteligência dessa súmula decorre da constatação de que as estimativas, recolhidas ou não, seriam meras antecipações do tributo, cujo fato gerador ocorreria efetivamente ao final do exercício (em regra, 31 de dezembro).

O legislador tributário, ao estruturar a sistemática de apuração do IRPJ/CSL pelo lucro real anual, foi coerente com essa metodologia:

- 1) durante o exercício fiscal, o contribuinte deve apurar e recolher estimativas mensais. Se no curso do exercício fiscal a fiscalização constatar que o contribuinte não apurou e recolheu referidas antecipações, deverá lavrar auto de infração para a cobrança de tais valores acrescidos da multa correspondente (multa isolada), salvo na hipótese de apresentação de balanços de suspensão ou redução,
- 2) após o fim do exercício fiscal, nenhuma estimativa ou penalidades correspondentes se mostram exigíveis. O contribuinte deve apurar o IRPJ/CSL e recolher os valores devidos. Se após o término do exercício fiscal a fiscalização constatar que o contribuinte não apurou e recolheu o IRPJ/CSL, deverá lavrar auto de infração para a cobrança de tais valores, com a imposição da multa correspondente (multa de ofício).

O legislador tributário, ao estruturar a sistemática de apuração do IRPJ/CSL pelo lucro real anual, naturalmente não exigiu a cumulação da exigência das estimativas e do IRPJ/CSL após o término do exercício fiscal. Da mesma forma, o legislador coerentemente não exige a cumulação das multas, o que, entre outros princípios, ofenderia a *proibição da consunção*.

No caso da multa isolada sob julgamento, o seu critério temporal está adstrito ao momento em que estimativa seria exigível, ou seja, até a ocorrência do fato gerador dos tributos, consumado no término do exercício fiscal. Após esse marco temporal, o bem jurídico em questão (estimativas mensais) deixa de ser exigível, bem como a corresponde penalidade que busca garantir a seu cumprimento espontâneo pelo contribuinte também deixa de ter pertinência jurídica. Após 31.12, competirá à fiscalização exigir não mais estimativas, mas o recolhimento do efetivo tributo (IRPJ e CSL) por ventura devido e não recolhido ao seu tempo, com a multa de ofício cabível em razão desse atraso (qualificada, se for o caso).

Apenas na hipótese de a fiscalização exigir estimativas não apuradas e recolhidas no curso do próprio exercício fiscal é que se mostra cabível tanto a exigência dessas antecipações quanto a imposição da correspondente multa pelo não cumprimento desta. Merecem destaque algumas decisões proferidas por esta CSRF, que igualmente compreenderam inaplicável aludida multa isolada após o encerramento do exercício fiscal:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a fiscalização

apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.

Recurso especial negado.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Período de apuração: 2001

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE

ESTIMATIVA. O artigo 44 da Lei IV 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor e estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.

(Acórdão n. 9101-000.575, de 18.05.2010)

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2004, 2005

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sobre base estimada ao longo do ano. A jurisprudência da CSRF consolidou-se no sentido de que não cabe a aplicação da multa isolada após o encerramento do período. Ante esse entendimento, não se sustenta a decisão que mantém a exigência da multa sobre o valor total das estimativas não recolhidas.

(Acórdão n. 9101-001.547, de 22.01.2013)

Compreendo que tais fundamentos seriam suficientes para dar provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

Há, no entanto, uma questão fundamental que deve ser enfrentada, tendo em vista o seu caráter vinculante. **Faz-se necessário decidir se a Súmula CARF n. 105 é aplicável também aos períodos posteriores à edição da Lei n. 11.488/2007, de forma a ter eficácia sobre o julgamento do presente caso:**

***Súmula CARF n. 105:** A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei n. 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.*

Para tanto, é preciso analisar os efeitos trazidos pela Lei nº 11.488/2007 sobre o 44 da Lei nº 9.430/96, de forma a verificar se a Súmula CARF n. 105 permanece aplicável aos períodos posteriores a 2007.

Em sua redação original, o art. 44 da Lei n. 9.430/96 assim prescrevia:

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

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

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

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos; (...);

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar

de fazê-lo, ainda que tenha apurado base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 11.488/2007, o dispositivo passou a dispor:

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

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

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

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Para a edição de súmulas, tanto nos termos do RICARF vigente à época da enunciação da Súmula CARF n. 105 (08.12.2014) quanto do atual, são levados à apreciação dos Conselheiros deste Tribunal julgados sobre a matéria, considerados capazes de possibilitar a “mais precisa percepção possível não apenas da questão de direito cuja relevância há de se aferir, como também do conflito em que ela se insere”¹⁶. Os casos selecionados devem propiciar a ventilação dos mais relevantes argumentos quanto à interpretação que deve ser atribuída à legislação federal, pois a norma decorrente da súmula deverá ser aplicada a todos os demais casos que apresentem questão de direito equivalente.

Por esse arcabouço jurídico, atribui-se à súmula do CARF a feição de precedente com “força necessária para servir como *ratio decidendi* para o juiz subsequente”¹⁷. Por essa sistemática, os fundamentos adotados nos acórdãos paradigmáticos que provocaram a edição da súmula passam a ser aplicáveis, de forma obrigatória, a todos os demais casos que vierem a ser submetidos ao CARF.

Para a solução do presente caso, é preciso compreender essa relação de complementariedade: a *ratio decidendi* dos acórdãos paradigmas não se desprendem da respectiva súmula, nem esta deve ser aplicável a hipóteses que não estariam abrangidas pelos aludidos paradigmas. Em outras palavras, como a súmula é *norma geral e concreta*¹⁸ que veicula a *ratio decidendi* outrora presente em reiterados *acórdãos individuais e concretos*, a sua aplicação é mandatória e restrita às situações que sejam equivalentes àquelas tratadas nos referidos acórdãos paradigmáticos. A aplicação de uma súmula a um caso concreto pressupõe que as *premissas fáticas* e as *normas questionadas* neste sejam equivalentes às *premissas fáticas* e às *normas questionadas* nos paradigmas que ensejaram a súmula.

No caso, duas *ratio decidendi* podem ser abstraídas dos fundamentos dos paradigmas da Súmula n. 105 do CARF. A primeira delas é que, **pelo critério da consunção, nas autuações realizadas após o término do exercício fiscal, a penalidade atinente à multa isolada pela não apuração e recolhimento de estimativas mensais deve ser absorvida pela**

¹⁶ TALAMINI, Eduardo. Julgamento de recursos no STJ ‘por amostragem’. Informativo Justen, Pereira Oliveira e Talamini, 2008. Disponível em www.justen.com.br/informativo.

¹⁷ À semelhança do que ocorre com os recursos repetitivos do STJ. A respeito destes, vide: MESQUITA, José Ignácio Botelho et al. A repercussão geral e os recursos repetitivos: economia, direito e política, In: Revista de Processo, São Paulo, v. 38, n. 220, p. 13-32, jun. 2013, p. 29.

¹⁸ Vide, sobre o tema: CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35-41.

multa de ofício. É o que se observa dos seguintes acórdãos que serviram de inspiração à Súmula n. 105:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

(...)

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

(CSRF, 9101-001.307, de 24/04/2012)

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

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

(CARF, 3ª Turma Especial, 1ª Seção, 1803-001.263, de 10/04/2012)

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL

Ano-calendário: 2001

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

(CSRF, 9101-001.261, de 22/11/2011)

Neste último acórdão, houve a transcrição integral dos fundamentos adotados em outro julgamento da CSRF, que restou assim ementado:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício. 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

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

(CSRF/01-05.838, de 15.04.2008)

A segunda *ratio decidendi*, que se abstrai dos paradigmas que inspiraram a Súmula CARF n. 105, consiste no não cabimento de lançamento de multa isolada cuja base de cálculo seja coincidente ou esteja inserida na base de cálculo das multas de ofício. É o que se observa de suas respectivas ementas, a seguir transcritas:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000.

*FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, **visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.** Recurso Especial do Procurador conhecido e não provido.*

(CSRF, 9101-001.203, de 17/10/2011)

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

IR-FONTE. AFASTAMENTO. O próprio lançamento tributário em razão da desconsideração do planejamento fiscal já atribuiu as respectivas saídas de valores a causa e seus beneficiários.

*MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, **visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.** Recurso especial do Procurador negado.*

(CSRF, 9101-001.238, de 21/11/2011)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

(...)

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA.

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e a

base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas.

(...)

(CARF, 1ªC/2ªTO, 1102-00.748, de 09/05/2012)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. A regra geral para contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário, no caso de penalidades, está prevista no artigo 173, I do CTN, apresentando-se regular a exigência formalizada dentro deste prazo. Por sua vez, em relação aos tributos, havendo antecipação de recolhimentos o prazo é contado na forma do art. 150, §4o. do CTN.

MULTA DE OFICIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFICIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).

(...)

(CARF, 4ªC/2ªTO, 1402-001.217, de 04/10/2012)

Em todos esses julgados, portanto, compreendeu-se não ser cabível o lançamento de multa isolada, quando:

- pelo critério da consunção, nas autuações realizadas após o término do exercício fiscal, a penalidade atinente à multa isolada pela não apuração de estimativas mensais deva ser absorvida pela multa de ofício;
- a sua base de cálculo seja coincidente ou esteja inserida na base de cálculo das multas de ofício.

Os referidos fundamentos permanecem aplicáveis mesmo após a edição da Lei n. 11.488/2007, o que obriga este Colegiado à aplicação da Súmula CARF n. 105, que não possui restrição temporal em seu enunciado.

Em primeiro lugar, não há dúvidas que a referida súmula consagrou o princípio da ***consunção***, que justamente serviu de fundamento aos acórdãos que a inspiraram. É o que se observa dos fundamentos do acórdão 01-05.838, proferido pela CSRF em 15.04.2008, da relatoria do então Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, *in verbis*:

“Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de

passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam 'princípio da consunção'.

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: 'pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave...'. E prossegue 'no crime progressivo portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave'.

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado no final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo."

Repita-se: mesmo após as alterações introduzidas pela Lei n. 11.488/2007 ao art. 44 da Lei n. 9.430/96, a teoria da consunção permanece plenamente aplicável à matéria sob julgamento. Esse é, inclusive, o entendimento que vem sendo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça (doravante "STJ"), como se observa do seguinte julgado:

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.

(STJ, REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

Em seu voto, acompanhado pela unanimidade da Segunda Turma da 1ª Seção do STJ, o i. Ministro HUMBERTO MARTINS, relator do referido julgado, assim explicitou os fundamentos, *in verbis*:

“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 casos 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.

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

Em decisão posterior, no REsp 1.499.389/PB, o STJ novamente vivificou o princípio da consunção para afastar a cumulação da multa de ofício com a multa isolada, em período posterior à Lei n. 11.488/2007. A referida decisão restou assim ementada:

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.

(STJ, AgRg no REsp 1499389/PB, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/09/2015, DJe 28/09/2015)

É fundamental notar que a *ratio decidendi* presente nos referidos julgados do STJ, que se detiveram às alterações introduzidas pela Lei n. 11.488/2007, não é distinta daquela adotada pelo CARF em seus reiterados julgados proferidos na vigência da redação original do art. 44 da Lei n. 9.430/96 e que motivaram a edição da Súmula n. 105.

Nesse seguir, após as alterações introduzidas pela Lei n. 11.488/2007, o mesmo dilema quanto à **consunção**, anteriormente enfrentado pelo CARF e solucionado pela Súmula n. 105, permanece presente.

Além disso, também a segunda *ratio decidendi* da Súmula CARF n. 105 permanece aplicável mesmo após a edição da Lei n. 11.488/2007, atinente à **impossibilidade da base de cálculo da multa isolada estar inserida na base de cálculo das multas de ofício**.

Note-se que, no acórdão 1102-00.748, também citado acima entre os paradigmas da Súmula n. 105, a então Conselheira ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA consignou que o fundamento para a proibição da cumulação da multa de ofício com a multa isolada se daria pelo fato da base de cálculo desta estar compreendida na base de cálculo daquela, *in verbis*:

“No caso destes autos, constata-se que o valor da base de cálculo da multa isolada está inserido na base de cálculo da multa de ofício.

Levando-se em conta que é o bem público que deve ser protegido, aplicar a multa proporcional cumulativamente com a multa isolada, por falta de recolhimento da estimativa sobre os valores apurados, em procedimento fiscal, sobre base de cálculo de idêntico valor, implicaria admitir que, sobre o imposto apurado de ofício, se aplicaria duas punições, que significaria em relação à falta, a imposição de penalidade desproporcional ao proveito obtido.”

(grifos acrescidos)

Como se pode observar, a *ratio decidendi* adotada nesse julgado, proferido com vistas à redação original da Lei n. 9.430/96, continua perfeitamente aplicável às normas sancionatórias veiculadas pela Lei n. 11.488/2007: enquanto a redação original previa que as bases de cálculo da multa isolada e da multa de ofício seriam idênticas, com a redação vigente a partir de 2007, não há mais necessária coincidência, embora seja certo que o valor da base de cálculo da multa isolada permanece inserido na base de cálculo da multa de ofício.

4. (Não) Incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício

Outro ponto em disputa no recurso especial do contribuinte é não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. A questão reside mais precisamente na norma que se constrói a partir de seu art. 161 do CTN.

Cumprindo o papel previsto no art. 146 da Constituição Federal, esse dispositivo estabelece norma geral, aplicável a todos os entes da federação, quanto à incidência de juros de mora, no percentual de 1%, sobre o crédito não integralmente pago no vencimento. Expressamente, contudo, o seu § 1º resguarda a cada um dos entes federados a competência para estabelecer regramento próprio. Cada ente federado, por meio de seu respectivo Poder Legislativo, poderá prescrever regramento próprio, com taxa de juros diferente daquela prevista na norma geral (1%) ou, por exemplo, prever a incidência de juros de mora tanto sobre o débito principal quanto sobre as multas ou, ainda, estabelecer que os juros incidam apenas sobre o valor do débito principal, mas não sobre o das multas.

A União, no caso, é exemplo de unidade federativa que, de longa data, produz regramentos próprios quanto à incidência de juros de mora sobre o crédito não

integralmente pago no vencimento. Assim o fazendo, a União encontra resguardo jurídico no art. 161 do CTN, mas afasta a eficácia da norma geral veiculada neste dispositivo.

Portanto, para a solução do caso concreto, a questão não se esgota com a compreensão da norma geral veiculada pelo CTN. É necessário saber qual o tratamento foi atribuído pelo legislador ordinário à matéria, o que obriga que se considere o teor da Lei nº 9.430/1996, que dispõe:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, 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.

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, 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.

§ 1º 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 tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, 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.

Como se pode observar, valendo-se de sua competência, o legislador ordinário decidiu:

- prever a incidência de juros de mora sobre **multas isoladas** pagos em atraso (Lei n. 9.430/96, art. 43);
- prever a incidência de juros de mora sobre débitos decorrentes de **tributos e contribuições** pagos em atraso (Lei n. 9.430/96, art. 61);
- não prever nada quanto à incidência de juros de mora sobre multas de ofício.

A evolução legislativa demonstra que não se trata de um silêncio insignificante, mas expressão de decisão consciente do legislador. As leis que se sucederam, em especial, o Decreto-lei n. 2.232/87, a Lei n. 7.691/88, a Lei n. 7.738/89, a Lei n. 7.799/89, a Lei n. 8.218/91, a Lei n. 8.383/91, a Lei n. 8.981/95, a Lei n. 9.430/96, a Lei n. 10.522/02, demonstram que a decisão do legislador variou no tempo, por vezes determinando a incidência de juros sobre a multa de ofício, por vezes a excluindo. Há uma diferenciação relevante: o dispositivo não estabelece, por si, a incidência de alguma taxa de juros sobre a multa, mas possibilita que leis específicas a estabeleça.¹⁹

Essa retrospectiva é relevante para constatar que o legislador competente não agiu ao acaso: trata-se de silêncio eloquente do legislador que, ao tutelar a matéria, deixou conscientemente de prever a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

¹⁹ Nesse sentido, vide, por exemplo: FAJERSZTAJN, Bruno. Exigência de juros de mora sobre as multas de ofício no âmbito da Secretaria da Receita Federal, in Revista Dialética de Direito Tributário v. 132. São Paulo : Dialética, 2006, p. 27 e seg.

Embora o entendimento ora exposta tenha restado vencido no julgamento do presente caso, este já foi o entendimento adotado por este Tribunal administrativo, inclusive no âmbito da 1ª Turma da CSRF, como se observa dos seguintes exemplos:

RECURSO ESPECIAL – CONHECIMENTO. Não deve ser conhecido o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quando inexistir similitude fática entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa ofício aplicada.

(Processo nº 10680.002472/2007-23. Acórdão n. 9101-000.722. CSRF, 15.12.2010.)

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada.

(Processo nº 16327.004079/2002-75. Acórdão n. 101-96.008. TO, 01.03.2007)

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício. (Processo nº 10980.013431/2006-05. Acórdão nº 101-96.607, TO, 06.03.2008)

JUROS DE MORA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TAXA SELIC. — É cabível, no lançamento de ofício, a cobrança de juros de mora sobre o tributo ou contribuição, calculados com base na variação acumulada da Taxa Selic. Referidos juros não incidem sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo ou contribuição, decorrente de fatos geradores ocorridos a partir de 1/01/1997, por absoluta falta de previsão legal.

(Processo nº 16327.004252/2002-35. Acórdão nº 202-16.397, TO, data da publicação 14.06.2005) (grifo nosso)

Nesse seguir, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial interposto pelo contribuinte, de forma a reconhecer a não incidência de juros sobre a multa de ofício.

RECURSO ESPECIAL DA PFN

Mantendo-se a autuação quanto a glosa de despesas de ágio, faz-se necessário analisar o recurso especial interposto pela PFN, quanto à desqualificação de multa de ofício levada a termo pela decisão *a quo*.

Quanto ao conhecimento do recurso especial, compreendo que este deve ser admitido. Não assiste razão ao contribuinte quando suscita que o recurso especial interposto pela PFN teria o condão de apenas revisitar os fatos. Requer a PFN que seja atribuído o tratamento jurídico que compreende cabível em face de situação fática descrita pelo acórdão *a quo*. Em seu recurso especial, a PFN apresentou analiticamente argumentos para a demonstração da divergência jurisprudencial arguida, cumprindo com o que requer o art. 67 do RICARF. Compreendo que o despacho de admissibilidade bem analisou os requisitos de admissibilidade, não merecendo reparos.

No mérito, contudo, compreendo assistir razão ao contribuinte quando sustenta não estar caracterizada a prática de atos simulados capazes de tornar inoponíveis, sob a perspectiva tributária, os efeitos jurídicos das operações realizadas. O que restou caracterizado, até aqui, foi a aquisição de investimento em pessoa jurídica, com sacrifícios

econômicos correspondentes às ações integralizadas, bem como sobrepreço (ágio) incorrido e que foi amortizado.

A análise do TVF demonstra que a imputação da multa qualificada (150%) tomou por base o entendimento circular de que, por se tratar de "ágio interno", a operação fraudulenta e, portanto, o ágio não seria dedutível, bem como a multa deveria ser qualificada.

Há dois problemas que não podem ser superados no lançamento tributário em tela: i) nem o raciocínio em questão é correto, pois o reconhecimento fiscal do ágio apurado entre partes relacionadas não era vedado antes da Lei 12.973/2014, nem tampouco as operações praticadas no caso concreto foram praticadas entre empresas do mesmo grupo; ii) a "fraude" não pode ser presumida pura e simplesmente pelas operações relacionadas nos autos, mas deveria ser demonstrada.

Por derradeiro, embora o fiscal tenha expressamente fundamentado a qualificação da multa na ausência de causa econômica, propósito negocial ou vantagens extra-tributárias, é forçoso reconhecer que todos esses elementos encontram-se presentes nos autos. É contundente a constatação de que dois grupos empresariais distintos alcançaram efetivos reposicionamentos no setor de concretagem justamente em decorrência das operações que deram ensejo ao ágio fiscal em discussão.

Compreendo que não merecem reparos os fundamentos presentes no voto vencedor da decisão recorrida, *in verbis*:

"No caso dos autos, houve a aplicação da multa qualificada (150%) com fundamento no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

Segundo o preceito legal supracitado, a multa qualificada deve ser aplicada quando constatada a ocorrência de quaisquer das circunstâncias dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Nestas circunstâncias, há de restar comprovado de maneira inquestionável a demonstração dos requisitos necessários para qualificação da multa, qual seja, dolo de fraude, sonegação ou conluio, o que a meu ver não se vislumbra no presente caso.

Contudo, os elementos presentes nos autos não possibilitam a comprovação, inequívoca, do dolo na conduta da recorrente, comprovação esta que possibilitaria a aplicação da multa qualificada.

(...)

Neste contexto há de se asseverar que não há possibilidade de presunção da fraude ou simulação, pois os fatos que a caracterizam devem estar presentes e perfeitamente identificados nos autos, seja na conduta do recorrente seja em omissões deliberadas.

Há grande distância entre a conduta do recorrente daquelas que carecem de penalidade qualificada, como movimentações bancárias através de terceiros "laranjas", falecidos, adulteração de comprovantes, falsificação documental, falsidade ideológica, notas fiscais falsas ou calçadas, notas de empresas inexistentes, subfaturamentos na exportação entre outros. A possibilidade de registrar o ágio pago em operações de investimento, bem como realizar sua amortização, encontra respaldo em previsão legislativa (Lei nº 9.532/97, art.s 7º e 8º, reproduzidos no art. 386, do RIR/99).

Ou seja, o procedimento realizado pela recorrente é normal e corriqueiro no meio empresarial, tal como a análise de tais operações pela RFB para fins de considerá-las legítimas ou não, bem como dedutível ou indedutível o ágio.

Portanto, seria um absurdo considerar todo o ágio amortizado pelo contribuinte mas considerado indedutível pela RFB como uma operação simulada e, assim, cabível de aplicação da multa qualificada.

Ademais, todas as operações foram reveladas pela própria recorrente através do atendimento das intimações que, mesmo parcialmente, colocou à disposição da fiscalização todas as informações possíveis e que possuía.

As operações não foram dissimuladas ou ocultadas, sendo inclusive respaldadas por laudo do CADE, devidamente registradas nas atas das Assembleias Gerais, dentre outros documentos, tudo juntado aos autos e disponibilizado à fiscalização.

Portanto, após discutidos os autos na sessão de julgamento, a Turma decidiu por maioria por afastar a aplicação da multa qualificada no presente caso, pois não se encontram demonstrados o dolo de fraude, sonegação ou conluio necessário para que se sustente a sanção majorada".

Por todo o exposto, voto no sentido de CONHECER e DAR PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte, bem como CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial interposto pela PFN.

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto

Voto Vencedor

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Relatora

Em que pesem os argumentos do eminente Relator, peço vênias para divergir quanto à apreciação tanto do recurso da Fazenda Nacional (tema da qualificação da multa de ofício), quanto da Contribuinte (temas do ágio, limite de 30% na compensação de prejuízo, multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e juros de mora sobre a multa de ofício), conforme tópicos a seguir.

Recurso da Contribuinte - Ágio

Com a devida vênias, dirijo do Relator quando afirma não se estar diante de caso de ágio interno.

Ora, como bem concluiu o acórdão recorrido, fazendo percuente análise das operações societárias levadas a cabo, o ágio cuja dedução da amortização pela Recorrente foi glosada pela Fiscalização surgiu em operação intra-grupo, que pode ser assim resumida:

a) a empresa CIMEFOR era a sócia majoritária e controladora da empresa ENGEMIXPAR, detendo 53,79% de suas ações;

b) em 15/01/2002, a ENGEMIXPAR foi cindida parcialmente, sendo vertida parcela de seu patrimônio, avaliada em R\$ 49 milhões, para nova sociedade denominada CONCREFOR;

c) para contrabalançar a parcela de patrimônio vertida da ENGEMIXPAR para a CONCREFOR, o capital da ENGEMIXPAR foi reduzido, com a extinção das ações suas que pertenciam à CIMEFOR. Esse investimento estava contabilizado no valor de R\$ 159 milhões (patrimônio líquido) + R\$ 117 milhões (ágio), totalizando R\$ 276 milhões. Com a extinção desse investimento, também foi extinto o ágio correspondente (de R\$ 117 milhões).

Em decorrência da transação acima descrita, a CIMENFOR passou a contabilizar investimento na CONCREFOR pelo valor patrimonial de R\$ 49 milhões, além de (novo) ágio de R\$ 227 milhões (= R\$ 276 milhões – R\$ 49 milhões).

Assim, o ágio (de R\$ 227 milhões) surgido nas antes descritas operações que envolveram a cisão da ENGEMIXPAR **não se confunde com o ágio anterior** (de R\$ 117 milhões), correspondente à participação que a CIMEFOR detinha na ENGEMIXPAR, **ágio esse que foi extinto quando da extinção da participação da CIMEFOR na ENGEMIXPAR.**

Confiram-se excertos do acórdão recorrido que bem descrevem as operações levadas a cabo e a contabilização correspondente (sublinhou-se):

Referidos documentos, acompanhados dos esclarecimentos a eles correspondentes, permitem nova e mais abrangente compreensão do efetivamente ocorrido, que procuro sintetizar a seguir:

a) O ágio amortizado a partir de 2006 pela Engemix S/A e, posteriormente, pela Votorantim Cimentos S/A, foi formado na operação societária ocorrida em 15/01/2002, especificamente a cisão parcial sofrida pela EngemixPar.

b) No momento imediatamente anterior à cisão parcial da EngemixPar, a empresa que seria cindida possuía dois sócios: um deles era a Cimefor, pertencente ao grupo Votorantim, com 53,79% das ações. O investimento estava registrado na contabilidade da Cimefor como R\$ 159 milhões (investimento na EngemixPar) mais R\$ 117 milhões (ágio), totalizando R\$ 276 milhões.

c) Depreende-se, daí, que o valor de patrimônio líquido da investida EngemixPar seria de R\$ 294 milhões (R\$ 159 milhões divididos por 53,79%). Da mesma forma, pode-se chegar ao valor do investimento que deveria estar contabilizado na outra sócia da EngemixPar, a RossiPar: R\$ 135 milhões (R\$ 294 milhões – R\$ 159 milhões), correspondentes a 46,21% das ações da investida EngemixPar.

d) No momento da cisão parcial da EngemixPar, a sócia majoritária e controladora era a Cimefor, com 53,79% das ações. Não obstante, por tudo que se descreverá a seguir, é de se crer que a outra sócia, RossiPar, pertencente ao grupo Rossi, tenha participado com prazer das operações, dadas as vantagens tributárias que também ela obteve (as quais não são objeto do presente processo nem desta discussão).

e) A cisão parcial fez segregar parcela do patrimônio da EngemixPar, avaliada em R\$ 49 milhões, destinada à criação de nova sociedade, denominada Concrefor Participações Ltda. De especial interesse, compondo a parcela vertida, as quotas sociais da EPGE Participações Ltda.

f) Para contrabalançar a parcela do patrimônio vertida, a EngemixPar decidiu promover redução do capital, com a extinção das ações pertencentes à Cimefor (que não tinham valor nominal). Em substituição, entregou à antiga sócia a integralidade das quotas sociais da EPGE Participações. Ressalto: A Cimefor detinha ações da EngemixPar, sem valor nominal, cujo valor de patrimônio líquido era de R\$ 159 milhões, e ainda com um ágio registrado de R\$ 117 milhões. Por sua decisão, essa participação foi extinta, sendo substituída por quotas de nova sociedade cujo valor de patrimônio líquido era de R\$ 49 milhões.

g) Foi nessa operação que surgiu o ágio que veio a ser, após diversos outros eventos societários, amortizado pela Engemix S/A e pela Votorantim Cimentos. Em 15/01/2002, no momento da cisão parcial da EngemixPar, a contabilidade da Cimefor fez registrar: (i) a extinção do investimento na EngemixPar (R\$ 159 milhões) e do correspondente ágio (R\$ 117 milhões), visto que suas ações na EngemixPar foram extintas; (ii) o novo investimento, desta vez na Concrefor, pelo valor patrimonial das quotas recebidas (R\$ 49 milhões); e, finalmente (iii) ágio no

novo investimento, por diferença entre o valor total do investimento extinto e o valor patrimonial do novo investimento, recebido em substituição ao anterior (R\$ 276 milhões – R\$ 49 milhões = R\$ 227 milhões).

h) O ágio de R\$ 227 milhões, registrado em 15/01/2002 na contabilidade da Cimefor, teria ainda sofrido diversos ajustes, por conta de eventos societários posteriores, até chegar ao saldo de R\$ 189 milhões de reais em 2005, valor este que passou a ser amortizado, a partir de 2006, pela Engemix S/A. A recorrente traz um quadro, à fl. 9308 de seu recurso, supostamente coletando e reproduzindo diversos lançamentos contábeis que teriam sido feitos pela Cimefor, até resultar o saldo de R\$ 189 milhões.

Diante desse entendimento dos fatos, algumas considerações se impõem.

A primeira diz respeito ao ágio (R\$ 117 milhões), registrado na contabilidade da Cimefor até 15/01/2002, por investimento na EngemixPar.

Tal ágio teria sido formado em dois momentos anteriores, a saber: (i) R\$ 24,9 milhões em 09/12/2001, quando a Cimefor promoveu aumento de capital, subscrito pela Companhia de Cimento Portland Itaú, e recebeu como pagamento do capital subscrito ações da EngemixPar com o referido ágio. Essa parcela não veio à baila durante a fiscalização, e sobre ela pouco se falou, inclusive ao longo deste processo, mas ressalte-se que sua formação, em momento anterior a 2001, não foi discutida. (ii) R\$ 92 milhões em 18/12/2001, quando a EngemixPar promoveu aumento de capital, subscrito com ágio pela Cimefor.

A soma dessas parcelas constitui o ágio de R\$ 117 milhões que se encontrava na contabilidade da Cimefor em 15/01/2002. Esse ágio foi extinto juntamente com o investimento na EngemixPar, por ocasião da cisão parcial desta última. Não foi esse o ágio que veio a ser amortizado.

As operações de que aqui se trata se deram, sim, dentro de grupo empresarial, haja vista que a CIMEFOR controlava a ENGEMIXPAR da qual foi vertido, por cisão, o patrimônio que deu origem à CONCREFOR. E foi do ágio (de R\$ 227 milhões) surgido nas antes descritas operações que envolveram a cisão da ENGEMIXPAR, e não o anterior, extinto, que decorreram as amortizações cuja despesa foi glosada pela Fiscalização no presente processo. Vale transcrever trecho do acórdão recorrido que aborda com clareza esse aspecto:

Observe-se que, neste momento, se confirma a afirmação do Fisco de que o ágio amortizado foi gerado internamente a um mesmo grupo econômico. No momento da formação do ágio ora discutido, a Cimefor era sócia majoritária e controladora da EngemixPar, e a decisão sobre a cisão parcial, da forma como levada a efeito e com os valores envolvidos, certamente decorreu de ato direto da Cimefor, integrante do grupo Votorantim, o qual viria, futuramente, a ser o único beneficiário da amortização desse ágio. Muito embora, no momento do lançamento, o Fisco não tivesse a visão mais clara que agora se tem sobre o ocorrido, a falta de ligação entre o ágio gerado em momentos anteriores a 15/01/2002 e aquele efetivamente amortizado a partir de 2006, juntamente com a obscuridade até então reinante sobre os diversos eventos societários, conduziu à conclusão de que o ágio somente poderia ter sido gerado internamente ao grupo, conclusão que agora se mostra correta.

Não se sustenta, portanto, a alegação de que o ágio de que decorreram as despesas com amortização glosadas não é interno a grupo econômico.

Não prevalece, também, a alegação de que, ainda que surgido dentro de grupo econômico, não se pode afastar a dedutibilidade das despesas com amortização correspondentes.

Esta 1ª Turma da CSRF tem sistematicamente afastado a dedutibilidade de despesas com amortização de ágio surgido internamente a grupo econômico. Citem-se, por exemplo, os acórdãos de nºs 9101-002.388, 9101-002.389, 9101002.390, e 9101-002.391 (de 13 de julho de 2016) e 9101-002.550 (de 7 de fevereiro de 2017), todos de minha relatoria. O tema foi enfrentado também na oportunidade que essa Turma julgou o processo de nº 10469.721945/2010-03, na sessão de 6 de abril de 2016 (acórdão nº 9101-002.303, de relatoria do Conselheiro André Mendes de Moura). Naquela oportunidade restou reformado o único acórdão aceito como paradigma por ocasião do juízo de admissibilidade do recurso especial que ora se aprecia (acórdão nº 1101-000.841).

Trago, assim, as razões do já referido acórdão nº 9101-002.550, em que figurei como Relatora e fui acompanhada por maioria, no qual se demonstra a indedutibilidade das despesas com amortização ágio surgido internamente em grupo econômico, sem qualquer dispêndio:

Apreciando as razões trazidas pela Recorrente, entendo que não lhe assiste razão, uma vez que a Lei nº 9.532, de 1997, em seus artigos 7º e 8º, jamais pode ser interpretada como permissiva de dedutibilidade de uma despesa que foi “inventada”!

E aqui chamo a atenção que o que classifico de “invenção” é incontroverso pois, em que pese a Recorrente argumentar pela legitimidade do ágio, em nenhum momento demonstrou que houve pagamento ou qualquer transferência de recursos relativa ao ágio que aproveitou.

Ora, o argumento de que antes da edição da Medida Provisória nº 627, de 2013, a legislação não vedava o ágio surgido de operações intragrupo, e, assim, o tratamento do ágio no limite do que dispõem os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, daria guarida a situações como a do presente processo improcede. Isso porque a lei em questão trata expressamente de participações adquiridas com ágio ou deságio e ágio, o que pressupõe um pagamento (ou que se arque com um dispêndio) maior do que um valor de contabilizado (como deságio pressupõe pagamento a menor), reforçando-se ainda, quando o caput do art. 7º faz referência ao Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, o qual, também de forma expressa, define o ágio como diferença entre custo de aquisição e o valor do PL ao tempo dessa aquisição:

Lei nº 9.532, de 1997:

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

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

Decreto-lei nº 1.598, de 1977 (redação vigente ao tempo dos fatos geradores):

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

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

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o **custo de aquisição** do investimento e o valor de que trata o número I. (negritei)

Aliás, a definição de Custo de Aquisição trazida pelo Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações elaborado pela FIECAFI (item 10.3.2.a, da 7ª ed., 2008), não deixa dúvidas:

“a) CUSTO DE AQUISIÇÃO O custo de aquisição é o valor efetivamente despendido na transação por subscrição relativa a aumento de capital, ou ainda pela compra de ações de terceiros, quando a base do custo é o preço total pago. Vale lembrar que esse valor pago é reduzido dos valores recebidos a título de distribuição de lucros (dividendos), dentro do período de seis meses após a aquisição das cotas ou ações da investida.” (Grifei)

Ou seja, os valores a serem registrados como custo de aquisição, como preço pago, deve corresponder ao valor despendido, pago, nas transações com agentes externos, para obtenção do investimento.

Ainda do referido Manual, 7ª ed., destaco todas as menções feitas a valor pago e aquisição de ações, no sentido de demonstrar o que a teoria contábil considera custo de aquisição e ágio:

“11.7.1 – Introdução e Conceito

Os investimentos, como já vimos, são registrados pelo valor da equivalência patrimonial e, nos casos em que os investimentos foram feitos por meio de subscrições em empresas coligadas ou controladas, formadas pela própria investidora, não surge normalmente qualquer ágio ou deságio. Veja-se, todavia, caso especial no item 11.7.6.

Todavia, no caso de uma companhia adquirir ações de uma empresa já existente, pode surgir esse problema.

O conceito de ágio ou deságio, aqui, não é o da diferença entre o valor pago pelas ações e seu valor nominal, mas a diferença entre o valor pago e o valor patrimonial das ações, e ocorre quando adotado o método da equivalência patrimonial.

Dessa forma, há ágio quando o preço de custo das ações for maior que seu valor patrimonial, e deságio, quando for menor, como exemplificado a seguir.

11.7.2 Segregação Contábil do Ágio ou Deságio

Ao comprar ações de uma empresa que serão avaliadas pelo método da equivalência patrimonial, deve-se, já na ocasião da compra, segregar na Contabilidade o preço total de custo em duas subcontas distintas, ou seja, o valor da equivalência patrimonial numa subconta e o valor do ágio (ou deságio) em outra subconta.(...)

11.7.3 Determinação do Valor do Ágio ou Deságio

a)GERAL

Para permitir a determinação do valor do ágio ou deságio, é necessário que, na data-base da aquisição das ações, se determine o valor da equivalência patrimonial do investimento, para o que é necessária a elaboração de um Balanço da empresa da qual se compraram as ações, preferencialmente na mesma data-base da compra das ações ou até dois meses antes dessa data. Todavia, se a aquisição for feita com base num Balanço de negociação, poderá ser utilizado esse Balanço, mesmo que com defasagem superior aos dois meses mencionados. Ver exemplos a seguir.

b) DATA-BASE

Na prática, esse tipo de negociação é usualmente um processo prolongado, levando, às vezes, a meses de debates até a conclusão das negociações. A data-base da contabilização da compra é a da efetiva transmissão dos direitos de tais ações aos

novos acionistas; a partir dela, passam a usufruir dos lucros gerados e das demais vantagens patrimoniais.(...)

11.7.4 Natureza e Origem do Ágio ou Deságio

(...) c) ÁGIO POR VALOR DE RENTABILIDADE FUTURA

Esse ágio (ou deságio) ocorre quando se paga pelas ações um valor maior (menor) que o patrimonial, em função de expectativa de rentabilidade futura da coligada ou controlada adquirida.

Esse tipo de ágio ocorre com maior frequência por envolver inúmeras situações e abranger diversas possibilidades.

No exemplo anterior da Empresa B, os \$ 100.000.000 pagos a mais na compra das ações representam esse tipo de ágio e devem ser registrados nessa subconta específica.

Sumariando, no exemplo anterior, a contabilização da compra das ações pela Empresa A, por \$ 504.883.200, seria (...).

11.7.5 Amortização do Ágio ou Deságio

CONTABILIZAÇÃO

V – Amortização do ágio (deságio) por valor de rentabilidade futura

O ágio pago por expectativa de lucros futuros da coligada ou controlada deve ser amortizado dentro do período pelo qual se pagou por tais futuros lucros, ou seja, contra os resultados dos exercícios considerados na projeção dos lucros estimados que justifiquem o ágio. O fundamento aqui é o de que, na verdade, as receitas equivalentes aos lucros da coligada ou controlada não representam um lucro efetivo, já que a investidora pagou por eles antecipadamente, devendo, portanto, baixar o ágio contra essas receitas. Suponha que uma empresa tenha pago pelas ações adquiridas um valor adicional ao do patrimônio líquido de \$ 200.000, correspondente a sua participação nos lucros dos 10 anos seguintes da empresa adquirida. Nesse caso, tal ágio deverá ser amortizado na base de 10% ao ano. (Todavia, se os lucros previstos pelos quais se pagou o ágio não forem projetados em uma base uniforme de ano para ano, a amortização deverá acompanhar essa evolução proporcionalmente).(...

Nesse sentido, a CVM determina que o ágio ou o deságio decorrente da diferença entre o valor pago na aquisição do investimento e o valor de mercado dos ativos e passivos da coligada ou controlada deverá ser amortizada da seguinte forma (...).

11.7.6 Ágio na Subscrição

(...)

por outro lado, vimos nos itens anteriores ao 11.7 que surge o ágio ou deságio somente quando uma empresa adquire ações ou quotas de uma empresa já existente, pela diferença entre o valor pago a terceiros e o valor patrimonial de tais ações ou quotas adquiridas dos antigos acionistas ou quotistas.

Poderíamos concluir, então, que não caberia registrar um ágio ou deságio na subscrição de ações. Entendemos, todavia, que quando da subscrição de novas ações, em que há diferença entre o valor de custo do investimento e o valor patrimonial contábil, o ágio deve ser registrado pela investidora.

Essa situação pode ocorrer quando os acionistas atuais (Empresa A) de uma empresa B resolvem admitir novo acionista (Empresa X) não pela venda de ações já existentes, mas pela emissão de novas ações a serem subscritas, pelo novo acionista. Ou quando um acionista subscreva aumento de capital no lugar de outro.

O preço de emissão das novas ações, digamos \$ 100 cada, representa a negociação pela qual o acionista subscritor está pagando o valor patrimonial contábil da

Empresa B, digamos \$ 60, acrescido de uma mais-valia de \$ 40, correspondente, por exemplo, ao fato de o valor de mercado dos ativos da Empresa B ser superior a seu valor contabilizado. Tal diferença representa, na verdade, uma reavaliação de ativos, mas não registrada pela Empresa B, por não ser obrigatória.

Notemos que, nesse caso, não faz sentido lógico que o novo acionista ou mesmo o antigo, ao fazer a integralização do capital, registre seu investimento pelo valor patrimonial das suas ações e reconheça a diferença como perda não operacional. Na verdade, nesse caso, o valor pago a mais tem substância econômica bem fundamentada e deveria ser registrado como um ágio, baseado no maior valor de mercado dos ativos da Empresa B.” (Grifei)

É bem verdade que no item 38.6.1.2, ao tratar da Incorporação Reversa com Ágio Interno, o referido Manual, ao analisar o art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, aduz que o referido diploma legal admitia a reavaliação de participações societárias, quando da integralização de ações subscritas, com o diferimento da tributação do IRPJ e da CSLL e concluem os autores da obra:

“Questiona-se, desse modo, a racionalidade econômica do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, pelo lado do ente tributante, que permite que grupos econômicos, em operações de combinação de negócios, criem artificialmente, ágios internamente, por intermédio da constituição de ‘sociedades veículos’, que surgem e são extintas em curso lapso temporal, ou pela utilização de sociedades de participação denominadas ‘casca’, com finalidade meramente elisiva.

Do ponto de vista tributário, à luz do art. 36, e dependendo da forma pela qual a operação é realizada, a Fazenda pública perde porque permite a dedutibilidade da quota de ágio amortizada para fins de IRPJ e base de cálculo da CSLL e difere a tributação do ‘ganho de capital’ registrado pela companhia que subscreve e integraliza aumento de capital em ‘sociedade veículo’ ou de participação ‘casca’, a ser em seguida incorporada”.

Com a devida vênia aos autores, é de se verificar, e como a própria Recorrente aduz, que existe permissão legal, sim, de integralização de capital social com ações de outra empresa, que há permissão legal de avaliação de investimentos em sociedades coligadas e controladas com o desdobramento do custo de aquisição em reavaliação; contudo, o que não há é autorização legal para, em virtude dessa integralização, lançar em contrapartida o desdobramento do custo como ágio, pois, em operações internas, sem que um terceiro se disponha a pagar uma mais-valia, não há ágio; a contrapartida é uma reavaliação de ativos.

E é isso que os autores confundem quando tratam do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, porque essa lei sequer fala em ágio. Assim, o que esse dispositivo, trazido, aliás, pela Recorrente na defesa da dedutibilidade do ágio gerado, tratava é da possibilidade de diferimento do ganho de capital, quando uma companhia A, que possui participação societária em B, resolve constituir C, subscrevendo capital com ações reavaliadas de B. Ocorre que essa reavaliação de B, quando as operações ocorrem dentro de um mesmo grupo, constitui, tão somente, uma reavaliação. A lei não autoriza que a contrapartida da reavaliação seja uma conta de ágio. Só existe ágio se um terceiro se dispõe a reconhecer esse sobrepreço e a pagar por ele. Sem onerosidade, descabe falar em mais-valia.

E é nessa linha que os autores acabam concluindo às fls. 599 e 600 da 7ª edição:

“Para admitir-se o registro da parcela legalmente dedutível do ágio gerado internamente, deve-se enxergá-la tecnicamente, abstraindo outras questões, similarmente a um ativo fiscal diferido advindo de estoques de prejuízos fiscais e de bases negativas de contribuição social. Poder-se-ia advogar que seu registro encontra amparo no fato de haver uma evidência persuasiva de sua substância econômica: um diploma legal que corrobora o seu surgimento. E ainda dentro dessa corrente de pensamento, seria admitido como critério de mensuração

contábil inicial, por analogia, o mesmo dispensado a um ativo fiscal diferido advindo de estoques de prejuízos fiscais e de bases negativas de contribuição social, qual seja, **mensuração a valores de saída**, utilizando o método do fluxo de benefícios futuros trazidos a valor presente, no limite de benefícios nominais projetados para dez anos.

Por outro lado, haveria também como refutar o registro da parcela legalmente dedutível do ágio gerado internamente, ao se enxergá-la tecnicamente como um intangível gerado internamente. Dentro do Arcabouço Conceitual Contábil em vigor, considerando a **mensuração a valores de entrada**, não se admite o reconhecimento de um ativo que não seja por seu custo de aquisição. Um intangível gerado internamente, como no caso em comento, embora gere benefícios econômicos inquestionáveis para uma dada entidade, tem o seu reconhecimento contábil obstado por uma simples razão: a ausência de custo para ser confrontado com benefícios gerados e permitir, com isso, a apuração de lucros consentâneos com a realidade econômica da entidade.

(...)

Só que, no caso desses créditos tributários derivados de operações societária entre empresas sob controle comum, não há, na essência, e também na figura das demonstrações consolidadas, qualquer desembolso que lhes dê suporte. Direitos obtidos sem custo, como direitos autorais, por exemplo, não são contabilizados; o goodwill (fundo de comércio) desenvolvido sem custo ou com custo diluído ao longo de vários anos na forma de despesas já reconhecidas também não é contabilizado; patentes criadas pela empresa são registradas apenas pelo seu custo etc. Por que os direitos de pagar menos tributos futuros, advindos de operações com ausência de propósito negocial e permeadas por abuso de forma, seriam registrados? Essas seriam discussões no campo técnico e conceituai a serem travadas. Contudo, estimulando um pouco mais o debate, deve-se atentar para uma questão sobremaneira crucial para a Contabilidade. Do ponto de vista institucional e moral da profissão contábil, e por que não político, admitir-se o registro do ativo fiscal implica estimular o surgimento de uma indústria do ágio?

Assim, à parte possíveis controvérsias conceituais, o procedimento mais adequado, técnica e eticamente, é não se proceder ao reconhecimento do ativo fiscal diferido nessas operações."(Grifei)

Por oportuno, trago ainda a versão do Manual de Contabilidade Societária, após as normas internacionais e os pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (edição de 2010, pág. 442), que reforça ainda mais o que entendiam os autores do Manual:

"Considerando que na época não havia uma normatização contábil similar ao CPC 15, a consequência direta da prática desse tipo de incorporação (reversa) era a geração de um benefício fiscal bem como o reconhecimento contábil de um ágio gerado internamente (contra o qual, nós, os autores deste Manual, sempre nos insurgimos).

Dessa forma, era fortemente criticada a racionalidade econômica do art. 36 da Lei nº 10.637/02, que permitia que grupos econômicos, em operações de combinação de negócios (sob controle comum) criassem artificialmente ágios internamente por intermédio da constituição de "sociedades veículo", que surgem e são extintas em curto lapso de tempo, ou pela utilização de sociedades de participação denominadas "casca", com finalidade meramente elisiva.

Nesse sentido, vale lembrar que a CVM vedava fortemente esse tipo de prática (vide Ofício-Circular CVM SNC/SEP nº 01/2007), uma vez que a operação se realizava entre entidades sob controle comum e, portanto, careciam de substância econômica (nenhuma riqueza era gerada efetivamente em tais operações). Além disso, o ágio fundamentado em rentabilidade futura (*goodwill*) proveniente de combinações entre entidades sob controle comum era eliminado nas demonstrações consolidadas da controladora final, tornando inconsistente o reconhecimento desse tipo de ágio gerado internamente (na ótica do grupo econômico não houve geração de riqueza).

Atualmente, o art. 36 da Lei nº 10.637/02 foi revogado pela Lei nº 11.196/05 (art. 133, inciso III), bem como com a entrada em vigor do CPC 15, para fins de publicação de demonstrações contábeis, não mais será possível reconhecer contabilmente um ágio gerado internamente em combinações de negócio envolvendo entidades sob controle comum."

Convém observar que tudo isso foi escrito antes mesmo da MP nº 627, de 2013!

É importante também destacar que o próprio Conselho Federal de Contabilidade estabeleceu, por meio da Resolução nº CFC nº 750, de 1993, que as essências das transações devem prevalecer sobre a forma, e que a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser efetuada com base nos valores de entrada, considerando-se como tais aqueles resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes, senão vejamos:

Art. 1º. Constituem PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE (PFC) os enunciados por esta Resolução.

§ 1º. A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

§ 2º. Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

(...)

Art. 7º. Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.

Parágrafo único. Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

I - a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;

II – uma vez integrado no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;

III – o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;

IV – os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada V – o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos.” (Grifei).

O Conselho Federal de Contabilidade editou, ainda, a Resolução CFC nº 1.110/2007 para aprovar a NBC T 19.10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, aplicável aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2008, cujo item 120 determina expressamente:

“120. O reconhecimento de ágio decorrente de rentabilidade futura gerado internamente (goodwill interno) é vedado pelas normas nacionais e internacionais. Assim, qualquer ágio dessa natureza anteriormente registrado precisa ser baixado”.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis, também repudiou o ágio interno por meio do CPC nº 04, aprovado em 2010, que, ao se manifestar sobre ativo intangível, dedicou os itens 48 a 50 para tratar do “Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente”, deixando bastante claro que tal ágio sequer deve ser reconhecido como ativo:

Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente

48. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

49. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos no presente Pronunciamento. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo. (Grifei)

Também em 2010, o Conselho Federal de Contabilidade por meio da Resolução CFC nº 1.303, de 2010, aprovou a NBC TG 04, que tem como base o mencionado Pronunciamento Técnico CPC 04 já acima transcrito :

Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente

48. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

49. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos na presente Norma. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo.

50. As diferenças entre valor de mercado da entidade e o valor contábil de seu patrimônio líquido, a qualquer momento, podem incluir uma série de fatores que afetam o valor da entidade. No entanto, essas diferenças não representam o custo dos ativos intangíveis controlados pela entidade. (Grifei)

Também a Comissão de Valores Mobiliários, por meio do Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 1, de 2007, no item 20.1.7 tratou o ágio interno nos seguintes termos:

20.1.7 “Ágio” gerado em operações internas

A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de “ágio”.

Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas, inicia-se com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato contínuo, utilizar-se do resultado constante do laudo oriundo desse processo como referência para subscrever o capital numa nova empresa. Essas operações podem, ainda, serem seguidas de uma incorporação.

Outra forma observada de realizar tal operação é a incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.

Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, única e exclusivamente, quando o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros.

Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como “arm’s length”.

Portanto, é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade. (Grifei)

Em 2011, inclusive, o Comitê quando aprova o CPC nº 15, que trata das demonstrações contábeis acerca da combinação de negócios e seus efeitos, deixa expresso que o Pronunciamento não alcança a combinação de negócios de entidades ou negócios sob controle comum:

Objetivo

1. O objetivo deste Pronunciamento é aprimorar a relevância, a confiabilidade e a comparabilidade das informações que a entidade fornece em suas demonstrações contábeis acerca de combinação de negócios e sobre seus efeitos. Para esse fim, este Pronunciamento estabelece princípios e exigências da forma como o adquirente:

reconhece e mensura, em suas demonstrações contábeis, os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e as participações societárias de não controladores na adquirida;

reconhece e mensura o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill adquirido) advindo da combinação de negócios ou o ganho proveniente de compra vantajosa;

determina quais as informações que devem ser divulgadas para possibilitar que os usuários das demonstrações contábeis avaliem a natureza e os efeitos financeiros da combinação de negócios.

Combinação de negócios de entidades sob controle comum – aplicação do item 2(c)

B1. Este Pronunciamento não se aplica a combinação de negócios de entidades ou negócios sob controle comum. A combinação de negócios envolvendo entidades ou negócios sob controle comum é uma combinação de negócios em que todas as entidades ou negócios da combinação são controlados pela mesma parte ou partes, antes e depois da combinação de negócios, e esse controle não é transitório.

B2. Um grupo de indivíduos deve ser considerado como controlador de uma entidade quando, pelo resultado de acordo contratual, eles coletivamente têm o poder para governar suas políticas financeiras e operacionais de forma a obter os benefícios de suas atividades. Portanto, uma combinação de negócios está fora do alcance deste Pronunciamento quando o mesmo grupo de indivíduos tem, pelo resultado de acordo contratual, o poder coletivo final para governar as políticas financeiras e operacionais de cada uma das entidades da combinação de forma a obter os benefícios de suas atividades, e esse poder coletivo final não é transitório.

E não é só isso. Até o voto proferido no acórdão nº 1101-00.708 (o qual, aliás, foi reformado pelo acórdão nº 9101-002.388, de minha relatoria), a jurisprudência do

CARF também trilhava o mesmo caminho, isto é, o CARF não admitia a dedutibilidade da amortização de ágio surgido em operações internas ao grupo econômico, nem com o uso de empresas veículos, conforme acórdãos trazidos pela Fazenda em suas contrarrazões, todos de decisões unânimes na matéria ágio: 101-96-724, 103-23.290, 105-17.219.

Por conseguinte, não se pode afirmar agora, como faz a Recorrente, que o ágio interno só deixou de ser dedutível a partir da Lei nº 12.973, de 2014, ou melhor, da MP nº 627, de 2013, da qual referida lei resultou por conversão. Na verdade, a nova lei, ao dispor expressamente assim, nada mais fez do que explicitar que, por óbvio, ágio pressupõe sobrepreço pago por partes independentes, ou seja, a indedutibilidade do ágio interno para fins fiscais decorre do fato de ele não ser aceito sequer contabilmente.

Aliás, é nesta linha que se verifica já na própria exposição de motivos da MP nº 637, de 2013, que ora colaciono:

EM nº 00187/2013 MF

Brasília, 7 de Novembro de 2013

Excelentíssima Senhora Presidenta da República,

Submeto à apreciação de Vossa Excelência a Medida Provisória que altera a legislação tributária federal e revoga o Regime Tributário de Transição - RTT instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, bem como dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas e de lucros auferidos por pessoa física residente no Brasil por intermédio de pessoa jurídica controlada no exterior; e dá outras providências.

1. A Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, alterou a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 - Lei das Sociedades por Ações, modificando a base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS. A Lei nº 11.941, de 2009, instituiu o RTT, de forma opcional, para os anos-calendário de 2008 e 2009, e, obrigatória, a partir do ano-calendário de 2010.

2. O RTT tem como objetivo a neutralidade tributária das alterações trazidas pela Lei nº 11.638, de 2007. O RTT define como base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP, e da COFINS os critérios contábeis estabelecidos na Lei nº 6.404, de 1976, com vigência em dezembro de 2007. Ou seja, a apuração desses tributos tem como base legal uma legislação societária já revogada.

3. Essa situação tem provocado inúmeros questionamentos, gerando insegurança jurídica e complexidade na administração dos tributos. Além disso, traz dificuldades para futuras alterações pontuais na base de cálculo dos tributos, pois a tributação tem como base uma legislação já revogada, o que motiva litígios administrativos e judiciais.

4. A presente Medida Provisória tem como objetivo a adequação da legislação tributária à legislação societária e às normas contábeis e, assim, extinguir o RTT e estabelecer uma nova forma de apuração do IRPJ e da CSLL, a partir de ajustes que devem ser efetuados em livro fiscal. Além disso, traz as convergências necessárias para a apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

(...)

15.9. O art. 20, com o intuito de alinhá-lo ao novo critério contábil de avaliação dos investimentos pela equivalência patrimonial, deixando expressa a sua aplicação a outras hipóteses além de investimentos em coligadas e controladas, e registrando

separadamente o valor decorrente da avaliação ao valor justo dos ativos líquidos da investida (mais-valia) e a diferença decorrente de rentabilidade futura (**goodwill**). O § 3º determina que os valores registrados a título de mais-valia devem ser comprovados mediante laudo elaborado por perito independente que deverá ser protocolado na Secretaria da Receita Federal do Brasil ou cujo sumário deve ser registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos até o último dia útil do décimo terceiro mês subsequente ao da aquisição da participação. Outrossim, em consonância com as novas regras contábeis, foi estabelecida a tributação do ganho por compra vantajosa no período de apuração da alienação ou baixa do investimento; (...)

Os arts. 19 e 20 dispõem sobre o tratamento tributário a ser dado à mais ou menos-valia que integrará o custo do bem que lhe deu causa na hipótese de fusão, incorporação ou cisão da empresa investida. Tendo em vista as mudanças nos critérios contábeis, a legislação tributária anterior revelou-se superada, haja vista não tratar especificamente da mais ou menos-valia, daí a necessidade de inclusão desses dispositivos estabelecendo as condições em que os valores poderão integrar o custo do bem para fins tributários. Os referidos dispositivos devem ser analisados juntamente com o disposto nos arts. 35 a 37.

32. As novas regras contábeis trouxeram grandes alterações na contabilização das participações societárias avaliadas pelo valor do patrimônio líquido. Dentre as inovações introduzidas destacam-se a alteração quanto à avaliação e ao tratamento contábil do novo ágio por expectativa de rentabilidade futura, também conhecido como **goodwill**. O art. 21 estabelece prazos e condições para a dedução do novo ágio por rentabilidade futura (**goodwill**) na hipótese de a empresa absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com **goodwill**, apurado segundo o disposto no inciso III do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Esclarece que a dedutibilidade do **goodwill** só é admitida nos casos em que a aquisição ocorrer entre empresas independentes. (Grifei)

É importante destacar que esse novo regramento contido na Lei nº 12.973/2014 é decorrente dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pelas Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009, e pelos pronunciamentos contábeis decorrentes.

No que diz respeito à questão de ágio, ocorreram mudanças significativas, como a nova definição de coligada (alteração do art. 243 da Lei nº 6.404/76), a alteração sobre o Método da Equivalência Patrimonial (art. 248 da Lei nº 6.404/79), além da edição de atos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC sobre o assunto (em especial, o CPC nº 18 – “Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto” e CPC nº 15 – “Combinação de Negócios”, acima já citado).

De acordo com essa nova concepção contábil, o ágio (que passou a ser denominado de goodwill) é determinado como sendo o excedente pago, após os ativos líquidos da investida serem avaliados a “valor justo” (conceito que aliás é bem mais amplo do que “valor de mercado”). Em razão dessa alteração, o custo de aquisição do investimento passou a ser desdobrado em: a) valor do patrimônio líquido da investida; b) mais ou menos valia; e c) ágio por rentabilidade futura (goodwill).

Por tudo isso, é de se perceber que não é possível se fazer uma associação exata entre a nova sistemática de identificação e apuração do ágio com a anterior. De forma que, o que era ágio antes, pode ser agora somente “mais valia”, mesmo que anteriormente tivesse sido identificado como decorrente de expectativa de rentabilidade futura. A possibilidade de se apurar uma “menos valia” também influi na existência ou não do ágio. Além disso, as situações em que o Método da

Equivalência Patrimonial se torna obrigatório também foram alteradas, o que tem influência direta sobre a necessidade ou não de se determinar a existência de ágio.

Portanto, é um grande equívoco de interpretação se utilizar das disposições contidas no art. 7º da Lei 9.532/1997, a partir do constante nos arts. 20 a 22 da Lei nº 12.973/2014, uma vez que disciplinam efeitos tributários de procedimentos contábeis totalmente distintos.

Equivocada, também, a alegação, trazida pela Recorrente, de que sem as disposições da MP nº 627, de 2013, a dedutibilidade da amortização de ágio como o que aqui se trata estaria autorizada. Como se viu, a medida provisória em questão e a lei na qual foi convertida não alteram os efeitos tributários de procedimentos contábeis antes vigentes e que assim permanecem, mas conferem tratamento tributário a procedimentos contábeis advindos no bojo de nova concepção contábil, significativamente diferente da anterior. Isso não impede, no entanto, que, como se fez alhures, se diga que a nova lei explicita o óbvio, ou seja, que o ágio pressupõe sobrepreço pago por partes independentes.

Não fossem apenas as diferenças antes mencionadas, o fato mais curioso ainda é que o próprio conceito de partes dependentes estabelecido pelo art. 25 da novel Lei nº 12.973, de 2014 é bem mais amplo do que o conceito de ágio interno:

Art. 25. Para fins do disposto nos arts. 20 e 22, consideram-se partes dependentes quando:

I - o adquirente e o alienante são controlados, direta ou indiretamente, pela mesma parte ou partes;

II - existir relação de controle entre o adquirente e o alienante;

III - o alienante for sócio, titular, conselheiro ou administrador da pessoa jurídica adquirente;

IV - o alienante for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro das pessoas relacionadas no inciso III; ou

V - em decorrência de outras relações não descritas nos incisos I a IV, em que fique comprovada a dependência societária.

Ou seja, não apenas as operações que envolvem duas pessoas jurídicas sob controle comum caracterizam-se como partes dependentes: a nova lei incluiu as pessoas físicas, com situações, por exemplo, em que o alienante é parente ou afim até o terceiro grau do sócio acionista da empresa. Assim, passa a ser possível a existência de um ágio contábil (diferente do ágio interno), mas que ao teor da nova legislação, a sua dedutibilidade fica vedada.

Por oportuno, também considero equivocado o entendimento de quem concebe que existe um ágio fiscal e um ágio contábil, ou que a legislação societária permitiu algo diferente da contabilidade nesse aspecto.

É que a legislação tributária, no artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, trata do ágio apurado na aquisição de participações em Sociedades Coligadas ou Controladas Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido nos seguintes termos (destaque acrescido):

Desdobramento do Custo de Aquisição

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Essas disposições contidas no art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77 estão em perfeita sintonia com as normas contábeis contemporâneas à expedição do Decreto-lei nº 1.598/77, conforme se pode constatar no disposto na Instrução CVM nº 01 de 27 de abril de 1978, conforme destaque:

(...)

Desdobramento do custo de aquisição de investimento

XX - Para efeito de contabilização, o custo de aquisição de investimento em coligada ou em controlada deverá ser desdobrado e os valores resultantes desse desdobramento contabilizados em sub-contas separadas:

a) equivalência patrimonial baseada em balanço patrimonial ou em balancete de verificação levantado até, no máximo, sessenta dias antes da data da aquisição pela investidora ou pela controladora, consoante o disposto no Inciso XI

b) ágio ou deságio na aquisição, representado pela diferença para mais ou para menos, respectivamente, entre o custo de aquisição do investimento e a equivalência patrimonial.

XXI - o ágio ou deságio computado na ocasião da aquisição do investimento deverá ser contabilizado com indicação do fundamento econômico que o determinou:

a) diferença para mais ou para menos entre o valor de mercado de bens do ativo e o valor contábil desses mesmos bens na coligada ou na controlada;

b) diferença para mais ou para menos na expectativa de rentabilidade baseada em projeção do resultado de exercícios, futuros;

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

XXII - O ágio ou o deságio decorrente da diferença entre o valor de mercado de bens do ativo e o valor contábil na coligada ou na controlada desses mesmos bens deverá ser amortizado na proporção em que for sendo realizado na coligada ou na controlada por depreciação, por amortização ou por exaustão dos bens, ou por baixa em decorrência de alienação ou de perecimento desses mesmos bens.

XXIII - O ágio ou o deságio decorrente da expectativa de rentabilidade deverá ser amortizado no prazo e na extensão das projeções que o determinaram ou quando houver baixa em decorrência de alienação ou de perecimento do investimento antes de haver terminado o prazo estabelecido para amortização.

(...)

Portanto, o ágio a que se refere a legislação fiscal é exatamente o mesmo tratado pela legislação societária, possuindo conteúdo puramente econômico/contábil.

Analisando agora o voto vencedor do único acórdão paradigma aceito no exame de admissibilidade do presente recurso, cujo entendimento a Recorrente pede seja aqui aplicado (acórdão nº 1101-00.841, o qual, como antes referido, foi reformado por esta 1ª Turma da CSRF por meio do acórdão nº 9101-002.303), verifica-se que lá o Relator afirma que é um “grave erro confundir fundamento econômico com pagamento”.

Esse “fundamento econômico”, no que diz respeito ao ágio, encontrava-se disposto no Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 20, §2º, nos seguintes termos (redação vigente à época dos fatos):

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

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

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

fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.(Negritei)

Como se pode depreender, o legislador chamou de “fundamento econômico” do lançamento contábil do ágio, as três “justificativas” acima listadas, e, de fato, não é a partir dessa definição que se está a dizer que é preciso haver pagamento, ou melhor, que é preciso ter havido um custo arcado.

A razão para existência do pagamento, ou de um custo arcado, está no próprio conceito de ágio, cujo inciso II desse mesmo art. 20 definiu como diferença entre custo de aquisição e o valor que consta do PL.

O voto vencedor do paradigma em questão também deixa consignado que “aquisição é gênero, do qual a compra ou a troca, por exemplo, são espécies”.

De fato, a compra e venda é apenas uma das formas de aquisição. Porém, “custo de aquisição”, seja qual for a forma como se dá essa aquisição, pressupõe “ônus”, “dispêndio”. E é aqui que está o equívoco desse voto vencedor: conceber que a lei não exige “ônus”, “dispêndio” para quem está adquirindo a participação societária.

De outra banda, o voto vencedor em questão aduz que a Fiscalização não questiona laudo de reavaliação, alegação que também faz a ora Recorrente quando consigna em seu recurso que o Fisco não o impugnou em qualquer instância.

Ocorre que a impossibilidade de se admitir a formação de ágio sem que tenha havido qualquer é argumento maior e anterior ao próprio laudo, de forma que nem o laudo, nem o registro contábil do ágio fazem prova dos fatos escriturados pelo contribuinte.

Isso porque o laudo representa tão somente uma reavaliação de ativos e nenhum registro contábil faz prova a favor de quem o escritura, sem a documentação comprobatória que o lastreia, nos termos do art. 923 do RIR/99 (art. 9º, §1º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977). E, ainda assim, é preciso observar a já citada Resolução nº CFC nº 750, de 1993, que as essências das transações devem prevalecer sobre a forma.

Ora, qual o valor de um laudo que reflete uma rentabilidade futura, sem que haja um terceiro que reconheça essa projeção e arque com o ônus de pagar um valor maior? Como se pode defender isso entre partes pertencentes a um mesmo grupo?

Veja-se que indispensabilidade de que haja dispêndio para que a amortização do ágio seja dedutível foi ressaltada na presente autuação fiscal como se vê no excereto a seguir do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 8.930 e ss.):

A despesa de amortização de ágio interno evidentemente não se enquadra no conceito de despesa necessária. Primeiro porque essa “despesa” não foi paga nem jamais será paga pela fiscalizada. Ela não decorreu de consumo ou sacrifício de ativos (presente ou futuro), pois o ágio interno não foi pago nem o será; trata-se de uma despesa criada para se reconhecer contabilmente a realização de um fluxo de rentabilidade futura pelo qual nada se pagou.

Tampouco essa despesa pode ser considerada como incorrida. De acordo com o item 3 do Parecer Normativo CST nº 07/76, “*como despesas incorridas, entendem-se as relacionadas a uma contraprestação de serviços ou obrigação contratual e que, embora caracterizadas e quantificadas no período-base, nele não tenham sido pagas, por isso figurando o valor respectivo no passivo exigível da empresa*”. Note-se que o fato de ser incorrida não significa que a despesa não será paga. Significa que, em conformidade com o regime de competência, no momento em que for considerada incorrida, independentemente de pagamento, a despesa será reconhecida. Como mencionado no parecer normativo, se não houve pagamento ainda, mas a despesa já se considera incorrida, ela é reconhecida contabilmente antes do pagamento a ser efetuado, ao mesmo tempo em que há a assunção de um passivo.

Outro importante fator a impossibilitar a dedução da amortização do ágio no presente processo é a ausência de demonstração da fundamentação econômica do ágio, como exige o art. 20, §2º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977.

Ora, não se pode aceitar como fundamento do ágio surgido com a cisão da ENGEMIXPAR laudo de operação societária anterior (de subscrição de capital), a qual deu azo a ágio anterior, extinto junto com a participação societária correspondente quando da cisão (conforme anotado no início do presente voto) e no qual nenhuma referência à essa operação (de cisão) é feita. Tal aspecto não passou despercebido no acórdão recorrido, que assim deixou consignado:

Ainda assim, se poderia cogitar, como afirma a interessada, que a troca de R\$ 276 milhões (investimento na EngemixPar) por R\$ 49 milhões (valor patrimonial da Concrefor) pudesse ser justificada, do ponto de vista econômico, por haver um valor muito maior embutido na nova empresa Concrefor. A argumentação da recorrente se baseia no Laudo de Avaliação de Rentabilidade Futura da Engemix Participações S/A (fls. 2917/2947).

Suas pretensões, entretanto, não resistem à análise daquele documento. O laudo apresentado foi elaborado pela PCS Consultores em novembro de 2001, com o objetivo de embasar a subscrição de capital da EngemixPar, feita pela Cimefor, em 18/12/2001. O valor presente líquido ali considerado (fl. 2946, R\$ 151 milhões divididos por 53,79% = R\$ 281 milhões) se refere à totalidade da EngemixPar após a subscrição de capital analisada, não se encontrando no laudo qualquer menção, ainda que hipotética, à iminente cisão parcial da EngemixPar, que viria a ocorrer menos de um mês depois, em 15/01/2002. O laudo considera, ainda, injeção de R\$ 230 milhões no caixa da EngemixPar (em decorrência do aumento de capital subscrito pela Cimefor), premissa que não se mantém com a cisão parcial. Parece claro que o valor presente líquido, calculado pela consultora com base na rentabilidade futura da EngemixPar, leva em conta a integralidade de seu capital social, bem assim a presença, em sua estrutura produtiva, das controladas expressamente mencionadas no laudo (Engemix S/A, Concrelix S/A e Concremaster Ltda.).

Pelo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Contribuinte no que se refere à presente matéria, mantendo-se a glosa das despesas com amortização de ágio.

Recurso da Fazenda - Qualificação da Multa de Ofício

Tendo acompanhado o Relator quanto ao conhecimento do recurso fazendário, divirjo, no entanto, quanto ao mérito.

Mantida a glosa das despesas com amortização de ágio por se ter constatado que se tratava de ágio surgido internamente em grupo econômico, sem qualquer dispêndio e sem demonstração do fundamento econômico, é de se manter também a qualificação da multa de ofício.

A conduta dolosa tendente a impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal (o que o art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, classifica como "fraude") é evidenciada no caso presente pela deliberada consecução de atos que culminam com a supressão ilícita de tributos, através da dedução de despesa com amortização mediante ágio surgido artificialmente em operações entre partes que compõem o mesmo grupo econômico (ágio interno), sem que haja qualquer dispêndio.

Veja-se que esta 1ª Turma da CSRF vem se manifestando pela manutenção da imposição de multa de ofício qualificada em situações em que o ágio interno, surgido de forma artificial, sem que tenha havido qualquer dispêndio, redunde em redução de tributos.

Com efeito, tanto no acórdão nº 9101-002.503 (de 12 de dezembro de 2016), de minha relatoria, quanto no acórdão de nº 9101-002.300 (de 7 de abril de 2016), de relatoria do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, este Colegiado entendeu que restou configurada a fraude, na inteligência do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, em casos que se assemelham ao presente. Confira-se trecho do acórdão nº 9101-002.300:

Conforme relatado alhures, a PGFN apresentou recurso especial visando à reforma do Acórdão nº 1201-00.967 na parte em que a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiu reduzir o percentual da multa de ofício de 150% para 75%.

(...)

No caso sob análise, a autoridade lançadora entendeu que a conduta da contribuinte teria configurado fraude, conforme definição do art. 72 da Lei nº 4.502/1964:

(...)

Justificou-se tal decisão com base nas seguintes alegações, perfiladas no Termo de Verificações Fiscais:

(...)

A aplicação da multa qualificada foi excluída por ocasião do julgamento do recurso voluntário interposto pela contribuinte, sob a seguinte fundamentação:

"Pois bem, entendo que neste tipo específico de reorganização societária, que encontra previsão no art. 36 da Lei 10.637/2002, sempre remanescerá dúvida razoável acerca de se o sujeito passivo agiu, ou não, dolosamente.

De fato, o referido dispositivo legal autoriza esse tipo de reorganização societária única e exclusivamente para possibilitar a reavaliação, na investidora, da participação que mantém em sua investida, reavaliação essa cuja incidência do IRPJ e CSLL devidos pela investidora poderá ser diferida.

Mas esse tipo de reorganização societária traz como reflexo o surgimento de um "ágio interno", o qual, apesar de contabilizado, não pode ser amortizado nem para fins comerciais nem para efeitos fiscais por não ter sido fruto de uma arm's length transaction.

Todavia, a contabilização desse ágio interno na investidora pode levá-la a erro de direito, concernente à crença da validade jurídica de sua amortização para fins fiscais. A possibilidade de ter a ora autuada incorrido nesse erro de direito não é remota, daí porque, a meu juízo, **não há como afirmar-se, para além de qualquer dúvida razoável, que a contribuinte agiu dolosamente ao amortizar o "ágio interno"**.

Por fim, em razão de este tipo de reorganização societária estar autorizado por lei, não há que se perquirir sobre a existência de propósito comercial diverso daquele previsto na própria lei, qual seja, a reavaliação do investimento mantido pela investidora." (Grifou-se)

Com toda a vênia, não vislumbro, no presente caso, dúvida acerca da atuação dolosa da contribuinte.

Conforme já foi tratado no tópico que cuidou especificamente da questão da amortização do ágio gerado em operações intragrupo, o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 fixa determinado efeito fiscal para operações societárias permitidas não por ele, mas pela legislação civil e comercial e pelas normas contábeis. O efeito fiscal que o dispositivo estabelecia era o diferimento da tributação de IRPJ e de CSSL sobre o ganho de capital proveniente da reavaliação do valor de sociedade investida.

O fato de o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 mencionar determinada operação de reorganização societária não autoriza os contribuintes a atribuírem a ela efeitos outros que não aqueles especificamente descritos no dispositivo. Além disso, conforme análise desenvolvida no tópico que tratou da amortização do ágio, a própria análise do dispositivo levaria à conclusão de que seu intuito era o de estabelecer a neutralidade tributária da operação. Tal neutralidade não permitia que se chegasse à conclusão de que, embora a tributação do ganho de capital restasse diferida, o ágio contabilizado pudesse ser desde logo amortizável.

Prova cabal de que a contribuinte e o grupo econômico a que pertence teriam praticado ação dolosa tendente a impedir a ocorrência de fato gerador de obrigação tributária principal ou a modificar suas características de modo a reduzir o montante devido, o que atrai a aplicação do art. 72 da Lei nº 4.502/1964, é o fato de nenhuma alteração de fato ter ocorrido no controle societário da empresa fiscalizada, após encerrada a reorganização.

Ao final de dezembro de 2004, a contribuinte se encontrava submetida ao controle dos mesmos acionistas identificados ao final de setembro daquele ano, com percentuais de participação exatamente iguais aos anteriores. Em virtude principalmente deste fato, concluo que realmente não houve outro propósito a guiar a atuação da contribuinte senão o de simular uma reorganização societária com a finalidade de reduzir o montante de IRPJ e CSSL a ser recolhido nos cinco anos seguintes.

Filio-me, portanto, ao entendimento exposto pelo Julgador da DRJ, que, em seu voto condutor do acórdão que julgou a impugnação da contribuinte, discorreu:

"É inegável que, caso não houvesse criado artificialmente esse ágio desprovido de qualquer fundamento econômico, a impugnante teria recolhido tributos em montantes muito superiores ao que recolheu. Logo, quando contratou consultoria especializada e praticou todos esses atos de reorganização – absolutamente desnecessários e sem qualquer propósito efetivo – para, ao final, permanecer

tudo do jeito que estava anteriormente, sendo o ágio a única alteração, é evidente que seu objetivo sempre foi aliviar ilicitamente a carga tributária.

E se o propósito exclusivo foi obter esse ganho ilícito, o dolo é evidente, ainda que sem utilização dos artifícios grosseiros apontados pela impugnante às fls. 1.078: adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc." (Grifou-se)

Assim, relativamente ao pleito de restabelecimento da multa de ofício em sua versão qualificada, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Pelo exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, mantendo-se a imposição de multa de ofício no percentual qualificado de 150%.

Recurso da Contribuinte - Limite de 30% na Compensação de Prejuízos

Em que pese a laboriosa argumentação do Relator concernente à possibilidade de compensação de prejuízos (trava) além do percentual de 30% do lucro real na hipótese de encerramento de atividades da pessoa jurídica (extinção por incorporação, *in casu*), tenho que inexistente previsão legal para tal.

Peço vênica para transcrever o teor de acórdão de nº 9101-002.225, de 4 de fevereiro de 2016, de minha relatoria, que bem registra meu entendimento sobre a matéria.

Cinge-se aqui a controvérsia à aplicação ou não do limite de 30% para compensação de prejuízos/bases de cálculo negativas de CSLL no momento da extinção da pessoa jurídica.

Em que pese a argumentação de hermenêutica da Recorrente no sentido de que, diante da falta de norma expressa proibitiva de compensação dos prejuízos fiscais/bases negativas acima do limite de 30%, estar-se-ia diante de "silêncio eloquente" e de "norma implícita" autorizativa, entendo não haver exceção para os casos de extinção da pessoa jurídica quanto ao limite imposto pelo permissivo legal de compensação de prejuízos contido nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 1995, os quais cumpre transcrever:

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado. Produção de efeito (Vide Lei nº 12.973, de 2014)

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subsequentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995. Produção de efeito

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios da base de cálculo negativa utilizada para a compensação.

Veja-se, a propósito, que é vedado a este tribunal afastar lei vigente.

Além disso, apenas para título de argumentação, vale assinalar que a limitação imposta pela trava de 30% na compensação, quer no decurso normal das atividades da empresa quer na hipótese de sua extinção, não agride o conceito de renda, vez que, por um lado, o fato gerador do IRPJ/CSLL tem delimitação temporal e, por outro, a possibilidade de compensar prejuízos anteriores é benesse tributária suscetível aos limites que se lhe impõem.

Na esteira desse raciocínio, convém trazer à colação voto do Min. Garcia Vieira do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 188.855-GO, segundo o qual:

"Há que compreender-se que o art. 42 da Lei 8.981/1995 e o art. 15 da Lei 9.065/1995 não efetuaram qualquer alteração no fato gerador ou na base de cálculo do imposto de renda. O fato gerador, no seu aspecto temporal, como se explicará adiante, abrange o período mensal. Forçoso concluir que a base de cálculo é a renda (lucro) obtida neste período. Assim, a cada período corresponde um fato gerador e uma base de cálculo próprios e independentes. Se houve renda (lucro), tributa-se. Se não, nada se opera no plano da obrigação tributária. Daí que a empresa tendo prejuízo não vem a possuir qualquer "credito" contra a Fazenda Nacional. Os prejuízos remanescentes de outros períodos, que dizem respeito a outros fatos geradores e respectivas bases de cálculo, não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda do período em apuração, constituindo, ao contrário, benesse tributária visando minorar a má atuação da empresa nos anos anteriores."

E é na linha da "benesse tributária" que o Supremo Tribunal Federal tem tratado a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL, como se depreende dos RE 344.994/PR e 545.308/SP, e demais julgados posteriores daquela Cortel. Por oportuno, transcreve-se:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO: LIMITAÇÕES À DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. ARTIGO 58 DA LEI 8.981/1995: CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 5º, INC. II E XXXVI, 37, 148, 150, INC. III, ALÍNEA "B", 153, INC. III, E 195, INC. I E § 6º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRECEDENTE: RECURSO EXTRAORDINÁRIO 344.944. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. 1. Conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal firmado no julgamento do Recurso Extraordinário 344.944, Relator o Ministro Eros Grau, no qual se declarou a constitucionalidade do artigo 42 da Lei 8.981/1995, "o direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido". 2. Do mesmo modo, é constitucional o artigo 58 da Lei 8.981/1995, que limita as deduções de prejuízos fiscais na formação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro. 3. Recurso extraordinário não provido. (RE 545.308, 8/10/2009, Rel. P/ acórdão Min. Cármen Lúcia)

EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário. Demonstrações financeiras. Saldos de prejuízos fiscais do IRPJ e das bases negativas da CSLL. Natureza de benefício fiscal. Correção monetária. Revogação. Questão infraconstitucional. Ausência de previsão legal. Impossibilidade de atuação do Poder Judiciário como legislador positivo. Precedentes da Corte. 1. A questão alusiva à revogação da correção monetária pelo art. 4º da Lei nº 9.249/95 repousa na esfera da legalidade. A afronta ao texto constitucional, se ocorresse, seria meramente reflexa ou indireta. 2. Nos julgamentos do RE nº 344.994/PR e do RE nº 545.308/SP, o Tribunal concluiu que a dedução de prejuízos de exercícios anteriores da base de cálculo do IRPJ e a compensação das bases negativas da CSLL constituem favores fiscais. 3. Impossibilidade de atualização monetária do saldo a ser compensado em períodos

futuros, por ausência de previsão legal. 4. Agravo regimental não provido. (AgR no RE 807.062, 2/9/2014, Rel. Min. Dias Tóffoli)

É oportuno também, nesse passo, ponderar que, se quisesse o legislador ressaltar a possibilidade de, na incorporação, permitir a compensação integral, teria feito de forma expressa, como o fez por ocasião do art. 1º da Lei nº 9.065, de 1995, em relação às empresas inseridas no Befiex.

Assim, inexistente fundamentação legal que autorize este colegiado a afastar os arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 1995, ao caso concreto.

Observe-se, por fim, que o posicionamento adotado pelo CARF no acórdão nº 9101-00.401 (1ª Turma da CSRF, 2/10/2009, Relatora Ivete Malaquias Pessoa Monteiro), é representativo da posição atual do CARF, que, alinhada com a dicção do STF nos julgados antes mencionados, vai no sentido de que "em sendo a compensação de prejuízos fiscais espécie incentivo fiscal outorgado por lei e não um patrimônio do contribuinte a ser socializado, não se pode ampliar o sentido da lei nem ampliar o seu significado eis que a norma que cuida de benefícios fiscais devem ser interpretadas de forma restritiva, nos termos do artigo 111 do Código Tributário Nacional". Cite-se como exemplo de julgado mais recente desta 1ª Turma da CSRF a manifestar o mesmo entendimento o acórdão nº 9101-001.760 (de 16/10/2013, Redator Designado Marcos Aurélio Pereira Valadão).

Voto, portanto, por NEGAR PROVIMENTO ao recurso da Contribuinte em relação à presente matéria.

Recurso da Contribuinte - Multa Isolada por Falta de Recolhimento de Estimativas

No que se refere a este tema, esta 1ª Turma da CSRF vem sistematicamente decidindo no sentido de que a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável.

Cabe aqui observar que no presente processo havia também multa isolada por falta de recolhimento de estimativas referente a fatos geradores anteriores à alteração legislativa em comento. A multa para esse período foi, no entanto, cancelada pelo acórdão recorrido e não se encontra aqui *sub judice*.

Tem este colegiado entendido que a redação alterada pela MP nº 351, de 2007, é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas" e que a lei estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal *ainda que* tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não se aplicando o que enuncia a Súmula CARF nº 105 nos casos em que a multa foi constituída com fulcro na nova redação do dispositivo em questão.

Repito aqui, assim, argumentação trazida em acórdãos de minha relatoria que abraçam esse entendimento.

A lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou, o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais, a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução. Observe-se:

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

[...]

Há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base impositiva ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora. E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importaria o afastamento da penalidade menos gravosa.

Ora, a vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é

devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, esta penalidade foi prevista nos mesmos termos daquela aplicável ao tributo não recolhido no ajuste anual, ou seja, *calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*, inclusive no mesmo percentual de 75%, e passível de agravamento ou qualificação se presentes as circunstâncias indicadas naquele dispositivo legal. Veja-se:

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

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

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

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

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

[...]

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)

[...]

A redação original do dispositivo legal resultou, assim, em punições equivalentes para a falta de recolhimento de estimativas e do ajuste anual. E, decidindo sobre este conflito, a jurisprudência administrativa posicionou-se majoritariamente contra a subsistência da multa isolada, porque calculada a partir da mesma base de cálculo punida com a multa proporcional, e ainda no mesmo percentual desta.

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram

restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição. Observe-se:

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.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

As conseqüências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

Logo, tendo sido alterada a base de cálculo eleita pelo legislador para a multa isolada de totalidade ou diferença de tributo ou contribuição para valor do pagamento mensal, não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido.

Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos nºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, nº 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, nº 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, nº 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, nº 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e nº 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materalidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.

Dai porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela Lei nº 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (e-fls. 236):

Portanto, cabe excluir a exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional.

Em despacho de admissibilidade de embargos de declaração por omissão, interpostos pela Fazenda Nacional contra aquela decisão, e rejeitados, foi dito o seguinte (e-fls. 247):

Por fim, reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas. Isso porque é sabido que um dos fatores que levou à mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que à época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte [das] disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

[...].

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual.

Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir, no parágrafo § 1º, excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência.

Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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:

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de

seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário. A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário. A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente²⁰.

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

E foi, justamente, a alteração legislativa acima que motivou a edição da referida Súmula CARF nº 105.

Explico.

O enunciado de súmula em referência foi aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 08 de dezembro de 2014. Antes, enunciado semelhante foi, por sucessivas vezes, rejeitado pelo Pleno da CSRF, e mesmo pela 1ª Turma da CSRF. Veja-se, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009²¹

[...]

ANEXO I

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº :

Até a vigência da Medida Provisória nº 351/2007, a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência de antecipações não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual.

[...]

PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012²²

[...]

²⁰ Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

²¹ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

²² Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

*ANEXO ÚNICO**[...]**II- ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 1ª TURMA DA CSRF:**[...]**17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:**Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.**Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401- 00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/ 10/ 2011.**[...]**III- ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 2ª TURMA DA CSRF:**[...]**22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:**Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.**Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401- 00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/ 10/ 2011.**[...]**PORTARIA N.º- 18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013²³**[...]**ANEXO I**I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:**[...]**9.ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA**Até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.**Acórdãos Precedentes: 9101-001261, de 22/11/11; 9101-001203, de 22/11/11; 9101-001238, de 21/11/11; 9101-001307, de 24/04/12; 1402-001.217, de 04/10/12; 1102-00748, de 09/05/12; 1803-001263, de 10/04/12.**[...]**PORTARIA N.º 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2014²⁴**[...]**ANEXO I**[...]**II - Enunciados a serem submetidos à 1ª Turma da CSRF:*²³ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.²⁴ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

[...]

13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

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.

Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

[...]

É de se destacar que os enunciados assim propostos de 2009 a 2013 exsurtem da jurisprudência firme, contrária à aplicação concomitante das penalidades **antes** da alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. **Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.**

De outro lado, a discussão acerca dos lançamentos formalizados em razão de infrações cometidas a partir do novo contexto legislativo ainda não apresentava densidade suficiente para indicar qual entendimento deveria ser sumulado.

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória nº 351", de 2007, ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das penalidades a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b",

e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares²⁵ à parcela do litígio já pacificada.

Assim, a Súmula CARF nº 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência **infrações cometidas antes da alteração** promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007, e ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Neste sentido, vale observar que os precedentes indicados para aprovação da súmula reportam-se, todos, a **infrações cometidas antes de 2007**:

Acórdão nº 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

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

²⁵ Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e alterado pela Portaria MF nº 586, de 2010:

[...]

Anexo II

[...]

Art. 18. Aos presidentes de Câmara incumbe, ainda:

[...]

XXI - negar, de ofício ou por proposta do relator, seguimento ao recurso que contrarie enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, em vigor, quando não houver outra matéria objeto do recurso;

[...]

Art. 53. A sessão de julgamento será pública, salvo decisão justificada da turma para exame de matéria sigilosa, facultada a presença das partes ou de seus procuradores.

[...]

§ 4º Serão julgados em sessões não presenciais os recursos em processos de valor inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) ou, independentemente do valor, forem objeto de súmula ou resolução do CARF ou de decisões do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.

[...]

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

[...]

Acórdão n.º 9101-001.203:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.

Acórdão n.º 9101-001.238:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

[...]

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Acórdão n.º 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

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

Acórdão n.º 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).

[...]

Acórdão n.º 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa:

[...]

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas.

[...]

Acórdão nº 1803-001.263:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

[...]

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

Frente a tais circunstâncias, ainda que precedentes da súmula veiculem fundamentos autorizadores do cancelamento de exigências formalizadas a partir da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, não são eles, propriamente, que vinculam o julgador administrativo, mas sim o enunciado da súmula, no qual está sintetizada a questão pacificada.

Digo isso porque esses precedentes têm sido utilizados para se tentar aplicar outra tese no sentido de afastar a multa, qual seja a do princípio da consunção. Ora se o princípio da consunção fosse fundamento suficiente para inexigibilidade concomitante das multas em debate, o enunciado seria genérico, sem qualquer referência ao fundamento legal dos lançamentos alcançados. A citação expressa do texto legal presta-se a firmar esta circunstância como razão de decidir relevante extraída dos paradigmas, cuja presença é essencial para aplicação das consequências do entendimento sumulado.

Há quem argumente que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Sustentam os adeptos dessa tese que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do ano-calendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria *bis in idem*, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN.

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na

condução do acórdão nº 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.

Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

“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 dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale destacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo. Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual

pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. “É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96” (AgRg no REsp 694278-RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.”

(Recurso Especial 529570 / SC - Relator Ministro João Otávio de Noronha - Segunda Turma - Data do Julgamento 19/09/2006 - DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.” (Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 - Relator Ministro Humberto Martins - Segunda Turma - DJ 17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de "pagamento de tributo", dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos²⁶ e exigidas de forma isolada.

Sob esta ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração

²⁶ Lei nº 10.426, de 2002: Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3o deste artigo; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

IV - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

[...]

anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos. Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acima citadas expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma opção, e distinguem a antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

É certo que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já consolidou seu entendimento contrariamente à aplicação concomitante das penalidades em razão do princípio da consunção, conforme evidencia a ementa de julgado recente proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.

1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015).

2. Agravo Regimental não provido.

Todavia, referidos julgados não são de observância obrigatória na forma do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do ano-calendário. Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral.

Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do acórdão nº 1302-001.823:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 - que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso

Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta²⁷:

O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, Hermenêutica e aplicação do direito, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.

A 'forma de sancionar' é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material.

Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual "quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades". Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: "Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI – Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas". E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: "As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo".[16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática

²⁷ http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644

de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito-fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do acórdão nº 9101-002.251:

[...]

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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:

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. Ademais, quando o legislador

estipula na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal *ainda que* tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade **mesmo se** apurado lucro tributável e, por conseqüência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de *bis in idem* sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de *bis in idem*.

Neste sentido, aliás, são as considerações do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

[...]

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos de que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal

obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ-estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor²⁸. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

Imprópria, portanto, a ampliação do conteúdo expresso no enunciado da súmula **a partir do que consignado no voto condutor de alguns dos paradigmas**.

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das **alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF nº 105** e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.

Somente a essência extraída dos paradigmas, integrada ao enunciado - no caso, mediante expressa referência ao fundamento legal aplicável antes da edição da Medida Provisória nº 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996) - , representa o entendimento acolhido pela 1ª Turma da CSRF a ser observado, obrigatoriamente, pelos integrantes da 1ª Seção de Julgamento. Nada além disso.

De outro lado, releva ainda destacar que a aprovação de um enunciado não impõe ao julgador a sua aplicação cega. As circunstâncias do caso concreto devem ser

²⁸ Lei nº 9.430, de 1996, art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, 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.

§ 1º 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 tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, 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. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

analisadas e, caso identificado algum aspecto antes desconsiderado, é possível afastar a aplicação da súmula.

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF nº 105 é omissivo acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996. Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1302-001.753:

A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R\$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R\$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a aplicação da Súmula CARF nº 105 de seguinte teor: 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.

Os períodos de apuração autuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF nº 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida em dezembro/2002. Importa, assim, avaliar se o entendimento sumulado determinaria a exoneração de toda a multa isolada aqui aplicada.

*A referência à exigência **ao mesmo tempo** das duas penalidades não possui uma única interpretação. É possível concluir, a partir do disposto, que não subsiste a multa isolada aplicada no mesmo lançamento em que formalizada a exigência do ajuste anual com acréscimo da multa de ofício proporcional, ou então que a multa isolada deve ser exonerada quando exigida em face de antecipação contida no ajuste anual que ensejou a exigência do principal e correspondente multa de ofício. Além disso, pode-se interpretar que deve subsistir apenas uma penalidade quando a causa de sua aplicação é a mesma.*

Os precedentes que orientaram a edição da Súmula CARF nº 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:

[...]

Observa-se nas ementas dos Acórdãos nº 9101-001.261, 9101-001.307 e 1803-001.263 a abordagem genérica da infração de falta de recolhimento de estimativas como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, e que por esta razão é absorvida pela segunda infração, devendo subsistir apenas a punição aplicada sobre esta. Sob esta vertente interpretativa, qualquer multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas sucumbiria frente à exigência do ajuste anual com acréscimo de multa de ofício.

Porém, os Acórdãos nº 9101-001.203 e 9101-001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos nº 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.

A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF nº 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance.

Considerando que, no presente caso, as infrações foram apuradas de forma independente - estimativa não recolhida em razão de seu parcelamento parcial e ajuste anual não recolhido em razão da compensação de bases negativas acima do limite legal - e assim resultaram em distintas bases para aplicação das penalidades, é válido concluir que não há concomitância em relação à multa isolada aplicada sobre a parcela de R\$ 62.534,89 (= R\$ 94.130,67 - R\$ 31.595,78), correspondente à estimativa de CSSL em dezembro/2002 que excede a falta de recolhimento apurada no ajuste anual.

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 1201-00.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

[...]

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.

Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 – R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

Estimativa remanescente (R\$ 3.826.453,79 x 25%): R\$ 956.613,45

Multa isolada mantida (R\$ 956.613,45 x 50%): R\$ 478.306,72

Multa isolada excluída (R\$ 1.109.844,27 – R\$ 478.306,72): R\$ 631.537,55

[...]

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas não aplicá-la a casos distintos. Assim, a referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões cujo significado não pode ser identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.

Como antes referido, no presente processo a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Sendo assim e diante do todo o exposto, não só não há falar na aplicação ao caso da Súmula CARF nº 105, como não se pode cogitar da impossibilidade de lançamento da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas após o encerramento do ano-calendário.

Como se viu, a multa de 50% prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e calculada sobre o pagamento mensal de antecipação de IRPJ e CSLL que deixe de ser efetuado penaliza o descumprimento do dever de antecipar o recolhimento de tais tributos e independe do resultado apurado ao final do ano-calendário e da eventual aplicação de multa de ofício.

Nessa condição, a multa isolada é devida ainda que se apure prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, conforme estabelece a alínea "b" do referido inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo que não haveria sentido em comando nesse sentido caso não se pudesse aplicar a multa após o encerramento do ano-calendário, eis que antes de encerrado o ano sequer pode se determinar se houve ou não prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

No mesmo sentido do entendimento aqui manifestado citam-se os seguintes acórdãos desta 1ª Turma da CSRF: 9101-002.414 (de 17/08/2016), 9101-002.438 (de 20/09/2016) e 9101-002.510 (de 12/12/2016).

Voto, portanto, por NEGAR PROVIMENTO ao recurso da Contribuinte no que se refere à presente matéria, mantendo-se o lançamento de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

Recurso da Contribuinte - Incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

Também em relação a esta matéria esta 1ª Turma da CSRF vem decidindo em sentido contrário ao manifestado pelo eminente Relator, ou seja, pela incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, conforme argumentação a seguir a qual trouxe em diversos outros acórdãos de minha relatoria (cite-se, por exemplo, os acórdãos 9101-002.501 e 9101-002.510, ambos de 12/12/2016).

A Lei nº 9.430, de 1996, estabelece, em seu art. 61, § 3º, que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal incidirão juros de mora à taxa SELIC. Veja-se (sublinhei):

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, 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.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, 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 do pagamento.(grifo nosso)

De outra banda, está estampado na Súmula CARF nº 5 que são devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento. Confira-se (sublinhei):

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.

Ora, contrariamente àquilo que alega a Contribuinte, dos arts. 113, § 1º, e 139 do CTN deflui que o crédito tributário, que decorre da obrigação principal, compreende tanto o tributo em si quanto a penalidade pecuniária, o que inclui, à toda evidência, a multa de ofício proporcional de caráter punitivo.

Vale transcrever os dispositivos:

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 dela decorrente.

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Sendo assim, outra não pode ser a interpretação da expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições” expressa no retrotranscrito art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, senão a de que abarca a integralidade do crédito tributário, incluindo a multa de ofício proporcional punitiva, constituída por ocasião do lançamento. Resta evidente que a multa de ofício proporcional, lançada juntamente com o tributo devido, se não paga no vencimento, sujeita-se a juros de mora por força do disposto no art. 61, *caput*, da Lei nº 9.430, de 1997.

Aliás, se a intenção do legislador fosse limitar a aplicação do art. 61 apenas aos débitos principais de tributos e contribuições, bastaria suprimir o termo "decorrente", como bem pontua o Conselheiro Adolfo dos Santos Medes, no voto condutor do Acórdão nº 1401-001.653:

É importante notar que no caput do art. 61, o texto é “débitos [...] decorrentes de tributos e contribuições” e não meramente “débitos de tributos e contribuições”. O termo “decorrentes” evidencia que o legislador não quis se referir, para todas as situações, apenas aos tributos e contribuições em termos estritos.

Com base no art. 161, *caput*, do CTN, a Contribuinte insiste na tese de que os juros devem incidir apenas sobre valor do tributo, e não sobre valor de multa de ofício. Entretanto, o referido artigo estabelece a incidência de juros de mora sobre o "*crédito não integralmente pago no vencimento*", dispondo o seguinte:

*Art. 161. O **crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora**, seja qual for o motivo determinante da falta, **sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis** e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. (Grifei)

Não há dúvida de que multa não é tributo, pela própria dicção do art. 3º do CTN: "*Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*". Todavia, a coerência interna do CTN evidencia, com clareza, conforme revelam os arts. 113, § 1º, e 139, que a penalidade pecuniária é também objeto da obrigação tributária principal e assim integra o conceito de crédito, objeto da relação jurídica estabelecida entre o Fisco e o sujeito passivo, beneficiando-se de todas as garantias a ele asseguradas por lei, inclusive o acréscimo de juros de mora.

Adotando estas premissas, o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa também concluiu, no voto condutor do Acórdão nº 2201-01.630, que, se o art. 113 do CTN incorpora à obrigação principal o *pagamento de tributo ou penalidade pecuniária*, e o art. 139 do CTN estipula que o crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação principal, é evidente que a penalidade pecuniária integra o conceito de crédito tributário. Em acréscimo, o Conselheiro expõe que:

Nesse mesmo sentido, no art. 142, que define o procedimento de lançamento, por meio do qual se constitui o crédito tributário, o legislador não esqueceu de mencionar a imposição da penalidade. Da mesma forma, o art. 175, II, ao se referir à anistia como forma de exclusão do crédito tributário, afasta qualquer dúvida que ainda pudesse remanescer sobre a inclusão da penalidade pecuniária no crédito tributário, pois não seria lícito atribuir ao legislador ter dedicado um inciso especificamente para tratar da exclusão do crédito tributário de algo que nele não está contido.

Poder-se-ia argumentar em sentido contrário dizendo que, mesmo estando a penalidade pecuniária contida no crédito tributário, ao se referir a “crédito” no artigo 161, o Código não estaria se referindo ao crédito tributário, mas apenas ao tributo. Questiona-se, por exemplo, o fato de a parte final do caput do artigo fazer referência à imposição de penalidade e, portanto, se os juros seriam devidos, sem prejuízo da aplicação de penalidades, estas não poderiam estar sujeitas aos mesmos juros.

Inicialmente, conforme a advertência de Carlos Maximiliano, não vejo como, num artigo de lei, em um capítulo que versa sobre a extinção do crédito tributário e numa seção que trata do pagamento, forma de extinção do crédito tributário, a expressão “o crédito não integralmente pago” possa ser interpretado em acepção outra que não a técnica, de crédito tributário.

Sobre a alegada contradição entre a parte inicial e a parte final do dispositivo que essa interpretação ensejaria, penso que tal imperfeição de fato existe. Mas se trata aqui de situação como a que me referi nas considerações iniciais, em que as limitações da linguagem ou mesmo as imperfeições técnicas que o processo legislativo está sujeito produzem textos imprecisos, às vezes obscuros ou contraditórios, mas que tais ocorrências não permitem concluir que a melhor interpretação do texto é aquela que harmoniza a própria estrutura gramatical do texto, e não aquela que melhor harmoniza esse dispositivo com os demais que integram o diploma legal.

É interessante notar que em outro artigo do mesmo CTN o legislador incorreu na mesma aparente contradição ao se referir conjuntamente a crédito tributário e a penalidade. Refiro-me ao art. 157, segundo o qual “a imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário”. Uma interpretação apressada poderia levar à conclusão de que a penalidade não é parte do crédito tributário, pois a sua imposição não poderia excluir o pagamento dela mesma. Porém, essa inconsistência gramatical não impediu que a doutrina, de forma uníssona, embora a remarcando, mas não por causa dela, extraísse desse texto a prescrição de que a penalidade não é substitutiva do próprio tributo, estremando nesse ponto o Direito Tributário de certas normas do Direito Civil em que penalidade é substitutiva da obrigação; de que o fato de se aplicar uma penalidade pelo não pagamento do tributo, por exemplo, não dispensa o infrator do pagamento do próprio tributo.

[...]

Não é preciso grande esforço de interpretação, portanto, para se concluir que o crédito tributário compreende o tributo e a penalidade pecuniária, interpretação que harmoniza os diversos dispositivos do CTN, ao contrário da tese oposta. Acrescente-se, supletivamente, que, como se verá com detalhes mais adiante, a legislação ordinária de há muito vem prevendo a incidência dos juros sobre a multa de ofício, sem que se tenha notícia da invalidação dessas normas pelo Poder Judiciário, por falta de fundamento de validade.

Concluo, assim, no sentido de que o art. 161 do CTN autoriza a cobrança de juros sobre a multa de ofício. Porém, conforme disposto no seu parágrafo primeiro, esses deverão ser calculados à taxa de 1% ao mês, salvo se lei dispuser de modo diverso,

o que introduz a segunda questão: a da existência ou não de lei prevendo a incidência de juros sobre a multa de ofício com base na taxa Selic.

Argumentam alguns, de outra banda, que o art. 161, *caput*, do CTN, ao ressaltar a possibilidade de "imposição de penalidades cabíveis" evidenciaria que a referência a "crédito não integralmente pago no vencimento" diz respeito, apenas, ao tributo não recolhido. Cumpre, no entanto, esclarecer que tal ressalva revela, na verdade, que o artigo em tela presta-se a permitir a aplicação de multas de caráter moratório em decorrência da impontualidade no pagamento do tributo. Logo, à luz do *caput* do art. 161 do CTN, não incidem juros de mora sobre multa de mora, logicamente, quando for o caso de sua aplicação. Agora, quanto à multa de ofício, cuja causa não reside na mera impontualidade, esta compõe o crédito devido e, por consequência, sofre a incidência dos juros de mora.

Corroborando o entendimento de que o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis, em 1º de setembro de 2009, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça - STJ assim decidiu nos autos do Recurso Especial nº 1.129.990/PR, sob a condução do Ministro Castro Meira:

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

- 1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.*
- 2. Recurso especial provido.*

Analisou-se, no caso, norma estadual questionada sob o argumento de que a multa por inadimplemento de ICMS não integraria o crédito tributário. Interpretando o art. 161 do CTN em conjunto com os arts. 113 e 139 do CTN, o Ministro concluiu que *o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis* e, tendo em conta que o art. 161 do CTN ao se referir ao crédito, *está tratando de crédito tributário*, concluiu que referido dispositivo *autoriza a exigência de juros de mora sobre multas*.

Este foi, aliás, o entendimento da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça - STJ, como se vê no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.335.688/PR, em 4/12/2012, Relator Min. Benedito Gonçalves:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE

MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. 1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. 2. Agravo regimental não provido

Vale destacar o seguinte trecho da decisão:

Quanto ao mérito, registrou o acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região à fl. 163: "... os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, é possível a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação

em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento."(grifo nosso)

Em julgado recente, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu pela incidência de juros de mora sobre a multa de ofício proporcional, conforme se verifica a partir da ementa do Acórdão nº 9101-002.514, de 13 de dezembro de 2016, do qual foi relator o Conselheiro Rafael Vidal de Araújo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

[...]

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. Por ser parte integrante do crédito tributário, a multa de ofício sofre a incidência dos juros de mora, conforme estabelecido no art. 161 do CTN. Precedentes do STJ.

Argumenta-se, ainda, que a previsão específica de incidência de juros de mora sobre multas isoladas contida no art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, seria desnecessária caso o art. 61, § 3º, da mesma lei incluísse as multas, uma vez que elas (multas isoladas) já representariam os "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal" referidos pelo § 3º do art. 61 em tela.

Cumpra observar, no entanto, que o art. 43 em questão trata da hipótese de "Auto de Infração Sem Tributo", cuja designação, por si só, já evidencia dúvida acerca de sua integração ao conceito de "débitos decorrentes de tributos e contribuições" e a consequente necessidade de disposição legal específica para determinar a aplicação de juros de mora sobre as multas aplicadas em tais circunstâncias, distintamente do que ocorre com as multas de ofício proporcionais, sempre exigidas em conjunto com os tributos ou contribuições não declarados e não recolhidos, em claro vínculo de decorrência. Aliás, como bem observa o Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal no voto condutor do Acórdão nº 9303-004.407:

Tanto é assim, que a própria Lei 9.430/96, em seu art. 43, prevê a incidência de juros Selic quando a multa de ofício é lançada de maneira isolada. Não faria sentido a incidência dos juros somente sobre a multa de ofício exigida isoladamente, pois ambas tem a mesma natureza tributária.

De outra banda, é irrelevante o fato destacado pela Recorrente de o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não fazer parte do capítulo dessa lei que versa os "procedimentos de fiscalização". Se esse dispositivo se encontra no capítulo que versa sobre "acréscimos moratórios", trata dos "débitos decorrentes de tributos e contribuições", o que abarca, como se viu, a integralidade do crédito tributário, incluindo a multa de ofício proporcional punitiva.

Por fim, conforme o antes transcrito § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, a taxa aplicável ao débitos de que aqui se trata, aí incluídos, como se viu, os decorrentes da aplicação de multa de ofício, é aquela "a que se refere o § 3º do art. 5º", qual seja a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC. Veja-se:

Art. 5º (...)

§3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Processo nº 16561.720042/2011-14
Acórdão n.º **9101-002.759**

CSRF-T1
Fl. 10.105

Pelo exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Especial da Contribuinte no que se refere à presente matéria, mantendo-se a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo