



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720043/2015-84
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1302-003.822 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2019
Recorrentes JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE
PRODUTOS PARA A SAÚDE LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO POR VÍCIO DE CAUSA. INAPLICABILIDADE.

Quando a simulação só se caracteriza pelo vício da causa, situações em que se verificam os planejamentos tributários inoponíveis ao Fisco, inexistem condutas maculadas pela mentira ou falseamento de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas. A causa real dissimulada (economizar tributo), que prepondera sobre a causa comercial simulada, não deixa de ser lícita.

No presente caso, ainda que a contabilização do ágio futuramente aproveitado tivesse se dado por intermédio de uma empresa veículo, o negócio jurídico subjacente (a integralização das participações societárias na holding brasileira) estaria maculado meramente pelo vício da causa. Não decorre daí que houve falsidade material na sua execução. Muito menos que houve conduta concretizada após a ocorrência do fato gerador (sonegação ou segunda parte da fraude) ou conduta concretizada no iter formativo do fato gerador (primeira parte da fraude).

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. CONFUSÃO PATRIMONIAL.

Incabível a responsabilização solidária por interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN, quando não se verifica a confusão patrimonial de esferas pessoais típica desse conceito.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DIRIGENTES.

Incabível a responsabilização de dirigentes quando não se apresentam provas concretas capazes de justificar as condutas dolosas (ou meramente culposas) características dos atos com excesso de poderes ou infração de lei previstos no artigo 135, III, do CTN.

MULTA DE MORA. JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

O art. 61 da Lei nº 9.430/96 autoriza a incidência de multa e juros de mora sobre os débitos tributários para com a União. Exceto no mês em que se dá o

pagamento, quando a taxa será de um por cento, os juros de mora incidem mensalmente à taxa referencial do Sistema de Especial de Liquidação e Custódia (SELIC).

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ESTIMATIVAS. CUMULAÇÃO DAS PENALIDADES. POSSIBILIDADE.

A luz do princípio da legalidade e tendo em conta a redação atual da Lei 9.430, art. 44, incisos I e II, com a redação que lhe foi dada pela Lei 11.488/07, não cabem mais questionamentos respeitantes à aplicação concomitante das multas de ofício, pelo lançamento do imposto e da contribuição anuais, e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais.

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

Ano-calendário: 2011, 2012

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIOS. REORGANIZAÇÕES SOCIETÁRIAS. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE.

Com a exigência de interpretação literal das regras instituidoras de benefícios fiscais, conclui-se que não há espaço para o seu alargamento além das situações expressamente previstas nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97. Não é possível, portanto, interpretar esses comandos legais de modo que a amortização do ágio ocorra fora dos exatos parâmetros idealizados pelo legislador.

No presente caso, a empresa que contabilizou o ágio amortizado não era a real investidora apta para usufruir do benefício fiscal estritamente idealizado. Nem mesmo se pode ver qualquer semelhança com as situações verificadas no cenário do PND, quando o real investidor estrangeiro resta convertido na empresa para onde são canalizados os investimentos, a qual recebe a incumbência de fazer a aquisição das participações societárias negociadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto ao mérito da glosa de amortização de ágio, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Breno do Carmo Moreira Vieira que davam provimento ao recurso neste ponto, sendo que o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo votou pelas conclusões do relator; por maioria de votos, dar provimento ao recurso para exonerar a multa qualificada, vencido o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo que negava provimento, sendo que os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca e Luiz Tadeu Matosinho Machado votaram pelas conclusões do relator; por unanimidade de votos em negar provimento quanto a incidência de juros sobre a multa; e, ainda, em dar provimento aos recursos voluntários dos responsáveis solidários, votando pelas conclusões os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Breno do Carmo Moreira Vieira. E, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso de ofício, vencidos os conselheiros Ricardo Marozzi Gregório (relator), Flávio Machado Vilhena Dias e Breno do Carmo Moreira Vieira que negavam provimento ao

recurso. Designado para redigir o voto vencedor quanto ao recurso de ofício, o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregorio, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias, Breno do Carmo Moreira Vieira e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Trata-se de recursos voluntários interpostos por JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS PARA A SAÚDE LTDA e responsáveis tributários contra acórdão que julgou procedente em parte as impugnações apresentadas diante de autos de infração lavrados no âmbito da Demac/SP. No mesmo acórdão, recorreu-se de ofício sob o argumento de que teria havido exoneração de crédito tributário que superou o limite previsto na Portaria MF nº 63/2017.

O presente caso já foi objeto de julgamento anterior nesta turma. Na ocasião, decidiu-se pela nulidade parcial do acórdão recorrido, para determinar o retorno dos autos à DRJ, a fim de que fosse proferida decisão complementar. Diante disso, peço vênica para reproduzir o relatório produzido pelo então relator (o Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca):

Cuida o processo de autos de infração lavrados em desfavor do recorrente a fim de se lhe exigir créditos tributários de IRPJ e CSLL, além de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais e multa de ofício no percentual de 150%. Os exercícios objetos da autuação foram 2011 e 2012.

Demais disso, lavrou-se, também, os termos de sujeição passiva de fls. 3.712/3714, 3.715/3.717, 3.718/3.720 e 3.721/3.723 em face dos coobrigados Maria Regina Ferreira Navarro, Ricardo Alves Bastos, Sérgio Ricardo dos Santos Pompílio e

Mariangela Vassallo, respectivamente, com espeque nos preceitos dos artigos 124, I e 135, III, do CTN.

Em decorrência dos autos de infração supra, foi noticiado pelo contribuinte que a autoridade fiscal teria procedido ao arrolamento de bens de sua titularidade, a despeito de não constarem, dos autos, cópias do respectivo termo.

Destaque-se, desde logo, que objeto deste feito é apenas o saldo do ágio apurado a partir de operações societárias ocorridas nos idos de 2007, engendradas dentro de uma alegada reorganização mundial do Grupo Johnson & Johnson, iniciada no ano de 2005 e concluída no já citado exercício de 2007.

A primeira parte deste ágio, frise-se, já foi objeto de autuação nos processos de nos 16561.720170/2012-31 e 16561.720172/2012-20, ambos já analisados pela 1ª Turma da 2ª Câmara, em que o citado colegiado deu, por maioria de votos, parcial provimento aos recursos voluntários apenas para afastar a qualificação da multa de ofício. O primeiro processo ainda se encontra na instância ordinária, ao passo que o segundo foi distribuído à Câmara Superior para julgamento de recurso especial (em verdade, pelas informações constantes de memorial apresentado pelo recorrente, a CSRF teria julgado este recurso e mantido a decisão da instância ordinária a fim de afastar a predita qualificação).

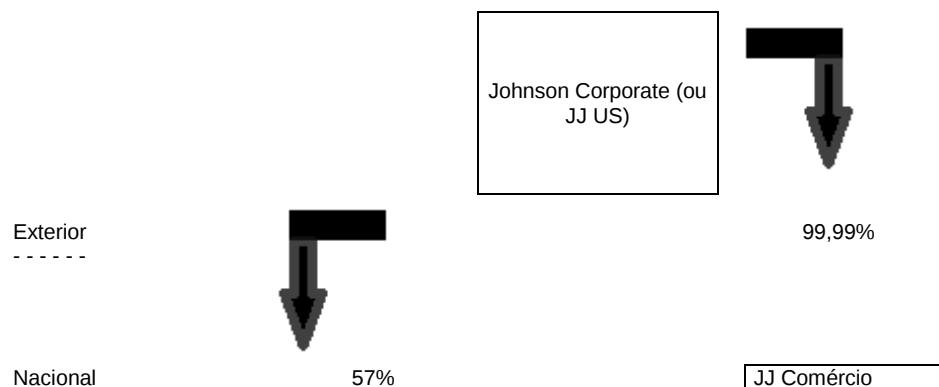
Pois bem, para melhor compreender as operações, e os fatos que culminaram com as autuações ora polemizadas, o TVF dividiu a predita reestruturação em duas etapas:

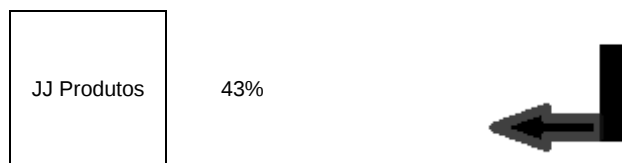
a) uma primeira, integralmente ocorrida no exterior em que a fiscalização já acusa a prática de atos simulados para aumentar, sob sua ótica, indevidamente, o valor de investimentos havidos dentro do próprio grupo e que gerou, efetivamente, o ágio ora polemizado;

b) uma segunda, totalmente concretizada em território nacional, e que, segundo a Auditoria, teria permitido ao grupo Johnson & Johnson transferir "para o Brasil tais custos da aquisição majorados a fim de aproveitar ilicitamente a amortização fiscal dos ágios decorrentes".

. Etapas ocorridas no exterior

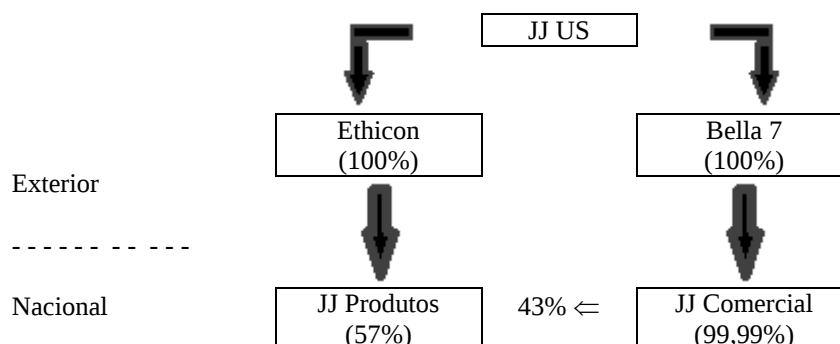
Conforme o relato da Fiscalização, antes da reorganização societária do grupo internacional, a Johnson Corporate, empresa norte americana, detinha uma participação de 57% do capital social da empresa JJ Produtos (autuada) e 99,99% do capital da JJ Comércio, sendo que esta última, era a detentora dos 43% restantes da JJ Produtos:





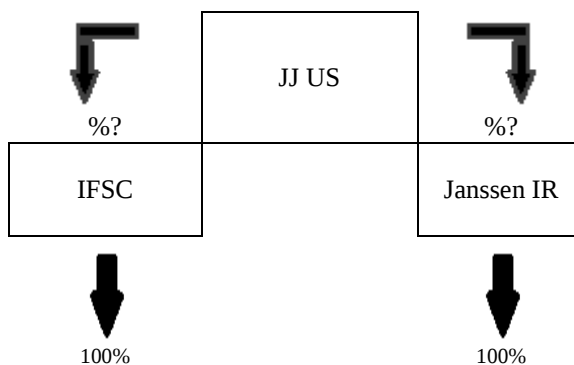
Me permitam, aqui, mesclar as informações constantes do TVF com aquelas prestadas pelo contribuinte, já que, em momento algum, o relatório fiscal aborda os motivos para a realização da reorganização intentada pelo Grupo a que pertence a empresa autuada.

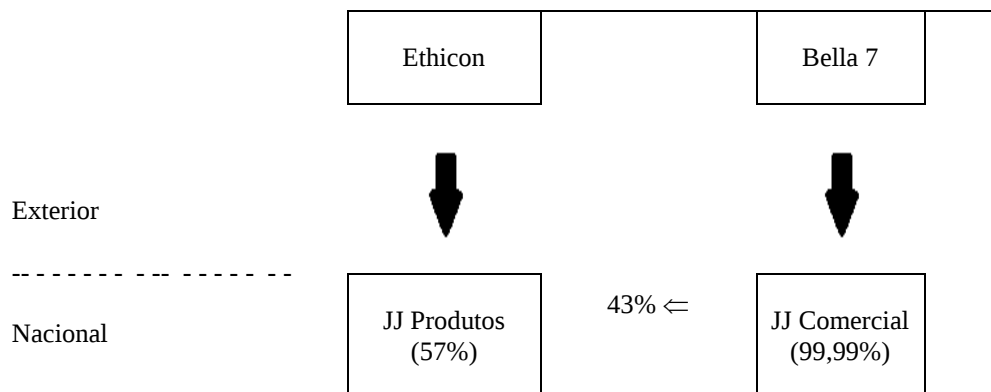
Neste passo, o relatório fiscal trata, a seguir, da primeira operação intentada pelo grupo, ao final de 2005, em que a JJ US integralizou o capital das empresas também norte-americanas Ethicon e Bella 7 com as participações detidas nas, nacionais, JJ Produtos (autuada) e JJ Comércio, respectivamente. Graficamente, esta primeira etapa pode ser reproduzida da seguinte forma:



A Fiscalização atesta, aqui, que as participações detidas pela Ethicon e pela Bella 7 na autuada e na JJ Comercial, em decorrência da integralização supra, foram registradas no valor histórico e somado de US\$ 24.549.865,00.

Dando seguimento ao programa supra, em 13 de dezembro de 2005, a companhia Johnson & Johnson International Financial Services Company (IFSC - irlandesa) e a empresa Janssen Pharmaceutical Ltd. (Janssen IR - também irlandesa) adquiriram parte das cotas das empresas Ethicon e Bella 7, nos montantes, respectivamente, de 62,74% e 37,24%, mediante pagamento, em espécie (segundo o recorrente, comprovado por meio dos documentos de fls. 4.131/4.181 - contratos traduzidos de compra e venda) nos valores de US\$ 197.070.000,00 e US\$ 1.000.000.000,00, totalizando US\$ 1.197.000.000,00 (valor este respaldado por laudo técnico da empresa Ernst & Young). De acordo com o contribuinte, a JJ US ainda transferiu o restante das suas participações nas empresas Ethicon e Bella para as duas empresas irlandesas mediante aumento de capital, por valor de mercado:





Neste ponto, o contribuinte esclarece que esta etapa seria o passo inicial do programa a que chama de "*business integration program*", que envolveria, além das entidades nacionais, também empresas de diversos países das Américas do Sul e Central. As justificativas, no caso, declaradas pela empresa insurgente para a implementação deste projeto seriam:

a) no âmbito mundial, a otimização da estrutura societária do grupo;

b) em relação à América Latina, a necessidade de unificar centros de custo e tesourarias, concentrando-os na empresa irlandesa Johnson & Johnson International Financial Services Company ("IFSC") e, ainda, criar centros de prestação de serviços compartilhados ("CSCs").

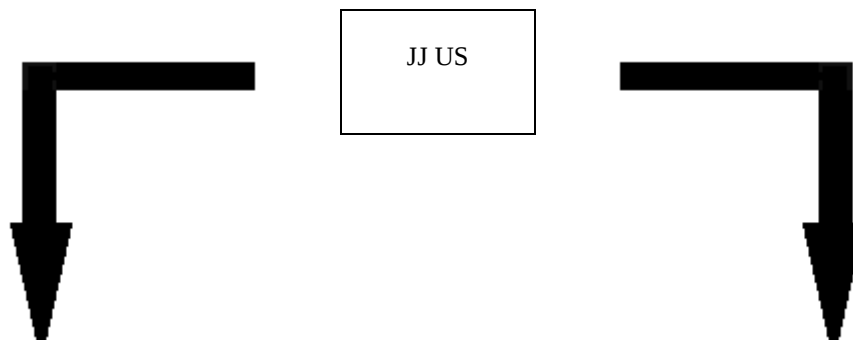
Cabem, aqui, alguns adendos:

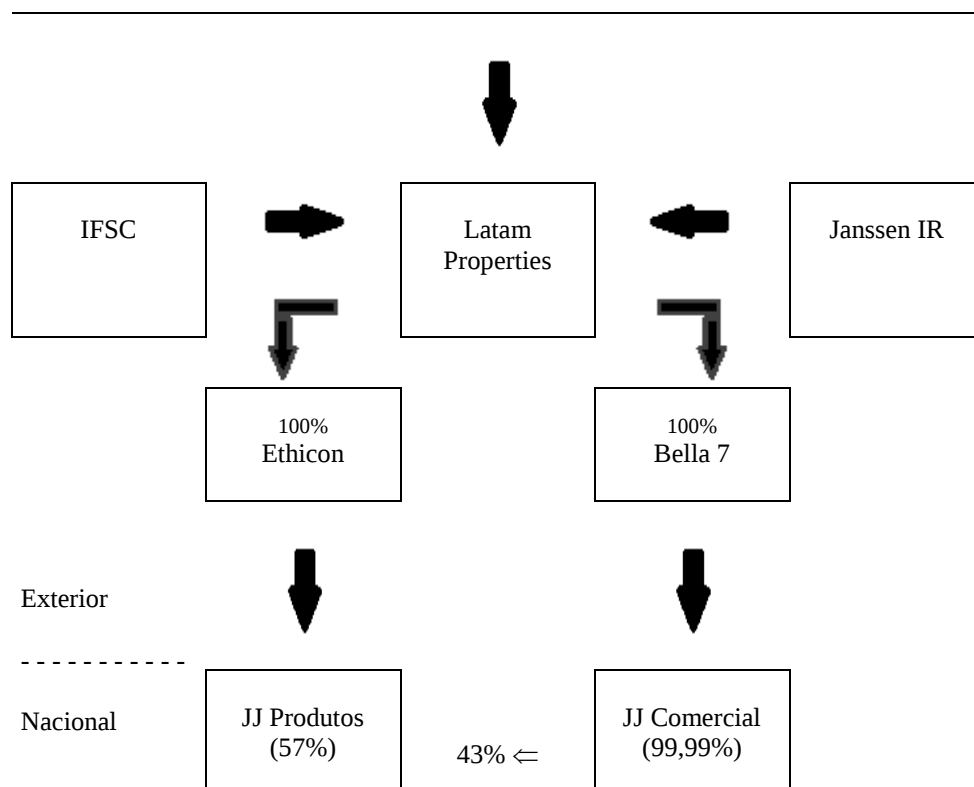
a) o contrato de fls. 4.131/4.144 expõe que a Janssen IR teria adquirido 80,09% da participação da Bella 7, e não 37,24%, como afirma o recorrente;

b) o relatório fiscal não aborda esta etapa da reorganização ora analisada;

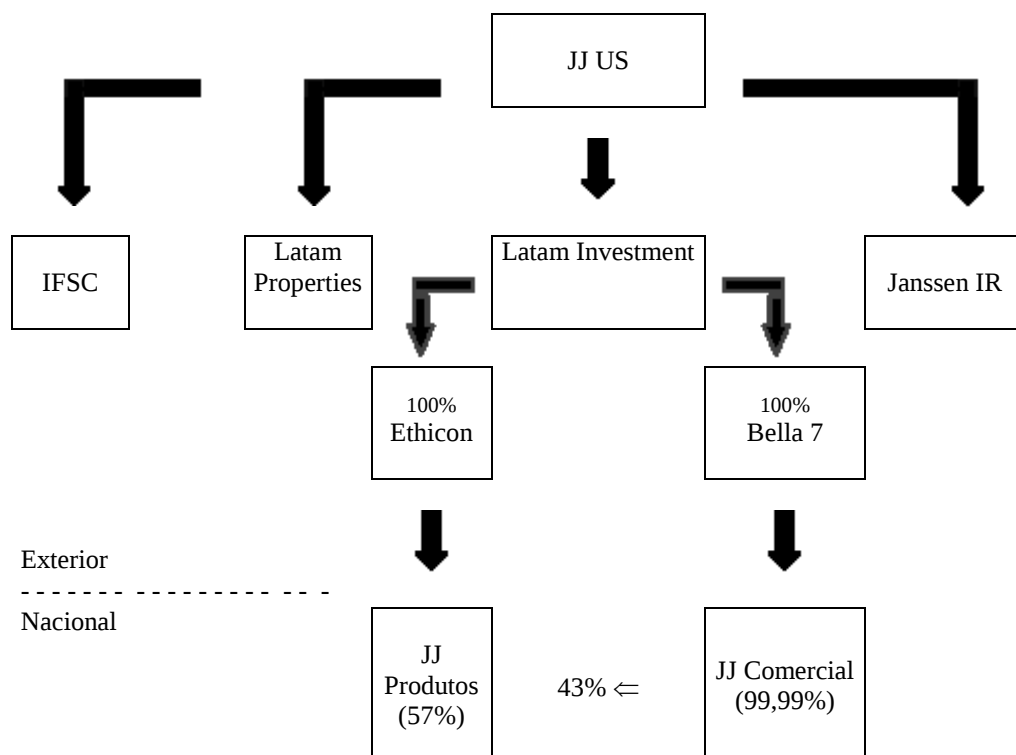
c) não obstante não ter sido juntados, nem pela fiscalização e nem pelo contribuinte, documentos sobre este fato, a JJ US detém participação nas duas empresas acima destacadas, como confessa o próprio recorrente em suas razões de recurso (página 20, parágrafo 49 e em nota de nº 6, do RV).

Continuando a exposição das etapas do programa, a recorrente informa a ocorrência de outra operação não tratada pelo TFV, consistente na transferência das participações havidas por IFSC e Janssen IR nas empresas Ethicon e Bella 7 para a holding, também pertencente ao grupo JJ, Latam Properties, pelo valor de US\$ 1.550.270.000,00, que, ainda de acordo com o contribuinte, teria como função precípua a administração financeira das entidades latino-americanas (não localizei, no feito, documentos que demonstrem as condições em que esta operação ocorreu). Após esta etapa, a composição estrutural da reorganização ficou assim estabelecida:



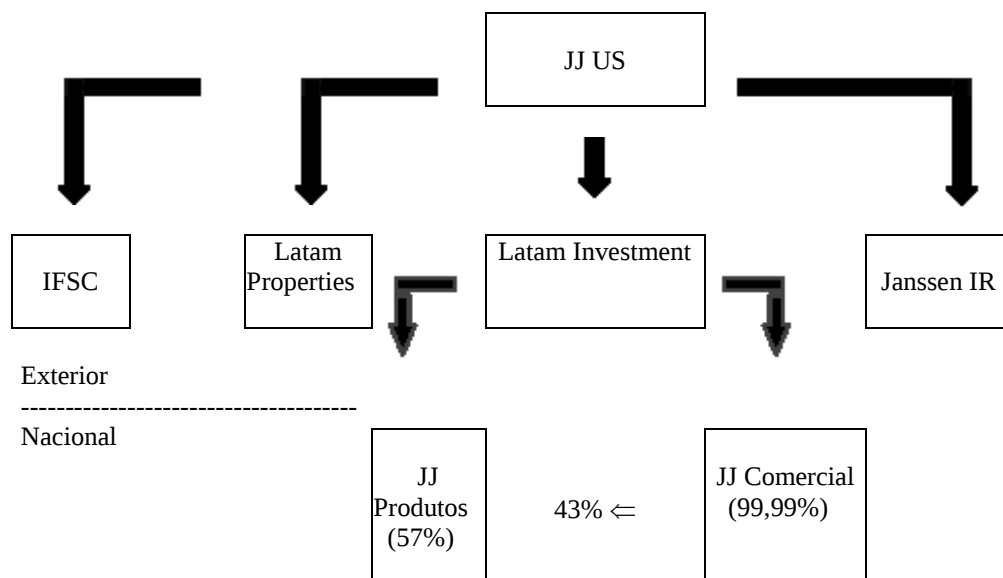


Em 21/04/2006, a Latam Properties vende, por US 1.575.477.384,00, as respectivas participações nas empresas Ethicon e Bella 7 à Latam Investments. O valor em questão teria sido pago em dinheiro (doc. de fl. 556):



Essa é a etapa, ocorrida no exterior, que, de fato, provocou uma reação mais incisiva da fiscalização. Aqui, diga-se, a D. Auditoria afirma que as empresas do Grupo Johnson & Johnson teriam majorado, ficticiamente, o valor do investimento

havido pela JJ US, nas empresas Ethicon e Bella 7 as quais, pelo relato constante do TVF (e não impugnado pelo recorrente), foram, em 2006, liquidadas, repassando à Latam Investment o controle total das empresas nacionais:

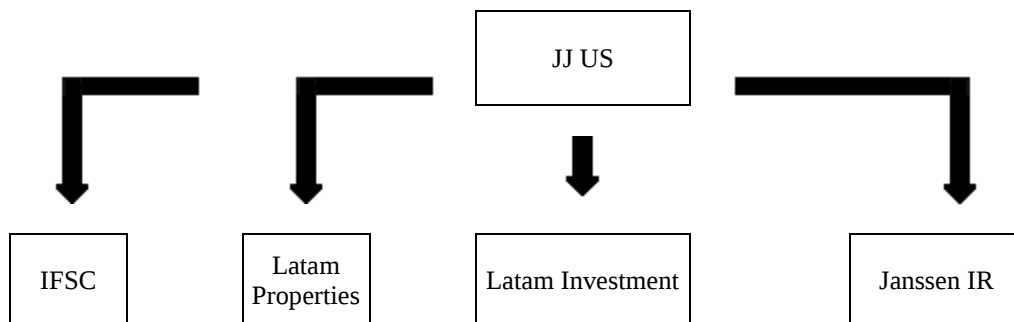


Concluindo, neste ponto, a sua descrição sobre o que chama de "primeiro bloco de operações", a D. Auditoria assim pontuou:

2.12. Com o emprego destas duas empresas veículo, Bella 7 e Ethicon (empresas de passagem), o conglomerado Johnson & Johnson aumentou os registros dos custos de aquisição das participações nas sociedades nacionais (JJ Comércio e JJ Produtos), mas até então ainda sem reflexos diretos no Brasil. Este foi o primeiro bloco de operações realizado exclusivamente entre sociedades do grupo.

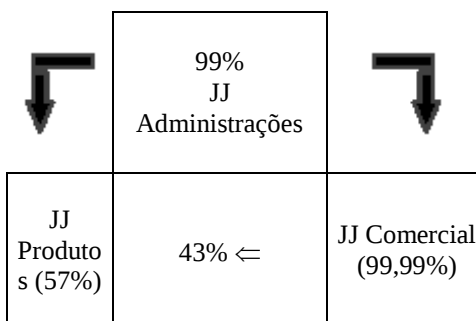
. Etapas ocorridas no Brasil

Em setembro de 2006, pelo que consta do TVF, o Grupo JJ constituiu a JJ Administrações; de acordo com o contribuinte, a constituição desta empresa se dera a fim de permitir a discussão e exame de "alternativas para a otimização dos processos produtivos, da organização logística, da estrutura contábil, gerencial, administrativa e laboral, das questões regulatórias (especialmente ligadas à Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA) envolvendo as sociedades do grupo". Para tanto, as participações havidas pela Latam Investment foram transferidas para esta nova holding, mediante integralização do seu capital; o recorrente esclarece, ainda, que para efetivar os estudos mencionados anteriormente, foram transferidos para a JJ Administração os principais diretores das empresas nacionais (fato comprovado pelos documentos acostados à impugnação):



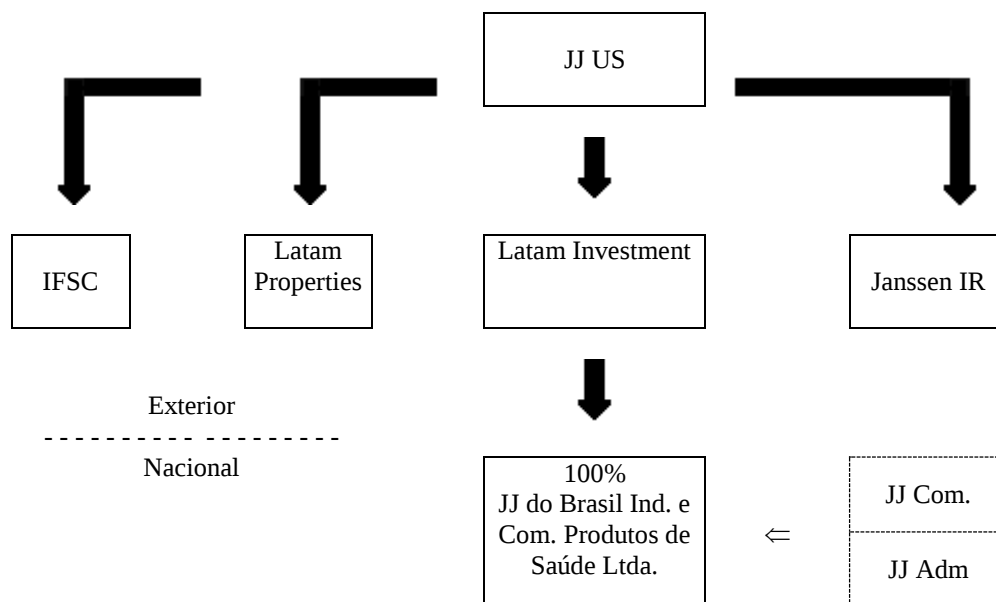
Exterior

Nacional



O contribuinte informa, ainda, que durante o período de existência da JJ Administração, teria sido negociada e concluída a aquisição pelas empresas nacionais das operações ligadas "à divisão 'Consumer Healthcare Busines' então pertencente ao grupo Pfizer, um grupo totalmente independente e não-relacionado", fato demonstrado pelos documentos acostados ao maço 17, anexado à impugnação.

Os valores das participações da JJ Administração da JJ Produtos (atuada) e na JJ Comercial foram desdobradas em "valores patrimoniais e ágios" (tal qual informado pelo relatório fiscal) sendo que, em 31 de outubro de 2007, após a implementação da cisão parcial da Janssen BR, e versão da linha de distribuição e comércio para a atuada, e, ainda, a modificação do nome da JJ Produtos para Jonhson & Jonhson do Brasil Comércio e Indústria de Produtos de Saúde Ltda., concluiu-se a reorganização societária pela incorporação, pelo contribuinte, das empresas JJ Administração e JJ Comercial:



Ao final da reestruturação acima descrita, a atuada passou a amortizar o ágio, originariamente, surgido no exterior (com advento da aquisição da Bella 7 e Ethicon pela Latam Investment), e cuja constituição, aos olhos da D. Auditoria Fiscal, uma vez que criado em operações intra-grupo, num curto espaço de tempo e transportado ilegalmente para empresas nacionais, seria simulada.

As impugnações.

Regularmente noticiados dos autos de infração, o contribuinte e os coobrigados ofertaram a suas respectivas impugnações. Em suas razões de insurgência, o devedor principal sustentou, em apertada síntese:

a) Em preliminares:

a.1) a nulidade do procedimento fiscal por violação às garantias da ampla defesa e do contraditório tendo em conta o uso, pela Auditoria Fiscal, de provas emprestadas dos autos dos PAs de nos 16561.720170/02012-31 e 1656.720172/2012-20, sem que o contribuinte tivesse autorizado o uso de tais documentos;

a.2) a nulidade do procedimento fiscal por erro de capitulação legal, mormente por deixar, o Fisco, de invocar os preceitos dos art. 385 e 386 do RIR (arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97) nos Autos de Infração, além de apontar como fundamento normativo para o procedimento de arrolamento administrativo, preceitos de Instrução Normativa já revogada;

a.3) excessos incorridos no procedimento de arrolamento administrativo, seja por se ter indicado bens em valores superiores ao montante do crédito tributário ora polemizado, seja por terem sido apontados, também, bens dos coobrigados, em pretensa violação aos preceitos do art. 2º, §§ 3º e 4º, da IN 1.565/2015;

a.4) a decadência (preclusão - termo utilizado pelos recorrentes) do direito do Fisco de percrustar os fatos que deram ensejo ao ágio amortizado, por decurso do prazo preconizado pelo art. 150, § 4º, do CTN;

b) no mérito, discorre longamente sobre o alcunhado "*business integration program*", enquanto plano mundial de reestruturação do Grupo JJ, e aponta os motivos negociais para a concretização de cada etapa tanto no exterior, como no Brasil (motivos estes já tratados neste relatório, quando da descrição das preditas etapas). Em seguida, descreve que, a despeito de demonstrado o substrato econômico das operações;

b.1) nem as empresas Bella 07 e Ethicon, nem tampouco a JJ Administração, seriam, de fato, empresas veículo; as primeiras tinham por finalidade a transferência dos investimentos havidos pela JJ US para a Irlanda ao passo que a segunda, como declinado ao longo deste relatório, teria objetivo declarado de organizar e administrar a parte final da reestruturação societária (tal empresa, inclusive, segundo o recorrente, arregimentou os diretores das empresas nacionais e praticou atos tendentes à regularização do braço nacional do grupo perante órgãos regulamentares - ANVISA, além de concatenar a aquisição de parte das operações do grupo Pfizer);

b.2) mesmo que se considerasse tais empresas como empresas veículo, este fato, isoladamente, não encerraria qualquer óbice ao aproveitamento do ágio;

b.3) não havia, à época das operações, qualquer previsão legal que impedisse a criação e aproveitamento do ágio em negócios realizados intra-grupo, não se prestando, para justificar a pretensão fiscal, as normas contábeis e da CVM que tratavam deste tipo de reorganização; semelhante vedação somente adviria com a Lei 12.973/14;

b.4) todos os requisitos legais necessários ao aproveitamento do ágio surgido quando da aquisição, pela Latam Investments, das empresas Janssen IR e Bella 7,

foram total e escoreitamente preenchidos, salientando que os valores atribuídos a cada operação teriam seguido a política de *arms lenght* tal qual determinavam tanto a legislação alienígena, como o próprio ordenamento pátrio (que impõe o desdobramento do custo do investimento em valores patrimoniais e ágio, segundo o método de equivalência patrimonial);

b.5) finalmente, alega que, mesmo que demonstrado, o propósito comercial não seria requisito legal à validação da apropriação do benefício ora tratado;

c) quanto às multas aplicadas, protesta pelo afastamento da qualificação apontada pelo Fiscal, notadamente por inexistir provas da prática dos atos descritos no art. 71 e 73 da Lei 4.502/64 sendo, quando muito, possível identificar erro de interpretação legal. Quanto a multa de ofício aduz ser inaplicável tendo em conta a Súmula CARF 105;

d) deduz ser ilegal a cominação de juros sobre a multa de ofício.

Os sujeitos passivos, por sua vez, reprisam os argumentos de mérito deduzidos pelo devedor principal e, lado outro, sustentam inexistir na espécie prova de que foram praticados atos simulados, dolosos e fraudulentos, tendo a fiscalização embasado as suas conclusões, apenas, nos fatos que considerou para embasar a glosa das despesas com ágio. Mais detidamente, afirmam ser impossível atribuir responsabilidade a quem quer que seja com espeque nos preceitos do art. 124, I, CTN e, quanto ao art. 135, III, do mesmo diploma, reiteram ser impossível invocá-lo sem a necessária demonstração da prática dos atos descritos na Lei 4.502/75, arts. 71 e 73.

A DRJ/PR, analisando as preditas impugnações, houve por bem dar-lhes parcial provimento apenas para afastar a multa isolada exigida, fundamentando sua decisão dos preceitos da Súmula CARF 105. Abaixo, reproduzo a ementa do acórdão ora recorrido:

NULIDADE.

Além de não se enquadrar nas causas enumeradas no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, e não se tratar de caso de inobservância dos pressupostos legais para lavratura do auto de infração, é incabível falar em nulidade do lançamento quando não houve transgressão alguma ao devido processo legal.

NULIDADE. POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE PROVAS EXTRAÍDAS DE PROCESSOS ANTERIORES. INFRAÇÃO CONTINUADA.

É descabida a alegação de violação ao contraditório e à ampla defesa em face da utilização de provas extraídas de processos anteriores sem autorização da contribuinte, haja vista inexistir nas regras do processo administrativo fiscal qualquer vedação, mormente tratando-se de infração continuada, ou seja, de autuação da mesma infração contra a mesma contribuinte, pela Receita Federal do Brasil, mas relativa a períodos de apuração subsequentes aos dos autuados naqueles processos.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL DO LANÇAMENTO FISCAL.

Improcede a alegação de cerceamento do direito de defesa em decorrência de erro no enquadramento legal do lançamento fiscal quando a capitulação legal correta constou do Termo de Verificação Fiscal, que é

parte integrante do auto de infração; ademais, mesmo nos casos extremos em que a indicação do fundamento legal se revela precária, é pacífico nos processos administrativos fiscais que a inequívoca compreensão por parte da impugnante das infrações imputadas possibilita suplantar eventual incorreção ou omissão na indicação do enquadramento legal.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. FUNDAMENTO ECONÔMICO EM EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. TRANSAÇÃO DOS SÓCIOS COM ELES MESMOS. AUSÊNCIA DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA.

É descabida a amortização de ágio interno, com fundamento econômico em expectativa de rentabilidade futura da empresa investida, pois não é possível reconhecer uma mais-valia de um investimento quando originado de transação dos sócios com eles mesmos; ainda que do ponto de vista formal os atos societários atendam à legislação aplicável, do ponto de vista econômico tais transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes para merecer registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade.

ÁGIO COM EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. DEDUTIBILIDADE. A PESSOA JURÍDICA QUE INCORPOROU A SOCIEDADE ADQUIRIDA, OU FOI POR ELA INCORPORADA, DEVE SER A QUE DE FATO SUPOU O PAGAMENTO DO ÁGIO.

Para dedutibilidade da amortização do ágio estabelecida pelos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, é imprescindível que a pessoa jurídica que incorporou a sociedade adquirida, ou foi por ela incorporada, seja a que de fato suportou o pagamento do ágio na aquisição da participação societária; como a intenção do legislador, ao permitir a dedução da despesa com amortização do ágio com fundamento em rentabilidade futura, foi possibilitar que o seu real adquirente recupere o capital investido, a transferência do ágio a pessoa jurídica diversa daquela que efetivamente suportou o seu pagamento obsta a dedutibilidade da despesa com a sua amortização.

ÁGIO INTERNO. REJEIÇÃO PELA CIÊNCIA CONTÁBIL, LEGISLAÇÃO COMERCIAL E LEI TRIBUTÁRIA.

A contribuinte é obrigada, pela lei tributária, a apurar o lucro líquido de acordo com a lei societária que, por seu turno, determina que este lucro seja obtido através da observância da escrituração e dos preceitos da Ciência Contábil; logo, se a contabilidade não aceita o ágio interno gerado na aquisição de participação societária, este também será rejeitado pela legislação comercial e pela lei tributária, na medida que ele trará reflexos indevidos na apuração do lucro líquido da pessoa jurídica.

ÁGIO INTERNO. PAGAMENTO DO ÁGIO EM OPERAÇÕES REALIZADAS NO EXTERIOR ENTRE PARTES RELACIONADAS.

A existência de pagamento no exterior para justificar o surgimento de ágio em transações realizadas entre partes relacionadas não abala a impossibilidade do reconhecimento fiscal do ágio intragrupo daí gerado,

porquanto remanesce a inobservância de um requisito fundamental e imprescindível, a independência entre as partes; ademais, em uma transação desse tipo nem sequer se pode dizer que houve propriamente um pagamento, assim entendido a forma de extinção de uma relação obrigacional, pois não se paga por algo que o grupo econômico já detinha.

INCENTIVO FISCAL. AUSÊNCIA DE INVESTIMENTO NO BRASIL.

Os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, tratam de norma tributária de caráter indutor para estimular investimentos no Brasil; sendo um incentivo fiscal, não há como se extrair da lei tributária interpretação que autorize a renúncia fiscal quando desvinculada dos objetivos do desenvolvimento econômico e social no Brasil; no presente caso, o ágio foi reconhecido na empresa veículo brasileira sem que houvesse qualquer aporte de novos capitais, ou seja, inexistiu qualquer investimento no Brasil que justificasse a concessão do benefício fiscal.

ÁGIO DECORRENTE DE OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS REALIZADAS ENTRE PARTES RELACIONADAS. ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA MP 627, DE 2013. REGRAS ANTERIORES JÁ IMPEDIAM A AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO INTERNO.

É descabida a alegação de que a amortização do ágio gerado em operações realizadas entre partes relacionadas somente foi vetada após a publicação da Medida Provisória nº 627, de 2013, porquanto mesmo antes da edição deste diploma legal já não era possível reduzir o resultado tributável mediante amortização de ágio artificial decorrente de operações societárias simuladas realizadas entre partes relacionadas; é certo que as novas regras que regulam a dedutibilidade do ágio por rentabilidade futura são mais claras e não deixam qualquer margem a dúvidas acerca da impossibilidade de exclusão do ágio interno, mas a ilicitude da amortização do ágio artificial intragrupo persistiria independentemente da nova regulamentação.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM COM A SITUAÇÃO QUE CONSTITUIU O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS.

Os dirigentes da contribuinte devem compor o rol dos responsáveis solidários pelo crédito tributário em face de terem interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, além de as obrigações tributárias resultarem de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, porquanto tiveram participação ativas nas operações societárias que possibilitariam à interessada amortizar o ágio gerado artificialmente sobre o seu próprio patrimônio líquido e sobre o de empresa coligada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012

POSSIBILIDADE DE FISCALIZAÇÃO DE FATOS OCORRIDOS EM PERÍODOS ANTERIORES. DECADÊNCIA. EFEITOS TRIBUTÁRIOS COM REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS.

Os contribuintes estão sujeitos à fiscalização de fatos ocorridos há mais de cinco anos, ainda que não seja mais possível efetuar exigência tributária,

em face da decadência, quando houver repercussão de seus efeitos em exercícios futuros ainda não decaídos; assim, não há como se iniciar a contagem do prazo decadencial no momento da geração do ágio interno, pois não havia ainda crédito tributário algum a ser constituído; apenas com o início da amortização do ágio interno passou a haver redução indevida do resultado tributável, quando, então, foi iniciada a contagem do prazo decadencial do direito de a Fazenda Pública efetuar o pertinente lançamento de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Aplicável a multa qualificada de 150% quando caracterizado o intuito de fraude para possibilitar à contribuinte a amortização de ágio gerado artificialmente sobre o seu próprio patrimônio líquido e sobre o de empresa coligada, pois os administradores da controladora, da empresa veículo e da interessada estavam perfeitamente conscientes da falta de propósito negocial do ágio gerado em operações realizadas intragrupo, em transações que não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes.

MULTA ISOLADA. SUMULA CARF Nº 105.

Tendo a Súmula CARF nº 105 determinado que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL, cancela-se a exigência da multa isolada.

DECORRÊNCIA. CSLL.

Tratando-se de tributação reflexa de irregularidade descrita e analisada no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento à CSLL.

O contribuinte foi cientificado do resultado do julgamento em 14/12/2015 (conforme Termo de Ciência de fl. 4.594), tendo interposto o seu competente recurso em 12/01/2016 (doc. de fl. 4.600); já os devedores solidários foram, todos, intimados pelos Correios em 15/12/2015 (docs. de fls. 4.595 a 4.598), manejando seus apelos também em 12/01/2016 (fl. 4.472 - Ricardo Alves Bastos; fl. 4.882 - Maria Regina Ferreira Navarro; fl. 4.995 - Sérgio Ricardo dos Santos Pompilio; e fl. 5.218 - Mariangela Vassalo).

O recorrente, devedor principal, repetiu as razões de sua impugnação, acrescentando, apenas, a nulidade do julgamento intentado pela DRJ por falta de quorum mínimo e, ainda, argumentos para tentar afastar as responsabilidades dos devedores solidários. Estes últimos, por sua vez, também reiteraram as suas razões de impugnação.

A PGFN apresentou suas contrarrazões premendo pela manutenção, na íntegra, do acórdão recorrido, mormente por serem descabidas as preliminares apresentadas pelo contribuinte e, no mérito, por ser indedutível o alcunhado "ágio de si mesmo" (ágio interno). Sucessivamente, argumenta que a, despeito da ocorrência de operações intra-grupos, tendo em conta a incoerência de confusão patrimonial entre a JJ Investments e as empresas nacionais, demonstraria a ausência do pressuposto legal descrito nos arts. 7º e 8º da Lei 9.532 a autorizar a amortização do ágio.

O autos, então, foram distribuídos à este colegiado para análise e julgamento.

Como já anunciado, em 14/03/2018, esta turma, com o voto vencedor do Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, decidiu pela nulidade parcial do acórdão recorrido, para determinar o retorno dos autos à DRJ, a fim de que fosse proferida decisão complementar sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa do ofício.

Em novo julgamento, o mesmo colegiado editou acórdão de cunho idêntico. Acrescentou, apenas, a decisão sobre a questão reclamada nos seguintes termos:

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

Novamente, tanto a empresa contribuinte como os responsáveis solidários apresentaram recursos que, na essência, repetem o conteúdo das peças impugnatórias. Registre-se, no entanto, que as alegações preliminares antes deduzidas (nulidades por impossibilidade de prova emprestada e por erro na capitulação legal; excesso no procedimento de arrolamento administrativo; e decadência do direito de o Fisco perscrutar os fatos que deram ensejo ao ágio amortizado) não foram mais replicadas. O mesmo se deu com relação às alegações de nulidade do julgamento na DRJ por ausência de quórum mínimo e da tentativa do devedor principal afastar as responsabilidades dos devedores solidários.

Tais recursos, ademais, noticiam que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por meio do Acórdão nº 9101-003.365, afastou a qualificação das multas em processo onde foram julgados os mesmos fatos ora tratados.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

Os recursos voluntários são tempestivos e preenchem os requisitos de admissibilidade, portanto, deles tomo conhecimento. Além disso, o valor do crédito tributário exonerado pela decisão de primeira instância supera o limite instituído pela Portaria MF nº 63/2017 (tributos e encargos de multa superior a R\$ 2.500.000,00). Por tal motivo, o recurso de ofício interposto deve também ser conhecido.

Inicialmente, considero importante fixar algumas premissas, mesmo que breves, para deixar claro como me situo nas discussões sobre o fenômeno dos planejamentos tributários e o aproveitamento de ágios decorrentes de reorganizações societárias. Importante esclarecer que não se trata de acrescentar inovações às razões do lançamento, mas, apenas, de apresentar fundamentos teóricos que julgo essenciais para interpretar os aspectos normativos e conceituais invocados pelas partes¹.

Da 1ª premissa - Sobre os planejamentos tributários:

É cediço que esta Casa, até praticamente a virada do século passado, manteve uma posição bastante firme no sentido de que se as operações engendradas pelos contribuintes fossem conformadas com os trâmites formais previstos no direito privado a autoridade fiscal não poderia desconsiderá-las para efeitos tributários. Somente em caso de simulação, o Fisco estaria autorizado a refutar os atos e negócios praticados com a finalidade de evitar ou reduzir a incidência tributária. Nesse sentido, os seguintes julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

IRPJ – "TRADING COMPANY" – SIMULAÇÃO INEXISTENTE. A criação de empresa comercial exportadora, dada como boa pelas autoridades competentes, à luz do Decreto-lei nº 1.248/72, não pode, depois, ser considerada produto de simulação fraudenta, pelas autoridades tributárias, ao fundamento de que objetivava, simplesmente, evasão fiscal ilícita. (*Acórdão CSRF/01-01.101, de 27 de novembro de 1990*)

IRPJ - INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADES - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - Incomprova a ocorrência de simulação na operação de incorporação de uma empresa superavitária por uma deficitária, podem os prejuízos desta serem compensados como os lucros daquela, no futuro, observado o prazo legal, posto não haver vedação legal. Recurso a que se nega provimento. (*Acórdão CSRF/01-01.756, de 17 de outubro de 1994*)

I.R.P.J. – SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO – Para que se possa materializar é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreu ato diverso da

¹ As premissas e consequentes posicionamentos apresentados neste voto contém opiniões revisadas em relação às considerações sobre o mesmo assunto feitas em algumas de minhas participações em julgamentos anteriores no CAREF.

incorporação: não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado, portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita. (*Acórdão CSRF/01-01.874, de 15 de maio de 1995*)

Marco Aurélio Greco, em sua obra de referência sobre o tema, denominou aquele período como a primeira fase do debate (liberdade, salvo simulação)². Haveria uma liberdade absoluta na qual o contribuinte, desde que antes da ocorrência do fato gerador, poderia agir como bem entendesse para dispor de seus negócios. A exceção ficaria por conta das situações em que se constatasse a prática de ilícitos maculados pela simulação.

Necessário anotar que o conceito de simulação que inspirou essa fase é aquele em que há uma mentira ou falseamento de informações declaradas, concernentes ao negócio (ou algum aspecto do negócio) aparente ou simulado, a fim de esconder o negócio (ou aspecto do negócio) verdadeiro ou dissimulado. Este último teria dado ensejo à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. A simulação, nesses termos qualificada como relativa, teria a intenção de lesar o Fisco mediante o falseamento ou a manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos.

Esse modo de ver o fenômeno dos planejamentos tributários foi sustentado por uma doutrina ultraformalista que propugnava por ideias como a exigência da “tipicidade cerrada” nas regras formadoras das regras-matriz de incidência tributária e o direito constitucional de os contribuintes evitarem o pagamento dos tributos. Todo planejamento tributário seria lícito enquanto não fosse veiculada norma específica antielisiva para combatê-lo. Seria constituído de negócios jurídicos indiretos, nos quais ocorre uma mera incongruência entre a função econômico-social típica do negócio e os objetivos concretos visados pelas partes³.

Apesar da influência que tais ideias exerciam sobre a aplicação do direito tributário brasileiro, a verdade é que o quadro era outro no plano internacional, tanto no âmbito do direito tributário quanto no do direito privado.

No contexto dos países da Europa Continental, para combater os planejamentos tributários tido como abusivos, criavam-se normas gerais antielisivas consubstanciadas por conceitos abertos e abstratos, tais como: abuso de formas (Alemanha e Espanha), abuso de direito (França), fraude à lei (Holanda e Espanha) e ausência de razões econômicas (Itália, Portugal e Bélgica). Nos países anglo-saxões, por sua vez, onde a ideia da preponderância da substância sobre a forma é inerente aos seus sistemas jurídicos, o efeito de economia tributária provocada pelo planejamento era suficiente para a requalificação jurídico-tributária das operações. Com isso, igualmente surgiam conceitos para fixar os contornos dos precedentes judiciais, tais como: *step transaction* (Reino Unido), *business purpose* (EUA) e *conduit companies* (EUA)⁴.

² Cf. Marco Aurélio Greco, "Planejamento Tributário". São Paulo: Dialética, 2008, p. 126.

³ Cf. Marciano Seabra de Godoi, "Dois Conceitos de Simulação e suas Consequências para os Limites da Elisão Fiscal". In: Valdir de Oliveira Rocha (Org.), *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007, v. 11, pp. 272 a 298.

⁴ Cf. Marco Aurélio Greco... , pp. 374 a 390.

Com objetivos semelhantes, a própria organização supranacional europeia reforçava o trilho das cláusulas antiabusivas nas diretrizes tributárias emanadas pelo seu Conselho. Nesse sentido, na diretiva sobre reorganizações societárias⁵, estipulou-se que os Estados-Membros podem se recusar a aplicar ou podem retirar, no todo, ou em parte, os benefícios contidos na diretiva se for evidente que a reorganização societária tiver como principal objetivo, ou como um dos principais objetivos, a evasão ou a elisão fiscais. Essa previsão de abuso pode ser presumida se a reorganização societária não for executada por razões comerciais válidas como a reestruturação ou a racionalização das atividades societárias. Outrossim, na diretiva matriz-filial sobre dividendos intersocietários⁶, estipulou-se que a diretiva não impede a aplicação das disposições nacionais ou convencionais necessárias para evitar a evasão ou a elisão. Nesse mesmo tom, o Tribunal de Justiça da União Europeia começava a consolidar sua jurisprudência contrária aos planejamentos tributários abusivos⁷.

Além disso, era também marcante a preocupação com os abusos praticados por reorganizações societárias internacionais, as quais criavam empresas veículos que visavam ao aproveitamento de benefícios conferidos por acordos celebrados para evitar a bitributação, prática que ficou conhecida como *treaty shopping*. Surgiam, então, as cláusulas de “limitação de benefícios” para restringi-los às empresas que comprovassem ter seu capital preponderantemente detido por residentes dos países signatários do acordo. Igualmente, o conceito de “beneficiário efetivo” (ou *beneficial ownership*), inicialmente concebido na lei inglesa antitruste, ganhou tamanha aprovação que passou a contar com a expressa previsão de sua inclusão nos textos dos artigos 10, 11 e 12 dos acordos celebrados com base na Convenção-Modelo da OCDE⁸.

Acrescente-se, ainda, os esforços especialmente direcionados contra as estruturas corporativas multinacionais que provocam a erosão da base tributária num mundo globalizado. Na medida em que se toma consciência da reduzida carga tributária relativa efetivamente suportada por essas corporações, surge a orientação de que os planejamentos tributários agressivos (*aggressive tax planning*) devam ser objeto de uma atenção sincronizada por parte das diferentes jurisdições nacionais. Nesse sentido, destacam-se várias das ações que foram recentemente conduzidas pela OCDE, no âmbito do projeto *Base Erosion and Profit Shifting - BEPS*, sob determinação de todos os países pertencentes ao chamado G-20⁹.

Como se sabe, em 2001, sintonizada com a tendência internacional, a Lei Complementar nº 104 contemplou o nosso Ordenamento com a ideia das normas gerais antielisivas ao introduzir um § único no artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN), *verbis*:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

⁵ Cf. artigo 11º, 1, "a" da Diretiva nº 90/434/CEE.

⁶ Cf. artigo 1º, 2, da Diretiva nº 90/435/CEE.

⁷ Cf. Caso C-28/95 ("Leur Bloem") e Caso C-264/96 ("Imperial Chemical Industries - ICI").

⁸ Cf. 1986 OECD Report: Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies.

⁹ Cf. 2013 OECD Report: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting.

Para tal desiderato, elegeu o legislador a figura da “desconsideração” dos negócios jurídicos praticados com a finalidade da “dissimulação”. Ademais, condicionou tal providência à observância de “procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

A eleição dos negócios jurídicos praticados com a finalidade da dissimulação remetia ao conceito da simulação relativa e, como já ressaltado, à noção preconcebida de que esses negócios jurídicos só poderiam ser desconsiderados caso fosse detectada a intenção de lesar o Fisco mediante o falseamento ou a manipulação de seus aspectos relevantes. Isso aliado ao fato de que os artigos 13 a 19 da superveniente Medida Provisória nº 66/2002 não foram convertidos em lei, os quais tinham a intenção de especificar os procedimentos para a desconsideração, levou a já referida doutrina ultraformalista a propugnar pela dispensabilidade e pela eficácia limitada da norma geral. Ou seja, malgrado todo o esforço legislativo, para os defensores da primeira fase do debate continuava-se no mesmo patamar de antes.

Em outro prisma, no âmbito do direito privado, a teoria das causas exercia sua influência na configuração dos requisitos de validade dos negócios jurídicos em países como a França, a Itália e a Espanha¹⁰. A causa ou propósito de um negócio jurídico distingue-se das vontades das partes que o celebram. É que estas têm a ver com os motivos íntimos e pessoais que inspiram cada sujeito de direito nas declarações de vontade necessárias à realização do negócio, enquanto que a causa ou propósito é inerente à espécie do negócio jurídico tipificado no ordenamento. Nessa linha de pensamento, Orlando Gomes, dentre os civilistas brasileiros o mais célebre defensor da inclusão da causa como requisito de validade dos negócios jurídicos, exemplificava que a prevenção de riscos é a causa inerente ao contrato de seguros¹¹. Se numa situação específica ficar constatado que nunca houve risco a cobrir, a eficácia do contrato poderia ser questionada por lhe faltar o requisito da causa.

A causa é, desta forma, o propósito, a razão de ser, a finalidade prática que se persegue com um determinado negócio jurídico. Com essa perspectiva, surge a possibilidade de que as partes utilizem uma estrutura negocial para atingir um resultado que não corresponda à causa típica do negócio posto em prática¹². É o que ocorre quando, por exemplo, mediante um contrato de compra e venda objetiva-se efetuar uma doação. Igualmente, quando por intermédio de um contrato social constitui-se uma sociedade empresária com objeto distinto da causa empresarial, qual seja, em conformidade com os artigos 966 e 982 do Código Civil, o exercício de uma atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou de serviços. Nesses casos, diz-se que há simulação (vício) da causa do negócio jurídico. Aparece, então, o conceito de simulação orientado pelo vício da causa.

Para Orlando Gomes, apesar de a divergência entre o que querem as partes e o que declaram ser produzida deliberadamente, a simulação nem sempre é ilícita¹³. A causa real (ou dissimulada), que prepondera sobre a causa negocial (ou simulada), pode ser lícita. Não há que haver falseamento ou manipulação de aspectos relevantes do negócio jurídico como ocorre na simulação do próprio negócio (ou de seus aspectos). Verifica-se uma preponderância da causa prática sobre a causa típica do negócio jurídico prescrito na lei. O saudoso autor sustentava que a

¹⁰ Cf. Marciano Seabra de Godoi ..., p. 287; e Luís Eduardo Schoueri, "Direito Tributário". São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 161 a 163.

¹¹ Cf. Orlando Gomes, "Introdução ao Direito Civil". Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 393.

¹² Cf. Marciano Seabra de Godoi ..., p. 284.

¹³ Cf. Orlando Gomes ..., p. 440.

causa como requisito de validade dos negócios jurídicos era o instrumento de controle da autonomia privada com vistas a conformá-la às novas exigências sociais dos tempos modernos¹⁴.

Marco Aurélio Greco chancela essa visão e argumenta que o conceito de simulação estampado no *caput* do artigo 167 do Código Civil (“É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou se válido for na substância e na forma”), ao contrário da noção imediata que diretamente lhe advém, segundo a qual seriam necessários dois negócios jurídicos (o simulado e o dissimulado) para a sua aplicação, pode comportar também a ideia de que bastaria para isso apenas um negócio jurídico único, real, mas simulado (com vício de causa). Como consequência, considerando que as nulidades podem ser alegadas por qualquer interessado (artigo 168) e que os negócios jurídicos nulos não são suscetíveis de confirmação, nem de convalidação pelo decurso do tempo (artigo 169), o Fisco pode, sem necessidade de prévia decretação de nulidade, invocá-las para reputar as operações assim qualificadas como inoponíveis contra si¹⁵.

Penso, contudo, que não seja oportuno nem correto recorrer ao Código Civil. É que o seu artigo 167, ao falar em “negócio jurídico simulado” e que “subsistirá o que se dissimulou”, também restringe o seu âmbito de aplicação à simulação dos negócios jurídicos tal qual o § único do artigo 116 do CTN. Não cuida, igualmente, da simulação da causa dos negócios jurídicos.

Sem embargo, o próprio CTN já ostentava os permissivos legais para o tratamento da simulação em seu sentido amplo. É o que se infere do seu artigo 118, *verbis*:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

(grifei)

Quando esse dispositivo diz que a interpretação legal do fato gerador deve ser interpretada de modo a se abstrair os efeitos dos atos e fatos efetivamente ocorridos, está, na verdade, afirmando que se deve abstrair da causa simulada. Em outras palavras, esta última não é oponível ao Fisco. Acrescente-se, ainda, o que está previsto no artigo 149, VII, do mesmo CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

¹⁴ Ibidem, pp. 394 e 395.

¹⁵ Cf. Marco Aurélio Greco ..., pp. 265 a 273.

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

(grifei)

Então, a despeito da infrutífera inserção do § único no artigo 116, o CTN sempre permitiu o lançamento de ofício nos casos de simulação (inclusive quando só há o vício da causa).

Apesar de não ter sido expressamente regulada no Código Civil, Marciano Seabra de Godoi explica que a teoria causalista do fenômeno simulatório é adotada por civilistas brasileiros de prol porque sua relevância na análise das vicissitudes do negócio jurídico sempre existiu e decorre do ordenamento como um todo. Por isso, trata as duas visões da simulação de modo a existir um conceito restrito (doutrina ultraformalista) e um conceito amplo, no qual adiciona-se o vício da causa. Ainda na época dos extintos Conselhos de Contribuintes, constata-se uma progressiva mudança na jurisprudência administrativa para dar guarida ao conceito amplo de simulação. Nesse sentido, depois de reconfigurar o conceito amplo de simulação como “simulação-elusão” e o conceito restrito, como “simulação-evasão”, o citado autor concluía¹⁶:

Na prática, o CC-MF passou, portanto, a reconhecer *três* possibilidades (e não *duas* como insiste a visão tradicional da doutrina) de qualificação do planejamento tributário: *elisão lícita e eficaz* (Acórdão 107-07.596), *simulação-dissimulação-elusão* (passível de desconsideração mesmo antes da LC 104 mas não com punição de multa agravada - conclusão do Acórdão 103-21.046) e *simulação-evasão-sonegação* (passível de desconsideração e de punição com multa agravada - conclusão do Acórdão 101-94.771).

Portanto, o que importa é perceber que a jurisprudência administrativa desta Casa mudou sua orientação no que diz respeito ao enfrentamento dos casos em que ocorrem os chamados planejamentos tributários. O fenômeno assume agora uma configuração tripartite em função da sua licitude e eficácia da economia tributária pretendida: (i) pode ser lícito e eficaz (planejamento oponível ao Fisco); (ii) pode ser lícito, mas ineficaz (planejamento inoponível ao Fisco); ou (iii) pode ser ilícito (planejamento evasivo)¹⁷.

De uma postura permissiva unicamente focada na autonomia privada (liberdade, salvo simulação do negócio jurídico), partiu-se para uma posição mais sintonizada com o plano internacional, na qual aquela autonomia é temperada pela análise objetiva do propósito

¹⁶ Cf. Marciano Seabra de Godoi ..., pp. 288 a 290.

¹⁷ Prefiro não aderir às expressões que envolvem os conceitos de elisão e elusão para evitar as confusões terminológicas que lhes são inerentes. Cf. Ricardo Lobo Torres, "Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal". Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, pp 7 a 10. Também não aprovo a expressão “planejamento tributário abusivo” por encontrar supedâneo em conceito (abuso de direito) incompatível com a concepção filosófica que adoto para a teorização dos conflitos normativos. Cf. Nota sobre o assunto a seguir.

preponderante dos negócios jurídicos engendrados (liberdade, salvo simulação do negócio jurídico ou da sua causa).

Essa mudança teve efeito mesmo sem a edição da lei ordinária reclamada pela norma geral positivada pela Lei Complementar nº 104/01. E está juridicamente amparada pelo conceito amplo de simulação e seu possível questionamento com base nos artigos 118 e 149, VII, do CTN.

Nada obstante a eficácia do reconfigurado conceito de simulação para o tratamento das situações concretas concernentes aos planejamentos tributários, a doutrina recorre a outros conceitos que poderiam também ser utilizados para o enfrentamento do tema. Nesse sentido, fala-se na fraude à lei (*frau legis*) e no abuso de direito. A fraude à lei, a meu ver, poderia também ser um eficaz instrumento para confrontar o assunto¹⁸. Por outro lado, o abuso de direito parte de pressupostos que me parecem insuperáveis diante da concepção filosófica que adoto para a teorização dos conflitos normativos¹⁹. Entretanto, este não é o espaço adequado para tais digressões. A exposição supra já é suficiente para os propósitos do presente voto.

Da 2ª premissa - Sobre o aproveitamento de ágios decorrentes de reorganizações societárias:

Delineado o fenômeno dos planejamentos tributários e minha adesão à tese de sua inoponibilidade ao Fisco quando formados por negócios jurídicos de propósito preponderantemente marcado pela economia tributária, afigura-me, agora, oportuno investigar a modalidade de planejamento atinente ao presente processo.

A noção de ágio (ou deságio) tem prováveis raízes no conjunto dos instrumentos financeiros que surgiram para dar suporte ao desenvolvimento das atividades comerciais no final da idade média²⁰. Mas, no Brasil, sua qualificação jurídica surgiu com o artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77 (artigo 385 do RIR/99), confira-se:

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

¹⁸ Cf. Marciano Seabra de Godoi, "A figura da fraude à lei tributária prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN". Revista Dialética de Direito Tributário, nº 68, 2001, pp. 101 a 123; e "A figura da fraude à lei tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal". Revista Dialética de Direito Tributário, nº 79, 2002, pp. 75 a 85.

¹⁹ Cf. Ricardo Marozzi Gregorio, "Preços de Transferência: Arm's Length e Praticabilidade". São Paulo: Quartier Latin, p. 225.

²⁰ Cf. Eliseu Martins e Sérgio Iudícibus, "Ágio Interno - É um Mito?". In: Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos), 4º vol. São Paulo: Dialética, 2013, pp. 83 e 84.

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.

Em suma, o dispositivo legal determinou que na aquisição de participações societárias que devam ser submetidas ao critério de avaliação denominado método da equivalência patrimonial (MEP) o valor despendido deve ser desdobrado em duas contas no ativo da empresa adquirente: (i) o percentual da participação societária adquirida no patrimônio líquido da investida e (ii) a diferença positiva (ágio) ou negativa (deságio²¹) entre o valor despendido e o valor do item anterior. O ágio assim quantificado deverá ter a indicação do seu fundamento econômico dentre aqueles listados nas alíneas do § 2º do mesmo dispositivo legal. Ademais, os dois primeiros fundamentos devem ser comprovados por demonstrativos, os quais, normalmente, são veiculados na forma de laudos.

Discute-se se existiria uma ordem de preferência ou uma vedação à cumulação na alocação dos fundamentos listados. Nesse sentido, renomados autores da ciência contábil tecem severas críticas sobre a forma como o assunto foi disciplinado na lei societária²². Contudo, o texto legal foi bastante flexível ao não fazer qualquer restrição quanto ao critério de alocação desses fundamentos. Por isso, Luís Eduardo Schoueri conclui que “por mais que se pudesse, utilizando-se lições da Contabilidade, demonstrar que um dos três fundamentos previstos na legislação é preferível, ou que outro é indesejável, nada disso importa diante da decisão do legislador” e que “nada há no texto legal a impedir que haja mais de um fundamento para a contabilização do ágio”²³.

Até a entrada em vigor das alterações promovidas pela convergência às normas internacionais de contabilidade, o ágio ativado conforme acima determinado deveria ser

²¹ Para não tornar a leitura enfadonha e por serem desnecessárias para a análise do presente caso, as futuras referências à figura do “deságio” serão a partir desse ponto desconsideradas.

²² Cf. Alexsandro Brodel Lopews e Eliseu Martins, “Do Ágio Baseado em Expectativa de Rentabilidade Futura”. In: Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos), 3º vol. São Paulo: Dialética, 2012, pp. 51 a 61.

²³ Cf. Luís Eduardo Schoueri, “Ágio em Reorganizações Societárias (Aspectos Tributários). São Paulo: Dialética, 2012, pp. 21 e 30.

amortizado em consonância com os critérios estabelecidos na Instrução CVM nº 247/96, os quais resumidamente²⁴ estabeleciam que:

- a) O ágio fundamentado no valor de mercado de bens do ativo da investida deveria ser amortizado na proporção em que o ativo fosse sendo realizado na investida;
- b) O ágio fundamentado na expectativa de resultados futuros da investida deveria ser amortizado no prazo, extensão e proporção dos resultados projetados (passíveis de verificação anual), no limite máximo de dez anos;
- c) O ágio não justificado pelos fundamentos anteriores deveria ser reconhecido imediatamente como perda.

Conquanto os critérios acima permitissem a amortização do ágio na apuração do lucro contábil, o artigo 25 do mesmo Decreto-Lei nº 1.598/77 (artigo 391 do RIR/99), elimina seus efeitos na apuração do lucro real, *verbis*:

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

Tal iniciativa, todavia, ressalva o disposto no artigo 33 daquele Decreto-Lei (artigo 426 do RIR/99). É que quando houver a alienação ou liquidação da participação societária o ágio ativado produzirá seus efeitos fiscais ao compor o custo de aquisição na apuração do ganho ou perda de capital. Veja-se:

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

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

II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados, nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

²⁴ Esclareça-se que a referida Instrução, sintonizada com as críticas que os contabilistas faziam à disciplina instituída pela lei societária, tratava o ágio fundamentado na expectativa de resultados futuros como sendo o "goodwill", ou seja, a diferença entre o valor dispendido na aquisição do investimento e o seu valor patrimonial já acrescido da "mais-valia" correspondente ao valor de mercado dos bens do ativo. Além disso, especificava um critério distinto para a amortização do ágio decorrente da aquisição de concessões públicas.

O valor do ágio que comporá o custo de aquisição é aquele que foi originalmente ativado. Porém, para evitar que surjam quaisquer dúvidas sobre a necessária segregação dos montantes contabilmente amortizados, a regulamentação administrativa exige seu controle no LALUR. Neste sentido, o § único do artigo 391 do RIR/99 determina que:

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

Uma outra hipótese de o ágio ativado produzir efeitos fiscais ocorre quando há a extinção da participação societária adquirida em eventos de reorganização societária envolvendo as empresas investidora e investida.

Inicialmente, foi o artigo 34 do mesmo Decreto-Lei (artigo 430 do RIR/99) quem disciplinou a questão. Resumidamente, determinou que na fusão, incorporação ou cisão de sociedades em que houver a extinção de participação societária de uma possuída por outra:

- a) se o valor contábil da participação societária extinta excedesse o acervo líquido vertido, avaliado a preços de mercado, haveria perda de capital, podendo ser imediatamente deduzida na apuração do lucro real ou, se o contribuinte preferisse, num prazo máximo de dez anos;
- b) se o acervo líquido vertido, avaliado a preços de mercado, excedesse o valor contábil da participação societária extinta, haveria ganho de capital, devendo ser imediatamente reconhecido na apuração do lucro real ou, se o contribuinte preferisse, diferido conforme os critérios estabelecidos nos §§ 1º e 2º daquele mesmo dispositivo legal.

O valor contábil da participação societária expresso na norma inclui somente a parcela do ágio ainda não amortizado contabilmente pela investidora até o evento que culminou com a extinção daquela participação. Explica-se. É que, diferentemente do que foi previsto pela mesma lei para a hipótese anterior (a do artigo 33), não houve qualquer autorização para que o ágio amortizado na escrituração comercial pudesse ser incluído no conceito de “valor contábil”.

Posteriormente, no âmbito do Programa Nacional de Desestatização - PND - empreendido na década de 90, surgiram os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 (artigo 386 do RIR/99). Esses dispositivos derrogaram parcialmente²⁵ as normas anteriores que tratavam dos efeitos fiscais do ágio na reorganização societária envolvendo as empresas investidora e investida. Confira-se:

²⁵ As disposições anteriores permaneceram vigentes nas hipóteses de participações societárias adquiridas sem registro do ágio.

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 apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

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 subsequentes 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.

Destarte, o tratamento fiscal do ágio nos eventos de fusão, incorporação ou cisão de sociedades em que uma absorver o patrimônio da outra passou a ser disciplinado de acordo com o fundamento econômico escolhido na sua geração. Sucintamente:

- a) O ágio fundamentado no valor de mercado de bens do ativo da investida deverá integrar o valor contábil dos respectivos bens para fins de futura depreciação, amortização, exaustão ou composição do custo na apuração de eventual ganho ou perda de capital;
- b) O ágio fundamentado na expectativa de resultados futuros da investida poderá ser amortizado no prazo mínimo de cinco anos, respeitada a razão máxima de 1/60 por mês;
- c) O ágio não justificado pelos fundamentos anteriores deverá permanecer em conta do ativo permanente, não sujeita à amortização, para aproveitamento futuro na composição do custo na apuração de eventual ganho ou perda de capital.

É de se notar que a norma não faz referência expressa quanto ao fato de estar tratando da parcela ainda não amortizada. Por outro lado, também não o faz quanto à integralidade do ágio originalmente formado. Contudo, por motivos lógicos e sistemáticos, há que se prestigiar a interpretação segundo a qual a norma só pode estar se referindo à parcela do ágio ainda não amortizado contabilmente pela investidora até o evento que culminou com a extinção daquela participação.

É que a racionalidade da norma está em permitir, depois da reunião do investimento com o patrimônio investido, que o ágio pago possa ser deduzido com a concretização dos benefícios que o motivaram. Mas, esclareça-se, só a parcela do ágio correspondente aos benefícios que ainda restam ser concretizados após a ocorrência da nova configuração patrimonial prevista na norma. Consequentemente, tratando-se do ágio fundamentado no valor de mercado de bens do ativo da investida, a amortização deve ocorrer na medida em que esses bens sejam realizados. Por sua vez, tratando-se do ágio fundamentado na expectativa de resultados futuros da investida, a amortização deve ocorrer no ritmo da geração dos lucros esperados, respeitada a razão máxima estabelecida. Se houve parcelas dos bens já realizadas ou dos lucros já gerados antes da reunião do investimento com o patrimônio investido, não faz sentido querer transportar as correspondentes parcelas de ágios já amortizadas para a nova configuração patrimonial. A conta que registra o bem (no caso dos bens já realizados) ou a conta de ativo diferido (no caso dos lucros já gerados) deverá representar o valor do ativo existente no momento da nova configuração patrimonial.

Uma questão de suma importância para a qualificação dos planejamentos tributários inseridos neste contexto é saber se o tratamento da matéria disciplinado pelos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 constituiu ou não um benefício fiscal diante do tratamento

anteriormente conferido pelo artigo 34 do Decreto-Lei nº 1.598/77. A argumentação contrária ao reconhecimento do benefício fiscal é fundada na constatação de que a nova disciplina não mais permite o aproveitamento imediato do ágio (como visto, a parcela ainda não amortizada contabilmente na investidora) no evento que extingue a participação societária, mas, sim, exige seu diferimento para eventos futuros diversificados conforme a fundamentação econômica adotada na sua geração. Afinal, se uma despesa podia ser imediatamente aproveitada e surge uma nova lei que posterga seu aproveitamento, onde estaria o benefício fiscal?

Esse raciocínio, defendido inclusive por autores de escol²⁶, iria contra todo um pensamento comum que se formou em torno do conteúdo normativo veiculado nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97. Como já apontado, eles foram editados no âmbito do PND, criado para estimular a privatização das empresas públicas, na década de 90. O que mais se ouvia falar sobre tal conteúdo é que ele constituía um verdadeiro incentivo fiscal para a criação de empresas ou consórcios de empresas nacionais com o objetivo de poderem participar dos leilões de privatização.

Em favor da ideia segundo a qual o novo regramento trouxe, de fato, um benefício fiscal, o Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho expressou opinião divergente em seu voto vencedor no Acórdão nº 1102-000.873, de 11 de junho de 2013. Pelo brilhantismo da explanação, vale a pena reproduzir o seguinte trecho daquele voto:

Antes da Lei n. 9.532/97, o ágio somente produziria efeitos fiscais na hipótese de alienação, liquidação ou extinção do investimento por incorporação, fusão ou cisão, influenciando a determinação do ganho de capital. No caso de extinção por incorporação, fusão ou cisão, assim dispunha o art. 34 do Decreto n. 1.598/77, *verbis*:

(...)

Especificamente no que tange à extinção do investimento por incorporação, fusão ou cisão, na vigência da legislação acima referida, seria considerado dedutível apenas a perda de capital correspondente à “*diferença entre o valor contábil e o valor do acervo líquido avaliado a preços de mercado*” (sic art. 34 do DL 1.598), que poderia ser deduzido de uma vez só ou como ativo diferido em 10 anos.

Esquematizando, pode-se dizer que $VDP = VC - VALPM$, onde VDP é o valor a deduzir como perda, VC é o valor contábil registrado na investidora e VALPM é o valor do acervo líquido avaliado a preço de mercado.

Exemplificando: uma empresa que possui patrimônio líquido (acervo líquido) de 50(PL) é adquirida por outra pelo preço de 120. Nesse caso, a investidora registrará investimento avaliado pelo PL de 50 e ágio sobre investimento de 70, e consequente valor contábil de investimento de 120 (VC). Se este investimento for posteriormente incorporado, poder-se-á vislumbrar um dos seguintes resultados:

Hipótese 1º) VALPM igual ao valor do próprio investimento avaliado pelo PL, isto é, de VALPM = 50, no exemplo acima.

²⁶ Cf. Luís Eduardo Schoueri, “Ágio em Reorganizações ...”, pp. 66 a 68.

Assim ficará a equação: $VDP = 120 - 50$ ou $VDP = 70$. Portanto, a perda de capital dedutível será de 70, que, no exemplo, corresponde exatamente ao valor do ágio pago.

Hipótese 2º) VALPM superior ao valor do próprio investimento avaliado pelo PL e inferior ao VC, isto é, $VALPM > 50$ e < 120 , por exemplo, de 80.

Nesse caso o resultado é $VDP = 120 - 80$ ou $VDP = 40$. Ou seja, na hipótese o valor dedutível como perda é menor que o valor do ágio pago.

Hipótese 3º) VALPM igual ou superior ao valor de VC, isto é, $VALPM \geq 120$. Neste caso o resultado é $VDP = 120 - 120$, ou seja, $VDP = 0$.

Nesse caso não haverá valor a ser deduzido como perda.

Com a devida vênia, pois, é equívoco afirmar que sob a égide da legislação anterior o ágio pago era dedutível, pois somente poderia ser deduzida a perda de capital apurada segundo a fórmula acima mencionada que levava em consideração duas variáveis: o valor contábil registrado na investidora (VC) e o valor do acervo líquido avaliado a preços de mercado (VALPM). O valor a deduzir poderia ser igual ou inferior ao ágio, ou até mesmo ser inexistente.

Apenas para contextualizar, imagine-se o ambiente de empresas listadas em bolsa, como a Telebrás e controladas. Numa realidade em que estas empresas estão obsoletas e sob o regime de monopólio estatal, o valor das ações em bolsa, que serve para determinar o VALPM, provavelmente refletirá ao valor do patrimônio líquido (pode ser mais ou menos). O que aconteceria num ambiente em que o poder estatal anunciasse a privatização destas empresas?

Naturalmente, o valor das ações aumentaria, aumentando, por conseguinte, o VALPM, isto é, o valor do acervo líquido avaliado a preços de mercado.

Dependendo do momento e da oscilação do mercado, todo o valor do ágio que fosse pago na aquisição desse investimento estatal poderia se tornar indedutível, da noite para o dia. **Ou seja, o modelo previsto no artigo 34 do Decreto n. 1.598/77 colidia frontalmente com os interesses do próprio Governo Federal de fomentar as privatizações e obter lances maiores para a venda das ações.**

A Lei n. 9.532/97 inova por dar tratamento específico e mais benéfico para quem pagou o ágio nos casos específicos de extinção da participação societária por incorporação, fusão ou cisão. Restou garantido ao investidor que a dedutibilidade seria do valor integral do ágio que foi pago, sem qualquer variável negativa como existia no modelo da legislação anterior.

Não há dúvida, pois, que a Lei n. 9.532/97 foi mais um elemento que serviu para incentivar os casos de privatização, garantindo-se aos investidores que o ágio pago, todo ele, fundando em rentabilidade futura, seria deduzido.

Fica claro, então, que a argumentação contrária à ideia do benefício fiscal concentra seu raciocínio no ágio aproveitado, mas se esquece que a regra anterior tratava da perda (ou ganho) de capital auferido a partir de uma outra variável, qual seja, o acervo líquido

vertido a preços de mercado. Este, como bem lembrado pelo ilustre Conselheiro Guidoni, pode variar ao sabor das oscilações do mercado. E num contexto em que se espera a injeção de recursos na empresa investida o normal é que o mercado reflita de forma positiva no valor daquele acervo.

Portanto, com todo o respeito às posições divergentes, sigo com o entendimento segundo o qual os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 constituíram verdadeiro benefício fiscal no tratamento da matéria.

Diferentemente do que ocorre em alguns países onde a renda segue a teoria da fonte definida em espectros cedulares, o conceito de renda adotado no Brasil segue a teoria do acréscimo patrimonial (segundo o modelo desenvolvido pelos financistas Georg Schanz, Robert Haig e Henry Simons - modelo SHS) definido numa amplitude global²⁷. Isso significa que considera-se renda quaisquer fluxos monetários e demais benefícios (que possam também ser avaliados em termos monetários) que ingressem na esfera patrimonial da pessoa durante o período considerado. O que ocorre é que a lei, em situações nas quais o legislador sopesa a confluência de diversos princípios e interesses coletivos, deixa de tributar algumas categorias de renda. Consequentemente, no caso do imposto de renda, a lei tributária incide de forma global sobre todo acréscimo patrimonial. Depois, sobre algumas situações específicas, afasta o campo de incidência.

Tratando-se de benefício fiscal, diria que sua natureza é de uma isenção. Como explica Paulo de Barros Carvalho, a isenção atua no próprio campo normativo. A regra de isenção subtrai parte do campo de abrangência do antecedente ou do consequente da regra-matriz de incidência, mutilando, parcialmente, um ou mais dos seus critérios²⁸.

Nessa trilha, quando a lei permite a amortização do ágio que no regramento anterior poderia ser absorvido pela versão de um acervo líquido superavaliado, nada mais faz do que mutilar, parcialmente, o critério da base de cálculo da regra-matriz de incidência.

Por tratar-se de isenção, há que se lembrar o que determina o artigo 111 do CTN, *verbis*:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(...)

II - outorga de isenção;

A regra-matriz de incidência é o resultado do trabalho interpretativo de um conjunto de enunciados veiculados nos textos legais. Há diversas técnicas legislativas para conformar o campo de incidência. A isenção nada mais é do que uma dessas técnicas, por meio da qual, algum aspecto de uma predefinição genérica daquele campo é mutilado. Entretanto, se o

²⁷ Cf. Reuven S. Avi-Yonah, Nicola Sartori e Omri Marian, *Global Perspectives on Income Taxation Law*. New York: Oxford, 2011, pp. 17 a 23.

²⁸ Cf. Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, 17a. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 490.

legislador opta por essa técnica, o CTN exige uma interpretação literal dos seus enunciados para a produção da regra-matriz. E não é de se estranhar que seja assim. Afinal, a regra geral é a incidência sobre a renda global. A mutilação é uma exceção. Por isso, não se pode dar uma amplitude extensiva à regra de isenção.

Não há que se confundir a exigência de interpretação literal das regras que outorgam isenções com a concepção formalista da primeira fase do debate sobre os planejamentos tributários. A exigência de literalidade opera na formação da norma a partir dos enunciados normativos. O intérprete define com maior rigor as circunstâncias normativas estabelecidas nos enunciados que veiculam as regras de isenção. Por exemplo, define com maior rigor os contornos dos negócios jurídicos contidos nestes enunciados.

A concepção formalista, por sua vez, opera na compreensão dos fatos. Segundo seus defensores, a situação fática não se subsume na regra-matriz porque o contribuinte formalizou negócio jurídico distinto do que está previsto nos enunciados dos textos legais. Os defensores da possibilidade de não oponibilidade do planejamento, por outro lado, discordam dessa interpretação dos fatos em algumas circunstâncias. Para estes, pode haver simulação da causa do negócio jurídico e a situação fática, na verdade, se subsumir no negócio jurídico contido na regra-matriz.

Assim, com a exigência de interpretação literal das regras instituidoras de benefícios fiscais, conclui-se que não há espaço para o seu alargamento além das situações expressamente previstas nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97. Não é possível, portanto, interpretar esses comandos legais de modo que a amortização do ágio ocorra fora dos exatos parâmetros idealizados pelo legislador.

Registre-se, contudo, que a matéria sofrerá profundas alterações para os fatos geradores futuros por obra do conteúdo introduzido pela Lei nº 12.973/14.

Da glosa das amortizações do ágio:

Com as premissas que foram apresentadas, quais sejam, a inoponibilidade ao Fisco dos planejamentos formados por negócios jurídicos de propósito preponderantemente marcado pela economia tributária e a impossibilidade de uma interpretação extensiva das hipóteses expressamente previstas em lei para a amortização do ágio, já se pode enfrentar a principal matéria do presente caso.

Segundo o que foi relatado, o ágio que restou amortizado foi aquele contabilizado em setembro de 2006 na holding JJ Administrações, empresa esta constituída no Brasil, quando a Latam Investment lhe transferiu suas participações nas sociedades operacionais JJ Produtos e JJ Comercial. A reorganização societária que abrangeu as incorporações da JJ Administração e da JJ Comercial, pela JJ Produtos (posteriormente renomeada para Johnson & Johnson do Brasil Indústria e Comércio de Produtos para a Saúde Ltda, a contribuinte no presente processo), foi quem propiciou a referida amortização com o pretense amparo na disciplina contida nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.

Poucas linhas atrás dissemos que nos benefícios fiscais que possuem a natureza de isenção, como é o caso da amortização resultante das operações de reorganização societária envolvendo ágio, não há espaço para alargamento das situações expressamente previstas em lei. Por oportuno, repita-se a transcrição do artigo 7º, *caput*, e do artigo 8º, alínea “b”, da Lei nº 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: (grifei)

(...)

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

(...)

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

A interpretação literal para a formação da norma conduz ao entendimento de que o ágio a ser amortizado é aquele surgido nos termos do que previu o artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77. Isto é, somente a empresa que "detenha participação societária adquirida" naqueles moldes poderá figurar como incorporadora ou incorporada no evento que resultará no encontro do seu patrimônio com o da empresa investida.

Em termos econômicos, tal como era antes regulado no âmbito do artigo 34 daquele mesmo Decreto-Lei, trata-se de permitir, em razão da confusão patrimonial estabelecida, a dedução da perda de capital que era do investidor (só que, agora, garantindo-se sua expressão na totalidade do ágio contabilizado). Por isso, há que se exigir a presença do real investidor no evento da incorporação, melhor dizendo, quem efetivamente suportou a perda de capital.

Como única exceção a essa exigência (considerando o caráter literal da interpretação), quando o real investidor for estrangeiro, poder-se-á admitir uma configuração semelhante à que inspirou o legislador, ainda na década de 90, relativamente aos leilões de privatização de empresas públicas no âmbito do PND, quando o investidor restará convertido na empresa ou consórcio de empresas nacional, para onde são canalizados os investimentos, o qual recebe a incumbência de fazer a aquisição das participações societárias negociadas. E há que se reconhecer a admissibilidade (e manutenção) dessa exceção na interpretação da regra para lhe conferir alguma utilidade porque o legislador podia (mas não quis) ter extinto o referido benefício fiscal no contexto das substantivas alterações promovidas sobre a matéria pela Lei nº 12.973/14, editada já numa época quando há muito foi concluído o mencionado PND.

Destarte, deve-se investigar se há um real investidor nas operações analisadas.

O relato das etapas ocorridas no exterior nos dá conta de que, num primeiro momento, a JJ US integralizou nas empresa Ethicon e Bella 7, a valor histórico, as participações societárias que detinha nas sociedades operacionais brasileiras. Logo em seguida, as empresas

irlandesas IFSC e Janssen IR adquiriram parte das cotas detidas pela JJ US nas empresas Ethicon e Bella 7 por um montante que totalizou US\$ 1,197,070,000. Esse valor estaria respaldado por laudo técnico da empresa Ernst & Young. Além disso, a JJ US ainda transferiu para as empresas irlandesas o restante de suas participações nas empresas Ethicon e Bella 7 a valor de mercado. A própria contribuinte confessa que a JJ US detém participações societárias naquelas empresas irlandesas.

Num segundo momento, as mesmas participações societárias na Ethicon e Bella 7 teriam sido transferidas para uma outra empresa irlandesa (a Latam Properties) pelo valor de US\$ 1,570,000,000 (aparentemente, não há nos autos documentos que demonstrem as condições em que tal operação ocorreu). A Latam Properties passa, então, a deter a totalidade dos investimentos diretos na Ethicon e na Bella 7.

Num terceiro momento, a Latam Properties vende suas participações na Ethicon e Bella 7 para a Latam Investment (mais uma empresa irlandesa), agora pelo valor de US\$ 1,575,477,384. As recorrentes alegam que também este último preço estaria respaldado em estudos independentes realizados por empresa especializada quanto ao valor de mercado das sociedades brasileiras. Em seguida, as empresas Ethicon e Bella 7 foram liquidadas, passando à Latam Investment o controle total das empresas brasileiras.

Em seu Termo de Verificação Fiscal, a própria autoridade autuante atesta que, com essas operações, houve um aumento nos registros dos custos de aquisição das sociedades operacionais brasileiras. De um registro inicial de US\$ 24,529,865 na Johnson Corporate (a JJ US), o valor desses custos na nova controladora direta no exterior (a Latam Investment, depois que esta incorporou as empresas Ethicon e Bella 7) passou a ser de US\$ 1,575,477,384.

Assim, por intermédio de operações que envolveram empresas do mesmo grupo econômico (Ethicon + Bella 7; IFSC + Janssen IR; Latam Properties; Latam Investment), foi possível registrar um aumento substancial no valor das sociedades operacionais brasileiras. Ao final, a Latam Investment é quem teria sido a real investidora ao ter feito a última aquisição das participações societárias com um comprovado dispêndio de US\$ 1,575,477,384 (fls. 556). Para alguns, o problema seria, então, o de se admitir a legitimidade desse investimento considerando que ele foi gerado no seio de empresas de um mesmo grupo econômico (detidas pela JJ US).

A meu ver, no entanto, o problema é outro.

Com a integralização das referidas participações no capital da nova holding brasileira (a JJ Administração) a valor de mercado baseado nos mesmos estudos que justificaram aquele custo, esta empresa desdobrou o valor total de R\$ 3.369.631.028 (correspondente aos US\$ 1,575,477,384) no valor patrimonial dos investimentos e no ágio remanescente. Foi este o ágio que compôs o acervo vertido da empresa incorporada na operação que se sucedeu e que permitiu a sua subsequente amortização.

Contudo, não há como dizer que o ágio gerado na JJ Administração se trata do(s) mesmo(s) ágio(s) gerado(s) no exterior. Ainda que o aumento dos custos de aquisição das participações societárias brasileiras nas empresas no exterior tenha recebido essa mesma ou semelhante denominação (ágio), o que dependeria da legislação interna onde as operações foram contabilizadas (Irlanda), o fato é que não se sabe nem se houve algum desdobramento dos registros contábeis nos moldes exigidos pela legislação brasileira.

Portanto, se houve um real investidor, ou seja, alguém que verdadeiramente dispendeu recursos para a aquisição das participações societárias negociadas, não foi a empresa que gerou o ágio objeto do nosso interesse. Tal ágio, como se viu, foi provocado pela mera integralização de participações societárias já detidas no exterior (pela Latam Investment) numa empresa constituída para ser uma holding no Brasil (a JJ Administração).

Pela leitura do relatório, a contribuinte alega que a JJ Administração foi criada, em setembro de 2006, para permitir a discussão e exame de “alternativas para a otimização dos processos produtivos, da organização logística, da estrutura contábil, gerencial, administrativa e laboral, das questões regulatórias (especialmente ligadas à Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA) envolvendo as sociedades do grupo”. Além disso, os principais diretores das empresas nacionais teriam sido transferidos para a JJ Administração e, durante o seu período de existência, teria sido negociada e concluída a aquisição pelas empresas nacionais das operações ligadas “à divisão *Consumer Healthcare Business* então pertencente ao grupo Pfizer, um grupo totalmente independente e não-relacionado”. Em outubro de 2007, no entanto, a JJ Administração foi incluída numa reorganização societária que envolveu outras empresas e consolidou todo o patrimônio vertido (inclusive o ágio, por esse motivo, passível de amortização) na empresa contribuinte do presente processo.

Diante desse quadro, fica difícil não atestar a existência de um propósito negocial. A JJ Administração parece ter realmente exercido algumas atividades típicas de uma empresa holding.

De qualquer sorte, ainda que tivesse funcionado como uma empresa veículo para o aproveitamento futuro do ágio, o mais importante é perceber que o caso não se assemelha àquela exceção subentendida no âmbito do PND, isto é, quando o real investidor estrangeiro resta convertido na empresa para onde são canalizados os investimentos, a qual recebe a incumbência de fazer a aquisição das participações societárias negociadas. Aqui, não houve transferência de recursos para que a JJ Administração fizesse a aquisição de participações das sociedades operacionais. O que houve foi a transferência direta das próprias participações já detidas pelo grupo no exterior.

Em suma, mesmo admitindo a existência de um real investidor (afinal, a Latam Investment parece ter realizado o dispêndio para a aquisição das participações), não foi ele quem gerou o ágio que compôs o acervo vertido na operação que permitiu a sua subsequente amortização. O investimento também não foi canalizado para o Brasil a fim de propiciar uma posterior aquisição de participações societárias (o que poderia provocar a geração de um ágio passível de amortização). O ágio gerado no País foi resultado de uma integralização das participações societárias já detidas pelo real investidor no exterior. Houve uma mera troca das suas participações (a das sociedades operacionais pela da JJ Administração).

Portanto, a discussão sobre o ágio ser ou não de origem interna ao mesmo grupo econômico (ágio interno), com toda a vênua aos que pensam diferente, é secundária. Nesse ponto, até dou razão aos argumentos das recorrentes. As transações entre partes relacionadas não devem ser vistas como algo abominável e que extirpa os direitos de quem as pratica. Desde que haja reais aquisições feitas em bases *arm's length*, não vejo porque recriá-las. Tanto é assim que as legislações sobre distribuição disfarçada de lucros (no âmbito interno) e de preços de transferência (no contexto externo) nada mais fazem do que corroborar os efeitos tributários dessas transações nos limites em que sejam praticadas dentro dos parâmetros *arm's length*. O

fato de a Lei nº 12.973/14 ter vedado a contabilização do ágio interno para as operações futuras não muda o meu entendimento sobre o assunto. Diante dos abusos cometidos nessa seara, uma norma antielisiva específica, de certa forma radical, acabou por impedir que também as transações legítimas (em bases *arm's length*) pudessem desfrutar do benefício legal.

Por oportuno, deve-se também rechaçar a alegação recursal no sentido de que se a lei posterior vedou o ágio interno significa que antes ele era permitido. Ora, não é essa a razão para se admitir o ágio interno gerado antes da alteração legislativa. Ele poderia ser aceito se criado numa real aquisição feita em bases *arm's length* (o que não se questiona nos presentes autos). Além disso, seu aproveitamento só seria possível se criado pela real investidora ou por outra empresa para onde foram canalizados investimentos provenientes do exterior. Mas, como já anunciado, não é o que se verifica no caso exposto. As empresas relacionadas estrangeiras podem até ter negociado a aquisição das participações societárias brasileiras em bases *arm's length*. É bem provável, inclusive, que isso tenha ocorrido dado o rigor das normas sobre o controle dos preços de transferência no contexto internacional. Contudo, não foram elas que contabilizaram o ágio passível da amortização. Foi a holding brasileira (a JJ Administração). E esta, como já se viu, não realizou uma aquisição nos estritos contornos previstos pela lei.

Diante de tudo que foi exposto, não há espaço para o acolhimento de qualquer das outras alegações suscitadas pela recorrente para desqualificar as glosas operadas. A justificativa econômica (rentabilidade futura) para o sobrepreço, a observância do método da equivalência patrimonial ou a tributação pelo ganho de capital por parte das alienantes no exterior, todas estas, são incapazes de refutar o fato de que o ágio futuramente amortizado não foi gerado na estrita conformidade da lei.

Para terminar este tópico, cumpre ainda tecer um comentário final acerca da aplicabilidade das novas normas inseridas na Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (LINDB), mais precisamente do seu artigo 24, algumas vezes invocado pelas recorrentes. Nessa matéria, sigo o entendimento majoritário da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), proferido no Acórdão nº 9101-003.839, julgado em 03/10/2018, no sentido de que o referido dispositivo, bem como todos os outros contidos na LINDB, possuem sua aplicabilidade voltada para a função administrativa revisional - e não à função administrativa de julgamento (judicante) - por se destinarem aos gestores públicos no exercício de sua função pública. Confira-se:

ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.

O art. 24 da LINDB veda que órgão ou autoridade decisória (administrativa, controladora ou judicial), diante de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativos (ou seja, necessariamente praticados pela Administração ou com a participação dela), que tenha gerado uma situação consolidada em favor do administrado, invalide tal situação em razão de mudança posterior de orientação geral.

Por absoluta incompatibilidade lógica, sob qualquer ótica de análise, o dispositivo simplesmente não possui aplicação no âmbito dos processos administrativos tributários objeto de apreciação pelo CARF

Pelo exposto, mantenho a glosa das amortizações do ágio.

Das multas qualificadas:

Os argumentos utilizados pela fiscalização e corroborados pela instância *a quo* para manter a qualificação das multas aplicadas acarretam a imputação de conduta dolosa às operações engendradas.

Sem embargo, há que se recordar que a hipótese de qualificação da multa aplicada está contida no artigo 44, I, e seu § 1º, da Lei nº 9.430/96²⁹, *verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

(...)

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

Por sua vez, os referidos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 são os que abaixo se reproduz:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

²⁹ A redação original desse dispositivo, abaixo transcrita, apesar de um pouco distinta, não altera o entendimento pronunciado na sequência.

"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."

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Portanto, a qualificação (duplicação) da multa não decorre de nova infração. Ela surge quando a falta de pagamento ou recolhimento, a falta de declaração ou a declaração inexata estiver associada a uma das condutas típicas definidas como sonegação, fraude ou conluio. Tais condutas supõem a inequívoca constatação de dolo, elemento essencial do tipo, no seu mais puro sentido penal. Nas palavras de Marco Aurélio Greco³⁰:

Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido - que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável - *não se trata de caso regulado pelo § 1º do artigo 44, mas de divergência na qualificação jurídica dos fatos*; hipótese completamente distinta da fraude e da sonegação a que se referem os dispositivos para os quais o § 1º remete.

A fraude penal não se confunde com a fraude à lei (ou fraude civil). Nesta última, o contribuinte enquadra sua conduta numa norma, mas vem o Fisco e o faz em outra. É um problema de qualificação jurídica. Por sua vez, a fraude penal, assim como a sonegação, são condutas típicas do direito penal também caracterizadas como crimes contra a ordem tributária (artigos 1º e 2º, I, da Lei nº 8.137/90). Tanto é que o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 ressalva a aplicação de outras penalidades criminais.

Quanto à sonegação, não há dúvidas. Só se concretiza depois de ocorrido o fato gerador da obrigação tributária. Isso porque sua hipótese prevê uma conduta voltada para impedir ou retardar o “conhecimento”, pelo Fisco, “da ocorrência do fato gerador” ou “das condições pessoais de contribuinte”.

A fraude, por outro lado, suscita mais dúvidas. A redação do artigo 72 da Lei nº 4.502/64 pode ser dividida em duas partes.

Na primeira parte, tem-se as condutas de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. “Impedir ou retardar” é diferente de “não realizar”. Nos casos de planejamentos tributários, o contribuinte julga que sua conduta é alcançada por outro

³⁰ Cf. Marco Aurélio Greco ..., p. 253.

enquadramento legal e não pela hipótese do fato gerador. Como ensina Marco Aurélio Greco, essa parte do dispositivo legal tem sua aplicação restrita às situações em que “tiverem sido realizados atos que, substancialmente, representem o núcleo da definição do fato gerador, de modo que a sua ‘ocorrência’ seja mera etapa subsequente, e quase que inexorável, a introdução pelo contribuinte (ou outrem) de atos ou omissões que não permitam o aperfeiçoamento daquele fato gerador que iria ocorrer”. Afinal, só se impede ou se retarda algo que está em curso³¹.

Na segunda parte, quando há alusão a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, novamente, tem-se condutas que só se concretizam depois que este tenha ocorrido. É que só se pode excluir ou modificar algo que já exista³².

Nas situações de planejamento tributário, normalmente, invoca-se a ocorrência da simulação para sustentar a qualificação das multas aplicadas. No entanto, esse conceito pode estar presente em duas situações distintas: quando há simulação do próprio negócio jurídico ou quando há simulação da causa do negócio jurídico.

No primeiro caso, há o requisito da mentira ou falseamento acerca de aspectos relevantes do negócio jurídico. As partes declaram algum aspecto que seja falso, portanto, aparente ou simulado. Trata-se, com efeito, das hipóteses em que se concretizam condutas como a sonegação ou a fraude penais. Estamos, assim, no campo dos planejamentos tributários evasivos.

Por outro lado, quando só há o vício da causa, situações em que se verificam os planejamentos tributários inoponíveis ao Fisco, inexistem condutas maculadas pela mentira ou falseamento de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas. A causa real dissimulada (economizar tributo), que prepondera sobre a causa comercial simulada, não deixa de ser lícita.

No presente caso, a fiscalização sustenta a qualificação da multa com base na ideia de haver simulação no planejamento tributário engendrado. Recorre, inclusive, ao conceito de abuso de direito. Mas, não aponta qualquer falseamento de aspectos relevantes nessa situação.

Nada obstante, como já exposto, se isso não aconteceu, não posso concordar com a qualificação da conduta nas figuras da sonegação ou da fraude penais. Ainda que a contabilização do ágio futuramente aproveitado tivesse se dado por intermédio de uma empresa veículo, o negócio jurídico subjacente (a integralização das participações societárias na holding brasileira) estaria maculado meramente pelo vício da causa. Não decorre daí que houve falsidade material na sua execução. Muito menos que houve conduta concretizada após a ocorrência do fato gerador (sonegação ou segunda parte da fraude) ou conduta concretizada no iter formativo do fato gerador (primeira parte da fraude).

Por tais razões, afasto a qualificação das multas aplicadas.

Dos juros à taxa SELIC:

³¹ Ibidem, p. 258.

³² Ibidem, p. 259.

Em seu recurso, ainda que não mais questione a imposição dos juros sobre a multa, a contribuinte se mantém sua discordância contra a incidência dos juros à taxa SELIC.

A cobrança da multa e juros de mora está prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

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.

E assim dispõe o referido § 3º, do artigo 5º, da mesma Lei:

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.

Ademais, já existe jurisprudência consolidada nesta Casa acerca da incidência da taxa SELIC. Veja-se a seguinte súmula:

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

Como se sabe, este Colegiado está obrigado a observar os textos de lei e de súmula na conformidade do que preveem os artigos 62 e 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/15:

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. (grifei)

(...)

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

Portanto, não assiste razão à recorrente neste ponto.

Das responsabilidades tributárias:

Cumprе observar que a autoridade fiscal, para atribuir as responsabilidades tributárias, invocou os artigos 124, I, e 135 do CTN.

O artigo 124, I, prescreve:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

O interesse comum é um conceito indeterminado que exige construção jurisprudencial. De imediato, impõe-se a consagrada interpretação segundo a qual ocorre tal hipótese quando duas ou mais pessoas se instalam no mesmo lado da relação obrigacional escolhido pelo legislador para a configuração da sujeição passiva tributária (exemplo clássico dos coproprietários de um imóvel em relação ao IPTU). Além disso, o STJ cristalizou o entendimento de que o fato de haver empresas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária (AgRg no REsp nº 1.102.894, AgRg no Ag nº 1.055.860, REsp nº 834.044, REsp nº 1.001.450). Portanto, em situações semelhantes, há que se demonstrar algo mais do que a mera pertinência dentro do grupo econômico.

Entendo que caracteriza-se também o interesse comum quando é constatada a existência de pessoas diretamente beneficiadas por recursos financeiros ou patrimoniais fornecidos pelo contribuinte. No caso de pessoas jurídicas, normalmente essa situação vem acompanhada de uma ligação umbilical entre atividades aparentemente independentes, marcada

pela confusão patrimonial, vinculação gerencial e coincidência de sócios administradores. No caso de pessoas físicas, normalmente há a apropriação direta dos recursos da empresa contribuinte, marcada pela obtenção de empréstimos ou usufruto de bens desprovidos de maiores formalidades. Essas pessoas não possuem apenas o interesse mediato no resultado econômico-financeiro das atividades da empresa contribuinte, como é o que ocorre, de regra, com qualquer pessoa que regularmente pertença ao quadro societário de uma empresa. Têm também o interesse imediato e comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal (a receita, o lucro). Isso porque se beneficiam dessas situações jurídicas diretamente, dispensando a regular distribuição de lucros, por obra da confusão patrimonial estabelecida entre suas esferas pessoais e a da empresa contribuinte.

No presente caso, a fiscalização não demonstra a existência de qualquer circunstância que poderia ensejar a confusão com o patrimônio das pessoas apontadas como responsáveis. Argumenta, tão somente, que essas pessoas, ao administrarem os negócios das empresas envolvidas, tiveram participação ativa na concepção e execução do planejamento tributário. Por sua vez, depois de discorrer sobre o seu entendimento acerca da hipótese de pluralidade de devedores solidários consubstanciada no artigo 124, I, o voto condutor da decisão recorrida unicamente conjectura que os dirigentes da empresa contribuinte (as pessoas apontadas como solidárias) “certamente” teriam sido beneficiados com bônus sobre a parcela do resultado correspondente à redução dos encargos tributáveis obtido com o planejamento.

Com todo o respeito, inexistente prova concreta da confusão patrimonial necessária para a caracterização do interesse comum reclamado pela norma invocada.

Noutro prisma, o artigo 135, III, do CTN dispõe:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Pelo que se depreende, os diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas, pelo fato de terem praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei que resultaram na obrigação tributária objeto da autuação, são considerados responsáveis pelos créditos tributários lançados.

Para que se comprovem tais atos (com excesso de poderes ou infração de lei), há que se atribuir uma conduta dolosa ou, pelo menos, culposa a pessoas qualificadas como dirigentes (mesmo que de fato) da pessoa jurídica. O exemplo mais frequente da conduta culposa é a dissolução irregular das sociedades na esteira do que entende a jurisprudência do STJ (Súmula 435).

A necessidade de mera culpa para a caracterização do ato ilícito exigido pelo artigo 135 do CTN foi bem esclarecida no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, *verbis*:

59. A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de “infração de lei” (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa). Logo, se a lei e a jurisprudência não separaram as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa.

A inexistência de condutas dolosas já foi analisada na parte deste voto que enfrentou a imposição das multas qualificadas. Resta verificar se ocorreu, pelo menos, alguma conduta culposa (caracterizadas pela negligência, imprudência ou imperícia). Não parece também ser este o caso.

Em seu Termo de Verificação, a fiscalização até descreve circunstâncias que comprovam a condição de dirigente das pessoas apontadas como responsáveis. Entende, no entanto, que o enquadramento no artigo 135, III, deve se dar meramente pelo fato de que elas possuíam relevantes poderes administrativos (e decisórios) sobre os atos praticados para a redução dos tributos devidos. De modo não muito diferente, depois de também reconhecer que a simples culpa seria suficiente para a caracterização dos atos previstos no dispositivo legal suscitado, a DRJ apenas alega que aquelas pessoas criaram condições artificiais para justificar a amortização do ágio.

Como se vê, também não houve provas capazes de justificar a responsabilização com base no artigo 135, III, do CTN.

Desse modo, afasto todas as responsabilidades tributárias atribuídas.

Das multas isoladas sobre estimativas:

Por fim, em sede de recurso necessário, há que se analisar a exoneração das multas isoladas por estimativa promovida pela instância *a quo* com base na impossibilidade da sua concomitância com a multa de ofício. Ainda que os fatos geradores do presente caso tenham ocorrido em anos-calendário posteriores à edição da Medida Provisória nº 351/07, convertida na Lei nº 11.488/07, a referida decisão foi fundamentada na Súmula CARF nº 105.

Quanto à matéria, sigo o entendimento que rejeita a aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é

apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

Nesse sentido, pela clareza da argumentação empreendida, peço vênias para reproduzir trecho, conquanto extenso, do voto proferido pela ilustre Conselheira Karem Jureidini Dias no julgamento realizado em 15/08/2012 (*Acórdão nº 9101-01.455*):

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*³³:

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

(...)

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

(...)

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

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*:

“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.

³³ Redação Original:

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

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

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

§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.”

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 694278RJ, 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”.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-139.794, Processo nº 10680.005834/2003-12, Acórdão CSRF/01-05.552, *verbis*:

“Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução do tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido”.

É bem verdade que melhor seria se a penalidade em comento fosse tratada como uma pena aplicada pela postergação do pagamento de imposto ou contribuição, mas existe regra específica para o caso de ausência de pagamento ou pagamento a menor de antecipação devida de IRPJ e CSLL, sobrepondo-se, portanto, à regra da postergação.

Adotada a premissa de que a imputação da multa isolada tem por fundamento norma primária sancionadora, em cuja hipótese está o descumprimento de obrigação principal, então a multa isolada é prevista para as hipóteses de não recolhimento ou recolhimento a menor do tributo na forma antecipada. Entendo que não há como se admitir que o valor da antecipação seja, após o encerramento do ano-calendário, um tributo isolado. A antecipação não é inconstitucional, nem ilegal. Isto porque, como o próprio nome enseja, é mera antecipação de tributo – IRPJ e CSLL – apurado de forma definitiva após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração na forma de lucro real anual.

O disposto no artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 veicula norma que estabelece a imputação de penalidade isolada pelo não recolhimento de IRPJ e

CSLL, de forma antecipada. Dado o fato do não recolhimento do tributo no prazo estipulado para sua antecipação, deve ser imputada a multa isolada.

No conseqüente desta norma resta claro que, como critério pessoal, tem-se de um lado o contribuinte sujeito ao pagamento da antecipação, de outro a União como sujeito ativo. Como critério quantitativo tem-se o percentual atual de 50% do tributo devido e não pago. Utiliza-se o termo tributo porque a sanção é aplicada sobre o descumprimento de obrigação principal.

Neste passo, até o encerramento do ano-calendário o que se tem por tributo devido é o IRPJ e a CSLL, apurados conforme cálculo previsto para antecipação. Já após o encerramento do ano-calendário e apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro real, não há como negar que o montante do tributo devido é aquele definitivamente apurado, após as adições, exclusões e compensações previstas em lei.

Considerando que o IRPJ e a CSLL são auferidos ao final do ano-calendário, sendo provisório o montante calculado nas antecipações, conclui-se que:

i) Quando a multa isolada é aplicada durante o ano-calendário, a base é o tributo até então apurado, conforme cálculo das antecipações, já que outro não existe a substituí-lo por definitividade naquele momento.

ii) Quando a multa isolada é imputada após o encerramento do ano-calendário e apuração definitiva do tributo devido, sem dúvida a hipótese de aplicação é a mesma, falta de recolhimento das antecipações, não obstante, sua base de incidência terá por limite o valor do tributo definitivamente apurado.

Nem há que se imaginar que se nega vigência à norma em questão. O que ocorre é a eliminação, pela interpretação, de eventual contrariedade. Ressalte-se que não se trata sequer de contradição, mas de mera e aparente contrariedade. Isto porque, tanto a multa isolada, quanto a multa de ofício têm seu lugar, bem como a multa isolada pode ser aplicada inclusive após o encerramento do ano-calendário, mas, em se tratando de multa de natureza tributária, a base é o tributo que deixou de ser recolhido. Este tributo – IRPJ e CSLL – é aquele apurado conforme cálculo de antecipação até o encerramento do período e é aquele apurado pelo lucro real após o encerramento do período.

Neste ponto, peço vênica para novamente transcrever trecho do voto do brilhante Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, proferido no julgamento do recurso nº 105-139.794, já mencionado anteriormente, *verbis*:

“(...) Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário.

Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte. Se não há tributo devido, tampouco há base de cálculo para se apurar o valor da penalidade.(...)”

Se o lançamento é efetuado antes do fim do exercício – portanto antes dos ajustes / apuração do lucro, base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos – a base para imposição da sanção é aquela devida por antecipação e calculada até aquele momento. Naquele momento, inclusive, não há autorização para constituição de obrigação principal definitiva – tributo – especialmente porque o mesmo ainda não se

quantificou definitivamente porque não concluído o fato gerador. Nestes termos dispõe o *caput* do artigo 15 da Instrução Normativa nº 93/97, *verbis*:

“Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.”

De outra feita, em momento posterior ao encerramento do ano-calendário, já existe quantificação do tributo devido definitivamente pelos ajustes determinados em legislação de regência, então esta é a limitação ao critério quantitativo da imposição de multa isolada.

Vale destacar a lição de Marco Aurélio Greco a respeito do tema, *verbis*:

“(…) mensalmente o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, *caput*), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (art. 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisória de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dele não pode se distanciar – que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.891/95)”. (In: “Multa Agravada em Duplicidade” São Paulo, Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 159).

Tampouco é de se questionar esta interpretação com base no fato de que a multa em questão é aplicável até mesmo em casos de apuração de base negativa da CSLL e de prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente, conforme dispõe a alínea “b”, do inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, anteriormente capitulado no § 1º do citado artigo.

O direito, *in casu*, deve ser analisado à luz da relação de coordenação existente entre a norma veiculada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 e aquela veiculada pelo artigo 39, parágrafo segundo, da Lei nº 8.383/91, *verbis*:

“Art. 39. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento, até o último dia útil do mês subsequente, do imposto devido mensalmente, calculado por estimativa, observado o seguinte:

(…)

§ 2º A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal estimado, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso.(…)”

Referido dispositivo, conforme é possível constatar, autoriza que o contribuinte interrompa ou reduza os pagamentos devidos por antecipação desde que demonstre, por meio de balancete mensal, que o valor da estimativa anteriormente paga e, portanto, acumulada no período, excede o valor do tributo apurado com base no lucro ajustado no período em curso.

Assim, a exegese que se extrai dos comandos legais contidos no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, mesmo após as alterações inseridas pela Lei nº 11.488/07, é aquela segundo a qual o lançamento da multa isolada pode ser feito em duas hipóteses:

(i) Antes da apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, quando a base para a imposição da multa observará um dos seguintes critérios: (i.1) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir da margem setorial (o percentual definido em lei) da receita bruta acumulada; ou (i.2) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir do balanço de redução ou suspensão (neste último caso, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL).

(ii) Após a apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, somente se ficar constatado que houve parcela daquele tributo devido que deixou de ser paga na forma de antecipação (quando deveria ter sido paga nesta forma), mas foi paga no ajuste. A base para a imposição da multa corresponderá exatamente ao valor da mencionada parcela. Não se admite, por óbvio, que tal base supere o valor do tributo devido apurado. Assim, há que se verificar se os valores de estimativa a pagar foram deduzidos na apuração anual. Em caso positivo, isto significa que o tributo devido não foi recolhido nem como estimativa nem como resultado do ajuste, portanto, não se trata de cobrar multa isolada, mas, sim, de cobrar o tributo acompanhado da multa proporcional. Em caso negativo, isto significa que o tributo não foi recolhido como estimativa, mas foi recolhido como resultado do ajuste, portanto, é cabível a multa isolada. Contudo, a base para a imposição da multa deverá corresponder ao valor da estimativa não paga que deixou de ser deduzida na apuração anual do imposto devido. Não se admite, também, que essa base supere o valor do imposto devido calculado na apuração anual.

A impossibilidade de lançamento da multa isolada concomitantemente com a multa proporcional é explicada na sequência do voto:

CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO

Por tudo quanto exposto na interpretação da norma que dispõe sobre a multa isolada em razão do não pagamento, ou pagamento a menor de antecipações, conclui-se que esta é devida e calculada sobre a obrigação principal até então apurada. O mesmo ocorre com a multa de ofício que acompanha o lançamento referente à totalidade ou diferença de tributo que deixou de ser constituído pelo contribuinte, ao final do ano-calendário.

Verifico identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias, pois ambas alcançam o contribuinte – sujeito passivo – e têm por critério material o descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido.

Inevitável, portanto, concluir-se que impor sanção pelo não recolhimento do tributo apurado conforme lançamento de ofício que apura IRPJ e CSLL devidos ao final do ano-calendário e impor sanção pelo não recolhimento ou recolhimento a menor das antecipações devidas, relativamente aos mesmos tributos, é penalizar o mesmo contribuinte duas vezes por ter deixado de recolher integralmente o tributo devido. Portanto, nestes casos, uma penalidade é excludente da outra.

Se o que prevalece para fins de quantificação da obrigação principal é o valor decorrente da apuração final, consolidada e definitiva do tributo – justamente porque as antecipações são apurações provisórias do mesmo tributo – também assim deve ser em relação a aplicação das penalidades: prevalece a multa aplicada quando o contribuinte não recolhe o tributo devido em conformidade com a apuração definitiva.

Além disso, é inegável que no caso em análise a aplicação da multa isolada é mera penalização de conduta meio de deixar de recolher tributo, uma vez que, por meio do mesmo lançamento, foi constituída, também, multa de ofício pelo não recolhimento de tributo apurado quando da consolidação da obrigação principal devida no exercício e não constituída/recolhida pelo contribuinte.

Neste ponto vale destacar outro trecho do bem elaborado voto proferido pelo Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, em julgamento já referido, realizado nesta mesma Turma, a respeito da matéria ora sob análise, tratando do princípio da consunção da conduta-meio pela conduta-fim, *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”. (Recurso do Procurador nº 105139.794– Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Rel. Marcos Vinícius Neder de Lima – Sessão de 04/12/2006)

Adicionalmente, vale notar que é possível valorar as duas penalidades e estabelecer qual delas deve ser aplicável porque, em casos como o ora analisado, senão em razão da identidade de critérios pessoal e material das duas penalidades, ou por força da impossibilidade de se apenar conduta meio e conduta fim, também porque a lei que estabelece as referidas multas não determina expressamente que deve haver concomitância.

A lei não estabelece concomitância, não se tratando *in casu* de contradição. E como não há determinação legal de que ambas sejam aplicadas, o que vemos é um caso de aparente contrariedade. Ou seja, há aplicação normativa por exclusão, segundo o que se determina a aplicação de uma ou de outra penalidade, a depender do caso, da valoração do bem maior a ser protegido, e das condutas incorridas pelo contribuinte. Se somente houve falta de recolhimento das antecipações esta é a conduta fim. Se, por outro lado, o contribuinte além de não recolher as antecipações, também deixou de constituir/recolher o tributo devido conforme a apuração definitiva, ocorrida após o encerramento do ano-calendário, então aquela é conduta-meio desta que é a conduta-fim.

Destarte, há concomitância se multas isolada e proporcional forem aplicadas como consequência da não antecipação de parcela do tributo devido que também não foi paga no ajuste. Isso ocorre, por exemplo, quando se verifica uma omissão de receita. A receita excluída no cálculo da estimativa é uma etapa preparatória do não pagamento do tributo devido no balanço final do mesmo ano-calendário. O mesmo fenômeno ocorre quando se efetua uma glosa de despesa que havia sido incluída no cálculo da estimativa apurada em balanço de suspensão ou redução. O impacto que a não antecipação causa na apuração do tributo devido é devidamente penalizado pela multa proporcional.

Observe-se que esse entendimento foi confirmado pela Súmula CARF nº 105, *verbis*:

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

Mesmo que se defenda que esta súmula não se aplica aos fatos geradores posteriores à edição da Medida Provisória nº 351/07, a qual foi convertida na Lei nº 11.488/07, como já ressaltado, o entendimento aqui firmado permanece inabalado com as alterações promovidas pelos referidos estatutos legais.

No caso em apreço, a fiscalização lançou as multas isoladas pelo não pagamento das estimativas recalculadas como decorrência das infrações autuadas. Essas mesmas infrações impactaram a apuração feita pela fiscalização dos tributos devidos no final do ano-calendário. Trata-se, portanto, de concomitância.

Por isso, mantenho também a exoneração das multas isoladas sobre estimativas.

Dispositivo:

Pelo exposto, oriento meu voto no sentido de: (i) dar provimento parcial aos recursos voluntários apenas para afastar a qualificação das multas aplicadas e as responsabilidades tributárias atribuídas; e (ii) negar provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio

Voto Vencedor

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca - Redator designado

A par do brilhantismo que permeou o voto do D. Relator, quanto à inexigibilidade concomitante da multa isolada cobrada por falta de recolhimento de estimativas e a multa de ofício aplicado sobre o montante do crédito apurado, único objeto do recurso de ofício interposto, ousou, dele discordar pelas razões que passo a expor.

Com efeito, até recentemente, me filiava ao entendimento esposado pelo D. Relator e, por isso, vinha decidindo pela impossibilidade da cobrança concomitante das multas preconizadas pelos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/96, aplicando, mesmo após a edição da Lei 11.488/2007, os preceitos da Súmula 105 deste CARF.

Verdade seja dita, minha análise da tese, no passado, se pautava muito mais por um senso de justiça (numa acepção eminentemente político-moral), especialmente porque, na maioria dos casos que me foram postos para decidir, a falta de recolhimento das estimativas não se dava por opção do contribuinte, mas, isto sim, como consequência de glosas intentadas pela fiscalização (este, aliás, é o caso dos autos). Lembrando que a multa isolada tinha por fim a apenação da conduta negativa do contribuinte, tendente ao descumprimento de uma obrigação acessória (a antecipação do tributo não se conforma com a obrigação principal), considerava injusta tal imposição e, por isso mesmo, abarcava, também, a teoria da encampação (ou consunção).

Todavia, e notadamente a partir da modificação realizada pela já citada Lei 11.488/2007, é inegável que a norma jurídica passou a contemplar explicitamente a possibilidade de imposição cumulada das duas penalidades (algo que não se verificava na redação original da Lei 9.430). E isto, vejam bem, tornou-se ainda mais claro particularmente para este julgador quando instado a analisar a alegação de alguns autuados quanto a impossibilidade de exigência da multa isolada após o encerramento do ano-calendário... Peço vênias para transcrever, abaixo, a redação atual do art. 44, inciso II, da Lei 9.430:

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

(...)

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

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

Notem que o artigo não se utiliza da partícula alternativa "ou" para qualificar as penalidades ali descritas, nem tampouco vincula a multa isolada à multa de ofício, como fazia o § 4º da Lei 9.430 em sua redação originária. E, mais que isso, afirma textualmente a exigência da

penalidade isolada, **mesmo se apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa**, do que se extrai duas conclusões:

a) a apuração de prejuízo ou base de cálculo negativa somente se faz ao fim do exercício, sendo ilógico pretender a inaplicabilidade da multa isolada após o seu encerramento (até porque, tornaria materialmente impossível a exigência desta penalidade);

b) ao asseverar que, “**mesmo**” se verificando prejuízo ou base de cálculo negativa, isto é, mesmo que não verificado tributo a pagar (que se apura apenas com o decurso do exercício), a multa será devida... por óbvio, se não houver prejuízo, e, portanto, verificar-se obrigação de se pagar a exação, com mais razão, a penalidade isolada deverá ser aplicada.

A letra da lei (seu sentido semântico-sintático) não dá azo à processos hermenêuticos que lhe restrinjam a aplicação... a interpretação gramatical só pode ser ultrapassada se a linguagem empregada for imprecisa ou resultar numa conclusão absurda (contrária ao próprio sistema), desafiando, pois, o uso de outros instrumentos interpretativos, como, alias, pontua Humberto Ávila:

Em segundo lugar, a classificação dos argumentos não pode ser inflexível, porque, antes da interpretação, também não se sabe qual dos argumentos será mais seguro ou mesmo qual deles será pertinente à decisão de interpretação. Em alguns casos, serão os elementos linguísticos e sistemáticos que irão decidir qual das alternativas interpretativas deverá ser escolhida; em outros, pela vagueza desses elementos, só os argumentos históricos é que poderão resolver a questão interpretativa. E assim sucessivamente. É dizer: a pertinência dos argumentos depende do próprio problema posto à prova.³⁴

Se, contudo, a interpretação gramatical (que, para alguns, como Dennis Patterson,³⁵ não se trata, objetivamente, de interpretação) apresenta um resultado factível, qualquer outra construção hermenêutica será tida e havida como sofística ou falaciosa (pois a premissa - sentido semântico das palavras - não se conformará com as conclusões).

Em linhas gerais, a Lei 9.430, tal como posta atualmente, não dá mais margens para elocubrações sobre o seu correto sentido. E, notem, não estou dizendo que ela não mereça críticas! Não abandonei o sentimento visceral que guiou minhas decisões até aqui e continuo a considerar "injusta" a imposição de duas penalidades que, não raro, decorrem de um mesmo grupo de eventos conectados, sem que se observe a efetiva intenção do agente em descumprir, por exemplo, a obrigação acessória. E, mais que isso, entendo que a cominação das penalidades em testilha, de forma cumulada, fere o princípio da proporcionalidade e, ato contínuo, a garantia constitucional do não-confisco (art. 150, IV, da CRF88).

Como é sabido, entretanto, a validade da norma legal, a luz do texto constitucional, não encontra, nesta seara, o foro próprio para seu questionamento.

Até que haja um definitivo e concreto posicionamento da Jurisprudência Judicial sobre o tema, o fato é que a Lei 9.430 permanece incólume e plenamente aplicável. Nesta esteira, se até o advento da Lei 11.488/07 não havia uma previsão específica que autorizasse a

³⁴ ÁVILA, Humberto. Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico in Revista da Faculdade de Direito da UFRGS, vol. 19, março/2001, p. 170.

³⁵ PATTERSON, Dennis. Meaning, Mind and Law. Ashgate: Law Series, Tom D. Campbell, 2008, pp. 50 e ss.

cumulação destas penalidades, com a redação atual do art. 44, I e II, não vejo como refugir à literalidade do texto legal, sendo cabível, pois, com todas as críticas morais e de validade constitucional cabíveis, a exigência cumulada das penalidades..

Apenas para finalizar, *venia concessa*, mas teoria da consunção, natural do direito penal, não encontra guarida no direito tributário (posição que, agora, assumo). Ambas disciplinas primam pela legalidade estrita e, diferentemente da esfera criminal, cuja legislação prevê, expressamente, a aplicação desta teoria ao concurso de crimes, o sistema fiscal tributário não contém semelhante disposição. "*Pau que dá em Chico, dá em Francisco*"! Se entendo e defendo a legalidade estrita para afastar exigências que rompam com a ordem legal (em decorrência de uma qualificação econômica dos fatos, v.g.), não posso dela me afastar para validar teses construídas à margem do sistema legal, tão só para favorecer o contribuinte.

A luz do exposto, e divergindo do D. Relator somente quanto ao ponto em exame, voto por dar provimento ao Recuso de Ofício a fim de restabelecer a exigência da multa isolada incidente sobre a parcela das estimativas não recolhida.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca