



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

Processo nº 16561.720141/2013-50
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.469 – 1ª Turma
Sessão de 7 de março de 2018
Matéria AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. CONCOMITÂNCIA DE MULTAS. JUROS SOBRE MULTA
Recorrente CA PROGRAMAS DE COMPUTADOR, PARTICIPAÇÕES E SERVIÇOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

ÁGIO INTERNO. AUSÊNCIA DE DISPÊNDIO. INDEDUTIBILIDADE.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio gerado internamente ao grupo econômico sem que tenha havido dispêndio efetivo.

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

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

Em observância ao princípio da *non reformatio in pejus*, no entanto, é mantida a decisão recorrida que adota solução menos onerosa à Contribuinte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

LANÇAMENTOS REFLEXOS OU DECORRENTES.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, (i) quanto ao ágio, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento; (ii) quanto à desconsideração de valores a deduzir dos tributos pela fiscalização, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento; (iii) quanto à multa isolada, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe deram provimento e (iv) quanto aos juros de mora sobre multa de ofício, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. A conselheira Cristiane Silva Costa manifestou intenção de apresentar declaração de voto, porém não o fez até o encerramento do prazo regimental.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

C.A. PROGRAMAS DE COMPUTADOR, PARTICIPAÇÕES E SERVIÇOS LTDA. recorre a este Colegiado, por meio do Recurso Especial de e-fls 2157, contra o acórdão nº 1401-001.584, de 5 de abril de 2016 (e-fls. 2081), que deu parcial provimento ao recurso voluntário para desqualificar a multa de ofício de 150% para 75% e para cancelar as multas isoladas aplicadas nos períodos de 2008 a 2012, mas mantendo a diferença de multa isolada na parte em que sua base de cálculo exceder a base de cálculo da multa de ofício por ano calendário.

O recurso foi admitido por meio do Despacho de e-fls. 2387, sendo ressalvado que os acórdãos nºs 1301-001.297 e 301-001.299 não foram admitidos como paradigmas (matéria I.1 - Ôbices legais para o registro e amortização do ágio). Interposto Agravo, a decisão em tela foi mantida (Despacho de e-fls. 2445).

A Fazenda também apresentou Recurso Especial, o qual não foi admitido por ser intempestivo (Despacho de e-fls. 2140).

Nas matérias objeto da presente discussão, o acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

(...)

ÁGIO INTERNO. ÁGIO DE SI MESMO. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL NA CRIAÇÃO DA RECORRENTE. ARTIFICIALIDADE.

Apesar de não ter havido configuração de empresa veículo, a Recorrente foi criada para gerar o ágio, pois a empresa incorporada por ela, ou mesmo a empresa uruguaia, poderia ter se tornado o tal Centro de Serviços Compartilhados. A criação da Recorrente no mesmo endereço da incorporada, com transferência de ativos, operações e funcionários desta para aquela, revela uma estratégia, sem propósito negocial, traçada para gerar a redução da tributação.

(...)

MULTAS ISOLADAS DE 50%. CONCOMITÂNCIA. PERÍODO APÓS A LEI Nº 11.488/2007. COMPARA-SE COM A MULTA DE OFÍCIO MULTIPLICADA POR 2/3. CANCELAMENTO ATÉ ESSE VALOR.

Após a Lei nº 11.488/2007, a interpretação da Súmula nº 105 do CARF deve ser no sentido de cancelar as multas isoladas apenas quando as suas bases de cálculo sejam iguais ou menores às bases de cálculo das multas de ofício.

Isso significa multiplicar a multa de ofício por 2/3 e verificar se o resultado é igual ou maior do que o valor da multa isolada. Caso o resultado seja menor do que o da multa isolada, a multa de ofício é que será cancelada ou, caso se prefira, será cancelada a multa isolada até o valor da multa de ofício multiplicado por 2/3, mantendo-se a exigência da diferença entre elas.

(...)

JUROS SOBRE MULTA. APLICABILIDADE.

Após aplicada a multa, ela se torna débito do contribuinte perante a Receita Federal. Uma vez não paga no prazo, começam a correr juros sobre essa dívida. Portanto, os juros sobre multa devem ser aplicados.

O recurso especial da Contribuinte contempla **quatro matérias**, conforme a seguir.

No tocante à primeira matéria (amortização de ágio interno) o único dos acórdãos paradigmas admitido conforme antes relatado foi o acórdão nº 1301-001.224, do qual se transcreve a parte de interesse da ementa:

Acórdão paradigma nº 1301-001.224:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário:

2005, 2006, 2007, 2008, 2009

(...)

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97. PLANEJAMENTO FISCAL INOPONÍVEL AO FISCO. INOCORRÊNCIA.

A efetivação da reorganização societária, mediante a utilização de empresa veículo, não resulta economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo e, por conseguinte, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco. O “abuso de direito” pressupõe que o exercício do direito tenha se dado em prejuízo do direito de terceiros, não podendo ser invocada se a utilização da empresa veículo, exposta e aprovada pelo órgão regulador, teve por objetivo proteger direitos (os acionistas minoritários), e não violá-los.

Não se materializando excesso frente ao direito tributário, pois o resultado tributário alcançado seria o mesmo se não houvesse sido utilizada a empresa veículo, nem frente ao direito societário, pois a utilização da empresa veículo deuse, exatamente, para a proteção dos acionistas minoritários, descabe considerar os atos praticados e glosar as amortizações do ágio.

As alegações de mérito da Recorrente em relação a essa matéria, são, em síntese, as seguintes:

a) no item "II.2. POSSIBILIDADE DE REGISTRO DE ÁGIO EM OPERAÇÃO ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO PARA FINS TRIBUTÁRIOS" do recurso, a Contribuinte registra, inicialmente, que recebeu, como integralização de aumento de seu capital, investimentos que antes eram detidos por sua controladora, dentre eles o investimento na CA_PRO. E, em obediência à legislação aplicável, avaliou este investimento pelo valor do patrimônio líquido e desdobrou o custo da aquisição em investimento e ágio (conforme determina o Art. 20 do Decreto-lei 1.598/77). Também conforme determina a legislação, o registro do ágio teve como base laudo de avaliação do investimento na CA_PRO a valor justo de mercado contratado pela Recorrente e elaborado por empresa independente de reputação no mercado (fls. 236 a 271, e tradução juramentada às fls. 272 a 290), sendo o fundamento do ágio caracterizado como consequência da expectativa de rentabilidade futura da investida. Em que pese o acórdão recorrido tenha reconhecido a possibilidade de reconhecimento do ágio interno, estabeleceu como premissa à sua dedutibilidade a existência de propósito negocial das operações societárias que a ensejaram, em particular, o propósito negocial para constituição de uma nova sociedade para a consolidação dos investimentos da América do Sul e criação de um centro de serviços compartilhados;

b) assevera que a conclusão acerca da necessidade de propósito negocial não decorre de previsão legal, como seria de se esperar em vista do princípio constitucional da

estrita legalidade que rege o Direito Tributário Brasileiro, mas veio sendo “criada” por meio da publicação de decisões administrativas que se pautaram em conceitos e princípios “importados” de outras jurisdições, bem como da aplicação imprudente das regras de contabilidade, o que certamente não pode ocorrer. Aqui aduz que para fins de determinar o regime de uma obrigação tributária, primeiro se deve recorrer à lei tributária, e, apenas quando esta se reportar à contabilidade ou permitir que o intérprete a ela recorra, é que se deve buscar suporte nas lições contábeis, sendo que *“não é possível admitir o caminho inverso, ou seja, aquele que parte da contabilidade para (re)definir o que a lei tributária já definiu”*. E assim argumenta em relação:

34 Importante esclarecer que, ainda que o acórdão aduza que “o Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 1/07, caso fosse o único fundamento a suportar o entendimento do Auto de Infração e da DRJ, não poderia ser aplicado ao caso aqui em análise”, conclui pela necessidade de propósito negocial para a geração do ágio exclusivamente em razão das normas contábeis ao aferir que referido ofício “não determina a interpretação jurídica, mas ele revela que o entendimento contábil não vê substância em operações que geram ágio intra-grupo”.

35 Conclui, assim, que “a única maneira de se evitar o abuso da forma e do valor do ágio é garantir a substância do negócio”. Não obstante, a norma tributária relevante para a análise das obrigações tributárias supostamente não cumpridas pela Recorrente é o Art. 7º, da Lei 9.532/97, caput e seu inciso III. Referido dispositivo tem a seguinte redação:

(...)

36 Como se vê, o art. 7º, caput e inciso III não definem o conceito de ágio, mas apenas a hipótese em que sua amortização tributária é possível. Nada obstante, o dispositivo em comento faz referência expressa ao ágio apurado segundo o art. 20, do Decreto-lei 1.598/77. O art. 20 estava assim redigido:

(...)

37 Percebe-se que o inciso II do art. 20 do Decreto-lei, ao qual remete o art. 7º, da Lei 9.532/97, estabelece um conceito simples, mas completo, do que se deve entender por ágio para fins de definir o regime jurídico da amortização permitida pelo citado art. 7º, e não faz qualquer ressalva sobre o tipo de transação, nem mesmo sobre as partes envolvidas, para que seu registro seja aceito.

(...)

39 Muito embora seja um conceito simples, é completo e dispensa quaisquer estudos adicionais para o seu bom entendimento. Em outras palavras, não é necessário (e nem seria correto) recorrer à doutrina contábil para entender o que significa a “diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de patrimônio líquido na época da aquisição”.

(...)

41 Como se vê, não havia qualquer impedimento legal para que ele seja gerado em um investimento realizado entre partes relacionadas. Tampouco havia restrição legal contrária à apuração do ágio para os casos em que a contrapartida da aquisição do investimento seria a emissão de quotas de capital social da pessoa jurídica adquirente, e não o pagamento em dinheiro.

(...)

42 É bem verdade que a contabilidade mais recentemente passou a considerar impossível a ocorrência de ágio em investimento realizado entre partes relacionadas. Ocorre que, **além de não ser a posição contábil vigente à época em que as operações em debate foram implementadas**, esta é apenas a posição da ciência contábil acerca do ágio. Estas limitações pertencem ao conceito técnico contábil de ágio, mas não ao conceito jurídico-tributário previsto no art. 20 do Decreto-lei 1.598/77, que deve ser observado para reger a obrigação tributária ora discutida.

43 Por isto, os argumentos contábeis da D. Fiscalização e do acórdão recorrido, bem como os diplomas normativos contábeis por ela citados (Resolução CFC 1.110/2007, Ofícios Circulares CVM/SNC/SEP 01/2006 e CVM/SNC/SEP 01/2007 e Pronunciamento Técnico CPC nº 04/2008), não se aplicam para determinar a possibilidade de amortização fiscal do ágio – este assunto é regulado exclusivamente pela lei tributária.

c) traz doutrina do Prof. Luís Eduardo Schoueri, em que conclui que "não há, do ponto de vista da legislação tributária, qualquer restrição ao lançamento do ágio interno e sua contabilização", importando ver, caso a caso, se a operação é simulada;

d) afirma que tal interpretação encontra respaldo, ainda, na Lei Federal nº 12.973/2014, que vedou o registro do ágio entre partes relacionadas, observando que a referida legislação, além de alterar o art. 20 do Decreto-lei 1.598/77, trouxe novas disposições sobre a amortização do ágio, substituindo as do art. 7º da Lei 9.532/97. Nesse ponto, assim argumenta:

48 O dispositivo acima transcrito cuida da amortização do ágio, e não do seu registro. E se, para permitir a amortização do ágio, o legislador teve de separar situações em que a aquisição de participação societária ocorre entre partes dependentes das que ocorrem entre não dependentes, resta claro que a relação entre as partes (dependentes ou não) não interfere com a possibilidade do registro do ágio (i.e., do ágio legal, registrado nos termos do Decreto-lei 1.598/77).

49 Assim, foi apenas a partir da vigência da referida Medida Provisória 627/2013 que deixou de ser permitido, pelo ordenamento jurídico-tributário brasileiro, a amortização do ágio gerado entre partes dependentes.

50 Esclareça-se, ainda, que nos termos do art. 106, I, do CTN, somente a norma interpretativa detém efeitos retroativos e estas são restritas às hipóteses nas quais expressamente se declaram como tal – **o que não é o caso da Medida Provisória nº 627/2013 ou da Lei nº 12.973/2014.**

51 Antes de referida Medida Provisória, forçoso reconhecer que a legislação permitia tal amortização (notadamente o art. 7º da Lei 9.532/97, que não continha a restrição incluída no art. 21, acima transcrito). Não fosse essa a decorrência lógica, não seria necessária a publicação de dispositivo normativo para proibir algo que já estava proibido, ou não seria necessário "explicitar" algo que já estava implícito.

e) no item "II.3. SUBSTÂNCIA E REALIDADE DA CONDUTA DA RECORRENTE" do recurso, a Contribuinte intenta "demonstrar a real existência e substância das operações realizadas pelo Grupo CA na América Latina (e não só no Brasil) e que, portanto, não existe qualquer vício (seja dolo, fraude ou simulação) que as macule". Principia afirmando que:

54 De acordo com a D. Fiscalização, a D. DRJ e a decisão a quo, a reestruturação do Grupo CA na América Latina não teria propósito negocial, uma vez que:

(...)

55 Em suma pretendem a D. Fiscalização e o CARF, de forma surpreendente, opinar acerca da forma pela qual devem ser conduzidos os negócios da Recorrente e de seu grupo. Apesar de o acórdão registrar que não se trata de definir como a Recorrente deve desenvolver suas operações, verifica-se que os argumentos da DRF sobre a suposta desnecessidade de se criar uma nova empresa para a unificação dos negócios do Grupo CA na América Latina foram apenas repisados pela decisão a quo. Ou seja, ainda que negue, o CARF pretende se imiscuir em seara para a qual não tem competência e conhecimento, e ainda pior, sem qualquer fundamento legal ou argumento tendente a invalidar a reestruturação **implementada** pelo Grupo CA.

f) na sequência, assevera que, embora seja irrelevante a existência de propósito negocial para a legitimidade do ágio, bastando apenas que as operações que o ensejaram não sejam simuladas, afirma que a Fiscalização não nega o propósito negocial ou econômico da consolidação dos investimentos detidos na América Latina e de um Centro de Serviços Compartilhados, opondo-se, na verdade, "à constituição de uma nova empresa (a Recorrente) para exercer estes papéis, sobretudo em razão de que já existia à época uma empresa do grupo no país, a CA_PRO". E registra que "nada obstante reconheça a substância e a realidade da constituição da Recorrente, o CARF adotou o entendimento de que este passo foi desnecessário para os designios de instituição de uma Holding na América Latina e de um centro de serviços compartilhados" e que "na opinião do CARF estas atividades poderiam ter sido desenvolvidas diretamente pela CA_PRO ou pela CA_Uru";

g) passa então a descrever e justificar a reestruturação do Grupo CA na América Latina e no Brasil, bem como destacar fatos que demonstram "a efetiva operação da Recorrente como Centro de Serviços Compartilhados", conforme excertos da peça recursal a seguir reproduzidos:

59 Pois bem. Antes da reestruturação, os investimentos nas várias empresas do Grupo CA na América Latina eram controlados também pela CA_Ca, sem qualquer possibilidade dos lucros auferidos por tais sociedades passarem pelo Brasil e serem, portanto, aqui tributados.

60 Além disso, todas elas executavam diversas atividades de forma redundante, especialmente nos departamentos de cursos administrativos e técnico-operacionais, de controladoria, de tecnologia da informação, suporte técnico e treinamento, e de assessorias de gestão, tais como marketing e análise de risco.

61 O primeiro passo para a reestruturação do Grupo CA na América Latina, e não só no Brasil, foi transferir todas as demais empresas latino-americanas sob controle da CA Uruguay S.A. (empresa Uruguiaia do Grupo CA, denominada CA_URU no TVF).

(...)

64 Posteriormente, a CA_Ca aumentou sua participação no capital da Recorrente e integralizou o aumento de capital com a contribuição de todas as quotas que detinha tanto na CA_PRO quanto na CA_URU.

65 Nesse passo, importante referir que, ao contrário do que a D. Fiscalização consigna no TVF (especificamente no item 26), tanto a contribuição da CA_PRO

quanto a da CA_URU foram realizadas a valor de mercado. Contudo, não houve desdobramento do valor do ágio em relação a CA_URU porque a diferença entre os valores justos de mercado das demais empresas do Grupo CA na América Latina (de acordo com os quais se deu a emissão de novas quotas do capital social da Recorrente) e os valores de patrimônio líquido não era significativa.

66 Após as contribuições dos investimentos da CA_URU e da CA_PRO para a Recorrente, o Grupo CA na América Latina restou estruturado da forma ilustrada no organograma de fls. 212, abaixo resumido:

67 O Grupo CA optou por criar referido Centro de Serviços Compartilhados no Brasil porque aqui é que se realizam suas principais operações na região da América Latina.

68 Antes mesmo da constituição da Recorrente, diversas medidas foram adotadas pelo Grupo CA como parte do projeto de criação do referido centro de serviços, dentre elas uma análise minuciosa das atividades desenvolvidas pelas pessoas que já trabalhavam para o Grupo CA no Brasil (por óbvio, na CA_PRO) e que poderiam ser aproveitadas na nova empresa.

(...)

70 Com base nesta análise, o Grupo CA alocou alguns empregados da CA_PRO que julgou capazes de executar as tarefas de um Centro de Serviços Compartilhados para a ora Recorrente, a CA_PAR. Como foi objeto de análise durante o procedimento fiscal, a D. Fiscalização confirmou que, de fato, inúmeros empregados foram alocados da CA_PRO para a Recorrente, CA_PAR (vide item 35 do TVF).

71 Além das DIRFs analisadas pela D. Fiscalização no TVF, também a DIPJ 2008, ano calendário 2007, demonstra que a Recorrente de fato assumiu os encargos e obrigações correspondentes aos empregados que lhe foram transferidos. Na Ficha 05-A (Despesas Operacionais), Linhas 02 (Ordenados, Salários, Gratif. E Outras Remun. a Empreg.), a Recorrente registrou despesas de R\$ 10.431.230,33 e na Linha 05 (Encargos Sociais, inclusive FGTS), despesas no valor de R\$ 4.289.949,18.

72 Como mencionado na Impugnação, o fato de a maior parte dos empregados da Recorrente terem vindo da CA_PRO, à vista do exposto, não implica qualquer vício nas operações adotadas pelo Grupo CA para reestruturar os seus negócios na América Latina, uma vez que reestruturados de fato, e não apenas “no papel”.

73 Não se poderia exigir que a Recorrente, simplesmente por ser uma empresa recém-constituída, buscasse no mercado todos os seus novos empregados, se poderia contratar profissionais com os quais já mantinha relação. Como exposto acima, a Recorrente não nega que se aproveitou da estrutura que já havia na CA_PRO. Nada obstante, a Recorrente assumiu devidamente todas as obrigações e encargos relacionados aos empregados que lhes foram transferidos.

74 A D. DRJ também omite (tal como o TVF) que, em razão da constituição e posterior prestação de serviços pela Recorrente, foi possível ao Grupo CA reduzir seus custos operacionais nas demais empresas da América Latina, com a descontinuação dos empregados alocados nos outros países que realizavam as atividades que passaram a ser prestadas pela Recorrente na condição de Centro de Serviços Compartilhado, em especial no departamento financeiro. Nesse ponto,

confira-se a listagem de pessoal descontinuado nas subsidiárias latino-americanas juntada com a impugnação (doc. 03 da impugnação).

75 Também deve ser ressaltado que a Recorrente comprovou que a ela foram alocados os ativos necessários para a execução do papel de Centro de Serviços Compartilhados – informação sobre a qual também se omitiram o TVF e a r. decisão recorrida.

76 A Recorrente tinha, além dos recursos humanos já comentados, também os recursos físicos necessários para a prestação dos serviços a que se propôs prestar para justificar sua constituição no âmbito do Grupo CA na América Latina.

77 Tal fato é evidenciado pela DIPJ 2008, juntada aos autos às fls. 1.094 a 1.127, na qual a Recorrente declarou, na Ficha 05-A (Despesas Operacionais), Linha 16 (Aluguéis), as despesas com a locação do espaço por ela ocupado, qual seja, R\$ 613.982,56.

78 Apesar de, de fato ter sido constituída no mesmo endereço da CA_PRO, a Recorrente assumiu o ônus que disso decorreu. Novamente, seria de todo fora de propósito obrigar que a Recorrente tivesse seu endereço sede em outro local que não adjacente ao da CA_PRO para somente assim provar a sua independência. Nada mais comum no mundo empresarial que empresas do mesmo grupo estejam localizadas no mesmo endereço.

79 Além de estabelecer um Centro de Serviços Compartilhados, a reestruturação na América Latina também tinha o objetivo de centralizar os investimentos do Grupo CA na América Latina, o que contribuiria para aprimorar a eficiência operacional e de controle sobre as empresas da região e, especialmente, possibilitaria às sociedades controladoras atender com maior facilidade as regras a que estão submetidas as empresas norte-americanas listadas em bolsa (recrudescidas em razão do muito conhecido Sarbanes and Oxley Act, “SOX”, de 2002).

80 Durante todo o ano-calendário de 2007, a Recorrente efetivamente operou tal como proposto no âmbito da reestruturação, prestou serviços às demais empresas do Grupo CA na América Latina e obteve rendimentos tributáveis com esta prestação de serviços, os quais ofereceu à tributação (inclusive ao Fisco Federal, tendo recolhido PIS e COFINS sobre tais rendimentos, como foi reconhecido durante o procedimento fiscal).

81 Para evidenciar a efetiva prestação de serviços, no curso do procedimento fiscal a Recorrente apresentou à D. Fiscalização cópias de registros do website da Prefeitura do Município de São Paulo em que foram registradas as notas fiscais emitidas no período (especificamente na resposta ao Termo de Intimação 02, fls. 515/526 dos autos), não tendo a D. Fiscalização em momento algum contestado a sua validade, razão pela qual se trata de fato incontroverso.

82 Além das notas fiscais acima mencionadas, também comprova a efetiva operação da Recorrente como Centro de Serviços Compartilhados a Demonstração de Resultados reportada na Ficha 06-A da DIPJ 2008, referente ao ano-calendário de 2007, em cuja Linha 05 (Receita de Prestação de Serviços – Mercados Interno e Externo) a Recorrente registrou a expressiva quantia de R\$ 21.847.115,93.

h) ao final a Recorrente assim combate as conclusões alcançadas pela Fiscalização e pelos órgãos julgadores administrativos de primeira e segunda instâncias:

83 O acórdão recorrido, por sua vez, ao tratar do montante oferecido à tributação em razão dos serviços prestados pelo Centro de Serviços Compartilhados, pretende, novamente sem autorização ou competência para tanto, questionar, não as operações como um todo, mas a falta de propósito para a criação da Recorrente. Em trecho do referido acórdão o I. Relator do acórdão recorrido conclui que a única razão para a constituição da Recorrente ter sido no Brasil era porque o grupo CA “esperava gerar um ganho gigantesco na dedução do ágio”.

84 Na opinião da D. Fiscalização e do CARF, os papéis de que a Recorrente foi incumbida na estrutura do Grupo CA na América Latina poderiam ter sido exercidos pela CA_PRO, de modo que não teria sido necessária a constituição da Recorrente. Ocorre que, ao seguir por esse caminho, a D. Fiscalização reconhece o propósito econômico e negocial da operação da Recorrente!

85 Ocorre, contudo, que a D. Fiscalização, a D. DRJ e o CARF não podem simplesmente dizer qual seria a melhor forma para que a Recorrente, e os particulares em geral, organizem seus negócios, caso contrário, caberia ao contribuinte sempre optar pela forma mais onerosa do ponto de vista fiscal. É exatamente por isso que tal atribuição não compete ao fisco, como, inclusive, restou definido no acórdão paradigmático nº 1401-001.584 ao definir que a tomada de decisões “está na órbita exclusiva da decisão dos sócios”.

86 Portanto devem ser diferenciadas situações em que a D. Fiscalização justificadamente se opõe à forma como o contribuinte realiza os seus negócios porque nela identifica vícios (por exemplo, simulação) e traz provas de sua ocorrência, daquelas em que a D. Fiscalização simplesmente entende que o contribuinte deveria ter seguido um caminho diferente ou praticado determinado negócio de forma distinta da que efetivamente foi adotada para atingir seus objetivos negociais, como o fez no presente auto de infração, **ainda que como resultado de tal negócio também tenha se buscado uma economia fiscal.**

87 Não compete ao Fisco, pois, afirmar que, entre dois caminhos possíveis para chegar a um resultado, a Recorrente deveria ter optado pelo mais oneroso, mas lhe é permitido analisar todos os aspectos da conduta e das opções dos contribuintes de modo a verificar se de fato foram implementadas na realidade.

88 Muito embora não se possa negar que os efeitos tributários da amortização do ágio tenha sido relevantes para a Recorrente, a análise do contexto inteiro da reestruturação do Grupo CA na América Latina evidencia que a conduta da Recorrente não é simulada, ainda que tenha resultado em economia fiscal.

Em relação à segunda matéria (**desconsideração de valores a deduzir dos tributos pela Fiscalização**) foram indicados como paradigmas os acórdãos a seguir, dos quais se transcreve a parte de interesse da ementa:

Acórdão paradigma nº 1101-001.210:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

DESCONSIDERAÇÃO DE ANTECIPAÇÕES. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. A exigência de crédito tributário sem a dedução de antecipações verificadas no mesmo fato gerador não representa ausência de elemento essencial ao lançamento tributário e não enseja sua nulidade.

PERDAS INDEDUTÍVEIS OU ANTECIPADAS. ANTECIPAÇÕES SUPERIORES AO TRIBUTO DEVIDO. O auto de infração é o veículo para formalização de acusação fiscal, ainda que dela não resulte exigência de crédito tributário. Se o sujeito passivo informa em sua DIPJ antecipações em valor superior ao imposto espontaneamente apurado, somado ao apurado pela Fiscalização, a descon sideração daquelas deduções somente subsiste se devidamente justificada na acusação fiscal, ou se infirmadas por razões expostas ao sujeito passivo antes do decurso do prazo decadencial

Acórdão paradigma nº 1102-000.983:

RECURSO DE OFÍCIO. APURAÇÃO DOS TRIBUTOS E MULTAS ISOLADAS.

Comprovado que a autuação deixou de considerar todas as deduções a que o contribuinte tinha direito, correta a exclusão desses valores pela decisão recorrida.

As alegações de mérito da Recorrente em relação a essa matéria, são, em síntese, as seguintes:

a) desde a Impugnação demonstrou que a Fiscalização deixou de considerar, na apuração do IRPJ e da CSLL para todos os períodos abrangidos pela autuação, valores correspondentes à deduções permitidas pelo § 4º do art. 2º da Lei 9.430/1996, relativos a “operações de caráter cultural e artístico”, “programa de alimentação do trabalhador” (“PAT”), “imposto pago no exterior s/ lucros, rendimentos e ganhos de capital”, “IRRF”, “IRRF por órgãos, autarquias e fundações federais”, “imposto pago sobre ganhos no mercado de renda variável” e “imposto de renda mensal pago por estimativa”, bem como de “CSLL retida p/ órgãos, autarquias e fundações federais”, “CSLL retida por pessoas jurídicas de direito privado” e “CSLL mensal paga por estimativa”. Referidos valores não foram utilizados no cálculo do IRPJ e da CSLL devidos em razão da *suposta* infração discutida, como se pode observar da apuração dos valores exigidos consignada nos “Demonstrativos de Apuração – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – Lucro Real” e “Demonstrativos de Apuração – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – Lucro Real” anexados ao auto de infração;

b) assinalando que há campo de deduções no formulário padronizado pela Receita Federal do Brasil para lançamento de IRPJ e de CSLL, alega que, ao contrário do exposto na decisão recorrida, é necessário se realizar o cálculo com as deduções concernentes ao período, pois, como bem exposto no acórdão paradigmático, não seria viável a existência de saldo devedor e créditos relativos ao mesmo período, sendo necessária a reapuração do valor devido principalmente por conta dos reflexos entre principal, multa e juros;

c) apresenta demonstrativos através dos quais busca demonstrar que, caso as deduções e compensações tivessem sido computadas na apuração dos valores exigidos na autuação, não haveria IRPJ/CSLL a exigir ou o valor a exigir seria muito inferior ao apurado pela Fiscalização;

d) conclui asseverando que, caso se decida por afastar a possibilidade de dedução fiscal da amortização do ágio, a apuração dos valores exigidos seja corrigida para que sejam considerados os valores de deduções e compensações relacionados, que constavam das respectivas DIPJs.

Em relação à terceira matéria (**impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício**) foram indicados com paradigmas os acórdãos a seguir, dos quais se transcreve a parte de interesse da ementa:

Acórdão paradigma nº 2201-002.868:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2009

(...)

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE. CONCOMITÂNCIA.

Incabível a aplicação da multa isolada (art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430/96), quando em concomitância com a multa de ofício (inciso II do mesmo dispositivo legal), ambas incidindo sobre a mesma base de cálculo.

Acórdão paradigma nº 9101-001.820:

ASUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (Acórdão nº CSRF 40105838).

As alegações de mérito da Recorrente em relação a essa matéria, são, em síntese, as seguintes:

a) os pagamentos mensais realizados pelas pessoas jurídicas sujeitas ao “Lucro Real” configuram mera antecipação do ajuste, i.e. etapas preparatórias da apuração e do recolhimento a ser realizado ao final do ano-calendário, aí residindo a identidade das condutas que geraram as multas de ofício e isolada. Por essas razões é que se aplica ao caso a lógica do princípio da consunção, de modo que a penalidade mais grave absorverá a menos grave, uma vez que o bem jurídico protegido pela multa proporcional (efetividade da arrecadação tributária) é mais relevante do que o bem protegido pela multa isolada (antecipação do tributo);

b) com a alteração da Lei nº 9.430/96 pela MP 351/2007 e pela Lei nº 11.488/2007, o legislador optou, na realidade, por não permitir a cumulação das multas, tendo a legislação sido alterada apenas para permitir a aplicação da penalidade mesmo quando o contribuinte apurasse prejuízo ou pagasse o tributo devido no momento da apuração final do IRPJ e da CSLL;

c) conclui no sentido de que é *"incabível a cumulação das penalidades, ainda que da forma mais branda proposta pelo v. acórdão recorrido"*;

Finalmente no que respeita à quarta matéria (inaplicabilidade de juros de mora sobre multa de ofício) foi indicado com paradigma o acórdão nº 9101-000.722, do qual se transcreve a parte de interesse da ementa:

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

As alegações de mérito da Recorrente em relação a essa matéria, são, em síntese, as seguintes:

a) não há que se falar que, que a Lei nº 9.430/96 autorizaria a incidência de juros sobre a multa. Ela tão somente prevê a incidência dos juros de mora sobre o valor dos tributos, contribuições e multas isoladas, e não sobre as multas de ofício exigidas como acessório juntamente com o tributo exigido. Deste modo, admitir-se uma interpretação extensiva do artigo 61 da Lei nº 9.430/96, significaria extrapolar o campo de incidência de tais acréscimos, contrariando a clara intenção do legislador;

b) o art. 43 da mesma Lei nº 9.430/1996 vem a reforçar a interpretação em questão, ao prever a incidência de juros de mora sobre as multas isoladas. Se a expressão *"débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições"* constante do *caput* do art. 61 contemplasse também multas, não haveria necessidade alguma de previsão no parágrafo único do artigo 43, uma vez que a incidência dos juros sobre a multa isolada, assim como a de ofício, já decorreria diretamente do artigo 61;

c) à exceção da hipótese dos juros serem cobrados a fim de indenizar o credor pelo não pagamento do tributo no prazo estipulado, qualquer outra incidência de juros seria abusiva e arbitrária, por ausência e, diga-se, contrariedade ao pressuposto legal vigente (CTN, artigos 3º, 113, 139, parágrafo 1º, e 161 do CTN. Admitir-se tal cobrança implicaria, inclusive, enriquecimento ilícito do Erário, o qual estaria aplicando a incidência dos juros de mora à obrigação principal e à multa de ofício.

Ao final pede a Recorrente que o presente recurso seja conhecido e provido, *"para que as divergências jurisprudenciais apontadas sejam sanadas, reconhecendo-se a total improcedência do auto de infração em virtude do afastamento das glosas da D. Fiscalização às exclusões procedidas pela Recorrente relativas à amortização do ágio discutido no presente processo administrativo, tendo em vista a legitimidade das condutas demonstrada nos autos, e também da inexistência de óbices legais ao reconhecimento do ágio entre partes relacionadas"*.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (e-fls. 2456), nos exatos termos a seguir:

A UNIÃO, por intermédio do Procurador da Fazenda Nacional ao final assinado, vem, respeitosamente, nos termos do art. 70 do Regimento Interno do CARF, requerer que os fundamentos do voto vencedor do acórdão recorrido, proferido pelo Eminentíssimo Conselheiro Marcos de Aguiar Villas-Bôas, sejam utilizados como CONTRARRAZÕES AO RECURSO ESPECIAL interposto pelo contribuinte, como se aqui estivessem transcritos, com o consequente desprovemento do apelo.

É o relatório.

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

Amortização de ágio interno

Trata o presente recurso especial de lançamento em que a Fiscalização a glosou da despesa de amortização de ágio gerado internamente a grupo econômico. Essa matéria vem sendo enfrentada por esta 1ª Turma da CSRF ao longo dos últimos dois anos, tendo o colegiado sistematicamente mantido as autuações fiscais.

Citem-se os acórdãos nºs 9101-002.389, 9101002.390 e 9101-002.391 (julgados de 13 de julho de 2016, de relatoria desta Conselheira, em que figuraram como autuadas empresas do Grupo Gerdau); nº 9101-002.550 (julgado em 7 de fevereiro de 2017, de relatoria desta Conselheira, autuada CVI Refrigerantes); e nº 9101-002.300 (julgado em 7 de abril de 2016, de relatoria do Conselheiro Rafael Vidal do Araújo, autuada Barigui Veículos Ltda.), cumprindo transcrever trechos das ementas dos dois últimos julgados citados:

Acórdão nº 9101-002.550:

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada.

Acórdão nº 9101-002.300:

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE. TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.

O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos econômicos efetivamente existentes. A geração de ágio de forma interna, ou seja, dentro do mesmo grupo econômico, sem qualquer lógica negocial, sem alteração do controle das sociedades envolvidas e sem qualquer desembolso constitui prova da artificialidade do ágio e torna inválida sua amortização.

A subsunção aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos artigos 385 e 386 do RIR/99, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material. Exclusivamente no caso em que a investida adquire a investidora original (ou adquire diretamente a investidora de fato) é que haverá o atendimento a esses aspectos, tendo em vista a ausência de normatização própria que amplie os aspectos pessoal e material a outras pessoas jurídicas ou que preveja a possibilidade de intermediação ou de interposição por meio de outras pessoas jurídicas.

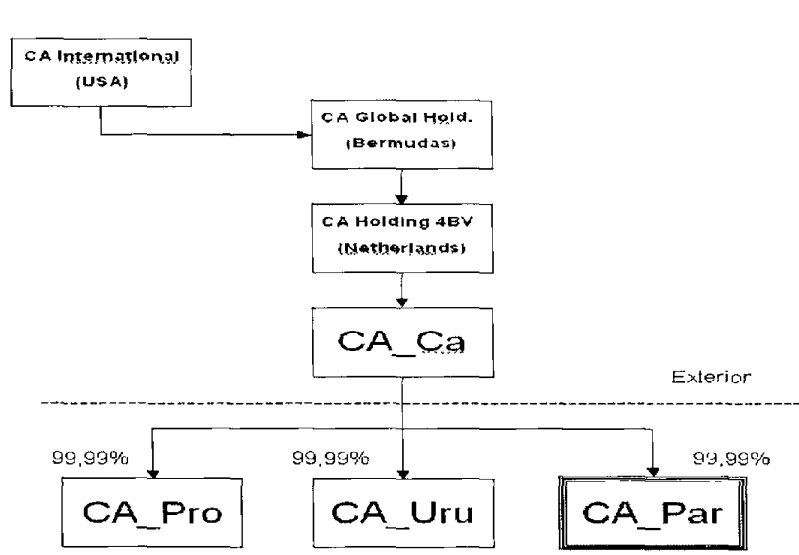
Não há previsão legal, no contexto dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos artigos 385 e 386 do RIR/99, para transferência de ágio por meio de interposta pessoa jurídica da pessoa jurídica que pagou o ágio para a pessoa jurídica que o amortizar, que foi o caso dos autos, sendo indevida a amortização do ágio pela recorrida.

Tratando-se, pois, de tema já bastante discutido por esse Colegiado, pede-se vênica para trazer elementos de outros votos desta Relatora, não sem antes bem delinear as operações de que decorreu o ágio cuja legalidade da dedução das despesas de amortizações na apuração do IRPJ e da CSLL aqui se discute.

Como se vê no Termo de Verificação Fiscal - TVF (e-fls. 1640), a autuada CA PROGRAMAS DE COMPUTADOR, PARTICIPAÇÕES E SERVIÇOS LTDA. (designada no TVF como CA_Par) deduziu despesas com amortização de ágio ao longo dos anos-calendário de 2008 a 2012 gerado internamente ao grupo Computer Associates - CA em seqüência de operações que podem ser sintetizadas conforme a seguir:

1- **CA_Ca** (Computer Associates Canada Company, empresa sediada no Canadá) controla a **CA_Pro** (Computer Associates Programas de Computador Ltda., empresa sediada no Brasil) e a **CA_Uru** (Computer Associates Uruguay, empresa sediada no Uruguai), tendo participação de 99,99% em cada uma delas. **CA_Ca**, por sua vez, é controlada indiretamente pela **CA_USA** (Computer Associates International, empresa sediada nos Estados Unidos da América), controladora mundial do Grupo Computer Associates - CA.

2- Em 07/11/2006 é constituída a **CA Par** (Computer Associates Programas de Computador, Participações e Serviços Ltda., empresa sediada no Brasil, e ora Recorrente), também controlada pela **CA_Ca**, com participação de 99,99%. A estrutura societária do grupo após a constituição da CA-Par é assim descrita graficamente no TVF:

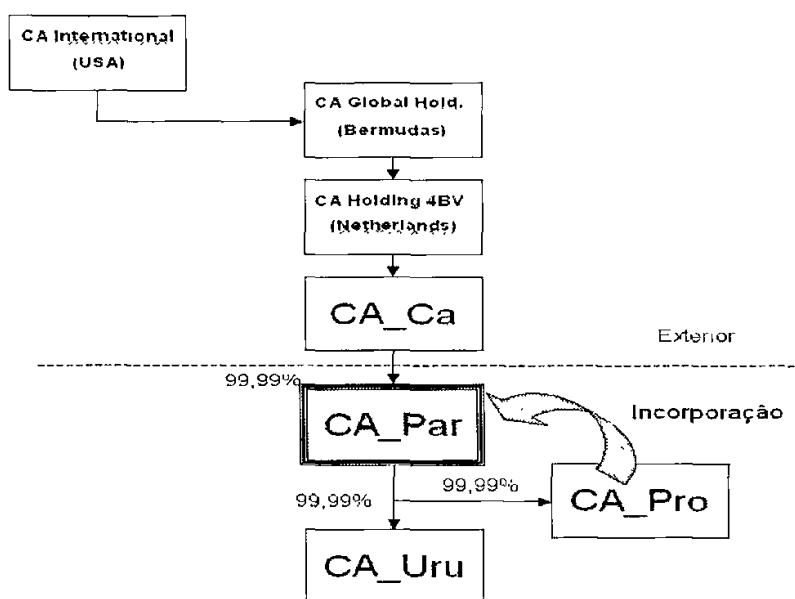


3- Pouco depois, em 22/12/2006, a **CA_Ca** subscreve e integraliza de capital social na **CA Par** utilizando-se de suas participações na **CA_Pro** e na **CA_Uru**. Passa a **CA-Par**, assim, a centralizar as participações detidas pelo Grupo CA na América Latina.

É nessa operação que surge o ágio, uma vez que o investimento da CA_Par na CA_Pro é avaliado a valor de mercado, em R\$ 482.825.000,00, com ágio de R\$ 373.336.132,00.

4- Em 19/11/2007, é alterado o objeto social da **CA_Par**, passando ela a exercer atividades de cunho inteiramente operacionais, e extremamente próximas as da sua controlada CA_Pro;

5- Pouco depois, em 31/01/2008, a **CA_Par** incorpora a **CA_Pro** e altera sua razão social para CA Programas de Computador, Participações e Serviços Ltda. E passa a amortizar o ágio contabilizado. Tal operação societária é assim ilustrada graficamente no TVF:



Em defesa da legalidade do aproveitamento tributário do ágio, a Recorrente alega, por um lado, que a conclusão acerca da necessidade de propósito negocial alcançada no acórdão recorrido não decorre de previsão legal e que não havia (antes da edição da Lei nº 12.973, de 2014) restrição à contabilização de ágio interno. Por outro, afirma o propósito negocial perseguido com as operações levadas a cabo, qual seja de consolidar os investimentos do Grupo CA na América Latina na **CA_Par** e de nela operacionalizar um Centro de Serviços Compartilhados. E ataca a posição da Fiscalização (e da Turma recorrida) no sentido de que tal desiderato poderia ter sido alcançado na empresa pré-existente CA_Pro, asseverando que *"a D. DRJ e o CARF não podem simplesmente dizer qual seria a melhor forma para que a Recorrente, e os particulares em geral, organizem seus negócios, caso contrário, caberia ao contribuinte sempre optar pela forma mais onerosa do ponto de vista fiscal"*.

Apreciando as razões trazidas pela Recorrente, entendo que não lhe assiste razão, uma vez que, como consignado nos julgados desta 1ª Turma da CSRF antes referidos, a Lei nº 9.532, de 1997, em seus artigos 7º e 8º, jamais pode ser interpretada como permissiva de dedutibilidade de uma despesa que foi “inventada”, inexistente.

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

Ora, o argumento de que antes da edição da Medida Provisória nº 627, de 2013 (convertida na Lei nº 12.973, de 2014), a legislação não vedava o ágio surgido de operações intragrupo, e, assim, o tratamento do ágio no limite do que dispõem os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, daria guarida a situações como a do presente processo improcede. Isso porque a lei em questão trata expressamente de participações adquiridas com ágio ou deságio e ágio, o que pressupõe um pagamento (ou que se arque com um dispêndio) maior do que um valor de contabilizado (como deságio pressupõe pagamento a menor), reforçando-se ainda, quando o caput do art. 7º faz referência ao Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, o qual, também de forma expressa, define o ágio como diferença entre custo de aquisição e o valor do PL ao tempo dessa aquisição:

Lei nº 9.532, de 1997:

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

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

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

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

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

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

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

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

meses após a aquisição das cotas ou ações da investida.”
(Grifei)

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

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

“11.7.1 – Introdução e Conceito

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

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

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

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

11.7.2 Segregação Contábil do Ágio ou Deságio

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

11.7.3 Determinação do Valor do Ágio ou Deságio

a) GERAL

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

b) DATA-BASE

Na prática, esse tipo de negociação é usualmente um processo prolongado, levando, às vezes, a meses de debates até a conclusão das negociações. A data-base da contabilização da

compra é a da efetiva transmissão dos direitos de tais ações aos novos acionistas; a partir dela, passam a usufruir dos lucros gerados e das demais vantagens patrimoniais.(...)

11.7.4 Natureza e Origem do Ágio ou Deságio

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

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

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

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

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

11.7.5 Amortização do Ágio ou Deságio

CONTABILIZAÇÃO

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

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

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

11.7.6 Ágio na Subscrição

(...)

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

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

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

O preço de emissão das novas ações, digamos \$ 100 cada, representa a negociação pela qual o acionista subscritor está pagando o valor patrimonial contábil da Empresa B, digamos \$ 60, acrescido de uma mais-valia de \$ 40, correspondente, por exemplo, ao fato de o valor de mercado dos ativos da Empresa B ser superior a seu valor contabilizado. Tal diferença representa, na verdade, uma reavaliação de ativos, mas não registrada pela Empresa B, por não ser obrigatória.

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

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

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

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

Com a devida vênia aos autores, é de se verificar que existe permissão legal, sim, de integralização de capital social com ações de outra empresa, que há permissão legal de

avaliação de investimentos em sociedades coligadas e controladas com o desdobramento do custo de aquisição em reavaliação; contudo, o que não há é autorização legal para, em virtude dessa integralização, lançar em contrapartida o desdobramento do custo como ágio, pois, **em operações internas, sem que um terceiro se disponha a pagar uma mais-valia, não há ágio; a contrapartida é uma reavaliação de ativos.**

Vale, a propósito, trazer à baila o que registra o TVF acerca da impossibilidade de se reconhecer a dedutibilidade de um ágio a que não corresponde um custo incorrido:

*59. O ágio gerado internamente não decorre de uma operação com propósito negocial - daí, inclusive, a ausência de um desembolso que servisse para chancelar uma transação livre da qual emergisse o valor justo de um ativo negociado por partes independentes. Importante mencionar que um ativo intangível, como no caso em tela, muita embora possa gerar benefícios econômicos para uma dada entidade, tem o seu reconhecimento contábil impedido pelo fato de **não existir um custo** que possa ser confrontado com os benefícios gerados, não se permitindo, pois, a apuração dos lucros correspondentes à realidade econômica da empresa.*

*60. No caso sob exame, no qual tanto a CA_Par quanto a CA Pro eram controladas pela CA_Ca e **sempre** fizeram parte do mesmo Grupo Empresarial, não houve negociação, nem compra, nem venda, nem mercado livre e aberto.*

*61. Segundo o próprio Relatório Econômico-financeiro da CA_Pro²¹, utilizado pela CAPar para fundamentar o registro do valor total da CAPro (investimento + ágio), em suas "Considerações Gerais", trecho abaixo transcrito, a Ernest&Young deixa claro que o efetivo valor econômico ora avaliado no laudo, entendido como valor justo de mercado, não reflete seu preço de negociação, e só seria concretizado na relação entre um hipotético comprador disposto e capaz e um vendedor hipotético disposto e capaz, **agindo em condições independentes e de igualdade em um mercado aberto e irrestrito:***

(...)

95. A fiscalizada, em que pese ter formalizado legalmente todos os atos praticados, fê-los objetivando unicamente economia tributária. Inexistiu negociação, já que se tratava de operações dos sócios com eles próprios.

96. O ágio foi constituído porque a sócia da fiscalizada, a CA_Ca, aceitou receber a totalidade das quotas da CA_Pro, que também era controlada da CA_Ca. com a "mais valia" de R\$ 378.336.132,00 (trezentos e setenta e oito milhões, trezentos e trinta e seis mil, cento e trinta e dois reais).

97. Não houve, na constituição desse ágio, a participação de nenhum agente econômico estranho aos sócios da fiscalizada. No plano dos fatos, nenhuma riqueza nova foi agregada ou mudou de propriedade. Nenhum dos sócios, em razão do ágio criado, teve acréscimo de R\$ 0,01 (um centavo) sequer ao seu patrimônio. Ninguém pagou nada a ninguém. Também não houve nenhuma circulação de riqueza nova ou de numerário em espécie.

98. Restou inequívoco que o ágio foi gerado artificialmente pela CA_Ca sobre a totalidade das quotas da CA_Pro, de sua propriedade, para integralização do capital social da CA_Par, cujas quotas também eram, repita-se, de sua propriedade.

99. Após a incorporação da CA_Pro pela CA_Par, o ágio fictício foi trazido para o patrimônio desta última, a fiscalizada, que passou a amortizá-lo mensalmente, em sua escrita fiscal, a partir de fevereiro de 2008.

100. E de ressaltar que não houve nenhum desembolso efetivo de dinheiro na operação; apenas a criação de um ágio fictício, isto é, de uma despesa inexistente do ponto de vista contábil e fiscal, sem qualquer fundamento econômico, conseqüente à manipulação encadeada de lançamentos contábeis e fiscais feitos com o único propósito de, ao fim e ao cabo, pagar menos tributos.

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

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

*“Para admitir-se o registro da parcela legalmente dedutível do ágio gerado internamente, deve-se enxergá-la tecnicamente, abstraindo outras questões, similarmente a um ativo fiscal diferido advindo de estoques de prejuízos fiscais e de bases negativas de contribuição social. Poder-se-ia advogar que seu registro encontra amparo no fato de haver uma evidência persuasiva de sua substância econômica: um diploma legal que corrobora o seu surgimento. E ainda dentro dessa corrente de pensamento, seria admitido como critério de mensuração contábil inicial, por analogia, o mesmo dispensado a um ativo fiscal diferido advindo de estoques de prejuízos fiscais e de bases negativas de contribuição social, qual seja, **mensuração a valores de saída**, utilizando o método do fluxo de benefícios futuros trazidos a valor presente, no limite de benefícios nominais projetados para dez anos.*

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

(...)

Só que, no caso desses créditos tributários derivados de operações societária entre empresas sob controle comum, não há, na essência, e também na figura das demonstrações consolidadas, qualquer desembolso que lhes dê suporte. Direitos obtidos sem custo, como direitos autorais, por exemplo, não são contabilizados; o goodwill (fundo de comércio) desenvolvido sem custo ou com custo diluído ao

longo de vários anos na forma de despesas já reconhecidas também não é contabilizado; patentes criadas pela empresa são registradas apenas pelo seu custo etc. Por que os direitos de pagar menos tributos futuros, advindos de operações com ausência de propósito negocial e permeadas por abuso de forma, seriam registrados? Essas seriam discussões no campo técnico e conceituai a serem travadas. Contudo, estimulando um pouco mais o debate, deve-se atentar para uma questão sobremaneira crucial para a Contabilidade. Do ponto de vista institucional e moral da profissão contábil, e por que não político, admitir-se o registro do ativo fiscal implica estimular o surgimento de uma indústria do ágio?

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

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

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

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

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

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

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

2013!

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

O Conselho Federal de Contabilidade editou, ainda, a Resolução CFC nº 1.110/2007 para aprovar a NBC T 19.10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, aplicável

aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2008, cujo item 120 determina expressamente:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

20.1.7 “Ágio” gerado em operações internas

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

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

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

Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, única e exclusivamente, quando o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.

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

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

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

Objetivo

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

- (a) reconhece e mensura, em suas demonstrações contábeis, os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e as participações societárias de não controladores na adquirida;*
- (b) reconhece e mensura o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill adquirido) advindo da combinação de negócios ou o ganho proveniente de compra vantajosa; e*
- (c) determina quais as informações que devem ser divulgadas para possibilitar que os usuários das demonstrações contábeis avaliem a natureza e os efeitos financeiros da combinação de negócios.*

.....

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

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

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

E não é só isso. Até o voto proferido no acórdão nº 1101-00.708 (o qual, aliás, foi reformado pelo já citado acórdão nº 9101-002.388, de relatoria desta Conselheira), a jurisprudência do CARF também trilhava o mesmo caminho, isto é, o CARF não admitia a dedutibilidade da amortização de ágio surgido em operações internas ao grupo econômico, nem

com o uso de empresas veículos, conforme acórdãos nº 101-96-724, 103-23.290, 105-17.219, todos de decisões unânimes na matéria ágio.

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

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

EM nº 00187/2013 MF

Brasília, 7 de Novembro de 2013

Excelentíssima Senhora Presidenta da República,

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

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

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

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

4. A presente Medida Provisória tem como objetivo a adequação da legislação tributária à legislação societária e às normas contábeis e, assim, extinguir o RTT e estabelecer uma nova forma de apuração do IRPJ e da CSLL, a partir de ajustes que

devem ser efetuados em livro fiscal. Além disso, traz as convergências necessárias para a apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

(...)

*15.9. O art. 20, com o intuito de alinhá-lo ao novo critério contábil de avaliação dos investimentos pela equivalência patrimonial, deixando expressa a sua aplicação a outras hipóteses além de investimentos em coligadas e controladas, e registrando separadamente o valor decorrente da avaliação ao valor justo dos ativos líquidos da investida (mais-valia) e a diferença decorrente de rentabilidade futura (**goodwill**). O § 3º determina que os valores registrados a título de mais-valia devem ser comprovados mediante laudo elaborado por perito independente que deverá ser protocolado na Secretaria da Receita Federal do Brasil ou cujo sumário deve ser registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos até o último dia útil do décimo terceiro mês subsequente ao da aquisição da participação. Outrossim, em consonância com as novas regras contábeis, foi estabelecida a tributação do ganho por compra vantajosa no período de apuração da alienação ou baixa do investimento;*

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ou seja, não apenas as operações que envolvem duas pessoas jurídicas sob controle comum caracterizam-se como partes dependentes: a nova lei incluiu as pessoas físicas, com situações, por exemplo, em que o alienante é parente ou afim até o terceiro grau do sócio acionista da empresa. Assim, passa a ser possível a existência de um ágio contábil (diferente do ágio interno), mas que ao teor da nova legislação, a sua dedutibilidade fica vedada.

Por oportuno, é também equivocada o entendimento de quem concebe que existe um ágio fiscal e um ágio contábil, ou que a legislação societária permitiu algo diferente da contabilidade nesse aspecto.

É que a legislação tributária, no artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, trata do ágio apurado na aquisição de participações em Sociedades Coligadas ou Controladas Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido nos seguintes termos (destaque acrescido):

Desdobramento do Custo de Aquisição

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Essas disposições contidas no art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77 estão em perfeita sintonia com as normas contábeis contemporâneas à expedição do Decreto-lei nº 1.598/77, conforme se pode constatar no disposto na Instrução CVM nº 01 de 27 de abril de 1978, conforme destaque:

(...)

Desdobramento do custo de aquisição de investimento

XX - Para efeito de contabilização, o custo de aquisição de investimento em coligada ou em controlada deverá ser

desdobrado e os valores resultantes desse desdobramento contabilizados em sub-contas separadas:

a) equivalência patrimonial baseada em balanço patrimonial ou em balancete de verificação levantado até, no máximo, sessenta dias antes da data da aquisição pela investidora ou pela controladora, consoante o disposto no Inciso XI

b) ágio ou deságio na aquisição, representado pela diferença para mais ou para menos, respectivamente, entre o custo de aquisição do investimento e a equivalência patrimonial.

XXI - o ágio ou deságio computado na ocasião da aquisição do investimento deverá ser contabilizado com indicação do fundamento econômico que o determinou:

a) diferença para mais ou para menos entre o valor de mercado de bens do ativo e o valor contábil desses mesmos bens na coligada ou na controlada;

b) diferença para mais ou para menos na expectativa de rentabilidade baseada em projeção do resultado de exercícios, futuros;

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

XXII - O ágio ou o deságio decorrente da diferença entre o valor de mercado de bens do ativo e o valor contábil na coligada ou na controlada desses mesmos bens deverá ser amortizado na proporção em que for sendo realizado na coligada ou na controlada por depreciação, por amortização ou por exaustão dos bens, ou por baixa em decorrência de alienação ou de perecimento desses mesmos bens.

XXIII - O ágio ou o deságio decorrente da expectativa de rentabilidade deverá ser amortizado no prazo e na extensão das projeções que o determinaram ou quando houver baixa em decorrência de alienação ou de perecimento do investimento antes de haver terminado o prazo estabelecido para amortização.

(...)

Portanto, o ágio a que se refere a legislação fiscal é exatamente o mesmo tratado pela legislação societária, possuindo conteúdo puramente econômico/contábil.

Concluindo, não se pode aceitar e validar nos autos ora em análise é que um Grupo Econômico, por meio de um laudo de reavaliação de ativos com base em rentabilidade futura, aumente o valor de seus ativos, crie o ágio e depois deduza a amortização desse ágio da base de cálculo do IRPJ e da CSLL sem ter, sequer, efetuado qualquer dispêndio sobre esse ágio. É inimaginável aceitar isso como uma *mens legis*!

E se não é essa a “mens legis”, como dizer que o contribuinte agiu conforme a lei? Por essas razões, deve o lançamento de ofício ser mantido, negando-se provimento ao recurso da Contribuinte.

Desconsideração de valores a deduzir dos tributos pela Fiscalização

Nesse tema a Recorrente alega, em síntese, que a Fiscalização deixou de considerar, na apuração do IRPJ e da CSLL para todos os períodos abrangidos pela autuação, valores correspondentes à deduções permitidas pelo § 4º do art. 2º da Lei 9.430/1996, relativos a “operações de caráter cultural e artístico”, “programa de alimentação do trabalhador” (“PAT”), “imposto pago no exterior s/ lucros, rendimentos e ganhos de capital”, “IRRF”, “IRRF por órgãos, autarquias e fundações federais”, “imposto pago sobre ganhos no mercado de renda variável” e “imposto de renda mensal pago por estimativa”, bem como de “CSLL retida p/ órgãos, autarquias e fundações federais”, “CSLL retida por pessoas jurídicas de direito privado” e “CSLL mensal paga por estimativa”. E aduz que, caso as deduções e compensações tivessem sido computadas na apuração dos valores exigidos na autuação, não haveria IRPJ/CSLL a exigir ou o valor a exigir seria muito inferior ao apurado pela Fiscalização, requerendo que sejam considerados os valores de deduções e compensações relacionados, que constavam das respectivas DIPJs.

Sem razão a Recorrente.

Quando a Contribuinte apresentou as DIPJ relativas a cada um dos anos-calendário compreendidos na autuação, apurou o lucro real e a base de cálculo da CSLL e, aplicando as alíquotas correspondentes, chegou ao montante de IRPJ e CSLL devido em cada um dos anos-calendários. Deduziu, então, desses montantes, as diversas deduções de IRPJ e CSLL que entendia cabíveis (IR e CSLL retidos na fonte, IR e CSLL mensais pagos por estimativas, operações de caráter cultural e artístico, etc.), chegando ao IR a pagar e à CSLL a pagar. No AC 2011, por exemplo, tanto o IRPJ a pagar quanto a CSLL a pagar, corresponderam a zero. Já no AC 2012, o IRPJ a pagar foi de (-) R\$ 12.997.782,86 e a CSLL a pagar foi de (-) R\$ 2.625.078,27, tudo conforme as DIPJ que constam dos autos.

Pois bem, quando a Fiscalização lavrou o auto de infração, apurou o montante excluído indevidamente pela Contribuinte das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL para cada AC (glosa das despesas de amortização de ágio), chegando às bases de cálculo ajustadas (pela Fiscalização) e à diferença (tributável) entre as bases ajustadas pela Fiscalização e aquelas apuradas pela Contribuinte em DIPJ.

Na situação em que a BC apurada pela Contribuinte foi negativa (AC 2012), a base de cálculo ajustada restou inferior ao montante glosado e o IRPJ e a CSLL constituídos no auto de infração não foram apurados sobre o montante glosado mas sobre a base ajustada (ou seja, o prejuízo fiscal apurado em DIPJ foi compensado). Confira-se o quadro que consta no TVF e o demonstrativo que consta no auto de infração, ambos referentes ao IRPJ:

IRPJ

Ano-Calendário	Lucro Real DIPJ	Glosa de Exclusões do Ágio Interno (+)	Lucro Real Ajustado pelo Fisco (=)	Diferença Tributável
2008	26.084.538,04	38.476.807,57	64.561.345,61	38.476.807,57
2009	16.701.490,07	42.037.348,01	58.738.838,08	42.037.348,01
2010	20.200.744,55	42.037.348,03	62.238.092,58	42.037.348,03
2011	17.609.385,26	42.037.348,03	59.646.733,29	42.037.348,03
2012	(10.700.853,62)	42.037.348,00	31.336.494,38	42.037.348,00
Totais	70.011.652,39	206.626.199,03	27.6637.851,42	206.626.199,03

Processo nº 16561.720141/2013-50
Acórdão n.º 9101-003.469

CSRF-T1
Fl. 2.492

RESULTADO DAS ATIVIDADES EM GERAL DECLARADO			
Prejuízo das Atividades em Geral Declarado			10.700.853,62
INFRAÇÕES EM BASE DE CÁLCULO SUJEITAS A COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS			
Multa	Infração	Valor Tributável	
150,00%	Operacional	42.037.348,00	(1)
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS			
Valor Tributável	Prejuízo do Período Compensado	Prejuízo de Períodos Anteriores Compensado	Valor Tributável após Compensação
(1) 42.037.348,00	10.700.853,62	0,00	31.336.494,38

Observe-se, no entanto, que se a base de cálculo negativa apurada (prejuízo) em DIPJ pela Contribuinte foi (e devia ser) considerada no cálculo do montante de tributo constituído no auto de infração, o mesmo não se pode dizer das deduções aqui em discussão, as quais são feitas sobre o montante de tributo apurado para se chegar ao saldo de tributo a pagar. Isso por um simples motivo: tais deduções já foram feitas nas DIPJ apresentadas pela Contribuinte e não foram objeto da ação fiscal.

É o caso, por exemplo, dos antes assinalados saldos negativos de IRPJ e CSLL apurados pela Contribuinte na sua DIPJ do AC 2012 [respectivamente de (-) R\$ 12.997.782,86 e (-) R\$ 2.625.078,27], saldos esses que são negativos por que o imposto apurado na DIPJ era zero (houve prejuízo no AC 2012, como antes destacado). Sobre esse imposto igual a zero houve deduções de Imposto Pago no Exterior, de IR Fonte, além de outras de deduções. É o que se vê a seguir:

CNEJ 08.469.511/0001-69	DIPJ 2013 Ano-calendário 2012	Pag. 17 de 120
Ficha 12A - Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real - PJ em Geral		
Discriminação	Valor	
IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL		
01.À Alíquota de 15%	0,00	
02.Adicional	0,00	
DEDUÇÕES		
03.(-)Operações de Caráter Cultural e Artístico	0,00	
04.(-)Programa de Alimentação do Trabalhador	0,00	
05.(-)Desenvolvimento Tecnológico Industrial / Agropecuário	0,00	
06.(-)Atividade Audiovisual	0,00	
07.(-)Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente	0,00	
08.(-)Fundos Nacional, Estaduais ou Municipais do Idoso (Lei nº 12.213/2010)	0,00	
09.(-)Atividades de Caráter Desportivo	0,00	
10.(-)Progr. Nac. Apoio à Atenção Oncológica - PRONON (Lei 12.715/12, arts.1ºe4º)		
11.(-)Progr. Nac. Apoio Atenção Saúde Pessoa Defic.-PRONAS/PCD(L.12.715/12,3ºe4º)		
12.(-)Valor Remuneração da Prorrogação Licença-Maternidade (Lei nº 11.770/2008)	0,00	
13.(-)Isenção e Redução do Imposto	0,00	
14.(-)Redução por Reinvestimento	0,00	
15.(-)Imp. Pago no Ext. s/ Lucros, Rend. e Ganhos de Capital	2.674.790,65	
16.(-)Imp. de Renda Ret. na Fonte	2.549.845,75	
17.(-)IR Retido na Fonte por Órgãos, Aut. e Fund. Fed. (Lei nº 9.430/1996)	4.030.131,07	
18.(-)IR Retido na Fonte p/ Demais Ent. da Adm. Púb. Fed. (Lei nº 10.833/2003)	0,00	
19.(-)Imp. Pago Inc. s/ Ganhos no Mercado de Renda Variável	0,00	
20.(-)Imp. de Renda Mensal Pago por Estimativa	3.743.015,39	
21.(-)Parcelamento Formalizado de IR sobre a Base de Cálculo Estimada	0,00	
22.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	-12.997.782,86	

Ora, quando a Recorrente apresenta no presente recurso o quadro "IRPJ – período base 2012 – Reprocessamento da Ficha 12-A da DIPJ 2013 Considerando-se as deduções e compensações informadas na DIPJ e não contestadas pela D. Fiscalização", pretende que, do montante de IRPJ e CSLL apurado no auto de infração por conta da amortização indevida do ágio, se **deduza mais uma vez** as deduções que já foram feitas na

DIPJ pela Contribuinte, o que carece de lógica. Vale, a propósito, destacar as considerações feitas no acórdão da DRJ que julgou a impugnação da ora Recorrente a esse respeito:

Cabe notar que o cálculo apresentado pela impugnante a fl. 1.820, em que seria "reprocessada" a Ficha 12-A da DIPJ 2013, desconsidera o saldo negativo de imposto de renda a pagar apurado pela contribuinte nessa DIPJ, no valor de R\$ 12.997.797,26.

Na realidade, a impugnante entende que, ao invés de constituir de ofício o crédito tributário corresponde ao valor não oferecido à tributação, a autoridade fiscal deveria ter somente reduzido o crédito de saldo negativo de IRPJ e de CSLL apurado nas DIPJ no valor de \$ 12.997.797,26, para R\$ 5.187.659,27.

Observe-se que tal saldo negativo de IRPJ do AC 2012 podia ter sido aproveitado em uma compensação posterior de tributos a pagar (como sói acontecer) quando da ação fiscal. E eventual compensação não é, por evidente, checada na ação fiscal. Tal hipótese não passou despercebida pelo acórdão recorrido. Confira-se:

Se havia, por outro lado, saldo negativo, eles foram utilizados nos respectivos anos posteriores. Caso não tenham sido utilizados, estão ainda acumulados para utilização e sendo paulatinamente atualizados.

O campo "deduções" existente no Auto de Infração refere-se a eventuais deduções que possam estar sendo discutidas naquele lançamento. Há casos em que se tributa determinados valores, mas é preciso deduzir outros a eles ligados diretamente. Não é a situação aqui.

Pelo todo exposto, nega-se provimento ao recurso especial também no que se refere ao presente tópico.

Concomitância das multas isolada e de ofício

Nessa matéria a Recorrente alega, em apertada síntese, que à imposição paralela da multa de ofício proporcional e da multa por falta de recolhimento das estimativas mensais se aplica o princípio da consunção e que com a alteração da Lei nº 9.430/96 pela MP 351/2007 e pela Lei nº 11.488/2007, o legislador optou, na realidade, por não permitir a cumulação das multas, tendo a legislação sido alterada apenas para permitir a aplicação da penalidade mesmo quando o contribuinte apurasse prejuízo ou pagasse o tributo devido no momento da apuração final do IRPJ e da CSLL. Aduz, assim, que é "*incabível a cumulação das penalidades, ainda que da forma mais branda proposta pelo v. acórdão recorrido*".

Esta 1ª Turma da CSRF tem decidido reiteradamente em sentido contrário, entendendo que não se aplica aqui o princípio da consunção e que a alteração legislativa promovida pela MP nº 351/2007, no art. 44, da Lei nº 9.430/1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável, bem como concluindo que a multa isolada pode ser aplicada mesmo após o encerramento do ano-calendário.

Peço vênia, portanto, para reproduzir excerto do já referido acórdão nº 9101-002.901, adotando-se aqui as razões de decidir lá expressas:

Dito isso, tem-se que a lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou, o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais, a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução. Observe-se:

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

[...]

Há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base impositiva ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do

prazo, sem o acréscimo da multa de mora. *E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que imporia o afastamento da penalidade menos gravosa.*

Ora, a vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, esta penalidade foi prevista nos mesmos termos daquela aplicável ao tributo não recolhido no ajuste anual, ou seja, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, inclusive no mesmo percentual de 75%, e passível de agravamento ou qualificação se presentes as circunstâncias indicadas naquele dispositivo legal. Veja-se:

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

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

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

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

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

[...]

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)

[...]

A redação original do dispositivo legal resultou, assim, em punições equivalentes para a falta de recolhimento de estimativas e do ajuste anual. E, decidindo sobre este conflito, a jurisprudência administrativa posicionou-se majoritariamente contra a subsistência da multa isolada, porque calculada a partir da mesma base de cálculo punida com a multa proporcional, e ainda no mesmo percentual desta.

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição. Observe-se:

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

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

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

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

As consequências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

Logo, tendo sido alterada a base de cálculo eleita pelo legislador para a multa isolada de totalidade ou diferença de tributo ou contribuição para valor do pagamento mensal, não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido.

Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos nºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, nº 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, nº 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, nº 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, nº 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e nº 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.

Daí porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela Lei nº 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (e-fls. 236):

Portanto, cabe excluir a exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional.

Em despacho de admissibilidade de embargos de declaração por omissão, interpostos pela Fazenda Nacional contra aquela decisão, e rejeitados, foi dito o seguinte (e-fls. 247):

Por fim, reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas. Isso porque é sabido que um dos fatores que levou à mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que à época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte [das] disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

[...].

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual.

Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir, no

parágrafo § 1º, excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensinar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência.

Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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

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

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

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário. A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário. A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente¹.

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

E foi, justamente, a alteração legislativa acima que motivou a edição da referida Súmula CARF nº 105.

Explico.

O enunciado de súmula em referência foi aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 08 de dezembro de 2014. Antes, enunciado semelhante foi, por sucessivas vezes, rejeitado pelo Pleno da CSRF, e mesmo pela 1ª Turma da CSRF. Veja-se, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009²

[...]

ANEXO I

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº :

Até a vigência da Medida Provisória nº 351/2007, a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência de antecipações não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual.

[...]

PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012³

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

II- ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 1ª TURMA DA CSRF:

¹ Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

² Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

³ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401- 00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/ 10/ 2011.

[...]

III- ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 2ª TURMA DA CSRF:

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401- 00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/ 10/ 2011.

[...]

PORTARIA Nº- 18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013⁴

[...]

ANEXO I

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

Até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes: 9101-001261, de 22/11/11; 9101-001203, de 22/11/11; 9101-001238, de 21/11/11; 9101-001307, de 24/04/12; 1402-001.217, de 04/10/12; 1102-00748, de 09/05/12; 1803-001263, de 10/04/12.

[...]

PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2014⁵

⁴ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

[...]

ANEXO I

[...]

II - Enunciados a serem submetidos à 1ª Turma da CSRF:

[...]

13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

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

Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

[...]

*É de se destacar que os enunciados assim propostos de 2009 a 2013 exsurtem da jurisprudência firme, contrária à aplicação concomitante das penalidades **antes** da alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. **Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.***

De outro lado, a discussão acerca dos lançamentos formalizados em razão de infrações cometidas a partir do novo contexto legislativo ainda não apresentava densidade suficiente para indicar qual entendimento deveria ser sumulado.

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória nº 351", de 2007, ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das penalidades a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

⁵ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares⁶ à parcela do litígio já pacificada.

*Assim, a Súmula CARF nº 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência **infrações cometidas antes da alteração** promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007, e ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.*

*Neste sentido, vale observar que os precedentes indicados para aprovação da súmula reportam-se, todos, a **infrações cometidas antes de 2007**:*

Acórdão nº 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

⁶ Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e alterado pela Portaria MF nº 586, de 2010:

[...]

Anexo II

[...]

Art. 18. Aos presidentes de Câmara incumbe, ainda:

[...]

XXI - negar, de ofício ou por proposta do relator, seguimento ao recurso que contrarie enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, em vigor, quando não houver outra matéria objeto do recurso;

[...]

Art. 53. A sessão de julgamento será pública, salvo decisão justificada da turma para exame de matéria sigilosa, facultada a presença das partes ou de seus procuradores.

[...]

§ 4º Serão julgados em sessões não presenciais os recursos em processos de valor inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) ou, independentemente do valor, forem objeto de súmula ou resolução do CARF ou de decisões do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.

[...]

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

[...]

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

Acórdão nº 9101-001.203:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTOS. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.

Acórdão nº 9101-001.238:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

[...]

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

Acórdão nº 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem

dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão nº 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

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

[...]

Acórdão nº 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa:

[...]

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas.

[...]

Acórdão nº 1803-001.263:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

[...]

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

Frente a tais circunstâncias, ainda que precedentes da súmula veiculem fundamentos autorizadores do cancelamento de exigências formalizadas a partir da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, não são eles, propriamente, que vinculam o julgador administrativo, mas sim o enunciado da súmula, no qual está sintetizada a questão pacificada.

Digo isso porque esses precedentes têm sido utilizados para se tentar aplicar outra tese no sentido de afastar a multa, qual seja a do princípio da consunção. Ora se o princípio da consunção fosse fundamento suficiente para inexigibilidade concomitante das multas em debate, o enunciado seria genérico, sem qualquer referência ao fundamento legal dos lançamentos alcançados. A citação expressa do texto legal presta-se a firmar esta circunstância como razão de decidir relevante extraída dos paradigmas, cuja presença é essencial para aplicação das consequências do entendimento sumulado.

Há quem argumente que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Sustentam os adeptos dessa tese que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do ano-calendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria bis in idem, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN.

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do acórdão nº 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.

Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

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

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

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale destacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo. Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSSL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. "É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96" (AgRg no REsp 694278-RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.”

(Recurso Especial 529570 / SC - Relator Ministro João Otávio de Noronha - Segunda Turma - Data do Julgamento 19/09/2006 - DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.” (Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 - Relator Ministro Humberto Martins - Segunda Turma - DJ 17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer

obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que tratasse, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de “pagamento de tributo”, dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos⁷ e exigidas de forma isolada.

Sob esta ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos. Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acima citadas expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma opção, e distinguem a antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de

⁷ Lei nº 10.426, de 2002: Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

IV - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

[...]

seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

É certo que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já consolidou seu entendimento contrariamente à aplicação concomitante das penalidades em razão do princípio da consunção, conforme evidencia a ementa de julgado recente proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.

1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015).

2. Agravo Regimental não provido.

Todavia, referidos julgados não são de observância obrigatória na forma do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do ano-calendário. Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral.

Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do acórdão nº 1302-001.823:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 - que elaborou o texto final do

anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta⁸:

O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e aplicação do direito*, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.

A ‘forma de sancionar’ é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material.

Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual “quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades”. Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: “Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI – Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas”. E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: “As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo”.[16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de

⁸ http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644

domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito-fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do acórdão nº 9101-002.251:

[...]

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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

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

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

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

*A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". Ademais, quando o legislador estipula na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal **ainda que** tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade **mesmo se** apurado lucro tributável e, por consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.*

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de bis in idem sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de bis in idem.

Neste sentido, aliás, são as considerações do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

[...]

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do

§ 1º do art. 44 e, consequentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos de que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ-estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor⁹. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a

⁹ Lei nº 9.430, de 1996, art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

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

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

Imprópria, portanto, a ampliação do conteúdo expresso no enunciado da súmula a partir do que consignado no voto condutor de alguns dos paradigmas.

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF nº 105 e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.

Somente a essência extraída dos paradigmas, integrada ao enunciado - no caso, mediante expressa referência ao fundamento legal aplicável antes da edição da Medida Provisória nº 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996) - , representa o entendimento acolhido pela 1ª Turma da CSRF a ser observado, obrigatoriamente, pelos integrantes da 1ª Seção de Julgamento. Nada além disso.

De outro lado, releva ainda destacar que a aprovação de um enunciado não impõe ao julgador a sua aplicação cega. As circunstâncias do caso concreto devem ser analisadas e, caso identificado algum aspecto antes descon siderado, é possível afastar a aplicação da súmula.

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF nº 105 é omissivo acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996. Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1302-001.753:

A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R\$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R\$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a aplicação da Súmula CARF nº 105 de seguinte teor: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Os períodos de apuração autuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF nº 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida em dezembro/2002. Importa, assim, avaliar se o entendimento sumulado determinaria a exoneração de toda a multa isolada aqui aplicada.

A referência à exigência **ao mesmo tempo** das duas penalidades não possui uma única interpretação. É possível concluir, a partir do disposto, que não subsiste a multa isolada aplicada no mesmo lançamento em que formalizada a exigência do ajuste anual com acréscimo da multa de ofício proporcional, ou então que a multa isolada deve ser exonerada quando exigida em face de antecipação contida no ajuste anual que ensejou a exigência do principal e correspondente multa de ofício. Além disso, pode-se interpretar que deve subsistir apenas uma penalidade quando a causa de sua aplicação é a mesma.

Os precedentes que orientaram a edição da Súmula CARF nº 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:

[...]

Observa-se nas ementas dos Acórdãos nº 9101-001.261, 9101-001.307 e 1803-001.263 a abordagem genérica da infração de falta de recolhimento de estimativas como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, e que por esta razão é absorvida pela segunda infração, devendo subsistir apenas a punição aplicada sobre esta. Sob esta vertente interpretativa, qualquer multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas sucumbiria frente à exigência do ajuste anual com acréscimo de multa de ofício.

Porém, os Acórdãos nº 9101-001.203 e 9101-001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos nº 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.

A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF nº 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance.

Considerando que, no presente caso, as infrações foram apuradas de forma independente - estimativa não recolhida em razão de seu parcelamento parcial e ajuste anual não recolhido em razão da compensação de bases negativas acima do limite legal - e assim resultaram em distintas bases para aplicação das penalidades, é válido concluir que não há concomitância em relação à multa isolada aplicada sobre a parcela de R\$ 62.534,89 (= R\$ 94.130,67 - R\$ 31.595,78), correspondente à estimativa de CSLL em dezembro/2002 que excede a falta de recolhimento apurada no ajuste anual.

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 1201-00.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

[...]

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.

Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 – R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

Estimativa remanescente (R\$ 3.826.453,79 x 25%): R\$ 956.613,45

Multa isolada mantida (R\$ 956.613,45 x 50%): R\$ 478.306,72

Multa isolada excluída (R\$ 1.109.844,27 – R\$ 478.306,72): R\$ 631.537,55

[...]

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas não aplicá-la a casos distintos. Assim, a referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões cujo significado não pode ser identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.

Como antes referido, no presente processo a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Sendo assim e diante do todo o exposto, não só não há falar na aplicação ao caso da Súmula CARF nº 105, como não se pode cogitar da impossibilidade de lançamento da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas após o encerramento do ano-calendário.

Como se viu, a multa de 50% prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e calculada sobre o pagamento mensal de antecipação de IRPJ e CSLL que deixe de ser efetuado penaliza o descumprimento do dever de antecipar o recolhimento de tais tributos e independe do resultado apurado ao final do ano-calendário e da eventual aplicação de multa de ofício.

Nessa condição, a multa isolada é devida ainda que se apure prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, conforme estabelece a alínea "b" do referido inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo que não haveria sentido em comando nesse sentido caso não se pudesse aplicar a multa após o encerramento do ano-calendário, eis que antes de encerrado o ano sequer pode se determinar se houve ou não prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

No mesmo sentido do entendimento aqui manifestado citam-se os seguintes acórdãos desta 1ª Turma da CSRF: 9101-002.414 (de 17/08/2016), 9101-002.438 (de 20/09/2016) e 9101-002.510 (de 12/12/2016).

Vê-se, no entanto, que a Turma recorrida manifestou entendimento diverso desse que se sedimentou nesta 1ª Turma da CSRF.

Deveras, no voto condutor do acórdão recorrido, o Conselheiro Marcos de Aguiar Villas-Bôas se manifesta no sentido de que a partir da vigência da Lei nº 11.488, de 2007, a Súmula nº 105 do CARF deve ser interpretada "no sentido de cancelar as multas isoladas apenas quando as suas bases de cálculo sejam iguais ou menores às bases de cálculo das multas de ofício", conferindo "interpretação mais mediadora, mais justa para a matéria em questão, pois evita a aplicação concomitante de multas ao mesmo tempo em que evita a aplicação de sanções muito brandas quando o contribuinte deixa de recolher valores altos, o que poderia levar, inclusive, a uma perda de eficácia social da norma que impõe o

recolhimento da estimativa mensal". Confirma-se, além do texto da ementa, transcrita parcialmente ao início do relatório, o excerto a seguir do acórdão recorrido:

No entendimento deste relator, no entanto, a partir da vigência da Lei nº 11.488/2007, quando o valor da(s) multa(s) isolada(s) superar o valor da multa de ofício, deve-se cancelar a multa de ofício e manter a isolada, ou seja, para evitar a concomitância, deve-se sempre absorver a multa cuja base de cálculo tem menor valor.

Esse entendimento é um desdobramento da própria Súmula nº 105 do CARF, pois ele evita o problema de se afastar a multa isolada e se manter a multa de ofício quando aquela tinha valor muito maior do que essa. Assim, o contribuinte é sancionado de maneira muito branda, mesmo apesar de ter deixado de recolher altos valores a título de estimativa mensal.

Outra maneira de se ver essa conclusão é manter sempre a multa de ofício, como determina a súmula, mas acrescê-la da diferença entre ela (multiplicada por 2/3) e a multa isolada, quando esta última for maior.

Essa parece ser a interpretação mais mediadora, mais justa para a matéria em questão, pois evita a aplicação concomitante de multas ao mesmo tempo em que evita a aplicação de sanções muito brandas quando o contribuinte deixa de recolher valores altos, o que poderia levar, inclusive, a uma perda de eficácia social da norma que impõe o recolhimento da estimativa mensal.

Trata-se de solução que, como assinala o Conselheiro Marcos de Aguiar Villas-Bôas, é menos onerosa, mais branda, do que a cobrança concomitante das duas multas, referendada por esta 1ª Turma da CSRF. Veja-se, por exemplo, a repercussão nos anos-calendário de 2008 e 2011 como descrita no voto condutor do acórdão recorrido:

No caso concreto em análise, um exemplo é o ano de 2008 para o IRPJ, quando a multa isolada foi de R\$ 4.809.600,95, enquanto que a multa de ofício seria R\$ 9.011.976,59 (base de cálculo) x 75% = R\$ 6.758.982,44. Quando multiplicada por 2/3 (66,66%), a multa de ofício fica um pouco menor do que a multa isolada: R\$ 4.505.988,29, devendo ser aplicada apenas a multa isolada ou, caso se prefira, o valor da multa de ofício e mais o valor da diferença entre as duas.

Já no ano de 2011, por exemplo, o valor da multa isolada é de R\$ 4.425.234,83, enquanto que a multa de ofício, se considerado o percentual de 75%, tem um valor de R\$ 7.88.002,75. Quando multiplicada por 2/3 a multa de ofício, o resultado é R\$ 5.254.668,50.

Nesse contexto, o puro e simples restabelecimento da cobrança concomitante das duas multas aplicada no auto de infração implicaria reforma da decisão recorrida em prejuízo da Recorrente, o que violaria o princípio da *non reformatio in pejus*.

Por essa razão, cumpre aqui negar provimento ao recurso da Contribuinte, mas manter, em homenagem ao princípio da *non reformatio in pejus*, a decisão da Turma recorrida de "*cancelar as multas isoladas aplicadas nos períodos de 2008 a 2012, mas mantendo a diferença de multa isolada na parte em que sua base de cálculo exceder a base de cálculo da multa de ofício por ano calendário*".

Incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

No tema dos juros de mora sobre a multa de ofício, em julgado de 14/06/2016, esta Relatora proferiu voto no sentido de afirmar a incidência de juros sobre a multa de ofício (acórdão 9101-002.349), o qual foi ratificado pela maioria dos Conselheiros desta 1ª Turma da CSRF, conforme razões a seguir expendidas. O mesmo posicionamento foi subscrito pela Turma em julgados posteriores (cite-se, por exemplo, os acórdãos 9101-002.501 e 9101-002.510, ambos de 12/12/2016).

A Lei nº 9.430, de 1996, estabelece, em seu art. 61, § 3º, que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal incidirão juros de mora à taxa SELIC. Veja-se (sublinhei):

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.(grifo nosso)

De outra banda, está estampado na Súmula CARF nº 5 que são devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento. Confira-se (sublinhei):

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

Ora, contrariamente àquilo que alega a Contribuinte, dos arts. 113, § 1º, e 139 do CTN deflui que o crédito tributário, que decorre da obrigação principal, compreende tanto o tributo em si quanto a penalidade pecuniária, o que inclui, à toda evidência, a multa de ofício proporcional de caráter punitivo.

Vale transcrever os dispositivos:

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

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

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Sendo assim, outra não pode ser a interpretação da expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições” expressa no retrotranscrito art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, senão a de que abarca a integralidade do crédito tributário, incluindo a multa de ofício proporcional punitiva, constituída por ocasião do lançamento. Resta evidente que a multa de ofício proporcional, lançada juntamente com o tributo devido, se não paga no vencimento, sujeita-se a juros de mora por força do disposto no art. 61, *caput*, da Lei nº 9.430, de 1997.

Aliás, se a intenção do legislador fosse limitar a aplicação do art. 61 apenas aos débitos principais de tributos e contribuições, bastaria suprimir o termo “decorrente”, como bem pontua o Conselheiro Adolfo dos Santos Medes, no voto condutor do Acórdão nº 1401-001.653:

É importante notar que no caput do art. 61, o texto é “débitos [...] decorrentes de tributos e contribuições” e não meramente “débitos de tributos e contribuições”. O termo “decorrentes” evidencia que o legislador não quis se referir, para todas as situações, apenas aos tributos e contribuições em termos estritos.

Com base no art. 161, *caput*, do CTN, a Contribuinte insiste na tese de que os juros devem incidir apenas sobre valor do tributo, e não sobre valor de multa de ofício. Entretanto, o referido artigo estabelece a incidência de juros de mora sobre o “*crédito não integralmente pago no vencimento*”, dispondo o seguinte:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. (Grifei)

Não há dúvida de que multa não é tributo, pela própria dicção do art. 3º do CTN: “*Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”. Todavia, a coerência interna do CTN evidencia, com clareza, conforme revelam os arts. 113, § 1º, e 139, que a penalidade pecuniária é também objeto da obrigação tributária principal e assim integra o conceito de crédito, objeto da relação jurídica estabelecida entre o Fisco e o sujeito passivo, beneficiando-se de todas as garantias a ele asseguradas por lei, inclusive o acréscimo de juros de mora.

Adotando estas premissas, o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa também concluiu, no voto condutor do Acórdão nº 2201-01.630, que, se o art. 113 do CTN incorpora à obrigação principal o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, e o art. 139 do CTN estipula que o crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação principal, é evidente que a penalidade pecuniária integra o conceito de crédito tributário. Em acréscimo, o Conselheiro expõe que:

Nesse mesmo sentido, no art. 142, que define o procedimento de lançamento, por meio do qual se constitui o crédito tributário, o legislador não esqueceu de mencionar a imposição da penalidade. Da mesma forma, o art. 175, II, ao se referir à anistia como forma de exclusão do crédito tributário, afasta

qualquer dívida que ainda pudesse remanescer sobre a inclusão da penalidade pecuniária no crédito tributário, pois não seria lícito atribuir ao legislador ter dedicado um inciso especificamente para tratar da exclusão do crédito tributário de algo que nele não está contido.

Poder-se-ia argumentar em sentido contrário dizendo que, mesmo estando a penalidade pecuniária contida no crédito tributário, ao se referir a “crédito” no artigo 161, o Código não estaria se referindo ao crédito tributário, mas apenas ao tributo. Questiona-se, por exemplo, o fato de a parte final do caput do artigo fazer referência à imposição de penalidade e, portanto, se os juros seriam devidos, sem prejuízo da aplicação de penalidades, estas não poderiam estar sujeitas aos mesmos juros.

Inicialmente, conforme a advertência de Carlos Maximiliano, não vejo como, num artigo de lei, em um capítulo que versa sobre a extinção do crédito tributário e numa seção que trata do pagamento, forma de extinção do crédito tributário, a expressão “o crédito não integralmente pago” possa ser interpretado em acepção outra que não a técnica, de crédito tributário.

Sobre a alegada contradição entre a parte inicial e a parte final do dispositivo que essa interpretação ensejaria, penso que tal imperfeição de fato existe. Mas se trata aqui de situação como a que me referi nas considerações iniciais, em que as limitações da linguagem ou mesmo as imperfeições técnicas que o processo legislativo está sujeito produzem textos imprecisos, às vezes obscuros ou contraditórios, mas que tais ocorrências não permitem concluir que a melhor interpretação do texto é aquela que harmoniza a própria estrutura gramatical do texto, e não aquela que melhor harmoniza esse dispositivo com os demais que integram o diploma legal.

É interessante notar que em outro artigo do mesmo CTN o legislador incorreu na mesma aparente contradição ao se referir conjuntamente a crédito tributário e a penalidade. Refiro-me ao art. 157, segundo o qual “a imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário”. Uma interpretação apressada poderia levar à conclusão de que a penalidade não é parte do crédito tributário, pois a sua imposição não poderia excluir o pagamento dela mesma. Porém, essa inconsistência gramatical não impediu que a doutrina, de forma uníssona, embora a remarcando, mas não por causa dela, extraísse desse texto a prescrição de que a penalidade não é substitutiva do próprio tributo, estremando nesse ponto o Direito Tributário de certas normas do Direito Civil em que penalidade é substitutiva da obrigação; de que o fato de se aplicar uma penalidade pelo não pagamento do tributo, por exemplo, não dispensa o infrator do pagamento do próprio tributo.

[...]

Não é preciso grande esforço de interpretação, portanto, para se concluir que o crédito tributário compreende o tributo e a

penalidade pecuniária, interpretação que harmoniza os diversos dispositivos do CTN, ao contrário da tese oposta. Acrescente-se, supletivamente, que, como se verá com detalhes mais adiante, a legislação ordinária de há muito vem prevendo a incidência dos juros sobre a multa de ofício, sem que se tenha notícia da invalidação dessas normas pelo Poder Judiciário, por falta de fundamento de validade.

Concluo, assim, no sentido de que o art. 161 do CTN autoriza a cobrança de juros sobre a multa de ofício. Porém, conforme disposto no seu parágrafo primeiro, esses deverão ser calculados à taxa de 1% ao mês, salvo se lei dispuser de modo diverso, o que introduz a segunda questão: a da existência ou não de lei prevendo a incidência de juros sobre a multa de ofício com base na taxa Selic.

Argumentam alguns, de outra banda, que o art. 161, *caput*, do CTN, ao ressaltar a possibilidade de "imposição de penalidades cabíveis" evidenciaria que a referência a "crédito não integralmente pago no vencimento" diz respeito, apenas, ao tributo não recolhido. Cumpre, no entanto, esclarecer que tal ressalva revela, na verdade, que o artigo em tela presta-se a permitir a aplicação de multas de caráter moratório em decorrência da impontualidade no pagamento do tributo. Logo, à luz do *caput* do art. 161 do CTN, não incidem juros de mora sobre multa de mora, logicamente, quando for o caso de sua aplicação. Agora, quanto à multa de ofício, cuja causa não reside na mera impontualidade, esta compõe o crédito devido e, por consequência, sofre a incidência dos juros de mora.

Corroborando o entendimento de que o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis, em 1º de setembro de 2009, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça - STJ assim decidiu nos autos do Recurso Especial nº 1.129.990/PR, sob a condução do Ministro Castro Meira:

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

2. Recurso especial provido.

Analisou-se, no caso, norma estadual questionada sob o argumento de que a multa por inadimplemento de ICMS não integraria o crédito tributário. Interpretando o art. 161 do CTN em conjunto com os arts. 113 e 139 do CTN, o Ministro concluiu que *o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis* e, tendo em conta que o art. 161 do CTN ao se referir ao crédito, *está tratando de crédito tributário*, concluiu que referido dispositivo *autoriza a exigência de juros de mora sobre multas*.

Este foi, aliás, o entendimento da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça - STJ, como se vê no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.335.688/PR, em 4/12/2012, Relator Min. Benedito Gonçalves:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE

MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMA QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. 1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. 2. Agravo regimental não provido

Vale destacar o seguinte trecho da decisão:

Quanto ao mérito, registrou o acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região à fl. 163: "... os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, é possível a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento."(grifo nosso)

Em julgado recente, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu pela incidência de juros de mora sobre a multa de ofício proporcional, conforme se verifica a partir da ementa do Acórdão nº 9101-002.514, de 13 de dezembro de 2016, do qual foi relator o Conselheiro Rafael Vidal de Araújo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

[...]

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. Por ser parte integrante do crédito tributário, a multa de ofício sofre a incidência dos juros de mora, conforme estabelecido no art. 161 do CTN. Precedentes do STJ.

Argumenta-se, ainda, que a previsão específica de incidência de juros de mora sobre multas isoladas contida no art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, seria desnecessária caso o art. 61, § 3º, da mesma lei incluísse as multas, uma vez que elas (multas isoladas) já representariam os "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal" referidos pelo § 3º do art. 61 em tela.

Cumprе observar, no entanto, que o art. 43 em questão trata da hipótese de "Auto de Infração Sem Tributo", cuja designação, por si só, já evidencia dúvida acerca de sua integração ao conceito de "débitos decorrentes de tributos e contribuições" e a consequente necessidade de disposição legal específica para determinar a aplicação de juros de mora sobre as multas aplicadas em tais circunstâncias, distintamente do que ocorre com as multas de ofício proporcionais, sempre exigidas em conjunto com os tributos ou contribuições não declarados e não recolhidos, em claro vínculo de decorrência. Aliás, como bem observa o Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal no voto condutor do Acórdão nº 9303-004.407:

Tanto é assim, que a própria Lei 9.430/96, em seu art. 43, prevê a incidência de juros Selic quando a multa de ofício é lançada de maneira isolada. Não faria sentido a incidência dos juros somente sobre a multa de ofício exigida isoladamente, pois ambas tem a mesma natureza tributária.

Por fim, conforme o antes transcrito § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, a taxa aplicável ao débitos de que aqui se trata, aí incluídos, como se viu, os decorrentes da aplicação de multa de ofício, é aquela "a que se refere o § 3º do art. 5º", qual seja a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC. Veja-se:

Art. 5º (...)

§3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Também aqui, portanto, não deve ser acolhido o recurso da Contribuinte.

Conclusão

Em face do exposto, conheço do recurso e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo