



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720141/2016-01
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.363 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 8 de novembro de 2022
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
BIOSEV BIOENERGIA S.A.

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

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013, 2014

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. TRANSFERÊNCIA, PARA EMPRESA DO GRUPO, DO INVESTIMENTO ADQUIRIDO DE TERCEIROS. POSSIBILIDADE.

Na redação original da Lei 9.532/1997 o ágio corresponde ao resultado da operação aritmética correspondente à diferença entre o valor despendido na aquisição de uma determinada participação societária e o valor patrimonial da sociedade adquirida. Cada vez que uma participação societária é adquirida por um valor acima do valor patrimonial, a então adquirente registra “um ágio”. Não há que se falar em “transferência de ágio” nesse contexto, nem de impossibilidade de se amortizar “ágio transferido”. Tal legislação não condiciona a amortização fiscal do ágio a uma “aquisição original” no grupo.

DESPESA DESNECESSÁRIA. ENCARGOS FINANCEIROS SOBRE EMPRÉSTIMO CONTRAÍDO PARA FINANCIAR A PRÓPRIA AQUISIÇÃO.

Por ser desnecessário para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, e não contribuir para a manutenção de sua fonte produtora, o empréstimo contraído pelos novos controladores para financiar a própria aquisição da pessoa jurídica não produz despesas financeiras dedutíveis na determinação do seu resultado tributável. Impróprio invocar a sucessão como razão para esta dedutibilidade se o acréscimo patrimonial resultante do empréstimo permanece no patrimônio da contratante original.

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS MENSAIS. COBRANÇA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA SOBRE OS TRIBUTOS APURADOS NO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. CONSUNÇÃO OU ABSORÇÃO.

As multas isoladas, aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais, não podem ser cobradas cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor apurado no ajuste anual do mesmo ano-calendário. Deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de ofício, restando as multas isoladas absorvidas por esta. Em se tratando de penas, a punição pelas infração-meio é absorvida pela penalidade aplicada à infração-fim.

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RETENÇÃO NA FONTE. APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÃO. JULGAMENTO DE MÉRITO PREJUDICADO.

Diante do provimento ao recurso especial do sujeito passivo quanto ao tema do ágio, cancelando-se a autuação fiscal referente ao ano-calendário para o qual foi reconhecida a decadência, resta prejudicada a análise do mérito do recurso especial da Fazenda Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos Recursos Especiais. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa. Os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Ana Cecília Lustosa Cruz não participaram do julgamento quanto ao conhecimento. Relativamente ao recurso do Contribuinte, no mérito, acordam em: (i) por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar-lhe provimento para cancelar a infração referente à “amortização de ágio”, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Carlos Henrique de Oliveira que votaram por manter essa exigência; e (ii) por maioria de votos, negar-lhe provimento em relação à matéria “dedução de despesas financeiras”, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Ana Cecília Lustosa Cruz que votaram por dar-lhe provimento; votaram pelas conclusões os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira; e (iii) por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento ao recurso para cancelar a exigência de multas isoladas, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira, que votaram por negar-lhe provimento; em primeira votação, votaram por negar provimento em relação a essa matéria os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira, por dar provimento os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Ana Cecília Lustosa Cruz e Alexandre Evaristo Pinto, e, por dar provimento parcial ao recurso o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes. Nos termos do art. 60 do Anexo II do RICARF, em votações sucessivas, confrontando-se as soluções menos votadas, prevaleceu o entendimento de dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Gustavo Guimarães da Fonseca, entendimento que, em última votação, prevaleceu, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira. Prejudicado o exame de mérito do recurso da Fazenda Nacional. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa, que também manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de recursos especiais do sujeito passivo e da Fazenda Nacional em face do acórdão 1302-002.724, de assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido 1302-002.724

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013, 2014

DECADÊNCIA. AFASTAMENTO DA MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO DO PRAZO DECADENCIAL DO ART. 150, § 4º, DO CTN

Tendo sido afastada a multa qualificada, impõe-se reconhecer a decadência parcial do lançamento do IRPJ e CSLL, relativo ao ano-calendário 2010, em face da aplicação do prazo previsto no art. 150, § 4º do CTN, nos termos da jurisprudência consolidada pelo STJ no julgamento do Resp. nº 973.733/SC, proferido no regime de recursos repetitivos.

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS

O lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN (Súmula CARF nº 104).

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TRANSFERÊNCIA DO INVESTIMENTO PARA TERCEIRO QUE PARTICIPA DA INCORPORAÇÃO COM A INVESTIDA. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO.

Para dedução fiscal da amortização de ágio é necessário que a incorporação se verifique entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio. Não encontra amparo legal, portanto, a dedução do ágio recebido, por transferência da real investidora, pela pessoa jurídica que participa da operação de incorporação com a investida.

MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE

Para que se possa preencher a definição do evidente intuito de fraude que autoriza a qualificação da multa, nos termos do artigo 44, II, da Lei 9.430/1996, é imprescindível identificar a conduta praticada: se sonegação, fraude ou conluio respectivamente, arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. A mera imputação de falta de propósito comercial não é suficiente para a aplicação da multa de 150%, sendo necessário comprovar o dolo, em seus aspectos subjetivo (intenção) e objetivo (prática de um ilícito). A errônea interpretação da legislação atinente ao ágio, por parte da recorrente, revela-se excusável no tocante à qualificação da multa de ofício, inexistindo elementos para justificar sua aplicação.

DESPESA OPERACIONAL

São operacionais as despesas não computadas nos custos, usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, desde que necessárias à sua atividade e à manutenção da respectiva fonte produtora.

MULTA REGULAMENTAR

As penalidades são cobradas em função de dever de ofício e, em razão dos princípios da legalidade e da vinculação da autoridade fazendária, não podem ser relevadas nem mitigadas.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAIS DE IRPJ E CSLL. LEGALIDADE. AUSÊNCIA DE BIS IN IDEM. SÚMULA CARF Nº 105. INAPLICABILIDADE

A lei prevê expressamente aplicação da penalidade isolada no caso do descumprimento da obrigação de recolher o tributo estimado mensalmente, situação que se configura exatamente após o encerramento do exercício. Tal penalidade não se confunde com a multa de ofício aplicada sobre o saldo de imposto apurado ao final do exercício. As duas penalidades decorrem de fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro. Inaplicável a Súmula CARF 105 aos fatos geradores ocorridos após o ano-calendário 2007, por terem outro fundamento legal.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

As multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa SELIC.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à amortização de ágio e à aplicação da multa isolada de estimativas, vencidos os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (relator), Gustavo Guimarães da Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias; por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto à glosa de despesas financeiras, à aplicação da multa regulamentar pela Omissão na ECF e a exigência de juros sobre a multa de ofício; por voto de qualidade, para dar provimento quanto à aplicação da multa qualificada, reduzindo-a a 75% e, por consequência, quanto ao reconhecimento da decadência do lançamento do ano-calendário 2010; vencidos os conselheiros Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, e Lizandro Rodrigues de Sousa (Suplente Convocado). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Inicialmente, a Fazenda Nacional opôs embargos de declaração contra tal decisão, os quais foram rejeitados pelo Presidente da 2ª Turma ordinária da 3ª Câmara por meio do despacho de fls. 5.755-5.758, em 18 de janeiro de 2019.

Em tal apelo, a Fazenda Nacional alegou que a Turma teria incorrido em omissão/contradição ao reconhecer a decadência dos créditos tributários de IRPJ e CSLL relativos aos fatos geradores ocorridos em 31/12/2010, uma vez que teria deixado de se pronunciar sobre possível inexistência de pagamentos de tais tributos no ano de 2010, fato que, de acordo com o decidido pelo STJ no REsp 973.733/SC, não autorizaria o deslocamento da forma contagem do prazo decadencial.

No despacho que rejeitou os embargos, o Presidente de Câmara observou que “o fato de a Turma não haver se pronunciado sobre a existência, ou não, de pagamentos a título de IRPJ e CSSL no ano de 2010 caracterizaria, no máximo, “error in judicando” na interpretação/aplicação do decidido no REsp 973.733/SC, e não em omissão acerca de ponto sobre o qual deveria haver se manifestado, uma vez que o autor da ação fiscal em momento algum do TVF afirma a inexistência dos aludidos pagamentos, ainda que por estimativa mensal.”, afirmando em conclusão que os embargos declaratórios não se prestam ao saneamento de supostos “erros in judicando”.

Então, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial, o qual num primeiro momento teve o seguimento integralmente negado. Após agravo, o recurso especial da Fazenda Nacional foi parcialmente admitido pelo despacho de fls. 5.884-5.896, mantendo-se a rejeição quanto ao seguimento da matéria “multa qualificada” e dando-se seguimento para a matéria “decadência”, nos seguintes termos:

(...)

a) Decadência

Nessa matéria a negativa de seguimento do recurso especial foi fundamentada na falta de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas (acórdãos nº 9303-002.090 e nº 3301-00.359).

(...)

Assiste razão à Agravante.

Ainda que o acórdão recorrido não tenha manifestado a existência ou não de antecipação de pagamento, fato é que no julgado, uma vez afastada a qualificação da multa, a contagem do prazo decadencial foi feita com base na *"aplicação do prazo previsto no art. 150, § 4º do CTN, nos termos da jurisprudência consolidada pelo STJ no julgamento do Resp. nº 973.733/SC, proferido no regime de recursos repetitivos"*, sem perquirir da existência de pagamentos antecipados. E, instada a Turma a se manifestar, em Embargos Declaratórios, acerca de omissão/contradição por ter *"deixado de se pronunciar sobre possível inexistência de pagamentos a título de IRPJ e CSSL no ano de 2010, fato que, de acordo com o decidido no mesmo REsp 973.733/SC, não autorizaria o acima referido deslocamento da forma contagem do prazo decadencial"*, foram os Embargos rejeitados sob o argumento de que *"o fato de a Turma não haver se pronunciado sobre a existência, ou não, de pagamentos a título de IRPJ e CSSL no ano de 2010 caracterizaria, no máximo, 'error in judicando' na interpretação/aplicação do decidido no REsp 973.733/SC"*. Confirmam-se os termos do Acórdão Recorrido e do Despacho de Admissibilidade de Embargos da Procuradoria (e-fls. 5755):

Acórdão Recorrido (destaques originais)

Decadência

Tendo em vista o cancelamento da multa qualificada, entendimento do colegiado foi no sentido de reconhecer a decadência parcial do lançamento do IRPJ e CSSL, relativo ao ano-calendário 2010, em face da aplicação do prazo previsto no art. 150, § 4º do CTN, nos termos da jurisprudência consolidada pelo STJ no julgamento do Resp. nº 973.733/SC, proferido no regime de recursos repetitivos.

Despacho de Admissibilidade de Embargos da Procuradoria (destaques originais):

Alega a embargante a Turma teria incorrido em omissão/contradição, uma vez que teria deixado de se pronunciar sobre possível inexistência de pagamentos a título de IRPJ e CSSL no ano de 2010, fato que, de acordo com o decidido no mesmo REsp 973.733/SC, não autorizaria o acima referido deslocamento da forma contagem do prazo decadencial.

Ocorre que o fato de a Turma não haver se pronunciado sobre a existência, ou não, de pagamentos a título de IRPJ e CSSL no ano de 2010 caracterizaria, no máximo, "error in judicando" na interpretação/aplicação do decidido no REsp 973.733/SC, e não em omissão acerca de ponto sobre o qual deveria haver se manifestado, uma vez que o autor da ação fiscal em momento algum do TVF afirma a inexistência dos aludidos pagamentos, ainda que por estimativa mensal.

Diante desse quadro, é forçoso reconhecer que o acórdão recorrido desborda do primeiro paradigma (acórdão de nº 9303-002.090), no qual a 3ª Turma da CSRF reverteu, pela via do recurso especial, decisão de Turma ordinária do CARF que registrava que *"regra geral, o prazo quinquenal de decadência dos lançamentos por homologação começa a contar da ocorrência do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º, do CTN, sendo irrelevante a efetiva antecipação do pagamento determinada pelo § 1º desse artigo"* e que, *"somente no caso de dolo, fraude ou simulação o termo inicial é deslocado para o primeiro dia do ano seguinte, nos termos do art. 173, I, do CTN"*. E

reverteu trazendo à baila a mesma decisão do STJ proferida no regime de recursos repetitivos que o recorrido aplicou (Resp nº 973.733/SC), asseverando que "ausente o pagamento que leva o termo inicial a ser contado na forma do art. 150, não há como aplicá-lo". Confira-se:

Primeiro Paradigma

Na verdade, para mim, com o devido respeito a quem entende diferente, a entrega da DCTF em nada afeta a contagem do prazo decadencial. Este se rege pela regra do caput do art. 173 quando não há pagamento. Este termo inicial – primeiro dia do exercício seguinte àquele em que já poderia ter sido efetuado o lançamento – retroage quando, antes de iniciado, a Administração tributária notifica o sujeito passivo de alguma medida preparatória.

(...)

A outra exceção a essa regra se dá apenas quando o auto de infração original está maculado de vício formal. Neste caso, embora a rigor o Codex estabeleça mesmo figura de interrupção do prazo decadencial – não há como negá-lo – essa interrupção apenas autoriza o Fisco a refazer o lançamento original suprimindo a causa de nulidade, não a fazer outro lançamento.

Por isso, ausente o pagamento que leva o termo inicial a ser contado na forma do art. 150, não há como aplicá-lo.

O mesmo pode ser dito em relação ao segundo paradigma (acórdão de nº 3301-00.359), no qual o colegiado julgador manifesta o entendimento de que "o prazo para constituição do crédito tributário rege-se pelo art. 150, § 4º ou pelo artigo 173, I, ambos do CTN, consoante, respectivamente, ter havido pagamento antecipado ou não", e, então, verifica demonstrativo de apuração nos autos, decidindo que, não tendo havido pagamento antecipado, "a decadência se verifica com fulcro no art. 173, I, do CTN". Confira-se:

Segundo Paradigma

Contudo, diferente do que defende a contribuinte, o prazo para constituição do crédito tributário rege-se pelo art. 150, § 4º ou pelo artigo 173, I, ambos do CTN, consoante, respectivamente, ter havido pagamento antecipado ou não. Conforme se verifica do Demonstrativo de Apuração de fls. 18/21 e 85/88, não houve pagamento antecipado. Assim, no presente caso a decadência se verifica com fulcro no art. 173, I, do CTN.

Deve ser dado, portanto, seguimento ao Recurso Especial em relação à presente matéria.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões, questionando a admissibilidade e o mérito do recurso especial da Fazenda Nacional.

O recurso especial interposto pelo sujeito passivo obteve seguimento parcial, o qual foi confirmado após agravo pelo despacho de fls. 6.052-6.059, de 30 de setembro de 2019. As três matérias admitidas, conforme se transcreve do despacho de admissibilidade de fls. 5.801-5.818, foram as seguintes:

a) DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO: EMPRESA-VEÍCULO

Quanto a esta primeira matéria, foram indicados os seguintes paradigmas:

Acórdão nº 1301-002.047 (1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF), inteiro teor anexado ao recurso e ementa a seguir parcialmente reproduzida:

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2010

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. USO DE EMPRESA VEÍCULO. PRESENÇA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA. LEGITIMIDADE.

Não é ilícita a conduta do investidor que adquire indiretamente o investimento, com pagamento de ágio, e, a seguir, promove aumento de capital em outra empresa, integralizando-o com os investimentos previamente adquiridos, inclusive o ágio. Não se pode qualificar como ilícita a opção por um caminho facultado pela legislação, ainda que a adoção de tal caminho tenha por objetivo a economia tributária. Essa conclusão fica especialmente reforçada na situação em comento, em que a operação "direta", que permitiria o aproveitamento fiscal do ágio sem qualquer questionamento, encontrava intransponíveis óbices societários (CVM) e regulatórios (ANEEL).

Acórdão nº 1301-002.280 (1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF), inteiro teor anexado ao recurso e ementa a seguir parcialmente reproduzida:

ÁGIO. FORMAÇÃO. NEGÓCIO ENTRE PARTES INDEPENDENTES. FUNDAMENTO. EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. VALIDADE DA FORMAÇÃO.

Ao se demonstrar que o ágio discutido nos autos se formou em negócio firmado entre partes independentes, em regime de livre mercado, foi respaldado por laudo baseado na expectativa de rentabilidade futura da investida e que houve um efetivo sacrifício patrimonial da adquirente em benefício dos alienantes do investimento, não se há de questionar o registro contábil do ágio, como a diferença entre o valor do sacrifício patrimonial e o valor de patrimônio líquido da investida.

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. EMPRESA VEÍCULO. INCORPORA REVERSA. VALIDADE.

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

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. POSSIBILIDADE.

O art. 7º da Lei 9.532, de 1997, permite a dedução do ágio devido a resultados de exercícios futuros somente quando a pessoa jurídica absorve patrimônio de outra em caso de cisão, fusão e incorporação. No caso vertente, a operação societária foi legítima e revestida dos pressupostos legais no tocante a transferência do ágio.

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

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

A fim de melhor demonstrar a alegada divergência jurisprudencial, a Recorrente contrapõe excertos dos votos condutores dos acórdãos recorrido e paradigmas, dos quais destaca-se:

Acórdão recorrido

Com efeito, a dedutibilidade do ágio, além de passar necessariamente pela efetividade do dispêndio na aquisição do investimento por parte da empresa que passa a deter o investimento, exige a necessária confusão patrimonial entre investidora e investida, para que se admita sua dedução.

Tal não ocorre no presente caso.

A real investidora (B5, atualmente Santa Elisa Vale S/A) continua a existir e a deter o controle sobre sua controlada (Vale do Rosário, atual Biosev). Não houve extinção do investimento, mas mera absorção, mediante incorporação ao patrimônio de outra controlada direta da B5 (CESE), para a qual transferiu temporariamente o investimento na Vale do Rosário, tão somente para propiciar a amortização do ágio gerado na aquisição.

(...)

A 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais ao analisar a possibilidade de transferência do ágio pago firmou entendimento de que sua dedutibilidade fica prejudicada, neste caso, por não se subsumir à hipótese descrita nos art. 385 e 386 do RIR/99, conforme espelhado na seguinte ementa:

(...)

Acórdão paradigma nº 1301-002.047

Tenho por válidas as motivações extratributárias apontadas pela recorrente como impeditivas para que o negócio se fizesse pela via mais simples. O uso de “empresa veículo”, por si só, é insuficiente para desqualificar a via adotada pela interessada, a qual, ressalto, não é vedada pela legislação. Essa conclusão fica especialmente reforçada na situação em comento, em que a operação “direta”, que permitiria o aproveitamento fiscal do ágio sem qualquer questionamento, encontrava óbices societários (CVM) e regulatórios (ANEEL).

Além da alegação de que a operação teria sido feita com propósitos exclusivamente tributários, o Fisco também sustenta que não teria havido a indispensável unificação patrimonial entre a real investidora (ISA CAPITAL) e a investida (CTEEP), posto que, com a introdução da “empresa veículo” (ISA PARTICIPAÇÕES), tanto a real investidora quanto a investida continuaram a existir ao final da reorganização. Em primeira instância, esse entendimento foi referendado. Sobre esse ponto, trago à colação trecho do meu voto no acórdão nº 1301.001.950, de 02/03/2016:

(...)

Guardadas as diferenças para o presente caso, em que o “investidor inicial”, a ISA CAPITAL, se encontrava no Brasil e não no exterior, não se questiona ter sido ela quem arcou com os recursos financeiros para a aquisição da participação societária na investida CTEEP. Mas considero legítima a transferência desse investimento para um novo investidor (ISA PARTICIPAÇÕES), com o que ocorre, sim, a confusão patrimonial entre investidor e investida.

Acórdão paradigma nº 1301-002.280

Da Ausência de Propósito Negocial – Uso de Empresa Veículo

No presente caso, torna-se nítido, através da transcrição do TVF, que o entendimento formado pela fiscalização e confirmado pelo v. acórdão recorrido, foi o de que o uso de empresas-veículos e a incorporação às avessas visavam somente a dedutibilidade das despesas de amortização do ágio:

(...)

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

(...)

O pressuposto para a permissão de amortização fiscal do ágio é a confusão patrimonial entre investidora e investida, que se consumou, como anteriormente demonstrado (pela redação do art. 7º da Lei nº 8532/97), e nesse contexto, se encaixa a expressa admissão da incorporação reversa ou às avessas pelo art. 8º da Lei nº 9.532/1997.

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

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

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

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

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos ora contrapostos, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

No acórdão recorrido, restou consignado que, para a amortização de ágio, é necessário que a incorporação se verifique entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio. Não encontraria amparo legal, portanto, a dedução do ágio recebido, por transferência da real investidora, pela pessoa jurídica que participa da operação de incorporação com a investida.

Por sua vez, nos paradigmas, entendeu-se que, ao se demonstrar que o ágio se formou legitimamente, não há óbice ao uso de empresa-veículo e de incorporação reversa. Nesses casos, verificadas as condições legais, especialmente a confusão patrimonial entre investidora e investida, deve ser admitida a amortização fiscal do ágio. Portanto, conclui-se que restaram atendidos os pressupostos de admissibilidade pelo recurso especial quanto a esta primeira matéria.

c) GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS COM JUROS

Quanto a esta terceira matéria, foram indicados os seguintes paradigmas:

Acórdão nº 1402-002.119 (2ª turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF), inteiro teor anexado ao recurso e ementa a seguir parcialmente reproduzida:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IPRJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010 e 2010

[...]

ENCARGOS FINANCEIROS DEDUTÍVEIS NA HOLDING. INCORPORAÇÃO REVERSA. IMPOSSIBILIDADE DE GLOSA DOS MESMOS ENCARGOS.

Se determinada despesa dedutível era dedutível do lucro real apurado pela holding, se esta vem a ser incorporada pela investida, a despesa antes dedutível assim permanecerá sendo na sucessora. Inteligência do disposto no caput do art. 227 da Lei nº 6.404/76.

Acórdão nº 1402-002.443 (2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF), inteiro teor anexado ao recurso e ementa a seguir parcialmente reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. DEDUÇÃO DE DESPESAS FINANCEIRAS.

Iniciase a contagem do prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários referentes a glosa de despesas financeiras a partir da sua efetiva dedução pelo contribuinte, antes disso não há como se cogitar inércia do Fisco.

EMPRÉSTIMO UTILIZADO NA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. EMPRESA VEÍCULO. HOLDING. DEDUTIBILIDADE. SIMULAÇÃO. REAL ADQUIRENTE ESTRANGEIRO. IMPROCEDÊNCIA DA CONSTATAÇÃO FISCAL.

A desconsideração de atos e negócios jurídicos do contribuinte é medida extrema e excepcional. Cabe ao Fisco a demonstração específica, devidamente comprovada, da vantagem fiscal, obtida através da prática de atos ilícitos ou simulados.

Demonstrado que a empresa poderia obter o mesmo resultado fiscal através de outros meios, plenamente lícitos, não questionados pela Fiscalização, esvaziase a acusação de planejamento tributário inoponível ao Fisco.

As mesmas despesas percebidas com empréstimo, contraído junto a empresa do grupo situada no exterior, equivaleriam aos valores de JCP a serem pagos à sócia investidora, dedutíveis, se esta tivesse optado por aportar o mesmo montante no capital social da companhia.

As relações de endividamento internacional intragrupo são, per si, lícitas, devendo observar as regras de subcapitalização após a vigência de tal regulamentação.

A fim de melhor demonstrar a alegada divergência jurisprudencial, a Recorrente contrapõe alguns excertos dos votos condutores dos acórdãos recorrido e paradigmas, como os reproduzidos a seguir:

Acórdão recorrido

Com relação a glosa das despesas financeiras com os recursos obtidos para a compra de suas próprias ações, me alinho ao entendimento exarado pela DRJ/BHE, no sentido do reconhecimento da indedutibilidade das despesas por sua desnecessidade em relação à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, conforme disposto no art. 299 do RIR/99.

Destarte, adoto as razões da decisão recorrida quanto a este tópico, e passo a transcrevê-lo:

"Quanto às despesas financeiras glosadas, alega a impugnante tratar-se de dívida que lhe foi transmitida "por sucessão de obrigações". Entretanto, cumpre voltar ao permissivo legal para a dedução de quaisquer despesas: sua necessidade, usualidade e normalidade, dentro do ramo de atividade do contribuinte, a teor do artigo 299 do RIR/1999. Esta dívida foi contraída por B5 para proceder à aquisição das ações representativas do capital da interessada e, naquele momento, as despesas com o pagamento dos respectivos juros poderiam ser consideradas necessárias à devedora. Porém, com a transmissão deste débito para interessada, isto não pode ser considerado verdadeiro, por óbvio, pois nenhuma companhia necessita contrair uma dívida para adquirir, de si mesma, suas próprias ações.

Portanto, é incorreto dizer que "não faz sentido" considerar que uma despesa financeira seja dedutível para uma pessoa jurídica e indedutível para outra.

Considerem-se, por exemplo, as despesas de manutenção de uma traineira de pesca: elas constituiriam despesa necessária para uma cooperativa de pescadores, mas seriam totalmente desnecessárias para o funcionamento de uma sorveteria. Assim, por exemplo, uma sociedade empresária receba a fatura de seu cartão de crédito corporativo, da qual constem apenas "despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores"; ela estará obrigada ao pagamento desta fatura, mas tal despesa será indedutível, a teor do inciso V do parágrafo único do artigo 249 do RIR/1999, com a ressalva que ele próprio contém". (...)

Acórdão paradigma nº 1402-002.119

Para a Fiscalização, o empréstimo tomado por KORCULA perante terceiros não era necessário, tanto para a aquisição das quotas do ATACADÃO, como para a operação dessa última empresa.

Já a recorrente aduz que a dedutibilidade da referida despesa é evidente. Alega que o empréstimo tomado com terceiros foi imprescindível à aquisição das quotas do ATACADÃO por KORCULA.

(...)

De toda forma, entendo assistir razão à RECORRENTE.

Imaginemos que a operação de capitalização tivesse ocorrido integralmente em BREPA, e esta adquirido ATACADÃO, sendo BREPA posteriormente incorporada por ATACADÃO.

As despesas em questão poderiam ser questionadas? A própria decisão recorrida entende que não, uma vez que afirma categoricamente que 'Enquanto a dívida era responsabilidade da Korcula, cujo objeto social declarado era exclusivamente a participação em outras sociedades, os eventuais encargos eram dedutíveis'.

Discordo da decisão recorrida justamente a partir daí: como poderia uma despesa ser dedutível para determinada pessoa jurídica e, após ser incorporada por outra, que lhe sucede em todos os direitos e obrigações, as mesmas despesas não mais serem dedutíveis?

A meu ver, a teor do que dispõe o art. 374 do RIR/99, as despesas com juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional.

(...)

E, sendo a despesa dedutível pela holding, se esta vem a ser incorporada pela investida, como, aliás, permite explicitamente o art. 8º, alínea "b", da Lei nº 9.532/97 para fins de amortização de ágio, a despesa antes dedutível assim permanecerá sendo na sucessora, por força do disposto no caput do art. 227 da Lei nº 6.404.76: (...)

Acórdão paradigma nº 1402-002.443

(...) em relação à dedutibilidade dessas despesas financeiras, em primeiro lugar, é certo que no ato de incorporação da holding, JD do Brasil, pela Recorrente, operou-se a assunção dos deveres e obrigações da incorporada, nos termos do art. 227 da Lei das S/A, não podendo, naturalmente, haver qualquer exclusão desses valores na contabilidade da empresa incorporadora.

Posto isso, a dívida foi contraída pela holding, que, à época de tal transação de crédito, não poderia se confundir juridicamente com a Recorrente (esta, empresa há muito operacional, denominada SLC John Deere S/A, cujo controle e participação majoritária pertencia à Schneider Logemann S/A).

E é nesse momento e contexto de individualidade que a natureza de dedutibilidade da despesa deve ser verificada.

Ou seja, é à luz do contexto empresarial da companhia que originalmente captou tais recursos que deve ser feita a análise da dedutibilidade desse valor como despesa, ainda que o efetivo aproveitamento fiscal desse gasto ocorra na pessoa da incorporada, por decorrência legal e automática das disposições da Lei Civil e Comercial (efeitos da sucessão), não havendo qualquer norma que embase uma exceção.

Assim, uma vez aperfeiçoada a dedutibilidade de determinada despesa, tal valor torna-se um verdadeiro crédito, um direito, que passará a compor o patrimônio jurídico da incorporadora, sendo simplesmente transmitido por sucessão empresarial, não revestindo-se a incorporação de relevância tributária capaz de alterar a natureza dedutível daquele dispêndio.

Mas, especialmente, tratando-se os encargos de empréstimo de despesa financeira, considerado como instrumento para o financiamento e eventual expansão das atividades de qualquer empresa, para a sua indedutibilidade é necessária a demonstração de que o valor captado foi aplicado em operação totalmente alheia ao seu objeto social ou repassado diretamente a terceiro, sem qualquer encargo ou contrapartida.

Frise-se que não se encontra qualquer uma de tais alegações ou demonstrações por parte do Fisco nos autos. Pelo contrário, afirma-se, diversas vezes, textualmente, que tal recurso foi empregado na aquisição de participação societária da Recorrente. Ora, a expansão dos negócios e investimentos do contribuinte, por aquisição de participação societária, jamais poderia configurar qualquer desvio ou desvirtuamento do destino do capital recebido em empréstimo (mesmo por uma holding, cujo objeto é exatamente deter participações societárias).

Diante disso, pode-se afirmar que as despesas oriundas do empréstimo contraído em 1999, pela JD do Brasil, preenchem os requisitos de dedutibilidade estabelecidos pela legislação nacional vigente, mantendo tal natureza, mesmo diante da sucessão procedida pela Recorrente, passando a compor legitimamente seu resultado tributável.

Contrapondo-se os arestos acima, de fato constata-se que analisaram situações semelhantes, porém chegaram a conclusões distintas.

O acórdão recorrido entendeu pela indedutibilidade das despesas, por serem desnecessárias à atividade da empresa. Isto porque os juros somente poderiam ser considerados necessários à devedora original. Porém, com a transmissão do débito à interessada, tal atributo seria perdido, pois nenhuma companhia necessitaria contrair uma dívida para adquirir, de si mesma, suas próprias ações.

No entanto, nos paradigmas, consignou-se que determinada despesa, se dedutível para determinada pessoa jurídica, também o é para a que lhe sucede em todos os direitos e obrigações, pois a natureza de dedutibilidade da despesa deve ser verificada no momento em que é gerada, ainda que o efetivo aproveitamento fiscal desse gasto ocorra em outra pessoa jurídica, não se revestindo a incorporação de relevância tributária capaz de alterar a natureza dedutível daquele dispêndio.

Portanto, conclui-se que restaram atendidos os pressupostos de admissibilidade pelo recurso especial quanto a esta terceira matéria.

e) A INAPLICABILIDADE DE MULTA ISOLADA.

Quanto a esta quinta matéria, foram indicados os seguintes paradigmas:

Acórdão nº 1301-002.609 (1ª turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF), inteiro teor anexado ao recurso e ementa a seguir parcialmente reproduzida:

MULTA ISOLADA. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE.

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

Acórdão nº 1102-001.084 (2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF), inteiro teor anexado ao recurso e ementa a seguir parcialmente reproduzida:

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

É ilegítima a aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre bases estimadas e da multa de ofício lançada

conjuntamente com o montante principal do imposto, quando ambas tiverem por base o mesmo fato apurado em procedimento fiscal. Recurso voluntário provido em parte.

A fim de melhor demonstrar a alegada divergência jurisprudencial, a Recorrente contrapõe excertos dos votos condutores dos acórdãos recorrido e paradigmas, dos quais destaca-se:

Acórdão recorrido

Inexiste qualquer conflito legal para aplicação da multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo em conjunto com a multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas. Desde logo afasto a aplicação da súmula CARF nº 105, porquanto o lançamento da multa isolada foi fundamentado no Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

(...)

Ao estabelecer que é devida a multa isolada ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da contribuição social, o legislador deixou muito claro que a penalidade isolada não se confunde e não pode se confundir com a multa de ofício eventualmente devida pelo saldo de tributo devido no ano. Interpretação nesse sentido implica em negar validade ao citado dispositivo.

(...)

Rejeito, também, o argumento, que tem sido reiteradamente utilizado pelos que defendem a impossibilidade de coexistência das duas penalidades, quanto a possibilidade de estarmos diante da ocorrência de um “bis in idem”: aplicação da multa isolada e da multa de ofício sobre um mesmo fato.

(...)

A lei é cristalina ao estabelecer cada uma das hipóteses em que as penalidades são aplicáveis, sendo certo que as infrações ocorrem em momento absolutamente distintos, embora possam ser detectadas num mesmo momento pela fiscalização.

(...)

Por tais fundamentos, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário quanto a este ponto.

Acórdão paradigma nº 1301-002.609

Com referência à cumulação da multa de ofício com a multa isolada, devo aqui fazer reparos à decisão recorrida, pois penso não ser possível a aplicação simultânea da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário.

O não pagamento das estimativas seria apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre a mesma infração, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal a pagar.

Penso que os fundamentos que resultaram na edição da Súmula CARF 105 permanecem firmes diante da edição da Lei n. 11.488/2007.

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

(...)

Acórdão paradigma nº 1102-001.084

Do exame dos autos, verifica-se que os lançamentos de multas isoladas decorreram das infrações que originaram os próprios autos de infração de IRPJ e CSLL, estes já acompanhados da regular multa de ofício de 75% dos tributos lançados.

(...)

Nesse sentido, considerando-se a concomitância entre as penalidades de ofício, impõe-se o afastamento das multas isoladas aplicadas no caso.”

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos ora contrapostos, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Segundo o acórdão recorrido, é legítima a aplicação da multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo em conjunto com a multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas. Não seria o caso, portanto, da aplicação da súmula CARF nº 105, dado que o lançamento da multa isolada foi fundamentado no Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

Para os paradigmas, no entanto, não seria possível a aplicação simultânea da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário, isto porque, como estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre a mesma infração. Assim, os fundamentos que resultaram na edição da Súmula CARF 105 permaneceriam firmes diante da edição da Lei n. 11.488/2007.

Portanto, conclui-se que restaram atendidos os pressupostos de admissibilidade pelo recurso especial quanto a esta quinta matéria.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões questionando a admissibilidade e o mérito do recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

Os recursos especiais são tempestivos. Passo a examinar os demais requisitos para a sua admissibilidade.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF – RICARF/2015, aprovado pela Portaria MF 343/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

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

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, pois, a divergência, se dar em relação a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante.

Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Assim, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é verificar se a aplicação, ao caso dos autos, do racional exposto no paradigma, seria capaz de levar a uma alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

Colocadas essas premissas, passo a analisar os recursos.

Admissibilidade recursal: Recurso especial da Fazenda Nacional**[voto vencedor]**

O recurso especial da Fazenda Nacional acabou sendo admitido para a discussão acerca da **matéria “decadência”**, exclusivamente.

Transitou em julgado administrativamente a decisão da turma *a quo* que excluiu a qualificação da multa, de maneira que a multa de ofício nos presentes autos, se devida, o será no percentual geral de 75%.

O voto vencedor do acórdão recorrido afastou a qualificação da multa por entender que “*não há elementos para afirmar o intuito fraudulento da recorrente na obtenção de benefício fiscal*”, tendo, por via de consequência, considerado automaticamente aplicável ao principal dos tributos lançados a contagem do prazo decadencial nos termos do artigo 150 do CTN, *in verbis*:

Decadência

Tendo em vista o cancelamento da multa qualificada, entendimento do colegiado foi no sentido de reconhecer a decadência parcial do lançamento do IRPJ e CSLL, relativo ao ano-calendário 2010, em face da aplicação do prazo previsto no art. 150, § 4º do CTN, nos termos da jurisprudência consolidada pelo STJ no julgamento do Resp. nº 973.733/SC, proferido no regime de recursos repetitivos.

Com relação às multas isoladas por falta de recolhimento por estimativas, o prazo decadencial aplicável é aquele previsto no art. 173, I do CTN, nos termos da Súmula CARF nº 104 1, sendo, portanto, afastada a decadência com relação à sua exigência em face da falta de recolhimento no ano-calendário 2010.

O paradigma 9303-002.090, por sua vez, considerou imprescindível a verificação da existência de recolhimentos para fins de aplicação do artigo 150 do CTN, não aceitando nem mesmo a atividade do contribuinte de ter entregue a DCTF do período. Da mesma forma, o paradigma 3301-00.359 exigiu a verificação de efetivo recolhimento de tributos como requisito para a aplicação da contagem do prazo decadencial prevista no artigo 150 do CTN.

Compreendo que resta demonstrada a divergência jurisprudencial, na medida em que, para situações jurídicas análogas, houve a manifestação de interpretações divergentes quanto à aplicação do artigo 150 do CTN: o acórdão recorrido se contentou com a verificação de inexistência de dolo, fraude ou simulação, sendo que os paradigmas exigiram, além de tal requisito, também a comprovação do efetivo recolhimento de tributos.

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, compreendo que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Ante o exposto, conheço do recurso especial da Fazenda Nacional.

Admissibilidade recursal: Recurso especial do sujeito passivo**[voto vencedor]**

O recurso especial do sujeito passivo foi admitido para o questionamento das matérias ágio, glosa de despesas com juros e concomitância de multas.

A Fazenda Nacional questiona a admissibilidade do recurso especial do sujeito passivo, sustentando, inicialmente, que estaria ausente a similitude fática entre os acórdãos cotejados para a matéria do ágio, eis que *“a conclusão da decisão recorrida foi fundamentada na análise do peculiar contexto fático desenhado nestes autos”*.

Observa, também, que o paradigma 1301-002.280 foi reformado pelo acórdão 9101-003.740¹, o que *“demonstra que o posicionamento atual da CSRF não se coaduna com a pretensão do ora recorrente”*, bem como que o paradigma 1301-002.047, muito embora não especificamente reformado pelo acórdão 9101-003.610, *“dá relevo a determinadas particularidades daquele caso concreto, não presentes no caso ora analisado”*. Tais afirmações são feitas assim, de forma genérica, sem se especificar os pontos específicos das decisões que teriam levado à conclusão acima apontada.

¹ Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.

A subsunção aos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos arts. 385 e 386 do RIR/99, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material ali previstos. Inexiste norma que amplie os aspectos pessoal e material a outras pessoas jurídicas ou, ainda, que preveja a possibilidade de intermediação ou de interposição de outras pessoas jurídicas.

Não há previsão legal, no contexto da mencionada legislação, para transferência de ágio por meio de interposta pessoa jurídica, sendo indevida a amortização do ágio pelo sujeito passivo.

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade comercial ou societária. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera empresa veículo para transferência do ágio à incorporadora.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se ao lançamento decorrente, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial quanto à amortização do ágio transferido à Hipercard BM pela Unicard e Unipart, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram dessa matéria. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso quanto à empresa modelo para IRPJ e CSLL e quanto à contemporaneidade do laudo. No mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Gerson Macedo Guerra e Demetrius Nichele Macei, que lhe negaram provimento. Por unanimidade de votos, acordam em determinar o retorno dos autos ao colegiado de origem para apreciação das matérias relacionadas à aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício e incidência de juros sobre multa, constantes do recurso voluntário. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Cristiane Silva Costa.

Quanto à matéria “glosa de despesas financeiras com juros”, a Fazenda Nacional também sustenta que não há semelhança fática entre os acórdãos cotejados. Nesse ponto, traz alegações um pouco mais específicas, observando que, no caso dos autos, a dívida foi inicialmente contraída por B5 para proceder à aquisição das ações representativas do capital da contribuinte interessada, e que posteriormente houve a transmissão deste débito para interessada, intercorrências estas que, segundo alega a Fazenda Nacional, “*não tiveram lugar nos casos indicados como paradigmas*”.

Quanto à aplicação concomitante de multas, por fim, observa que se trata de matéria sobre a qual a Câmara Superior sedimentou entendimento contrário, citando os acórdãos 9101-002.434, de 20 de setembro de 2016, 9101-004.109, de 10 de abril de 2019, 9101-004.067, de 13 de março de 2019.

Inicialmente, observo que o fato de esta Turma da CSRF ter reformado o acórdão indicado como paradigma apenas influencia na admissibilidade do recurso especial quando tal reforma ocorre antes da interposição o recurso, nos termos do artigo 67, §15, do Anexo II do RICARF/2015 (grifamos):

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

Não foi o caso, já que o acórdão 9101-003.740 (que reformou o paradigma 1301-002.280, indicado para a matéria do ágio) foi proferido em 12 de setembro de 2018 e publicado em 23 de novembro de 2018, sendo que o recurso especial do sujeito passivo foi interposto em 12 de julho de 2018 (cf. termo de fl. 5065 e também data aposta na peça recursal).

Além disso, o fato de a CSRF ter “sedimentado entendimento contrário” ao consignado no paradigma também não afeta a admissibilidade do recurso especial, não havendo tal restrição no RICARF/2015. Trata-se de questão que permanece merecendo ser resolvida em seu mérito, portanto.

Diante disso, passo a analisar a demonstração de divergência jurisprudencial.

Quanto à **matéria “ágio”**, o **acórdão recorrido** analisou situação em que houve uma chamada “aquisição original” entre partes independentes, tendo posteriormente o investimento (na Vale do Rosário, atual Biosev Bioenergia) sido transferido (pela B5) a outra pessoa jurídica (a CESE), também com ágio, sendo que a incorporação se deu entre esta última e a investida. O voto vencedor reproduziu trechos do Termo de Verificação Fiscal em que não se admite a amortização de “ágio transferido” e considera que “o investimento não foi extinto” eis que “permaneceu intacto no patrimônio da B5”, e, ao final, conclui:

Na linha dos fundamentos trazidos no acórdão citado, o aproveitamento do ágio somente seria possível, no presente caso, se a empresa B5 S/A tivesse incorporado a diretamente a Vale do Rosário (ou mesmo, fosse incorporado por esta), pois somente assim haveria a confusão patrimonial, consumando-se, na investida, o lucro futuro e o investimento original com expectativa desse lucro (aquele que foi sobrevalorizado) passam a se comunicar diretamente. Situação que não se verifica no presente caso, inviabilizando os aspectos pessoais e materiais da hipótese de incidência.

O **paradigma 1301-002.280** tratou de situação fática análoga, isto é, houve uma “aquisição original” entre partes independentes, uma transferência do investimento adquirido para empresa do grupo também com registro de ágio e então uma incorporação entre tal empresa do grupo e a investida que gerou o ágio. Os seguintes trechos do voto condutor deixam clara tal constatação:

Importante tópico levantado no Auto de Infração é a questão atinente à "transferência do ágio", já que a fiscalização entendeu que UNIPART e UNICARD foram as empresas que efetivamente tiveram o dispêndio do ágio, e o benefício existente, amortização fiscal do mesmo somente seria possível nessas empresas, não havendo possibilidade de suas transferências para a Recorrente - Hipercard BM, já que ela nada adquiriu.

O que a ora Recorrente adquiriu, de fato, foi um investimento com ágio e não a simples transferência de ágio. E tal fato, nos termos da lei, art. 7º e 8º da Lei 9.532/97, passa a ter a dedutibilidade das amortizações.

O valor pago pela adquirente, pela Hipercard ACC, para a BRPAR, empresa independente, possui intrínseco tal benefício fiscal, o que corrobora o objetivo precípua do legislador, viabilizando a aquisição de empresa brasileira, controlada por empresa no exterior.

Ora, se os investimentos foram transferidos para a Recorrente, assim como os ágios respectivos, verifica-se a confusão patrimonial dos patrimônios das investidas pela investidora, passando o ágio a ser dedutível para fins fiscais.

Importante ressaltar novamente que todas essas operações, "Ágio Hipercard" e "Ágio Conabinu/Hipercard" foram realizadas seguindo os parâmetros de mercado, (...).

Esses ágios, posteriormente transferidos para a Recorrente, quando da incorporação das empresas Conabinu e Hipercard ACC, passaram a ser deduzido na base de cálculo do IRPJ.

Assim, resta clara e legal a transferência do investimento com ágio para a Hipercard BM, ora Recorrente, que passa a ter o direito de amortizá-lo fiscalmente.

Os questionamentos colocados na peça de contrarrazões pela Fazenda Nacional são, como já abordado, genéricos e não permitem compreender a razão pela qual esta entende que os casos não seriam comparáveis. A análise dos casos revela exatamente o contrário. Diante disso, conheço o recurso especial com base no paradigma 1301-002.280.

A similitude fática entre o caso dos autos e o **paradigma 1301-002.047** resta clara da análise da ementa desse julgado, veja-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2010

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. USO DE EMPRESA VEÍCULO. PRESENÇA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA. LEGITIMIDADE.

Não é ilícita a conduta do investidor que adquire diretamente o investimento, com pagamento de ágio, e, a seguir, promove aumento de capital em outra empresa, integralizando-o com os investimentos previamente adquiridos, inclusive o ágio. Não se pode qualificar como ilícita a opção por um caminho facultado pela legislação, ainda que a adoção de tal caminho

tenha por objetivo a economia tributária. Essa conclusão fica especialmente reforçada na situação em comento, em que a operação "direta", que permitiria o aproveitamento fiscal do ágio sem qualquer questionamento, encontrava intransponíveis óbices societários (CVM) e regulatórios (ANEEL). (...)

Muito embora o caso tenha abordado o fato de se tratar de setor regulado e de operação realizada em um contexto de privatização, o voto condutor afirma que tais circunstâncias apenas reforçam a sua posição pela legitimidade do ágio, mas ele parte de uma premissa mais ampla, afirmando que *“O uso de “empresa veículo”, por si só, é insuficiente para desqualificar a via adotada pela interessada, a qual, ressalto, não é vedada pela legislação.”*, bem como que *“...considero legítima a transferência desse investimento para um novo investidor (ISA PARTICIPAÇÕES), com o que ocorre, sim, a confusão patrimonial entre investidor e investida.”*

Neste sentido, também admito o acórdão 1301-002.047 como paradigma para o caso dos autos.

Assim, conheço do recurso especial do contribuinte quanto à matéria “ágio” com relação a ambos os paradigmas.

Com relação à matéria “juros”, o voto do Relator do acórdão recorrido (voto “vencido”, mas vencedor na matéria relativa aos juros) reproduziu a decisão da DRJ, sendo de se destacar o seguinte trecho:

Esta dívida foi contraída por B5 para proceder à aquisição das ações representativas do capital da interessada e, naquele momento, as despesas com o pagamento dos respectivos juros poderiam ser consideradas necessárias à devedora. Porém, com a transmissão deste débito para a interessada, isto não pode ser considerado verdadeiro, por óbvio, pois nenhuma companhia necessita contrair uma dívida para adquirir, de si mesma, suas próprias ações.

Os paradigmas apontados também trataram da dedutibilidade de encargos financeiros atrelados a contratos transferidos, à sociedade adquirida, por meio de incorporação.

O **paradigma 1402-002.119** afirma já em sua ementa:

Se determinada despesa dedutível era dedutível do lucro real apurado pela holding, se esta vem a ser incorporada pela investida, a despesa antes dedutível assim permanecerá sendo na sucessora. Inteligência do disposto no caput do art. 227 da Lei nº 6.404/76.

Da mesma forma com o **paradigma 1402-002.443**, em que o voto condutor parte da premissa de que a natureza da dedutibilidade da despesa deve ser verificada no momento em que esta é contraída, e conclui que a despesa permanece sendo dedutível ainda que passe a ser apropriada por outra pessoa jurídica em virtude de incorporação, *in verbis*:

Ou seja, é à luz do contexto empresarial da companhia que originalmente captou tais recursos que deve ser feita a análise da dedutibilidade desse valor como despesa, ainda que o efetivo aproveitamento fiscal desse gasto ocorra na pessoa da incorporada, por decorrência legal e automática das disposições da Lei Civil e Comercial (efeitos da sucessão), não havendo qualquer norma que embase uma exceção.

Novamente, não se compreende a razão pela qual a Fazenda Nacional sustenta que tais precedentes não serviriam de paradigmas para o caso dos autos, já que uma análise mais detida revela exatamente o contrário, sendo plenamente possível o exercício de se buscar saber o que aquelas turmas julgadoras decidiriam no caso dos autos.

Ante o exposto, conheço do recurso especial quanto à matéria “juros”.

Por fim, quanto à **matéria “concomitância de multas”**, em não havendo questionamento acerca da divergência jurisprudencial, adoto as razões do despacho de admissibilidade nos termos do permissivo do artigo 50, § 1º, da Lei 9.784/1999.

Observe, ademais, que os **paradigmas** indicados pelo sujeito passivo (acórdãos **1301-002.609 e 1102-001.084**) já foram admitidos para a discussão da matéria em outras oportunidades, como indica o trecho do voto da i. Conselheira Edeli Pereira Bessa no acórdão 9101-004.500², de 6 de novembro de 2019:

Quanto à segunda divergência, observa-se que, tendo em conta exigências em períodos posteriores à alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/96 pela Medida Provisória nº 351/2007, o paradigma nº 1301-002.609 reputou 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, assim como o paradigma nº 1102-001.084 afirmou ilegítima a aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre bases estimadas e da multa de ofício lançada conjuntamente com o montante principal do imposto, quando ambas tiverem por base o mesmo fato apurado em procedimento fiscal.

Por tais razões, o recurso especial da Contribuinte, na parte admitida, deve ser CONHECIDO.

Em conclusão, conheço do recurso especial do sujeito passivo, nos termos do despacho de admissibilidade.

Mérito

Início a análise de mérito pelo recurso especial do sujeito passivo, ante a relação de prejudicialidade existente entre este e a matéria admitida quanto ao recurso da Fazenda Nacional.

² votação unânime quanto ao conhecimento dessa matéria. Participaram do julgamento os Conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella e Adriana Gomes Rêgo.

Mérito: Recurso especial do sujeito passivo***Mérito: Recurso especial do sujeito passivo: dedutibilidade das despesas com amortização de “ágio transferido”*****[voto vencedor]**

O voto vencedor do acórdão recorrido pontua o debate dos nos presentes autos, observando, em síntese, que não se questiona qualquer aspecto relacionado à aquisição da participação societária na Vale do Rosário realizada pela B5 de partes independentes. A glosa das despesas com amortização de ágio ocorreu, exclusivamente, porque não teria havido “confusão patrimonial entre investidora e investida”, já que ao final tanto B5 quanto Vale do Rosário permaneceram existindo.

Pede-se vênia para reproduzir trecho da decisão recorrida, que por sua vez se reporta ao Termo de Verificação Fiscal (TVF):

(...)

No caso em apreço, embora se reconheça que as operações geradoras do ágio, ou seja, a aquisição original da participação societária pela empresa B5, tenham se dado entre partes independentes, com efetivo pagamento, e que o ágio surgido está amparado em laudo que atesta a sua fundamentação na rentabilidade futura da investida, o que legitima reconhecimento contábil do ágio efetivamente pago pela investidora (empresa B5), o seu aproveitamento na forma encadeada pela recorrente não encontra amparo na legislação que autoriza a sua amortização antecipada.

E a motivação está corretamente descrita no Termo de Verificação Fiscal (fls.), do qual colho os seguintes fragmentos, *verbis*:

111. Como regra geral, o RIR/99 impede a dedução da amortização do ágio decorrente da aquisição de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido (art. 391). Ressalvada a hipótese de adicionar o valor do ágio ao valor contábil do investimento para efeito de determinar o ganho ou a perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliada pelo patrimônio líquido (art. 426), a única possibilidade de deduzir a amortização do ágio na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL se dá na situação em que a pessoa jurídica absorve o patrimônio de outra em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual tenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, ou em que a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária e, adicionalmente, que o ágio tenha sido fundamentado em rentabilidade futura (art. 386).

112. A aquisição de participação societária com ágio ou deságio é uma transação de capital, entre sócios, que não envolve as atividades normais da empresa e, portanto, não deve influenciar o seu resultado.

113. O resultado da adquirida, transmitido para a sua controladora pelo mecanismo da equivalência patrimonial, não é tributado nessa controladora. A

equivalência patrimonial recebida pode ser excluída na apuração do Lucro Real dessa controladora. Da mesma forma, o ágio apurado e registrado pela controladora que era amortizado contabilmente devia ser adicionado na apuração do Lucro Real (art. 391). Essas operações de capital não influenciam o resultado tributável.

114. A separação da transação societária das atividades normais da empresa só não se mantém se houver uma situação de extinção dessa participação societária. No caso de haver uma fusão, incorporação ou cisão dessa controlada com a controladora, os resultados das atividades da controlada e da controladora passam a ser apurados dentro da mesma empresa, não havendo mais transmissão de resultados de uma empresa para outra pelo mecanismo da equivalência patrimonial. Nesta situação, o patrimônio da controladora e o patrimônio da controlada tornam-se um só, não se distinguindo mais, havendo uma “confusão patrimonial”. Os resultados das atividades normais e os resultados das atividades de capital estão no mesmo patrimônio.

115. Neste caso também não é mais possível haver a venda da participação societária como tal e, portanto, não é possível a adição do valor do ágio apurado, quando da aquisição, ao valor contábil de uma controlada que estivesse sendo vendida. Quando ocorre a situação de “confusão patrimonial”, o valor do ágio que for amortizado pode ser deduzido na apuração do Lucro Real, no prazo mínimo de 60 meses e desde que a sua constituição tenha se dado em função de rentabilidade de resultados futuros (art. 386).

116. Para permitir a dedutibilidade da amortização do ágio, a legislação tributária se fundamenta na efetiva extinção do investimento através dos institutos da incorporação, fusão e cisão entre empresas controladora, a que arcou efetivamente com o desembolso do investimento, e controlada, a que foi realmente adquirida de terceiros vendedores. Ou seja, instituiu um disciplinamento para a tributação de um negócio jurídico particular que culmina em uma “confusão patrimonial”, em que não há mais distinção entre os patrimônios das empresas controladora e controlada. O “encontro” do patrimônio adquirido e do ágio pago por tal patrimônio em um mesmo patrimônio é uma condição obrigatória para a dedutibilidade fiscal da amortização do ágio.

[...]

118. Dessa forma, impõe-se a absorção do patrimônio da incorporada, fusionada ou cindida, pois de outra forma, permanecendo a existir o investimento, não se caracteriza a situação prevista na norma, que é exatamente o de estabelecer uma regra de tributação para quando acontece a confusão patrimonial do investimento. Se fosse admitida a amortização do ágio transferido, sem a extinção do investimento, o art. 426 do RIR/99 não teria mais sentido de permanecer vigente.

119. No caso em análise, a opção não foi pela extinção do investimento. O ágio na aquisição do controle da Vale do Rosário, que foi apurado pela B5, foi transferido para outra empresa do grupo (CESE), que foi utilizada como veículo, e incorporada pela adquirida Vale do Rosário e lá permaneceu para ser amortizado. De outro lado, o investimento adquirido (Vale do Rosário, atual Biosev Bioenergia) permaneceu intacto no patrimônio da B5, como se pode verificar nos razões contábeis que controlavam o investimento e o ágio na B5. Dessa forma, o investimento não foi extinto.

120. Esse fato está claro ao verificarmos as contas de investimento e de ágio da B5 nas empresas controladas Vale do Rosário, Jardest Participações e CESE, no período de 2007 e 2008.

121. Na B5, o investimento foi controlado na conta 13111034 – Companhia Açucareira Vale do Rosário e na conta 13111035 – Jardest Participações, representativas do investimento na fiscalizada de fevereiro a maio de 2007. Em junho de 2007, a Jardest Participações foi incorporada pela Vale do Rosário, ficando o investimento somente na conta 13111034 até setembro de 2007. De outubro a dezembro de 2007, a B5 registra o investimento na CESE na conta 13111006 (doc. 90). O investimento na Vale do Rosário passa para o controle na CESE pela conta de mesmo número, conta 13111034 – Companhia Açucareira Vale do Rosário (doc. 78), e após a incorporação da CESE pela Vale do Rosário em 02/01/2008 passa a ser a conta 13111019 – Santelisa Vale Bioenergia (antiga Vale do Rosário), na então Santelisa Vale, anterior B5 (doc. 92).

122. Da mesma forma com as contas de ágio da Vale do Rosário e Jardest. No período de fevereiro a setembro de 2007, o ágio é controlado na B5 pela conta 13114005 – Ágio em Investimentos Companhia Açucareira Vale do Rosário e conta 13114006 – Jardest Participações (doc. 90), passa para o controle na CESE pela conta de mesmo número conta 13114005 – Ágio em Investimentos Companhia Açucareira Vale do Rosário (doc. 78), e em 02/01/2008 passa para o controle da própria Vale do Rosário, então Santelisa Vale Bioenergia, pela conta 13312001 Ágio de Participações Societárias Companhia Açucareira Vale do Rosário (doc. 78).

123. Demonstrada a ilegalidade da operação realizada pela fiscalizada, as despesas de amortização do ágio apurado na aquisição de participação societária na própria Companhia Açucareira Vale do Rosário, atual Biosev Bioenergia, e que foram aproveitadas para a redução do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL no período de 2010 a 2014, serão glosadas nesta fiscalização:

[...]

Com efeito, a dedutibilidade do ágio, além de passar necessariamente pela efetividade do dispêndio na aquisição do investimento por parte da empresa que passa a deter o investimento, exige a necessária confusão patrimonial entre investidora e investida, para que se admita sua dedução.

Tal não ocorre no presente caso.

A real investidora (B5, atual Santa Elisa Vale S/A) continua a existir e a deter o controle sobre sua controlada (Vale do Rosário, atual Biosev). Não houve extinção do investimento, mas mera absorção, mediante incorporação ao patrimônio de outra controlada direta da B5 (CESE), para a qual transferiu temporariamente o investimento na Vale do Rosário, tão somente para propiciar a amortização do ágio gerado na aquisição.

(...)

Na linha dos fundamentos trazidos no acórdão citado, o aproveitamento do ágio somente seria possível, no presente caso, se a empresa B5 S/A tivesse incorporado a diretamente a Vale do Rosário (ou mesmo, fosse incorporado por esta), pois somente assim haveria a confusão patrimonial, consumando-se, na investida, o lucro futuro e o investimento original com expectativa desse lucro (aquele que foi sobrevalorizado) passam a se comunicar diretamente. Situação que não se verifica no presente caso, inviabilizando os aspectos pessoais e materiais da hipótese de incidência.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário quanto à glosa na amortização do ágio.

(...)

A decisão recorrida parte da premissa de que “*o aproveitamento do ágio somente seria possível, no presente caso, se a empresa B5 S/A tivesse incorporado a diretamente a Vale do Rosário*”.

Tal premissa é, de fato, verdadeira, se estivermos falando do ágio registrado pela B5 quando da aquisição da Vale do Rosário. De fato, tal ágio – desdobramento do custo de aquisição do investimento da B5 na Vale do Rosário – somente pode ser amortizado pela pessoa jurídica que o registrou (no caso, a B5), e uma vez preenchidos os requisitos e condições previstos na legislação, entre os quais se encontra a incorporação da Vale do Rosário pela B5 ou vice versa (art. 8º, “b”, da Lei 9.532/1997).

Não obstante, o ágio que se discute nos presentes autos não é o registrado pela B5 quando da aquisição da Vale do Rosário. As despesas que a fiscalização pretendeu glosar são referentes à amortização do ágio que foi registrado pela CESE quando da aquisição da participação na Vale do Rosário, e que passaram a ser amortizadas em virtude da incorporação daquela por esta.

Ressalto que não se baseia o questionamento fiscal em qualquer aspecto formal relativo ao registro contábil do ágio ou à sua demonstração e base em rentabilidade futura. Assim, vale repisar, o questionamento fiscal reside unicamente no fato de que, para a autoridade autuante, foi “ilegal” o aproveitamento do ágio porque “não houve a extinção do investimento”.

Com a devida vênia, compreendo que o questionamento constante do auto de infração em questão é, no mínimo, insuficiente.

Isso porque, vale repisar, não há qualquer questionamento acerca do ágio registrado pela CESE na aquisição da Vale do Rosário, apenas parte a fiscalização – e também o acórdão recorrido – da premissa de que apenas a B5 (“investidora original”, sob o ponto de vista de aquisição do investimento de terceiros) poderia amortizar o ágio decorrente da aquisição da Vale do Rosário.

Ocorre que, uma vez que o investimento na Vale do Rosário é transferido a outra pessoa jurídica, essa nova investidora, por força do artigo 7º da Lei 9.532/1997 tal como vigente à época, deveria desdobrar o custo de aquisição entre “valor de patrimônio líquido” e “ágio ou deságio” e, uma vez cumpridos os requisitos legais (inclusive a incorporação da Vale do Rosário pela CESE ou vice versa), o ágio assim registrado poderia passar a ser amortizado.

Numericamente, tal ágio até poderia, por coincidência, ser igual ao ágio registrado pela B5, mas **não se trata do “mesmo ágio”**.

De fato, na época dos fatos em questão, o ágio amortizável para fins tributários era apenas um efeito, previsto na legislação tributária, da aquisição de uma participação societária por um valor acima de seu valor patrimonial. Considerando a legislação vigente à época dos fatos, verifica-se que o ágio corresponde ao resultado da operação aritmética correspondente à diferença entre (i) o valor despendido na aquisição de uma determinada participação societária e (ii) o valor patrimonial da sociedade adquirida. Assim, cada vez que uma participação societária é adquirida por um valor acima do valor patrimonial, a então adquirente registra “um ágio” -- da mesma forma que, se o valor negociado estiver abaixo do valor patrimonial, tal adquirente apuraria um deságio.

Assim, tecnicamente, exceto nos casos de sucessão (artigo 227 da Lei das S.A.), é impossível “transferir” um determinado ágio, já que, em regra, quando se transfere a participação societária adquirida com ágio, a então adquirente necessariamente apura um novo resultado aritmético (o qual será ágio ou deságio, a depender do valor da transferência bem como do valor, naquele momento, do patrimônio líquido da sociedade adquirida).

No caso dos autos, o ágio que se pretendeu amortizar – e que foi glosado pela fiscalização – corresponde à diferença positiva entre (i) o valor pago pela CESE à B5 (mediante emissão de capital próprio) para adquirir a participação societária na Vale do Rosário e (ii) o valor de patrimônio líquido da investida, isto é, da Vale do Rosário.

A Vale do Rosário, atual Biosev, então incorporou a CESE o que, exatamente por cumprir a condição prevista no artigo 8º, “b”, da Lei 9.532/1997, dá início à amortização fiscal do ágio relativo a este investimento.

Ressalte-se que a fiscalização sequer questiona o fato de tal ágio ter sido gerado em operação ocorrida entre partes relacionadas -- não que isso fosse um problema, já que somente anos após a operação (com o advento da Medida Provisória 627/2013, convertida na Lei 12.973/2014), é que foram introduzidas no ordenamento jurídico tributário restrições específicas para o registro e amortização de ágio em aquisições ocorridas entre empresas pertencentes a um mesmo grupo. Também não se questionou qualquer aspecto relacionado ao registro ou à documentação que deu base ao ágio em questão.

Ora, uma vez que todos os requisitos e condições impostos pela legislação tributária em vigor à época dos fatos tenham sido observados, a amortização fiscal do ágio não pode ser recusada pelas autoridades fiscais, a princípio.

E apenas dizemos “a princípio” porque, como se sabe, as autoridades fiscais estão autorizadas a efetuar e rever de ofício o lançamento tributário nas hipóteses do artigo 149 do CTN, inclusive quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação (inciso VII).

No caso dos autos, é incontroverso que a CESE adquiriu participação societária na Vale do Rosário e desdobrou o custo de aquisição em valor de patrimônio líquido e ágio. Resta, assim, verificar se foram cumpridos os demais requisitos legais para a amortização do ágio então vigentes (previstos na Lei 9.532/1997 e no Decreto-Lei 1.598/1977) e se tais operações efetivamente foram praticadas (isto é, ausência de simulação, conforme previsto no artigo 149, VII, do CTN).

Conforme já se ressaltou, não há qualquer acusação no Termo de Verificação Fiscal de que os requisitos legais para o registro e a amortização de ágio não tenham sido cumpridos, sendo que também não há qualquer acusação de simulação ou artificialidade das operações tais como declaradas.

Portanto, à mingua de qualquer alegação (e prova) de inexistência de pagamento, de artificialidade ou simulação de operações e vícios afins, ou de problemas quanto ao registro, ao demonstrativo de rentabilidade futura ou à operação incorporação, não vislumbro no presente caso qualquer fundamento **jurídico** para a glosa das amortizações de ágio em questão, devendo por tal motivo o auto de infração ser cancelado.

Ante o exposto, oriento meu voto para dar provimento a este ponto do recurso especial do sujeito passivo.

Mérito: Recurso especial do sujeito passivo: dedutibilidade de juros reativos a empréstimo transferido

[voto vencido]

Nessa matéria, o acórdão recorrido adotou as razões da decisão de primeira instância e, em suas contrarrazões, a Fazenda Nacional também se limita a reiterar trechos desta decisão, *in verbis*:

Quanto às despesas financeiras glosadas, alega a impugnante tratar-se de dívida que lhe foi transmitida “por sucessão de obrigações”. Entretanto, cumpre voltar ao permissivo legal para a dedução de quaisquer despesas: sua necessidade, usualidade e normalidade, dentro do ramo de atividades do contribuinte, a teor do artigo 299 do RIR/1999. Esta dívida foi contraída por B5 para proceder à aquisição das ações representativas do capital da interessada e, naquele momento, as despesas com o pagamento dos respectivos juros poderiam ser consideradas necessárias à devedora.

Porém, com a transmissão deste débito para a interessada, isto não pode ser considerado verdadeiro, por óbvio, pois nenhuma companhia necessita contrair uma dívida para adquirir, de si mesma, suas próprias ações.

Portanto, é incorreto dizer que “não faz sentido” considerar que uma despesa financeira seja dedutível para uma pessoa jurídica e indedutível para outra.

Considerem-se, por exemplo, as despesas de manutenção de uma traineira de pesca: elas constituiriam despesa necessária para uma cooperativa de pescadores, mas seriam totalmente desnecessárias para o funcionamento de uma sorveteria. De mesma sorte, é errôneo assimilar o conceito de obrigatoriedade ao de necessidade. Assim, por exemplo, uma sociedade empresária receba a fatura de seu cartão de crédito corporativo, da qual constem apenas “despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores”; ela estará obrigada ao pagamento desta fatura, mas tal despesa será indedutível, a teor do inciso V do parágrafo único do artigo 249 do RIR/1999, com a ressalva que ele próprio contém.

Com a devida vênia, tal decisão está eivada de dois equívocos substanciais.

O primeiro deles é ignorar os efeitos da sucessão universal que ocorre como efeito da incorporação de uma pessoa jurídica, expressamente previstos no artigo 227 da Lei das S.A (Lei 6.404/1976):

Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

Por óbvio que, a princípio – e seguindo o exemplo da decisão recorrida --, as despesas de manutenção de uma traineira de pesca são necessárias para uma cooperativa de pescadores e desnecessárias para o funcionamento de uma sorveteria. Mas se a tal sorveteria

incorporar a tal cooperativa de pescadores (abstraindo-se questões acerca da eventual impossibilidade jurídica de tal incorporação, por se tratar de cooperativa), por força de lei a sorveteria sucederá a cooperativa em todos os seus direitos e obrigações, sendo que, uma vez que continue a exploração da pesca (situação específica que justificava a dedutibilidade das despesas de manutenção da traineira, nos termos do artigo 299 do RIR/99, vigente à época) permanecerá tendo despesas dedutíveis com a manutenção da traineira.

A mesma coisa com os encargos financeiros de dívidas contraídas. Se a dívida foi utilizada para a aquisição de uma pessoa jurídica e, posteriormente, a adquirente vem a incorporar a adquirida, as despesas com o empréstimo permanecerão dedutíveis eis que permanece a situação que justificava a dedutibilidade das despesas com a tomada de recursos – e, na verdade, ela se intensifica, eis que a adquirente passa a deter a adquirida não mais como um único ativo, mas como uma universalidade de direitos e obrigações dentro de seu patrimônio.

Ademais, a comparação realizada pelo TVF e reproduzida pelo acórdão recorrido não foi feliz. Isso porque não se trata, no caso, de despesas de manutenção (que, de fato, apenas se justificam caso o ativo que se mantém permaneça sendo utilizado nas atividades operacionais da pessoa jurídica, nos termos do então vigente artigo 299 do RIR/99), mas de despesas com encargos financeiros de **dívidas contraídas**.

E, para juros e encargos de empréstimos, há todo um regramento específico prevendo os termos e condições para a dedutibilidade das despesas – veja-se a legislação vigente à época dos fatos, consubstanciada nos seguintes artigos do RIR/99:

Art. 374 Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo operacional, observadas as seguintes normas:

I – os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, *pro rata temporis*, nos períodos de apuração a que competirem;

II – os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição de construção de bens do ativo permanente, incorridos durante a fase de construção pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados.

Parágrafo único. Não serão dedutíveis na determinação do lucro real, os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil.

Referido dispositivo dispõe que as despesas com juros “*são dedutíveis, como custo ou despesa operacional*” desde que observados os incisos subsequentes. Portanto, desde que os encargos financeiros sejam apropriados *pro rata temporis*, a regra do artigo 374 os classificam como dedutíveis, independentemente de atendimento específico da regra de necessidade, usualidade e normalidade prevista no artigo 299 do RIR/99. Há, aqui, um regramento específico a ser aplicado em detrimento da regra geral.

E, mesmo que se entenda que a regra geral do artigo 299 é de ser aplicada subsidiariamente, no caso de juros e encargos financeiros de dívidas, o momento em que se deve aferir a necessidade, usualidade e normalidade das despesas é (somente) aquele em que a dívida é contraída.

Nesse ponto, observo que a legislação não traz disposição expressa sobre este assunto. De fato, o artigo 364 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (Decreto 3.000/1999), vigente à época dos fatos em questão, trazia algumas regras sobre o momento da dedução de juros, mas trata-se de hipóteses específicas que não se aplicam ao caso em questão (quais sejam: juros pagos antecipadamente, financiamento tomado por empresa em fase pré-operacional e juros devidos a controladas e coligadas no exterior).

Ocorre que um exame mais detalhado da questão revela que o momento de analisar se a despesa com juros preenche os requisitos para a sua dedutibilidade é, em regra, aquele da contratação do empréstimo.

A jurisprudência deste Conselho tem se firmado no sentido de que a necessidade de empréstimos tomados não pode ser aferida senão por razões empresariais, a não ser que alguma circunstância objetiva demonstre que a tomadora de fato não desejava obter os recursos para si, como no caso de haver automático repasse dos valores recebidos a título de mútuo.

Observe-se que, mesmo neste caso de repasse, apenas há a indedutibilidade (total ou parcial) das despesas com os juros da dívida originalmente tomada se for constatado que os valores tomados foram repassados a terceiro ou sem a cobrança de juros ou mediante a cobrança de taxas menores do que a originalmente pactuada. Neste sentido, destaco as seguintes ementas:

DESPESAS FINANCEIRAS - JUROS BANCÁRIOS - GLOSA DO EXCEDENTE EM RELAÇÃO À TAXA DE REMUNERAÇÃO DE MÚTUO ATIVO - REPASSE DO EMPRÉSTIMO - CARACTERIZAÇÃO – É admissível a glosa do excedente da taxa de empréstimo contraído com instituição financeira em relação à taxa de remuneração de mútuo com terceiros quando fica devidamente comprovado nos autos que há diferença entre o valor da captação e o repasse dos recursos, tendo como consequência a desnecessidade da despesa.” (Acórdão CSRF/01-05.423, sessão de 21/03/2006)

RECURSO VOLUNTÁRIO. DESPESAS FINANCEIRAS. JUROS PAGOS EM EMPRÉSTIMOS EM CONCOMITÂNCIA REPASSES SEM ÔNUS. DESNECESSIDADE. Somente são dedutíveis as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, nos termos do art. 299 do RIR/99. Não é possível se admitir como necessária a despesa relativa a pagamento de juros relativos a empréstimos tomados com terceiros, quando ao mesmo tempo se realiza empréstimo a empresa controlada sem a cobrança de juros, ou ainda com juros abaixo da taxa de captação. Assim, correta a glosa das despesas de juros passivos em valor equivalente aos juros ativos que seriam devidos sobre o valor emprestado, calculados pela taxa média dos empréstimos tomados pela empresa. (ac. 1401-001.644, sessão de 08/06/2016)

Note-se que nesta hipótese singular -- em que juros aparentemente dedutíveis vêm a ser considerados indedutíveis em razão de uma atitude da tomadora posterior à tomada do empréstimo -- existe uma necessária vinculação entre os valores originalmente tomados e os posteriormente cedidos em mútuo, ou seja, é preciso que fique caracterizado o repasse,

comprovando-se que os recursos levantados **nunca foram** necessários à tomadora, eis que se destinavam, desde o início, a terceiro.

Por isso o entendimento de que a necessidade da tomada do empréstimo deve ser avaliada quando este é contratado, sendo a princípio irrelevante o que ocorre posteriormente, a menos que os fatos posteriores possam de alguma forma *comprometer o passado* indicando que a tomadora **nunca quis** os recursos para uso em sua atividade.

Em síntese, os juros e encargos são consequência do empréstimo tomado e, se o empréstimo, quando contraído, cumpria os requisitos para a sua dedutibilidade, os juros devem ser considerados despesa dedutível até que a dívida seja finalmente paga.

No caso, é de se ressaltar que não se coloca em dúvida se o empréstimo era necessário para a tomadora original. Na verdade, o TVF até afirma que o passivo era interesse da B5 (fl. 3.755, grifamos):

142. As despesas financeiras que estão incidindo no resultado da Vale do Rosário são decorrentes de obrigações assumidas pela B5 para aquisição de ativo para a B5, nada tendo a ver com as atividades normais e usuais da Vale do Rosário ou com a manutenção de nenhuma fonte produtora de receitas para a Vale do Rosário. **O passivo e o ativo são de interesse da B5.**

Temos, assim, que, no momento da contratação do empréstimo, não há dúvida de que os requisitos para a dedutibilidade da despesa com os respectivos encargos estavam presentes.

Por fim, observo que **o direito de deduzir as despesas com juros e encargos de empréstimos se transfere por sucessão na incorporação.**

Novamente, a legislação tributária não contém qualquer disposição expressa sobre o assunto, mas a análise dos dispositivos legais que regulam a operação revela que a resposta é positiva.

De fato, tanto o Código Tributário Nacional quanto o Código Civil e a Lei das Sociedades por Ações contêm dispositivos estabelecendo que a incorporadora sucede a incorporada (ou, no caso, o patrimônio cindido) em todos os respectivos direitos e deveres. Veja-se:

CTN

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Código Civil

Art. 1.116. Na incorporação, uma ou várias sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, devendo todas aprová-la, na forma estabelecida para os respectivos tipos.

Lei das S.A.

Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

(...)

Tanto é assim que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao analisar a abrangência do artigo 132 do CTN acima transcrito (especificamente, ao avaliar se a sucessão seria apenas dos tributos ou de todo o crédito tributário, incluindo multas) decidiu, em sede de recurso representativo de controvérsia, que as multas acompanham o passivo tributário sucedido:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. INCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. LC N.º 87/96. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1111156/SP, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.

1. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. (Precedentes: REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009; REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; REsp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990) (...)

(Recurso Especial 923.012/MG, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, j. 9.06.2010.)

E isso é assim em virtude da sucessão universal que se opera quanto ao patrimônio incorporado, conforme restou evidenciado nos embargos de declaração ao RE 923.012 acima comentado:

5. Ora, a incorporação, nos termos da legislação pátria (art. 227 da Lei 6.404/76 e art. 1.116 do CC/02) é a absorção de uma ou várias sociedades por outra ou outras, com a extinção da sociedade incorporada, que transfere integralmente todos os seus direitos e obrigações para a incorporadora.

6. Entende-se que tanto o tributo quanto as multas a ele associadas pelo descumprimento da obrigação principal fazem parte do patrimônio do contribuinte incorporado que se transfere ao incorporador, de que modo que não pode ser cingida a sua cobrança, até porque a sociedade incorporada deixa de ostentar personalidade jurídica.

(EDcl no REsp 923.012, Primeira Seção, Relator Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 10.04.2013, trecho do voto)

Ressalte-se que é com base na premissa de que a incorporadora sucede a incorporada em todos os direitos e obrigações que se aceita, por exemplo, a transferência de créditos tributários quando no contexto de uma incorporação. Neste sentido, a Solução de Consulta Interna (SCI) Cosit nº 3, de 4 de fevereiro de 2011, explicitou que a empresa que recepcionou parte do patrimônio da empresa que foi cindida pode reconhecer os créditos daquele, que não se tornam créditos de terceiro somente pelo fato de a cindida subsistir.

Da mesma forma, foi necessário dispositivo legal expreso para estabelecer que os prejuízos fiscais não são sucessíveis, porque do contrário o seriam (art. 33 do Decreto-Lei 2.341/1987) – e ressalte-se que o dispositivo utiliza o termo “sucessora”:

Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

Portanto, também não há que se colocar em dúvida o fato de que a incorporadora sucede a incorporada (ou, no caso, o patrimônio cindido incorporado) no direito de deduzir os juros relativos a empréstimos registrados no patrimônio desta.

Por todo o exposto, oriento meu voto para dar provimento ao recuso especial do sujeito passivo também quanto a esta matéria, tendo sugerido a seguinte ementa quanto ao mérito da dedutibilidade das despesas financeiras – ementa que não prevaleceu eis que, para esta matéria, o voto desta Relatora restou vencido quando da votação pelo Colegiado:

JUROS. DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS COM EMPRÉSTIMOS. INCORPORAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA TOMADORA. SUCESSÃO UNIVERSAL. Os juros e encargos financeiros de empréstimos que eram dedutíveis para a empresa tomadora dos recursos permanecem sendo dedutíveis pela sucessora quando esta vem a ser incorporada.

Mérito: Recurso especial do sujeito passivo: multa isolada

[voto vencedor]

Tendo restado vencida quanto ao provimento total do recurso especial do sujeito passivo, passo a analisar o tema das multas isoladas.

O acórdão recorrido entendeu ser legítima a aplicação de multas isoladas pela falta de recolhimento das estimativas em conjunto com a multa de ofício, afirmando que não seria o caso de aplicação da súmula CARF nº 105, dado que o lançamento da multa isolada foi fundamentado na redação do artigo 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007.

De fato, tal enunciado faz referência à redação original do artigo 44 da Lei 9.430/1996, *in verbis*:

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

No caso, **o auto de infração ora discutido cobra multas isoladas pela falta de recolhimento de estimativas em determinados meses de 2011 a 2014**, bem como à cobrança de **multa de ofício sobre o tributo apurado como devido no ajuste anual relativo aos mesmos anos-calendário**. Tais penalidades foram aplicadas, portanto, na vigência da Lei 9.430/1996 com as alterações promovidas pela Lei 11.488, que é de 15 de junho de 2007 (produto da conversão da MP 351, de 22.01.2007).

Parte relevante da jurisprudência deste CARF tem entendido que a Súmula CARF 105 trata da Lei 9.430/1996 na redação anterior à Lei 11.488/2007, de forma que as multas isoladas em questão, lançadas com base no artigo 44, II, "b", da Lei 9.430/1997, já com redação dada pela Lei 11.488/2007, não estariam abrangidas por tal enunciado.

Para os que seguem tal linha, o fundamento jurídico utilizado pela fiscalização para presente autuação seria diverso do mencionado na Súmula CARF 105, de forma que referido enunciado deixou de ter validade em razão das alterações legislativas posteriores à sua edição, realizadas pela Lei 11.488/2007.

Ocorre que, muito embora a Lei 11.488/2007 tenha trazido alterações no **texto** do artigo 44 da Lei 9.430/1996, a **norma**, em sua essência, não foi alterada, sobretudo no que diz respeito à cobrança da multa isolada.

É dizer, a simples mudança na *forma de escrever* o disposto no art. 44 da Lei 9.430/1996, com a devida vênia, não muda a *norma*, tampouco a natureza da multa isolada em relação à multa de ofício, quando esta é aplicada no caso concreto.

Riccardo Guastini aponta a diferença entre texto e norma, indicando que o texto é o objeto da interpretação jurídica, sendo a norma o seu resultado. O autor define interpretação jurídica como “*a atribuição de sentido (ou significado) a um texto normativo*.” (GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Edson Bini (trad.). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 23). Assim, o discurso do intérprete seria construído na forma do enunciado standard “T significa S”, em que T equivale ao texto normativo e S equivale ao sentido ou significado que lhe é atribuído.

Nesse passo, ao buscarmos a compreensão de uma "norma", iniciamos pela leitura do texto, ou seja, do enunciado enquanto suporte (físico) de significações. Interpretando-se o texto, buscam-se as significações contidas nos enunciados, ou seja, as proposições (sentidos). A partir daí é possível conjugar as proposições (sentidos de enunciados) de acordo com determinado esquema formal, de maneira que se compreenda um comando de dever-ser -- o esquema formal de acordo com o qual se conjugam enunciados de forma a se obter um mínimo deontico completo (norma jurídica) pode ser representado por $D[f \rightarrow (S' \text{ R } S'')]$, ou seja: deve ser que, dado o fato *f*, então se instale a relação jurídica R entre os sujeitos S' e S'' (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 4a Ed., São Paulo: Saraiva, 2006, p. 24).

A análise comparativa dos textos revela que, de fato, a alteração legislativa não mudou a hipótese de aplicação da multa isolada. Veja-se:

Lei 9.430/1996 (redação original)	Lei 9.430/1996 (redação dada pela Lei 11.488/2007)
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; (...) Parágrafo 1º - As multas de que trata este artigo serão exigidas: I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos; (...) IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;	Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (...) b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Percebe-se que, seja antes seja depois da alteração legislativa, a **norma** a ser extraída do texto de lei permaneceu exatamente a mesma, qual seja:

* (hipótese:) ocorrendo a falta de pagamento de estimativa mensal

--> deve ser -->

* (consequência:) aplicada a multa a ser exigida isoladamente sobre o valor da estimativa não paga, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Corroborando esta conclusão, vemos que a exposição de motivos da Medida Provisória 351/2007, que foi convertida na Lei nº 11.488/2007 e alterou o artigo 44 a respeito da multa isolada, atesta que a única alteração veiculada por aquela norma foi quanto ao percentual da multa de ofício, *verbis*:

A alteração do artigo 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 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 de multa de mora.

Portanto, após a alteração do texto da Lei 9.430/1996 promovida pela MP 351/2007 / Lei 11.488/2007, a norma de imposição da multa isolada permanece idêntica, salvo quanto ao percentual aplicado, agora de 50%, quando anteriormente era de 75%.

Considerando isso, não há porque dizer que a alteração do texto de lei possa ter tido alguma influência no enunciado da Súmula CARF 105.

Complementando este raciocínio, vale analisar os acórdãos precedentes que orientaram a edição deste enunciado sumular. Nesse ponto, faço referência ao diligente estudo empreendido pelo então Conselheiro Luis Flavio Neto (voto vencido no acórdão 9101-003.831, de 2 de outubro de 2018).

Não havendo motivos para afastar-se a *ratio decidendi* da Súmula CARF 105 para fatos ocorridos após a edição da Lei n. 11.488/2007, especialmente por força do princípio da consunção, conclui-se que esta permanece plenamente aplicável.

De se notar, ademais, que não se nega que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual). Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

É relevante o fato de a estimativa ser mera antecipação do tributo devido no ajuste anual, sendo de se ressaltar a impossibilidade de se punir, **ao mesmo tempo**, uma **conduta ilícita** e seu **meio de execução**.

Neste sentido, havendo aplicação de multa de ofício pela ausência de recolhimento do ajuste anual, há que se considerar a multa isolada inexigível, eis que absorvida por esta. E isso não porque se trate da mesma pena (porque não é), mas simplesmente porque, quando uma conduta punível é etapa preparatória para outra, também punível, pune-se apenas o ilícito-fim, que absorve o outro.

Dito de outra forma, não se nega que, no caso, é impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais, e a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período. Não obstante, porque uma das condutas funciona como etapa preparatória para a outra, em matéria de penalidades deve-se aplicar o princípio da absorção ou consunção.

A matéria é pacífica na doutrina penal, sendo certo, por exemplo, que um indivíduo que falsifica identidade para praticar estelionato apenas responderá pelo crime de estelionato, e não pelo crime de falsificação de documento – tal entendimento está, inclusive, pacificado na Súmula 17 do Superior Tribunal de Justiça: “Quando o falso se exaure no

estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido". E isso é assim não porque as condutas se confundam (já que uma coisa é falsificar documento e outra é praticar estelionato), sendo certo também que as penas previstas são diversas e visam a proteger diferentes bens jurídicos, mas simplesmente porque, quando uma conduta for etapa preparatória para a outra, a sua punição é absorvida pela punição da conduta-fim.

Segundo Rogério Grecco, mostra-se cabível falar em princípio da consunção nas seguintes hipóteses: i) quando um crime é meio necessário, fase de preparação ou de execução de outro crime; ii) nos casos de antefato ou pós-fato impunível (Manual de Direito Penal. Parte 16ª ed. São Paulo: Atlas, p.121). Compreendo que o caso das estimativas que repercutem no valor devido no ajuste anual encaixa-se perfeitamente na primeira hipótese.

Neste tema, elucidativo o trecho do voto do então conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima no acórdão CSRF/0105.838, e 15 de abril de 2008 (o qual é citado nos votos condutores dos acórdãos 9101001.307 e 9101001.261, que, por sua vez, são precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF n. 105):

(...)

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

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

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam "princípio da consunção".

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

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

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração

Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

(...)

É por isso que, mesmo após a alteração da Lei 9.430/1966, promovida pela Lei 11.488/2007, prevalece, em caso de dupla penalização, as razões de decidir (*ratio decidendi*) que orientaram o enunciado da Súmula CARF n. 105, que diz:

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

Em síntese, portanto, as multas isoladas aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais não podem ser cobradas cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor apurado no ajuste anual do mesmo ano calendário, eis que, *embora se trate de penalidades por condutas distintas* (e que visam a proteger bens jurídicos diversos, como acima abordado), estamos na esfera de aplicação de penalidades e, aqui, pelo *princípio da consunção*, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é *meio de execução* de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio é absorvida pela pena aplicável à infração-fim.

Portanto, dou provimento para cancelar as multas isoladas em discussão.

Recurso especial do sujeito passivo: conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para **dar provimento** ao recurso especial do sujeito passivo.

Mérito: Recurso especial da Fazenda Nacional

A Fazenda Nacional questiona o acórdão recorrido no ponto em que este reconhece a decadência dos lançamentos para o ano-calendário de 2010, pretendendo a aplicação da regra do art. 173, I do CTN para as exigências relativas a tal período de apuração.

Após a votação deste Colegiado, o voto desta Relatora restou vencido apenas quanto ao tema da glosa das despesas financeiras, para o qual não há lançamento referente ao ano-calendário 2010. Assim, diante do cancelamento do auto de infração referente às despesas com amortização de ágio, resta **prejudicada a análise do mérito** do recurso especial da Fazenda Nacional.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer dos recursos especiais e dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo, restando prejudicada a análise de mérito do recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

A I. Relatora restou vencida em seu entendimento favorável à “dedução de despesas financeiras”. A maioria do Colegiado compreendeu que deveria ser negado provimento ao recurso especial da Contribuinte, mantendo-se a glosa, à semelhança do que decidido pelo Colegiado *a quo*.

O Termo de Verificação Fiscal às e-fls. 3728/3774 traz a seguinte síntese acerca das constatações que motivam as exigências aqui formalizadas:

Nesta verificação fiscal foi constatado que a fiscalizada, então denominada Companhia Açucareira Vale do Rosário, teve a totalidade de seu capital adquirido pela então B5 S/A, holding que já detinha parte do seu capital, com recursos obtidos em financiamento bancário. Após a aquisição da totalidade do capital da Vale do Rosário, os custos desse financiamento e o ágio apurado na sua aquisição foram transferidos para a própria Vale do Rosário, com a utilização de uma complexa reorganização societária envolvendo empresas de passagem. Tudo para dar uma aparência legítima ao aproveitamento da amortização do ágio e das despesas do financiamento como despesas dedutíveis.

Foram glosadas despesas financeiras nos anos-calendário 2011 a 2014 com acréscimo de multa de ofício de 75%, bem como *ajustes indevidos no RTT decorrentes de despesas de amortização de ágio* nos anos-calendário 2010 a 2014 com acréscimo de multa qualificada, tanto na apuração do IRPJ, como da CSLL. Também foram lançadas multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL em meses de 2011, 2013 e 2014, bem como multa por apresentação de ECF com informações inexatas, incompletas ou omitidas, em 30/09/2015.

A autoridade julgadora de 1ª instância validou integralmente as exigências. Já o Colegiado *a quo* afastou a qualificação da penalidade.

A manutenção das exigências decorrentes da amortização de ágio, bem como das multas isoladas, se deu com base nos fundamentos do redator do voto vencedor, Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado. Já a manutenção das exigências da glosa de despesas financeiras foi motivada pelo relator, ex-Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, mediante transcrição das razões da decisão de 1ª instância, nos seguintes termos:

“Quanto às despesas financeiras glosadas, alega a impugnante tratar-se de dívida que lhe foi transmitida “por sucessão de obrigações”. Entretanto, cumpre voltar ao permissivo legal para a dedução de quaisquer despesas: sua necessidade, usualidade e normalidade, dentro do ramo de atividades do contribuinte, a teor do artigo 299 do RIR/1999.

Esta dívida foi contraída por B5 para proceder à aquisição das ações representativas do capital da interessada e, naquele momento, as despesas com o pagamento dos respectivos juros poderiam ser consideradas necessárias à devedora. Porém, com a transmissão deste débito para a interessada, isto não pode ser considerado verdadeiro,

por óbvio, pois nenhuma companhia necessita contrair uma dívida para adquirir, de si mesma, suas próprias ações.

Portanto, é incorreto dizer que “não faz sentido” considerar que uma despesa financeira seja dedutível para uma pessoa jurídica e indedutível para outra.

Considerem-se, por exemplo, as despesas de manutenção de uma traineira de pesca: elas constituiriam despesa necessária para uma cooperativa de pescadores, mas seriam totalmente desnecessárias para o funcionamento de uma sorveteria. De mesma sorte, é errôneo assimilar o conceito de obrigatoriedade ao de necessidade. Assim, por exemplo, uma sociedade empresária receba a fatura de seu cartão de crédito corporativo, da qual constem apenas “despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores”; ela estará obrigada ao pagamento desta fatura, mas tal despesa será indedutível, a teor do inciso V do parágrafo único do artigo 249 do RIR/1999, com a ressalva que ele próprio contém”.

Esta matéria já foi enfrentada por este Colegiado, em dissídio jurisprudencial semelhante, estabelecido em face do mesmo paradigma aqui admitido (Acórdão nº 1402-002.119) e analisado no Acórdão nº 9101-004.500, vez que seus fundamentos foram adotados no acórdão lá recorrido (nº 1201-002.085). E, no referido precedente, a maioria qualificada deste Colegiado, em antiga composição³, acolheu o entendimento assim expresso por esta Conselheira, em favor do provimento do recurso especial da PGFN quanto à *glosa de encargos decorrentes de empréstimo contraído para a aquisição da própria empresa fiscalizada*:

Glosa de encargos decorrentes de empréstimo contraído para a aquisição da própria empresa fiscalizada (Recurso especial da PGFN)

Inicialmente no que se refere à glosa de despesas financeiras, cabe dar provimento ao recurso especial da PGFN em decorrência das constatações precedentes, no sentido de Carrefour BV ser o real adquirente do investimento.

Ainda que a Contribuinte, ao alegar que não detinha disponibilidade a longo prazo de tais recursos, tenha colocado em dúvida o primeiro questionamento deduzido pela autoridade fiscal - necessidade da contratação do referido empréstimo porque *o adquirente do exterior possuía a totalidade dos recursos* – a segunda objeção assim deduzida no Termo de Verificação Fiscal é suficiente para a manutenção da glosa em questão:

152. O **segundo questionamento** que surge é se as despesas incorridas com o empréstimo (suportadas pelo **Atacadão**) são necessárias às atividades da empresa recém adquirida, visto que por liberalidade do controlador residente no exterior adotou-se a forma de empréstimo em detrimento da conversão deste recurso em capital social. Lembrando que **liberalidade** não se confunde com **necessidade**.

153. Se não fosse a controladora no exterior a detentora da **Brepa** (98,29% de participação), que por sua vez era detentora da **Korcula** (98,91% de participação), certamente não haveria tal empréstimo, pois qual a garantia que a credora teria de que a dívida seria honrada? Ou seja, em qualquer outra situação no mundo dos negócios este empréstimo seria cercado de diversas garantias, se é

³ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente), e divergiram os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Livia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Caio Cesar Nader Quintella, votando pelas conclusões o Conselheiro André Mendes de Moura.

que viesse a ser concedido, visto que a **Korcula** era, aquela época, uma empresa recém constituída e desprovida de bens e com poucos reais registrado em seu capital social (R\$ 100,00).

154. Considera-se que a decisão entre contrair empréstimos ou capitalizar possa ser uma conveniência de contribuintes, mas não se pode afirmar que as despesas advindas do empréstimo em tela eram necessárias para que a fiscalizada operasse, pois o recurso foi utilizado integralmente para a aquisição da fiscalizada, ou seja, foi **imediatamente** repassado a terceiros (antigos donos do **Atacadão**).

155. Despesas operacionais dedutíveis na apuração do lucro real são aquelas que, pela previsão legal, enquadram-se na observância de que os gastos efetuados sejam estritamente necessários à atividade da pessoa jurídica, sendo, portanto, usuais, normais e compatíveis com o tipo de transação, operação, ou atividade produtora e geradora de receita. Para as despesas financeiras serem consideradas dedutíveis, devem ser necessárias para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

156. O conceito de despesas necessárias foi trazido pelo artigo 47, da Lei nº 4.506/64, e foi consolidado no RIR/99, Decreto nº 3.000/99, como abaixo transcrito:

[...]

157. O art. 374 do RIR/99 traz as condições para que os juros pagos possam ser considerados como despesa, no qual os juros e encargos pagos pelo **Atacadão** pelo empréstimo com o BNP Paribas não se enquadram:

[...]

158. O **Atacadão** é uma empresa constituída por quotas de responsabilidade limitada, portanto regida pela Lei nº 3.708/1919, e tem como objeto social: a) distribuição, comércio, atacado, indústria, importação e exportação de artigos, materiais, produtos e/ou mercadorias em geral, primários e industrializados; b) exploração de supermercados e lojas de departamentos, restaurantes e lanchonetes; c) prestação de serviços fitossanitários, de auxiliares do comércio e de transporte; e d) participação em outras empresas, no País ou no exterior, quer como acionista, quer como sócia quotista.

159. Note-se, não há relação entre a motivação do empréstimo e as atividades desenvolvidas pelo **Atacadão**. A atividade que mais se aproxima é a de participação em outras empresas, que, por evidente, não se confunde com a participação **na própria empresa**, e muito menos o que aconteceu no presente caso, **financiamento de sua própria aquisição**. Para o **Atacadão** este empréstimo não tem necessidade alguma, é um passivo que não representou a entrada de qualquer ativo em troca.

160. A empresa **Atacadão** não precisa dessa despesa financeira para continuar a gerar resultados. Pelo contrário, os seus resultados seriam melhores sem essa despesa.

De fato, sob a ótica da Contribuinte, não se vislumbra qualquer necessidade para as despesas financeiras advindas do empréstimo destinado à compensação de Carrefour BV pelo dispêndio promovido para aquisição do investimento na autuada. O aporte promovido por Carrefour BV foi destinados *a terceiros (antigos donos do Atacadão)*, e os valores advindos do empréstimo motivador do registro das despesas financeiras foram restituídos a Carrefour BV, sob a justificativa de indisponibilidade de recursos de longo prazo para o investimento em questão. Logo, o beneficiário da liquidez decorrente

do empréstimo foi Carrefour BV, a evidenciar ser dele, e não da atuada, nem mesmo de Korcula ou Brepa, o interesse na operação da qual decorrem as despesas glosadas.

O Colegiado *a quo* afastou a glosa adotando os fundamentos expressos no Acórdão nº 1402-002.119, que examinou o primeiro lançamento formulado contra a Contribuinte em face das operações aqui expostas. Em suma, concluiu-se que *se determinada despesa dedutível era dedutível do lucro real apurado pela holding, se esta vem a ser incorporada pela investida, a despesa antes dedutível assim permanecerá sendo na sucessora. Inteligência do disposto no caput do art. 227 da Lei nº 6.404/76.*

Discorda-se deste entendimento porque baseado na premissa de as despesas serem dedutíveis por parte de Korcula. Neste sentido, inclusive, eram as indicações da autoridade julgadora de 1ª instância que apreciou a primeira exigência, conforme transcrito no acórdão que veicula o julgamento da impugnação apresentada nestes autos:

Ainda que, quando estava sob a responsabilidade da Korcula, a dívida fosse compatível com a sua atividade (participação em outras sociedades), ela o deixou de ser ao ser assumida pelo Atacadão. A atividade do Atacadão não era nem passou a ser a aquisição e a detenção de participação em outras sociedades. Evidentemente, nada impediria que, excepcionalmente, contrariando o enunciado no seu contrato social, o Atacadão adquirisse participação em outra empresa e financiasse essa aquisição. Nessa hipótese, até se admitiria a dedução dos encargos, desde que fosse comprovado que o investimento pudesse, ao menos em tese, aumentar a rentabilidade da empresa. No presente caso, porém, a dívida assumida pelo Atacadão, como se sabe, nem sequer serviu para que ele pudesse adquirir nenhuma outra empresa. Logo, é inócuo que a impugnante invoque em seu favor o artigo 31 da Lei nº 11.727, de 2008. Essa norma apenas se aplica àquelas empresas cujo objeto seja exclusivamente a gestão de participação em outras empresas, conforme determina expressamente a sua redação.

Tampouco cabe acatar o argumento da impugnante segundo o qual, se as despesas financeiras seriam dedutíveis para a Korcula, não faz sentido que essas mesmas despesas financeiras sejam indedutíveis quando incorridas pela requerente. A dedutibilidade não é um atributo intrínseco e absoluto de um determinado desembolso, que se fixa no momento em que a despesa surge ou é assumida e cuja avaliação não depende das transformações que a empresa vai sofrendo. Trata-se de uma propriedade relativa e dinâmica, cujo valor somente se afere em confronto com o objeto social e as atividades produtivas desenvolvidas pelo contribuinte em cada período de apuração. Se o objeto social e as atividades produtivas mudam, todas as despesas devem ser reavaliadas quanto ao aspecto de sua dedutibilidade.

Não por acaso, o artigo 13, inciso III, da Lei nº 9.249, de 29 de dezembro de 1995, veda a dedução de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços. Ou seja, se a empresa mantém no seu ativo bem imóvel ou móvel que já não seja empregado na manutenção de suas atividades produtivas, ainda que no passado o tenha sido, todas as despesas associadas a esse bem se tornam indedutíveis.

Por força da mesma norma citada no parágrafo precedente, a situação não muda apenas em virtude de a dívida e os seus encargos terem sido assumidos em virtude de um dever jurídico. Não se questiona que, como sucessora da Korcula, o Atacadão tornou-se juridicamente responsável pelas suas obrigações. Mas o proprietário de um bem móvel e imóvel também é legalmente compelido a pagar todas as taxas condominiais e tributos sobre ele incidentes. Nem por isso, nos termos da Lei nº 9.249, de 1995, esses encargos serão dedutíveis. Para tanto, é indispensável que o bem seja empregado na

produção ou comercialização de bens e serviços que geram o lucro tributável. Em consequência, não se acata o argumento da impugnante segundo o qual os encargos seriam dedutíveis porque o Atacadão estava legalmente obrigado a assumir a dívida da Korcula em virtude de a ter incorporado.

A propósito, convém recordar que a Korcula não foi incorporada pelo Atacadão em decorrência de uma decisão tomada independentemente por esta empresa, numa deliberação que tenha levado em conta exclusivamente os seus interesses como empresa individual. Na verdade, como se sabe, a incorporação foi decidida pelos seus novos sócios controladores, como parte de um esquema forjado apenas para atender os interesses desses próprios sócios, e mais ainda, com vista exclusiva a reduzir indevidamente sua carga tributária. Logo, essa obrigatoriedade jurídica não é consequência derivada e secundária de uma genuína atuação empresarial do Atacadão, mas simplesmente um efeito provocado artificialmente por seus controladores.
(negrejou-se)

Como exposto na apreciação do recurso especial da Contribuinte, confirmou-se a acusação fiscal de que *Carrefour BV foi a real adquirente do Atacadão, tendo não só fornecido a totalidade dos recursos financeiros (via aumento de capital social e empréstimo), que fizeram uma rápida passagem pela Brepa e pela Korcula antes de serem transferidos para os vendedores do Atacadão, como provavelmente foi o centro decisório da aquisição.* De outro lado, a Contribuinte não nega a afirmação fiscal de que *os recursos foram ressarcidos ao Carrefour BV pela venda dos títulos emitidos na contratação do empréstimo.* Ao contrário, reconhece que, *em menos de 1 (um) ano, o empréstimo feito por Carrefour BV em favor de Korcula foi quitado, mediante a obtenção de novo empréstimo pela Korcula (frente ao BNP Paribas), sob a justificativa de indisponibilidade de recursos de longo prazo por parte de Carrefour BV.*

Dessa forma, a aplicação do empréstimo obtido junto ao BNP Paribas para ressarcimento ao Carrefour BV dos recursos originalmente aportados para aquisição do investimento na Contribuinte evidencia, nestes autos, os mesmos vícios reconhecidos no paradigma nº 1101-000.120 para manutenção da glosa de despesas financeiras, sob os seguintes fundamentos:

RELATÓRIO

[...]

À vista da Impugnação, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campinas - SP, por unanimidade de votos, julgou procedentes os lançamentos efetuados.

[...]

Esclareceram que descaracterizada a operação de aquisição de participação societária pela Astúrias, tanto no aspecto da titularidade (tendo em conta que a real adquirente é a CN Empreendimentos e Participações Ltda.), como em relação ao objeto (haja vista a inexistência de investimento permutado, na medida em que a "troca" de "investimentos" se deu entre as ações da EPTV e os recursos mantidos em conta corrente de titularidade da Serra do Japi), não se reconhece à validade do ágio registrado na contabilidade da Astúrias.

[...]

Assim como são indedutíveis, na EPTV, as despesas financeiras decorrentes dos empréstimos bancários assumidos pela Astúrias para a aquisição das ações da EPTV, não só pelo fato de já ter sido completamente descaracterizada a suposta incorporação da Astúrias pela EPTV, mas também pelo fato da operação ter

servido para transferir o ônus para a própria EPTV de uma obrigação que deveria ser dos reais beneficiários da aquisição das ações da EPTV (CN Empreendimentos e Participações Ltda.).

Concluíram, portanto, que apesar do esquema de "reorganização societária" criado pelo Grupo Coutinho Nogueira, não é possível admitir a simples interposição de pessoas jurídicas, sem qualquer atividade operacional, nas operações de alienação de investimentos, para fins exclusivos de permitir a dedutibilidade do ágio pago. E, da mesma forma, não se admite a dedutibilidade, pela investida, de despesas financeiras relacionadas a contrato de empréstimo efetuado para pagamento de aquisição, direta ou indiretamente por seus sócios, de investimento nela mesmo.

[...]

VOTO

[...]

Quanto as glosas das despesas financeiras, por serem consideradas desnecessárias pela fiscalização, entendo também que não merece qualquer reforma a r. decisão recorrida que manteve *in totum* a exigência, eis que se tratou de um ato de mera liberalidade, porquanto, nenhuma vantagem comercial, operacional ou mesmo econômico-financeira foi auferida pela ora Recorrente com a assunção de um passivo na importância de 21 milhões de reais e de seus encargos financeiros.

Tratou-se, portanto, de despesas desnecessárias a. atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora, eis que não revestida de caráter de necessidade, de normalidade e de usualidade, não atendendo dessa forma os requisitos legais previstos nos artigos 249, 251, 264, 299, §§ 1º e 2º, e 300, todos do RIR/99, para efeito de dedutibilidade da base de cálculo do imposto de renda.

Vale também a transcrição dos demais argumentos deduzidos pela autoridade julgadora de 1ª instância que examinou o lançamento precedente, para refutar as justificativas apresentadas pela Contribuinte com o intuito de invalidar a glosa que deve ser aqui restabelecida, conforme reproduzido na decisão de 1ª instância às e-fls. 17041/17166:

Informe-se que a DRJ Belo Horizonte, ao julgar a questão relacionada aos anos-calendário 2008 a 2011 (aqui a pendência diz respeito aos anos-calendário 2012 e 2013), decidiu pela legalidade da glosa fiscal, o que se deu com base em julgado ementado nos seguintes termos:

Acórdão nº 53.006 de 29 de janeiro de 2014 - DRJ Belo Horizonte

DESPESA DESNECESSÁRIA - ENCARGOS FINANCEIROS SOBRE EMPRÉSTIMO CONTRAÍDO PARA FINANCIAR A PRÓPRIA AQUISIÇÃO Em virtude de não ser necessário para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, nem contribuir para a manutenção de sua fonte produtora, o empréstimo que tiver sido contraído pelos seus novos controladores para financiar sua própria aquisição, os encargos financeiros gerados por semelhante empréstimo não constituem despesa dedutível na determinação do resultado tributável.

[...]

Na verdade, a motivação, a causa que justifica a assunção da dívida é que constitui o cerne da presente controvérsia. E em essência a glosa fiscal é motivada única e exclusivamente nela, pois para o fisco a dívida não é

necessária para a manutenção da atividade do Atacadão. Isso é o suficiente para justificar a glosa.

São irrelevantes todos os outros fatos e circunstâncias relacionados ao empréstimo original e ao seu substituto aos quais a impugnante dá amplo relevo em sua argumentação. Os autuantes jamais negaram que os empréstimos existiram, que os recursos foram entregues aos devedores, que houve efetivo pagamento dos encargos, nem que eles não foram empregados na aquisição do Atacadão. Os autuantes tampouco acusaram as partes envolvidas de repassar o montante emprestado, total ou parcialmente, a pessoa ou entidade a elas ligadas, cobrando juros menores que os por ela assumidos como devedoras. De resto, os autuantes não vinculam a glosa a nenhuma falta de documentação comprobatória.

E de modo algum constitui motivação da glosa fiscal o suposto desrespeito, por parte das partes envolvidas, de qualquer limitação legal concernente à fixação da taxa de juros e de quaisquer outros encargos. Assim, é absolutamente fora de propósito a discussão suscitada pela impugnante a respeito de subcapitalização (thin capitalization) e de preços de transferência.

Em alentada dissertação, apesar de reconhecer que o requisito da necessidade estabelecido no artigo 299 do RIR 1999 é o mais importante e deve ser satisfeito por toda despesa, a impugnante, invocando precedentes do Carf que supostamente lhe seriam favoráveis, desenvolve um tortuoso raciocínio pelo qual conclui que o fisco somente pode glosar despesas que configurem meros atos de liberalidade, e que lhe é vedado fazer juízos de valor acerca dos gastos incorridos. A impugnante define ainda liberalidade como o ato de incorrer em despesas que não trazem benefícios para a empresa e que são tomadas por sua própria opção.

O argumento da impugnante é falho porque confunde conceitos e adota definições muito mais restritas do que as estabelecidas pela lei. Definir se uma despesa é necessária implica atribuir-lhe uma qualidade, uma adjetivação. Assim, inelutavelmente, no exercício de seu ofício, a autoridade fiscal terá de avaliar o dispêndio contabilizado como despesa pelo contribuinte e lhe atribuir um valor. O que não se admite é que a autoridade adote critérios arbitrários e subjetivos e que não fundamente de maneira clara a sua avaliação. Não é o caso do presente litígio, em que os autuantes motivaram com clareza a glosa fiscal. Eles consideraram que financiar sua própria aquisição por um grupo de empresas diferente dos seus antigos proprietários não constitui despesa necessária, porque não contribui para a manutenção da fonte produtora nem para a realização das atividades da empresa. Se pretende ilidir o lançamento fiscal, incumbe à defesa, em vez de qualificar tal motivação como mero juízo de valor, demonstrar o contrário, isto é, que a despesa em causa contribui para a manutenção da fonte produtora ou para a realização das atividades da empresa.

Tampouco existe uma correlação estrita entre despesa desnecessária e atos de liberalidade, definidos estes como aqueles praticados por puro capricho e que configuram destinação de recursos sem nenhuma contrapartida por parte do beneficiário. Pode-se dizer, no máximo, que a primeira categoria é espécie e a segunda é gênero. Isto é, toda liberalidade é desnecessária para a empresa, mas nem toda despesa necessária se classifica como ato de liberalidade. O contribuinte pode vir-se premido a efetuar determinado desembolso, por exemplo, em virtude de um dever jurídico, ou ainda para atender interesses dos sócios, mas ainda assim esses desembolsos não serão dedutíveis se não contribuírem para a manutenção da fonte produtora nem forem empregados na realização das atividades produtivas da empresa. Um exemplo esclarecedor é o das multas por infrações fiscais, as quais, por determinação do artigo 41, § 5º, da Lei nº 8.981, de 1995, não são dedutíveis, salvo se tiverem natureza

compensatória ou se forem impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo. Da mesma forma, as despesas com a manutenção de um bem integrante do ativo permanente constituem encargo de seu proprietário, assim como eventuais tributos ou taxas condominiais sobre ele incidentes. E todavia, se esse bem não estiver sendo empregado nas atividades produtivas da empresa, tais despesas não serão dedutíveis. Nos dois exemplos, não há liberalidade, nem exercício de arbítrio ou opção por parte do contribuinte, mas ainda assim os dispêndios respectivos não serão computados na determinação do lucro tributável.

A impugnante equivocadamente afirma que, de modo geral, as despesas com juros e variação cambial com empréstimos são consideradas como necessárias e, portanto, dedutíveis. A impugnante argumenta como se existisse uma presunção legal de que é necessário todo e qualquer empréstimo tomado por pessoa jurídica, independentemente do propósito da tomada desse empréstimo ou dos fins atingidos ou buscados com o emprego dos recursos assim obtidos. Contudo, tal raciocínio é absurdo, pois significa que ao contribuinte se faculta endividar com qualquer objetivo, até mesmo para satisfazer interesses particulares dos sócios, de empregados e de terceiros, empregando os recursos obtidos em negócios ou operações que não tenham nenhum vínculo com a manutenção das atividades produtivas, e ainda assim é permitido que os encargos de semelhantes dívidas seja dedutível.

Para sustentar a equivocada tese mencionada no parágrafo precedente a impugnante invoca o artigo 17, parágrafo único, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, o qual textualmente dispõe:

[...]

A impugnante interpreta a norma supra como se, em se tratando de juros pagos ou incorridos pelo contribuintes eles seriam dedutíveis em todas as situações, apenas sob a condição de que fossem observados os limites e critérios temporais estabelecidos pela própria norma. Contudo essa interpretação é categoricamente errada porque não leva em consideração a norma geral relativa a custos e despesas já mencionada e até reconhecida como regra geral pela própria impugnante, a saber, aquela estabelecida pelo artigo 47, § 1º, da Lei nº 4.506, de 1964, e que se acha reproduzida no artigo 299 do RIR 1999. Ou seja, ainda que se trate de juros e encargos decorrentes de empréstimos, eles devem observar o requisito da necessidade. O artigo 17, parágrafo único, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, não regulamenta inteiramente a matéria, assim não tem o condão de derrogar a regra geral. Ele se destina apenas a regulamentar um aspecto da matéria, isto é, a ocasião em que despesas dessa natureza devem ser apropriadas pela escrituração. O legislador julgou necessário editar essa norma específica para os juros em virtude de uma peculiaridade desse tipo de encargo: freqüentemente eles são gerados por empréstimos de longa duração, que excedem aos doze meses de um exercício financeiro ou de um período de apuração.

Similarmente, não socorre a impugnante invocar o artigo 31 da Lei nº 11.727, de 2008, o qual dispõe:

[...]

De fato, a norma invocada permite a dedução das despesas de juros incorridas pelas sociedades holdings, em decorrência de empréstimos tomados para financiamento de investimentos em outras sociedades. Contudo, conforme expressamente estabelece o texto legal, a norma somente se aplica aos casos em que o devedor seja pessoa jurídica que tenha por objeto exclusivamente a gestão de participações societárias, ou seja, a chamada holding pura. Enquanto a

dívida era responsabilidade da Korcula, cujo objeto social declarado era exclusivamente a participação em outras sociedades, os eventuais encargos eram dedutíveis. Quando passou ao Atacadão, porém, a situação mudou, já que esta última sociedade não tem como objeto exclusivamente a participação em outras. Em realidade, como se sabe, seu objeto principal é completamente distinto. Logo, os encargos de tais dívidas tornaram-se indedutíveis assim que o seu responsável ou devedor mudou, ainda mais que, como também se sabe, a dívida em causa fora contraída com o objetivo de financiar a aquisição do próprio Atacadão. A dedutibilidade de determinada despesa não é determinada de modo permanente na sua origem, mas é atributo que deve ser aferido a cada período de apuração, não só porque a legislação está sujeita a mudanças, como também mudam ou podem mudar com frequência as atividades do contribuinte ou o emprego que ele faz dos seus bens de produção. Obrigações assumidas ou bens adquiridos inicialmente para realizar a atividade produtiva, ou em benefício ou no interesse desta, podem no período seguinte se tornar incompatíveis com a atividade da empresa, ou simplesmente deixarem de ser utilizados. Nesse caso, no novo período de apuração, os encargos gerados por esses bens ou obrigações tornam-se indedutíveis.

A impugnante tece extensas considerações acerca das normas estabelecidas pela Lei nº 9.430, de 1996, acerca dos juros pagos ou creditados em virtude de operações de mútuo realizadas entre pessoas vinculadas entre si, domiciliadas ou não no Brasil, para asseverar que os juros glosados pela atuada atendem os limites e critérios fixados nessas normas, tanto se fosse aplicada a redação delas vigentes na época dos fatos, como também se fosse aplicada a redação atualmente em vigor.

No entanto, essa discussão é inteiramente irrelevante para o presente litígio, visto que os autuantes não deram como motivação da glosa fiscal nenhuma violação de normas legais que limitam a dedução ao montante que não exceder a determinadas taxas, nos casos em que o contrato de mútuo é celebrado entre pessoas ligadas. Aliás, os autuantes deixam claro no termo de verificação fiscal que, enquanto o credor da dívida era o Carrefour BV, nenhuma despesa com juros foi deduzida; consignam também que as despesas glosadas são os juros pagos em decorrência do contrato de mútuo firmado com o BNP Paribas, banco estrangeiro a respeito do qual não estabelecem nenhuma associação nem vínculo com a atuada.

Ainda acerca dos limites legais dedutíveis dos juros pagos em virtude de contrato firmado entre pessoas vinculadas, convém ressaltar que é igualmente irrelevante que o contrato celebrado entre o BNP Paribas e a atuada tenha observado esses limites no concernente à fixação das taxas de juros. Essa circunstância em nada favorece à causa defendida pela impugnante, diferentemente do que ela sustenta, visto que a simples observância desses limites não é condição requerida nem suficiente para tornar legítima a dedução da respectiva despesa. Não é requerida, porque a glosa fiscal não incidiu sobre contrato firmados entre pessoas ligadas. Não é suficiente porque, ainda que fosse esse o caso, o empréstimo e o emprego dos recursos por meio dele obtidos teriam sobretudo de se mostrar necessários para a realização das atividades da empresa e a manutenção da sua fonte produtora, o que não é o caso da assunção duma dívida contraída para a aquisição dela própria por terceiros não vinculados aos seus antigos titulares.

Ao contrário do que argumenta a impugnante, não torna legítima a dedução da despesa glosada o fato de os juros eventualmente pagos ao mutuante estarem sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte. A incidência na fonte tributa o rendimento auferido pelo beneficiário do pagamento, ao passo que a dedução interfere na apuração do rendimento tributável da fonte pagadora. Não existe

nenhuma correlação, estabelecida em lei, entre os dois eventos de tal sorte que a incidência na fonte cria para a fonte pagadora o direito automático à dedução. Em princípio, qualquer pagamento que determinada pessoa jurídica faz a outra pessoa jurídica ou física que se enquadre como rendimento tributável estará sujeito à retenção na fonte do imposto de renda, ressalvada as exceções legais expressas. Já a dedução não está condicionada a essa retenção nem dela decorre automaticamente. A dedução obedece a regras próprias, e freqüentemente um pagamento que não está sujeito a retenção (tal como a compra de mercadorias, matérias-primas ou materiais de consumo) pode resultar em custo ou despesa dedutível. Por outro lado, não geram direito à dedução os pagamentos de rendimentos a terceiros por serviços ou contraprestações que não estejam vinculados à atividade da empresa ou à manutenção de suas fontes produtoras, ainda que sujeitos à retenção do imposto de renda na fonte.

Tampouco existe correlação alguma entre as regras estabelecidas pela Medida Provisória nº 472, de 2009 (e pela Lei nº 12.249, de 2010, na qual viria a ser convertida) destinadas a combater a subcapitalização (thin capitalization) e a possibilidade de deduzir como despesa os juros sobre capital próprio pagos ou creditados. Trata-se de alterações na legislação tributária promovidas pela União em épocas diferentes e com objetivos distintos.

Os juros sobre capital próprio constituem uma ficção legal, pois nenhuma empresa paga aos seus sócios ou cotistas juros sobre o montante por eles entregue no cumprimento de seu dever de integralizar o capital social, nem sobre os lucros e reservas acumulados pela empresa ao longo dos anos de operação. Juros, por definição, consistem na remuneração paga em contraprestação ao fornecimento de recursos por terceiros. Como esses juros genuínos sempre são dedutíveis na determinação da base tributável, ao passo que o montante investido no capital da empresa não gerava nenhuma despesa dedutível, havia um como que incentivo fiscal para que a empresa tomasse recursos de terceiros, em vez de o fazer de seus próprios acionistas ou sócios. Isso levava a que as empresas assumissem dívidas elevadas, colocando em risco sua existência no longo prazo, num ambiente em que os juros podem oscilar abrupta e inesperadamente. Com o objetivo de reduzir esse endividamento verdadeiro e diminuir a insegurança por ele gerada, o governo federal instituiu a figura dos juros sobre o capital próprio, a qual de certa forma equipara a tomada de empréstimo à injeção de capital pelos próprios acionistas. Note-se que esse endividamento que o legislador pretendeu mitigar é genuíno, porque resultante de empréstimos tomados de terceiros com os quais o contribuinte não tem vínculos.

Já a prática que a Medida Provisória nº 472, de 2009 e a Lei nº 12.249, de 2010, combate é o endividamento artificial, forjado apenas para obter vantagens fiscais. Esse endividamento é contraído com empresas com as quais o devedor é vinculado, de sorte que pode ser caracterizado como uma capitalização disfarçada. Esse objetivo é claramente expresso na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 472, de 2009, um trecho da qual se transcreve adiante.

[...]

Logo, enquanto a instituição das regras sobre os juros sobre o capital próprio é medida que fez parte da política de desenvolvimento adotada pelo Estado brasileiro e que visa a preservação da saúde financeira das empresas, as regras mais recentes tem o objetivo claramente enunciado de coibir a evasão fiscal.

De qualquer forma, o debate sobre o tema não interfere no presente litígio, visto que a glosa fiscal não foi motivada por nenhum excesso cometido em relação aos limites estabelecidos pela Medida Provedora nº 472, de 2009 ou pela Lei nº

Lei nº 12.249, de 2010. Nem poderia ter sido cometida tal violação, visto que a dívida cujos encargos foram glosados não foi contraída entre partes vinculadas.

A impugnante argúi que o único argumento utilizado pela fiscalização foi feito com base em mero juízo de valor acerca da decisão da sociedade controladora de efetuar empréstimo à sua controlada, em vez de realizar aumento de capital. Essa argüição, contudo, é inteiramente despropositada, uma vez que não encontra nenhuma correspondência com a motivação dada pelos autuantes para a glosa fiscal. Uma leitura atenta e conscienciosa do termo de verificação fiscal revela que, de fato, os autuantes expressam a opinião de que, em vez do empréstimo, a Carrefour BV poderia ter aumentado o capital da Korcula ou mesmo da Brepa, por ser ela controladora da Brepa, que viria a ser a adquirente indireta e de fato do Atacadão. Notam ainda que parte dos recursos havia sido simultaneamente transferida mediante aumento de capital. Logo, eles se perguntam, não sem razão, de o porquê de toda a operação não ter sido conduzida mediante aumento de capital. Mas, mais adiante os mesmos autuantes também afirmam que o fundamento da glosa é a desnecessidade da despesa, visto que a dívida herdada pelo Atacadão com a incorporação da Korcula fora contraída por esta apenas para financiar a aquisição daquele. Logo, o Atacadão estava arcando com despesa que fora incorrida não para a realização de suas atividades nem para a manutenção de sua fonte produtora. Sendo desnecessária a despesa, ela é indedutível.

Ainda que, por absurdo, se entenda que os autuantes consideraram desnecessária a despesa porque um aumento de capital poderia ter sido feito em vez de obtenção de empréstimo, é absolutamente incorreto afirmar que essa foi a única motivação do lançamento. A falta de cumprimento do requisito da necessidade é que é, senão a verdadeira, a principal motivação da glosa fiscal.

E é inquestionável que tal empréstimo não era necessário para o Atacadão desempenhar suas atividades. Os recursos não foram empregados na expansão dos seus negócios, na melhoria das suas instalações, na promoção de suas atividades, no pagamento de suas próprias dívidas e nem no aumento de seu capital de giro. Em verdade, o Atacadão nem chegou a tocar em nem sequer um centavo desses recursos, visto que todo o montante foi pago aos seus antigos proprietários. Ora quem devia pagar esse montante, ou ao menos arcar com os ônus do empréstimo tomado para financiar a aquisição, não era a própria empresa que estava sendo adquirida, mas os novos adquirentes. O bem adquirido pagar sua aquisição por terceiros seria um contra-senso e até mesmo uma impossibilidade lógica, a não ser que uma manobra inteiramente artificial seja levada a cabo. Logo, essa dívida foi contraída no interesse e para o benefício exclusivo dos novos titulares do capital do Atacadão, ou seja, aqueles que figuram como seus sócios após a incorporação da empresa veículo utilizada na série de operações, a saber, a Brepa, a Carrefour Brasil, e indiretamente, a Carrefour BV.

Em vão, a impugnante tenta defender a tese de que a assunção da dívida era necessária porque gerou benefícios para o Atacadão, e não apenas para os seus novos sócios e acionistas controladores. Os seus argumentos apenas reforçam a conclusão de que apenas os controladores do grupo Carrefour é que obtiveram vantagem com o negócio. Como a própria impugnante explica, a aquisição fez parte de uma estratégia empresarial, pois na época o grupo disputava com outros dois concorrentes o posto de maior cadeia de supermercados do País. Com a aquisição, o grupo Carrefour saltou da terceira para a primeira posição. Essa supremacia, obviamente, confere prestígio, facilita novas investidas empresariais e passa uma imagem de confiabilidade nas negociações com credores, fornecedores e outros investidores.

Mas esse benefício, em princípio, é do grupo como um todo, e principalmente de seus controladores. Para qualquer das empresas que individualmente o compõe, não traz nenhum ou pouco proveito a posição do grupo no ramo de mercado em que atua. Ou pelo menos, se algum benefício puder haver em termos de acesso ao crédito ou de condições de negociação com fornecedores, ele é compartilhado com todas as demais empresas do grupo, na proporção com que cada uma contribui para os resultados e para a solidez desse grupo. No entanto, a impugnante não demonstra convincentemente qual foi o benefício obtido pelo Atacadão por passar a pertencer à maior cadeia de supermercados do País pelo critério de volume de vendas. E mais grave ainda é que o custo da aquisição dessa vantagem empresarial para os controladores do grupo foi inteiramente transferido para o próprio Atacadão, pois os encargos do empréstimo passaram a ser apenas responsabilidade sua, sem que as outras empresas do grupo, ou a sua empresa líder, ou os seus sócios e acionistas controladores colaborassem.

Evidentemente, um grupo de sociedades pode adotar a estratégia empresarial que melhor lhe aprouver, desde que não viole nenhuma norma legal e não prejudique os acionistas e sócios minoritários. Observadas essas condições, nada impede que decida até mesmo transferir dívidas contraídas no interesse exclusivo dos controladores do grupo para uma das sociedades controladas e que nenhum proveito obtém dessas dívidas. Isso é facilitado no caso de sociedades como o Atacadão cujo capital está 100% nas mãos dos controladores, de modo que nenhum acionista ou sócio minoritário faria oposição à medida. Contudo, se não forem satisfeitos os requisitos específicos da lei tributária para a dedutibilidade da despesa, sobretudo o da necessidade, a empresa que assumir a dívida contraída no interesse do grupo e não do seu próprio, deverá adicionar os encargos dessa dívida na determinação do resultado tributável.

No entender da impugnante, os benefícios imediatos que o Atacadão extraiu de sua aquisição pelo grupo Carrefour, além do prestígio de passar a fazer parte de um conglomerado de abrangência mundial, foram a introdução de uma administração profissional (ao passo que a anterior seria familiar) e o aumento de seu faturamento nos anos seguintes.

Contudo, não está demonstrado que a administração anterior do Atacadão era menos profissional e ineficiente. Certamente, se o Atacadão fosse mal administrado e ineficiente, os novos proprietários não teriam concordado pagar por ele um preço que era quatro vezes superior ao seu valor patrimonial.

E se for adotado como critério de comparação o mesmo parâmetro citado pela impugnante, o crescimento anual do faturamento bruto, não é possível chegar a nenhum parecer conclusivo. A tabela adiante traz o faturamento do Atacadão nos anos anteriores e posteriores à sua venda ao grupo Carrefour. Observa-se que tanto antes como depois, o comportamento das vendas é similar, sempre crescente e com índices próximos.

[...]

Além disso, o crescimento da receita bruta ou a expansão das suas atividades, por si só e isoladamente, não são os melhores critérios para a avaliação do desempenho de uma empresa ao longo dos anos. Para os seus sócios e acionistas, muito mais relevante é a evolução de sua rentabilidade, que é o índice de retorno do capital empregado. Noutras palavras, de nada adianta o faturamento crescer e o número de estabelecimentos se multiplicar, se para cada unidade de faturamento adicional é preciso que os acionistas invistam proporcionalmente mais capital. É preciso ainda considerar a evolução do endividamento da empresa. Se a expansão do faturamento e das unidades de venda se faz à custa de um aumento exponencial da dívida da empresa, coloca-

se em risco o seu futuro. Em suma, em que pese aos seus esforços, a impugnante não logrou comprovar que a assunção da dívida foi benéfica nem necessária para o Atacadão. Ao contrário, é evidente que a assunção da dívida foi danosa para a empresa, uma vez que o Atacadão acabou arcando apenas com os encargos da dívida, sem que pudesse contar com os recursos emprestados no desenvolvimento de suas atividades.

[...] A atividade do Atacadão não era nem passou a ser a aquisição e a detenção de participação em outras sociedades. Evidentemente, nada impediria que, excepcionalmente, contrariando o enunciado no seu contrato social, o Atacadão adquirisse participação em outra empresa e financiasse essa aquisição. Nessa hipótese, até se admitiria a dedução dos encargos, desde que fosse comprovado que o investimento pudesse, ao menos em tese, aumentar a rentabilidade da empresa. No presente caso, porém, a dívida assumida pelo Atacadão, como se sabe, nem sequer serviu para que ele pudesse adquirir nenhuma outra empresa. Logo, é inócuo que a impugnante invoque em seu favor o artigo 31 da Lei nº 11.727, de 2008. Essa norma apenas se aplica àquelas empresas cujo objeto seja exclusivamente a gestão de participação em outras empresas, conforme determina expressamente a sua redação.

Tampouco cabe acatar o argumento da impugnante segundo o qual, se as despesas financeiras seriam dedutíveis para a Korcula, não faz sentido que essas mesmas despesas financeiras sejam indedutíveis quando incorridas pela requerente. A dedutibilidade não é um atributo intrínseco e absoluto de um determinado desembolso, que se fixa no momento em que a despesa surge ou é assumida e cuja avaliação não depende das transformações que a empresa vai sofrendo. Trata-se de uma propriedade relativa e dinâmica, cujo valor somente se afere em confronto com o objeto social e as atividades produtivas desenvolvidas pelo contribuinte em cada período de apuração. Se o objeto social e as atividades produtivas mudam, todas as despesas devem ser reavaliadas quanto ao aspecto de sua dedutibilidade.

Não por acaso, o artigo 13, inciso III, da Lei nº 9.249, de 29 de dezembro de 1995, veda a dedução de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços. Ou seja, se a empresa mantém no seu ativo bem imóvel ou móvel que já não seja empregado na manutenção de suas atividades produtivas, ainda que no passado o tenha sido, todas as despesas associadas a esse bem se tornam indedutíveis.

Por força da mesma norma citada no parágrafo precedente, a situação não muda apenas em virtude de a dívida e os seus encargos terem sido assumidos em virtude de um dever jurídico. [...] Mas o proprietário de um bem móvel e imóvel também é legalmente compelido a pagar todas as taxas condominiais e tributos sobre ele incidentes. Nem por isso, nos termos da Lei nº 9.249, de 1995, esses encargos serão dedutíveis. Para tanto, é indispensável que o bem seja empregado na produção ou comercialização de bens e serviços que geram o lucro tributável. Em consequência, não se acata o argumento da impugnante segundo o qual os encargos seriam dedutíveis porque o Atacadão estava legalmente obrigado a assumir a dívida da Korcula em virtude de a ter incorporado.

A propósito, convém recordar que a Korcula não foi incorporada pelo Atacadão em decorrência de uma decisão tomada independentemente por esta empresa, numa deliberação que tenha levado em conta exclusivamente os seus interesses como empresa individual. Na verdade, como se sabe, a incorporação foi decidida pelos seus novos sócios controladores, como parte de um esquema forjado apenas para atender os interesses desses próprios sócios, e mais ainda,

com vista exclusiva a reduzir indevidamente sua carga tributária. Logo, essa obrigatoriedade jurídica não é consequência derivada e secundária de uma genuína atuação empresarial do Atacadão, mas simplesmente um efeito provocado artificialmente por seus controladores.

O princípio da necessidade, o qual deve ser observado por toda despesa computada na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, significa que são dedutíveis na determinação do resultado tributável apenas os gastos que tendem a contribuir positivamente para a formação daquele resultado, e que não caracterizem manipulação do contribuinte com o objetivo de distribuir ou destinar antecipadamente os lucros gerados pela empresa. Quando comete uma liberalidade, o contribuinte destina antecipadamente o lucro para terceiros que recebem recursos da empresa sem que tenham contribuído positivamente para a formação do resultado. Quando distribui antecipadamente o lucro, o contribuinte em geral favorece os seus titulares, acionistas e sócios, transferindo para a empresa ônus e encargos que deviam ser suportados por eles. O caso presente enquadra-se nessa segunda hipótese, visto que quem devia arcar com os custos da dívida contraída para adquirir o Atacadão são os seus adquirentes, os reais e únicos beneficiários da operação. A transferência desses encargos para a empresa adquirida caracteriza distribuição antecipada do lucro e por isso não pode ser admitida. Se os sócios e acionistas controladores, não obstante, deliberam adotar um arranjo artificial com semelhante efeito, deverão excluir tais encargos na determinação do lucro tributável.

Por conseguinte, cumpre manter integralmente as exigências fiscais decorrentes da matéria discutida nesta subseção do voto.

Destaque-se que não há concordância, aqui, com as referências acima transcritas e sugestivas da interpretação de serem admissíveis as despesas financeiras se deduzidas por Korcula antes de sua incorporação pela atuada. O real adquirente do investimento foi Carrefour BV, os recursos do empréstimo contraído ao BNP Paribas foram a ele transferidos e, dessa forma, nem mesmo Korcula seria parte legítima para deduzir as despesas financeiras daí decorrentes. De toda a sorte, o empréstimo junto ao BNP Paribas foi contraído em 18/01/2008 e em 31/01/2008 ocorreu a incorporação de Korcula pela Contribuinte, de modo que possivelmente Korcula sequer contabilizou despesas decorrentes daquela contratação, inexistindo prova de que a Fiscalização não teria glosado as despesas anteriores à incorporação, como alegou o patrono da Contribuinte em sustentação oral.

Esclareça-se que o restabelecimento da glosa de despesas financeiras não exigiria o retorno dos autos ao Colegiado *a quo*. Isto porque, em recurso voluntário, além de deduzir seus argumentos em favor da necessidade das despesas glosadas, a Contribuinte apenas aduziu em preliminar o trânsito em julgado do reconhecimento do direito à dedutibilidade das despesas no Acórdão nº 1402-002.119, aspecto implicitamente rejeitado no acórdão recorrido que não reconheceu tal vinculação e apreciou a exigência formulada nestes autos, com a totalidade dos Conselheiros acompanhando o voto do Conselheiro Relator e adotando as razões de decidir daquele julgado. A defesa da Contribuinte, assim, se limitou a afirmar a *legitimidade da dedução das despesas financeiras incorridas após a incorporação da Korcula ao seu patrimônio*, sem deduzir qualquer argumento subsidiário que demande apreciação ao ser declarada a legitimidade da glosa promovida pela autoridade lançadora.

Atente-se, ainda, que o Colegiado *a quo* proveu o recurso voluntário neste ponto para *cancelar a exigência referente à glosa de despesas financeiras e, por consequência, a exigência relativa às multas isoladas, proporcionalmente à exclusão da glosa dessas despesas*. Assim, sendo procedente a glosa, voltam a ser devidas as multas isoladas correspondentes.

Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN para restabelecer a glosa de despesas financeiras, bem como as multas isoladas proporcionais à exigência afastada no acórdão recorrido.

Também aqui, a premissa é de que a adquirente do investimento é B5 S/A, e não tendo ela participado da incorporação, não há qualquer sucessão que justifique a dedutibilidade dos juros em questão. Subsistindo autonomamente a contratante do empréstimo e a adquirida, o que se tem, como resultado das operações promovidas, é tão só a transferência deste empréstimo para o patrimônio da adquirida, de modo que os encargos correspondentes onerem o lucro tributável de outra pessoa jurídica do grupo econômico.

Por certo a sucessora teria o direito de deduzir os encargos da obrigação que passa a seu patrimônio por sucessão. Contudo, tal não ocorreu. A obrigação passou ao seu patrimônio em razão da decisão de B5 de aportar este empréstimo no patrimônio de CESE, *já se sabendo que CESE seria incorporada na etapa seguinte pela Vale do Rosário*, anulando a sucessão arguída. Ainda que se interprete, na visão da I. Relatora, que houve uma nova aquisição do investimento nesta transferência de B5 para CESE, a transferência do empréstimo de B5 para CESE não se dá por incorporação de B5 por CESE e, por consequência, não se pode afirmar que na incorporação de CESE por VALE DO ROSÁRIO – BIOSEV há sucessão nos encargos daquela obrigação.

Quanto à possibilidade de efeitos equivalentes se verificarem mediante aumento de capital, em face da possibilidade de pagamento de juros sobre o capital próprio, releva notar que a transferência da dívida se fez, apenas, por acréscimo ao passivo, vez que os ingressos correspondentes se destinaram ao pagamento dos alienantes do investimento, e a contrapartida deste pagamento, que foi a aquisição da participação societária, apenas transitou temporariamente por CESE, para ser restabelecida no patrimônio de B5. Logo, não houve qualquer aporte patrimonial em VALE DO ROSÁRIO, sendo impróprio cogitar de dedutibilidade de juros sobre o capital próprio em operações desta espécie. A autoridade lançadora, aliás, bem discorreu sobre o fato de a transferência de um empréstimo não representar aumento de investimento, mas sim redução de capital, para além do fato de que *as despesas financeiras vinculadas ao passivo recebido na incorporação em nada contribuem para aumentar as receitas da Vale do Rosário*, mas sim *descapitalizam a empresa e inibem ou dificultam novos investimentos capazes de produzir maiores receitas*:

126. O passivo representado pela dívida contraída com o Bradesco, gerou despesas financeiras que foram deduzidas da base tributária pela fiscalizada desde a incorporação reversa da CESE, reduzindo a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

127. O empréstimo foi tomado pela então B5 S/A junto ao Bradesco através de uma Cédula de Crédito Bancário – CCB (doc. 56) e seus aditivos (docs. 103, 105 e 106). Posteriormente, após a aquisição da então Vale do Rosário pelo grupo Louis Dreyfus, a CCB foi substituída, em conjunto com outros empréstimos, por uma emissão de debêntures acertada em 14/07/2011, mas com efeitos legais desde 26/10/2009, conforme informado pelo fiscalizado em 13/06/2016. A Escritura de Debêntures da Primeira Emissão da LDC-SEV Bioenergia, cujo vencimento é em 10/07/2024, foi apresentada na resposta de 25/07/2016 ao Termo de Intimação Fiscal nº 16. Houve, ainda, o Primeiro Aditamento à Escritura de Debêntures, em 23/10/2012, e o Segundo Aditamento, em 15/05/2013 (docs. F29 e F30).

128. Contabilmente, não há a possibilidade de repassar a dívida do passivo de uma controladora para o passivo de uma empresa controlada. Ao contrário do recebimento de um ativo pela controlada, que teria como contrapartida o aumento do capital social,

no caso do passivo não se vislumbra qual seria a contrapartida na controlada por esse recebimento de passivo.

129. Se fizéssemos um paralelo com o recebimento de um ativo, o recebimento de um passivo teria como contrapartida uma “redução de capital” da controlada. Porém, isso nem faz sentido. No caso de redução de capital, a Lei nº 6.404/76, no seu art. 173, prevê a sua possibilidade “se houver perda, até o montante dos prejuízos acumulados, ou se julgá-lo excessivo”. Se fosse o caso de excesso de capital, a devolução do capital que foi reduzido poderia ser feita em bens do ativo. Isto é, a controlada pagaria em bens do seu ativo à controladora, em vez de receber passivo desta. A contrapartida é uma redução do ativo da controlada, e não um aumento de passivo.

130. Em vista dessa impossibilidade contábil, a B5 precisou efetuar um planejamento tributário para conseguir transferir a sua dívida para a Vale do Rosário e, assim, contornar essa dificuldade. Para isso, uma operação de cisão parcial com versão da parte cindida para a Vale do Rosário seria suficiente para obter esse intento, como demonstrou a própria B5 ao transferir a dívida para a CESE. Apesar disso, o planejamento neste caso incluiu a passagem do passivo por uma empresa veículo e sua posterior incorporação pela Vale do Rosário. O motivo da adoção desse planejamento mais complexo foi a transferência do ágio, como detalhado no item anterior deste Termo.

131. Porém, seja com um planejamento tributário mais simples ou com um mais complexo, seja com a transferência de dívida e ágio, seja com a transferência apenas de dívida, o fato é que a transferência de um passivo da controladora para uma controlada não é possível de ser feito sem uma reorganização societária.

132. No caso em análise, da mesma forma que ocorreu com o ágio apurado na aquisição da Vale do Rosário, que somente passou a ser formalmente apto a ser deduzido do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL após a incorporação reversa da CESE, a empresa que serviu como veículo no planejamento tributário, as despesas incorridas com o empréstimo tomado no Bradesco somente passaram a ser dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e CSLL da Vale do Rosário após essa incorporação da CESE.

133. A mesma operação formal, sem propósito negocial algum, serviu para a dedução das despesas de amortização de ágio e das despesas financeiras da base de cálculo dos tributos da Vale do Rosário. Não se pode esquecer que 92% dos pagamentos efetivos realizados em decorrência dessa dívida, para abatimento do principal devido, foram efetuados pela própria B5, não incorrendo em pagamentos a partir do caixa da Vale do Rosário, que era a justificativa para a transferência do passivo. O que ficou na Vale do Rosário, efetivamente, foram as despesas financeiras deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

134. Em vista disso, é necessário analisar qual o significado das despesas incorridas com essa dívida para a Vale do Rosário, posterior Santelisa Vale Bioenergia e atual Biosev Bioenergia. É preciso verificar se as despesas financeiras incorridas com o empréstimo, e suportadas pelo fiscalizado, são necessárias às atividades da empresa adquirida.

135. Não se pode afirmar que as despesas advindas desse empréstimo eram necessárias para que a fiscalizada operasse, pois o recurso foi utilizado integralmente para a aquisição da própria fiscalizada, ou seja, foi repassado a terceiros (antigos acionistas da Vale do Rosário), sem nunca ter sequer passado pelo caixa da Vale do Rosário.

136. Despesas operacionais dedutíveis na apuração do lucro real são aquelas que, pela previsão legal, enquadram-se na observância de que os gastos efetuados sejam estritamente necessários à atividade da pessoa jurídica, sendo, portanto, usuais, normais e compatíveis com o tipo de transação, operação, ou atividade produtora e geradora de receita. Para as despesas financeiras serem consideradas dedutíveis, devem ser

necessárias para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

137. O conceito de despesas necessárias foi trazido pelo artigo 47, da Lei nº 4.506/64, e foi consolidado no RIR/99, como abaixo transcrito:

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

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

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

138. O art. 374 do RIR/99 traz as condições para que os juros pagos possam ser considerados como despesa dedutível, e o seu caput já os subordina à exigência geral expressa no art. 299 do RIR/99 de necessidade, usualidade e normalidade da despesa, ao dispor que “os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, **como custo ou despesa operacional** (...)”:

Art. 374. Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, parágrafo único):

I - os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, pro rata temporis, nos períodos de apuração a que competirem;

II - os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados.

Parágrafo único. Não serão dedutíveis na determinação do lucro real, os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, § 3º).

139. Como ficou evidente, os juros e encargos pagos pela Vale do Rosário pelo empréstimo com o Bradesco, tomado pela B5, não se enquadram nessas condições, não sendo necessários, nem usuais ou normais à atividade da empresa ou à manutenção da fonte produtora.

140. Conforme o seu Estatuto Social de 30/03/2007 (doc. 58D), a Vale do Rosário era uma sociedade anônima que tinha como objeto social: a) produção, comercialização e exportação de açúcar, álcool e de outros derivados do processamento da cana de açúcar; b) prestação de serviços rurais, tais como preparo da terra, plantio e colheita e a industrialização por ordem de terceiros; c) co-geração e comercialização de energia elétrica; d) transporte aquaviário de cargas; e) exploração das atividades agrícolas e pecuárias, em terras próprias e de terceiros; f) comercialização e distribuição de combustíveis em geral; e, g) participação em outras sociedades, comerciais ou civis, nacionais ou estrangeiras, como sócia, acionista ou quotista.

141. Note-se que não há relação entre a motivação do empréstimo e as atividades desenvolvidas pela Vale do Rosário. A atividade que mais se aproxima é a de

participação em outras empresas, que, por evidente, não se confunde com a participação **na própria empresa**, e muito menos o que aconteceu no presente caso, **financiamento de sua própria aquisição**. Para a Vale do Rosário este empréstimo não teve necessidade alguma de ser tomado, é um passivo que não representou a entrada de qualquer ativo em troca.

142. As despesas financeiras que estão incidindo no resultado da Vale do Rosário são decorrentes de obrigações assumidas pela B5 para aquisição de ativo para a B5, nada tendo a ver com as atividades normais e usuais da Vale do Rosário ou com a manutenção de nenhuma fonte produtora de receitas para a Vale do Rosário. O passivo e o ativo são de interesse da B5.

143. Da mesma forma, a reorganização societária que teve como objetivo transferir o ágio e as despesas financeiras para a Vale do Rosário foi decidida pela B5, e em seu interesse, e não em interesse da investida, a Vale do Rosário.

144. A empresa não precisa dessa despesa financeira para continuar a gerar resultados. Pelo contrário, os seus resultados seriam melhores sem essa despesa.

145. Poderia-se pensar, ainda, em dois tipos de argumentos: i) como a dívida da B5 era legítima e teria que ser quitada, com a incorporação da empresa veículo, a Vale do Rosário sucedeu a B5 nessa obrigação; e ii) a despesa financeira decorrente desse empréstimo seria deduzida de qualquer forma, na investidora B5 ou na investida Vale do Rosário.

146. Quanto ao fato de que a dívida seria legítima e, portanto, com a incorporação a Vale do Rosário sucedeu a B5 nessa obrigação, é preciso esclarecer inicialmente que não se questiona a sucessão e obrigação jurídica por esse passivo, mas sim a dedutibilidade desse passivo da base de cálculo tributária da Vale do Rosário. Tendo isso claro, cabe dizer que a transferência da dívida para a CESE e a sua posterior incorporação pela Vale do Rosário foram decididas e implementadas pela B5, visando o seu interesse e não o interesse da Vale do Rosário.

147. Dessa forma, a obrigação de arcar com esse passivo decorrente da sucessão empresarial, não é resultado de uma atuação da Vale do Rosário em suas atividades, mas sim um efeito deliberado da atuação da B5 em seu próprio benefício.

148. Por outro lado, a dedutibilidade de uma despesa não é atributo intrínseco a ela. Pelo contrário, a dedutibilidade de uma despesa somente é aferível em confronto com o objeto social e as atividades produtivas desenvolvidas pelo contribuinte em cada período de apuração. Se num determinado período um bem não for empregado nas atividades produtivas da empresa, mas em outro período sim, as despesas com sua manutenção não são dedutíveis num momento, podendo sê-lo em outro. Da mesma forma, por exemplo, se a empresa aliena um bem que lhe era inútil, que não era utilizado nas suas atividades, e cujas despesas de manutenção, portanto, não podia deduzir, para o adquirente as despesas com a manutenção desse mesmo bem poderão ser dedutíveis.

149. Esse exemplo serve para demonstrar que as despesas financeiras decorrentes do empréstimo transferido para a Vale do Rosário não são intrinsecamente dedutíveis ou indedutíveis. Para essa definição, não tem importância saber se elas eram ou não dedutíveis para a B5, posto que sendo aí dedutíveis ou não, tal classificação não as acompanha à guisa de atributo inerente, quando de sua transferência via incorporação.

150. Já em relação ao possível argumento de que a despesa financeira decorrente desse empréstimo seria deduzida de qualquer forma, na investidora B5 ou na investida Vale do Rosário, vale lembrar que o contribuinte do IRPJ e da CSLL não é o grupo econômico como um todo, mas cada uma das pessoas jurídicas que o compõem.

151. Dessa forma, o grupo não tem a liberdade de transferir despesas de empresas deficitárias para empresas lucrativas com o estrito fim de reduzir sua carga tributária global. Para que um passivo transferido gere despesas dedutíveis para a pessoa jurídica que o recebeu, todas as condições de dedutibilidade devem ser observadas especificamente nessa receptora.

152. A lógica da dedutibilidade das despesas está em que a busca por receitas e lucros requer esforços que se traduzem em dispêndios. Dado que o IRPJ e a CSLL incidem basicamente sobre a diferença entre receitas e despesas, só faz sentido admitir como parcelas dessa diferença, as despesas que contribuem para o aumento das receitas.

153. Neste caso, as despesas financeiras vinculadas ao passivo recebido na incorporação em nada contribuem para aumentar as receitas da Vale do Rosário. Pelo contrário, tais despesas descapitalizam a empresa e inibem ou dificultam novos investimentos capazes de produzir maiores receitas. Assim, operam contra ela, não em seu favor. E isso só foi possível de ser feito devido ao controle exercido pela B5, pois não é lógico que a Vale do Rosário considere vantajoso assumir dívida alheia. Se assim fosse, não faltariam candidatos para lhe ceder as suas dívidas.

154. Podemos verificar as consequências tributárias da despesa financeira, a partir de um exemplo simples, dependendo de qual empresa deduza essa despesa:

[...]

155. O exemplo está considerando que o resultado da Vale do Rosário é igual ao valor da despesa financeira. Estando a despesa contabilizada na Vale do Rosário, esta nada paga de tributos e a B5 nada desembolsa com as despesas financeiras. Com a despesa financeira contabilizada na B5, o valor pago de tributos pela Vale do Rosário é equivalente ao desembolso de juros pela B5.

156. Fica claro que a transferência dos encargos financeiros para a Vale do Rosário provoca uma redução na sua tributação, proporcional ao valor devido de juros pela B5. Ou seja, na prática, o Tesouro Nacional acaba arcando com parte da despesa financeira, correspondente ao valor do IRPJ e da CSLL incidente sobre o valor da despesa, em vez da tomadora do empréstimo, a B5.

157. Quanto maior o resultado da Vale do Rosário em relação ao valor dos juros, a B5 além de não arcar com essa despesa, ainda conseguiria receber dividendos, que não são tributáveis. Porém, o Tesouro continuaria arcando sempre, na prática, com a parcela correspondente aos tributos incidentes sobre a despesa financeira indevidamente deduzida na Vale do Rosário.

Evidente, assim, que a transferência da obrigação de B5 para o patrimônio da atuada não se deu por sucessão, bem como que os ingressos decorrentes deste empréstimo não foram transferidos juntamente com a obrigação, mas sim destinados aos alienantes do investimento na Contribuinte, subsistindo no patrimônio de B5 o acréscimo patrimonial advindo da contratação daquela obrigação. Logo, nada há que justifique a dedução, na apuração do lucro tributável da Contribuinte, dos encargos dela decorrentes.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte neste ponto.

Esclareça-se que a glosa assim mantida não foi promovida no ano-calendário 2010, razão pela qual resta prejudicado o recurso especial da PGFN que pretendia a aplicação da regra decadencial do art. 173, I do CTN relativamente às exigências daquele período.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Esta Conselheira acompanhou a I. Relatora em sua conclusão favorável ao conhecimento dos recursos especiais.

Para maior clareza, reitera-se, como já relatado no voto vencedor, que o Termo de Verificação Fiscal às e-fls. 3728/3774 traz a seguinte síntese acerca das constatações que motivam as exigências aqui formalizadas:

Nesta verificação fiscal foi constatado que a fiscalizada, então denominada Companhia Açucareira Vale do Rosário, teve a totalidade de seu capital adquirido pela então B5 S/A, holding que já detinha parte do seu capital, com recursos obtidos em financiamento bancário. Após a aquisição da totalidade do capital da Vale do Rosário, os custos desse financiamento e o ágio apurado na sua aquisição foram transferidos para a própria Vale do Rosário, com a utilização de uma complexa reorganização societária envolvendo empresas de passagem. Tudo para dar uma aparência legítima ao aproveitamento da amortização do ágio e das despesas do financiamento como despesas dedutíveis.

Foram glosadas despesas financeiras nos anos-calendário 2011 a 2014 com acréscimo de multa de ofício de 75%, bem como *ajustes indevidos no RTT decorrentes de despesas de amortização de ágio* nos anos-calendário 2010 a 2014 com acréscimo de multa qualificada, tanto na apuração do IRPJ, como da CSLL. Também foram lançadas multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL em meses de 2011, 2013 e 2014, bem como multa por apresentação de ECF com informações inexatas, incompletas ou omitidas, em 30/09/2015.

A autoridade julgadora de 1ª instância validou integralmente as exigências. Já o Colegiado *a quo* afastou a qualificação da penalidade.

A manutenção das exigências decorrentes da amortização de ágio, bem como das multas isoladas, se deu com base nos fundamentos do redator do voto vencedor, Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, que também apresentou razões para afastamento da qualificação da penalidade, vez que o voto do relator estava pautado no cancelamento da exigência principal. Do voto vencedor do acórdão recorrido extrai-se:

[...]

No caso em apreço, embora se reconheça que as operações geradoras do ágio, ou seja, a aquisição original da participação societária pela empresa B5, tenham se dado entre partes independentes, com efetivo pagamento, e que o ágio surgido está amparado em laudo que atesta a sua fundamentação na rentabilidade futura da investida, o que legitima reconhecimento contábil do ágio efetivamente pago pela investidora (empresa B5), o seu aproveitamento na forma encadeada pela recorrente não encontra amparo na legislação que autoriza a sua amortização antecipada.

[...]

Com efeito, a dedutibilidade do ágio, além de passar necessariamente pela efetividade do dispêndio na aquisição do investimento por parte da empresa que passa a deter o investimento, exige a necessária confusão patrimonial entre investidora e investida, para que se admita sua dedução.

Tal não ocorre no presente caso.

A real investidora (B5, atual Santa Elisa Vale S/A) continua a existir e a deter o controle sobre sua controlada (Vale do Rosário, atual Biosev). Não houve extinção do investimento, mas mera absorção, mediante incorporação ao patrimônio de outra controlada direta da B5 (CESE), para a qual transferiu temporariamente o investimento na Vale do Rosário, tão somente para propiciar a amortização do ágio gerado na aquisição.

[...]

Na linha dos fundamentos trazidos no acórdão citado, o aproveitamento do ágio somente seria possível, no presente caso, se a empresa B5 S/A tivesse incorporado a diretamente a Vale do Rosário (ou mesmo, fosse incorporado por esta), pois somente assim haveria a confusão patrimonial, consumando-se, na investida, o lucro futuro e o investimento original com expectativa desse lucro (aquele que foi sobrevalorizado) passam a se comunicar diretamente. Situação que não se verifica no presente caso, inviabilizando os aspectos pessoais e materiais da hipótese de incidência.

[...]

Com relação à aplicação da multa qualificada sobre a infração de glosa de ágio , acompanhei a posição vencedora do colegiado que, por voto de qualidade, cancelou sua aplicação, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Referida matéria não havia sido apreciada pelo relator, na medida em que dava provimento ao recurso quanto à glosa do ágio.

[...]

Examinando o conjunto de elemento dos autos, entendo que, desta feita, não restou caracterizado o intuito de simulação ou fraude por parte da recorrente, mas sim uma interpretação equivocada do real alcance das normas tributárias que disciplinam a amortização do ágio em reorganizações societárias.

Com efeito, é inegável que foi gerado um ágio na operação societária de aquisição da empresa Vale do Rosário efetuada pela empresa B5 S/A, embora seu aproveitamento antecipado, na forma pretendida pela recorrente, não encontra guarida na legislação aplicável, como já exposto.

No entanto, não há elementos para afirmar o intuito fraudulento da recorrente na obtenção do benefício fiscal. Sua pretensão de economia fiscal, no bojo das operações de uma real aquisição da participação, conquanto feita de forma equivocada, era ao menos discutível, como se revela a própria dissensão jurisprudencial no âmbito deste Conselho sobre o tema, especialmente à época em que os fatos ocorreram.

[...]

Decadência

Tendo em vista o cancelamento da multa qualificada, entendimento do colegiado foi no sentido de reconhecer a decadência parcial do lançamento do IRPJ e CSLL, relativo ao ano-calendário 2010, em face da aplicação do prazo previsto no art. 150, § 4º do CTN, nos termos da jurisprudência consolidada pelo STJ no julgamento do Resp. nº 973.733/SC, proferido no regime de recursos repetitivos.

[...]

Já a manutenção das exigências da glosa de despesas financeiras foi motivada pelo relator, ex-Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, mediante transcrição das razões da decisão de 1ª instância, nos seguintes termos:

“Quanto às despesas financeiras glosadas, alega a impugnante tratar-se de dívida que lhe foi transmitida “por sucessão de obrigações”. Entretanto, cumpre voltar ao permissivo legal para a dedução de quaisquer despesas: sua necessidade, usualidade e normalidade, dentro do ramo de atividades do contribuinte, a teor do artigo 299 do RIR/1999.

Esta dívida foi contraída por B5 para proceder à aquisição das ações representativas do capital da interessada e, naquele momento, as despesas com o pagamento dos respectivos juros poderiam ser consideradas necessárias à devedora. Porém, com a transmissão deste débito para a interessada, isto não pode ser considerado verdadeiro, por óbvio, pois nenhuma companhia necessita contrair uma dívida para adquirir, de si mesma, suas próprias ações.

Portanto, é incorreto dizer que “não faz sentido” considerar que uma despesa financeira seja dedutível para uma pessoa jurídica e indedutível para outra.

Considerem-se, por exemplo, as despesas de manutenção de uma traineira de pesca: elas constituiriam despesa necessária para uma cooperativa de pescadores, mas seriam totalmente desnecessárias para o funcionamento de uma sorveteria. De mesma sorte, é errôneo assimilar o conceito de obrigatoriedade ao de necessidade. Assim, por exemplo, uma sociedade empresária receba a fatura de seu cartão de crédito corporativo, da qual constem apenas “despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores”; ela estará obrigada ao pagamento desta fatura, mas tal despesa será indedutível, a teor do inciso V do parágrafo único do artigo 249 do RIR/1999, com a ressalva que ele próprio contém”.

Houve embargos de declaração da PGFN apontando omissão quanto à *possível inexistência de pagamentos a título de IRPJ e CSSL no ano de 2010*, para fins de determinação da regra decadencial aplicável, mas seguiu-se sua rejeição sob o entendimento de que *o fato de a Turma não haver se pronunciado sobre a existência, ou não, de pagamentos a título de IRPJ e CSSL no ano de 2010 caracterizaria, no máximo, "error in judicando" na interpretação/aplicação do decidido no REsp 973.733/SC, e não em omissão acerca de ponto sobre o qual deveria haver se manifestado, uma vez que o autor da ação fiscal em momento algum do TVF afirma a inexistência dos aludidos pagamentos, ainda que por estimativa mensal.*

A PGFN arguiu divergência jurisprudencial acerca da contagem do prazo decadencial, que não teve seguimento em exame de admissibilidade porque os paradigmas indicados evidenciavam *que não teria havido o pagamento antecipado, o que levou à conclusão de que a contagem do prazo deveria se dar pela regra do art. 173, inciso I, do CTN*. Também não teve seguimento a discussão acerca da qualificação da penalidade, que a PGFN pretendeu estabelecer em face dos paradigmas nº 1101-000.913 e 9101-003.533, vez que infirmada no recorrido sua premissa de *artificialidade do ágio gerado*.

Contudo, em sede de agravo, a discussão acerca da definição da regra decadencial teve seguimento porque o Colegiado *a quo* aplicou a regra do art. 150, §4º do CTN *sem perquirir da existência de pagamentos antecipados*, ao passo que os paradigmas nº 9303-002.090 e 3301-00.359 aplicaram a regra do art. 173, I do CTN quando *ausente o pagamento* ou por inexistir pagamento antecipado no *demonstrativo de apuração nos autos*.

Já o recurso especial da Contribuinte teve seguimento quanto às glosas de amortização de ágio com base nos paradigmas nº 1301-002.047 e 1301-002.280, vez que:

No acórdão recorrido, restou consignado que, para a amortização de ágio, é necessário que a incorporação se verifique entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio. Não encontraria amparo legal, portanto, a dedução do ágio recebido, por transferência da real investidora, pela pessoa jurídica que participa da operação de incorporação com a investida.

Por sua vez, nos paradigmas, entendeu-se que, ao se demonstrar que o ágio se formou legitimamente, não há óbice ao uso de empresa-veículo e de incorporação reversa. Nesses casos, verificadas as condições legais, especialmente a confusão patrimonial entre investidora e investida, deve ser admitida a amortização fiscal do ágio.

Quanto à glosa de despesas de juros, compreendeu-se que os paradigmas nº 1402-002.119 e 1402-002.443 caracterizariam o dissídio jurisprudencial porque:

O acórdão recorrido entendeu pela indedutibilidade das despesas, por serem desnecessárias à atividade da empresa. Isto porque os juros somente poderiam ser considerados necessários à devedora original. Porém, com a transmissão do débito à interessada, tal atributo seria perdido, pois nenhuma companhia necessitaria contrair uma dívida para adquirir, de si mesma, suas próprias ações.

No entanto, nos paradigmas, consignou-se que determinada despesa, se dedutível para determinada pessoa jurídica, também o é para a que lhe sucede em todos os direitos e obrigações, pois a natureza de dedutibilidade da despesa deve ser verificada no momento em que é gerada, ainda que o efetivo aproveitamento fiscal desse gasto ocorra em outra pessoa jurídica, não se revestindo a incorporação de relevância tributária capaz de alterar a natureza dedutível daquele dispêndio.

O recurso especial da Contribuinte também teve seguimento quanto à exigência de multas isoladas concomitantemente com a multa proporcional (paradigmas nº 1301-002.609 e 1102-001.084), e foi negado seguimento quanto a: i) decadência em relação a ágios gerados há mais de cinco anos; ii) multa regulamentar, e iii) aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício. O agravo apresentado foi rejeitado.

Como antes referido, a PGFN arguiu, em sede de embargos, omissão do Colegiado *a quo* acerca da aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º do CTN, apesar da *possível inexistência de pagamentos a título de IRPJ e CSSL no ano de 2010*, e os embargos foram rejeitados, referindo-se que *o autor da ação fiscal em momento algum do TVF afirma a inexistência dos aludidos pagamentos, ainda que por estimativa mensal*.

Observa-se que a decadência declarada no acórdão recorrido alcançou, apenas, o ano-calendário 2010, e isto em razão do afastamento da qualificação da penalidade, bem como porque a autoridade lançadora somente aplicou este gravame sobre as glosas de amortização de ágio, inclusive deixando de glosar as despesas financeiras do ano-calendário 2010, iniciando a glosa apenas em 2011, apesar da seguinte constatação expressa no Termo de Verificação Fiscal:

49. Com a incorporação da CESE, o ágio e a dívida proveniente da aquisição da Vale do Rosário pela B5 passaram para o ativo da própria Vale do Rosário, agora Santelisa Vale Bioenergia, com o ágio sendo amortizado a partir de abril de 2008, à razão de 1/120 avos por mês, no prazo de 10 anos e, junto com as despesas da dívida contraída junto ao Bradesco, sendo deduzidas na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL.

No item 158 do Termo de Verificação Fiscal está registrado que a Contribuinte informou em 23/11/2015 a dedução de despesas financeiras no ano-calendário 2010 no valor de R\$ 21.214.577,50, seguindo-se uma série de intimações lavradas para determinação dos valores indevidamente deduzidos e que, ao final, são glosados a partir de ano-calendário 2011, com acréscimo da multa de ofício de 75%.

Deduz-se, daí, que a qualificação da penalidade foi a razão exclusiva para ampliação do prazo decadencial, em face do lançamento lavrado em 16/11/2016. De toda a sorte, registre-se que os autos de infração indicam a apuração original de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário 2010, inexistindo deduções dos tributos apurados depois da recomposição da apuração original da Contribuinte, o que reforça a premissa da PGFN de *possível inexistência de pagamentos a título de IRPJ e CSSL no ano de 2010*.

Assim, em face da aplicação subsidiária do art. 1025 do Código de Processo Civil no processo administrativo fiscal, por força do art. 15 daquele diploma legal e por inexistência de norma que regule a repercussão da rejeição de embargos no âmbito do exame de admissibilidade de recurso especial no Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, *consideram-se incluídos no acórdão os elementos que o embargante suscitou, para fins de pré-questionamento, ainda que os embargos de declaração sejam inadmitidos ou rejeitados*, restando caracterizado o dissídio jurisprudencial em face dos paradigmas indicados, vez que:

- O acórdão nº 9303-002.090, interpretando a decisão em sede de recursos repetitivos no âmbito do Recurso Especial nº 973.733/SC, firma que a regra decadencial do art. 150, §4º do CTN somente é aplicável quando há pagamento antecipado; e
- O acórdão nº 3301-00.359, analisando apuração fiscal que não indicava pagamento no período autuado, concluiu pela aplicação da regra decadencial do art. 173, inciso I do CTN.

Por tais razões, o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO, na parte admitida.

Com referência ao recurso especial da Contribuinte, a I. Relatora concordou com o conhecimento com base em ambos paradigmas admitidos. Esta Conselheira, porém, a acompanhou pelas conclusões por entender que o paradigma nº 1301-002.047 não se presta a caracterizar o dissídio jurisprudencial.

O paradigma nº 1301-002.280 trata de várias operações, mas aquela tratada no seu voto condutor como “Ágio Hipercard” apresenta similitude suficiente com a operação analisada no acórdão recorrido:

Essa operação foi realizada entre partes independentes e não ligadas, a Unipart adquiriu as 31,78% cotas referentes à Hipercard ACC pertencentes a empresa holandesa (Holla Beheer B.V.), conforme se verifica dos autos.

Ademais, acostou-se aos autos o laudo pericial, que demonstra a rentabilidade futura da empresa, motivo em que se baseia o pagamento do ágio, fls. 409/454.

Nessa linha, tanto a autuação, quanto a decisão ora recorrida não reconheceram na realidade, a transferência desse ágio para a Hipercard BM, ocorrido em razão da aquisição da Conabinu pela recorrente, passando à ela o ágio antes registrado naquela.

E a conclusão do referido paradigma é no sentido de que o aproveitamento do benefício fiscal é motivação suficiente para validar a amortização fiscal do ágio oriundo de aquisição por terceiro que não participa da confusão patrimonial:

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

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

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

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

Já o paradigma nº 1301-002.047, embora veicule em ementa que *não é ilícita a conduta do investidor que adquire indiretamente o investimento, com pagamento de ágio, e, a seguir, promove aumento de capital em outra empresa, integralizando-o com os investimentos previamente adquiridos, inclusive o ágio*, também traz, em adição a este entendimento ementado, que *essa conclusão fica especialmente reforçada na situação em comento, em que a operação “direta”, que permitiria o aproveitamento fiscal do ágio sem qualquer questionamento, encontrava intransponíveis óbices societários (CVM) e regulatórios (ANEEL)*. E esta circunstância específica é também referida no voto condutor do paradigma para legitimar a operação lá analisada:

Observo que a situação de uma “empresa veículo”, criada especialmente para permitir a aquisição de um investimento, é facilmente verificada nas operações de privatização. Há mesmo consenso de que os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 foram editados com o objetivo de facilitar o processo de privatização de empresas estatais, permitindo às empresas investidoras recuperar parte do investimento mediante a redução da carga tributária, o que, como contrapartida, permitiria que os valores oferecidos ao Estado na aquisição das empresas estatais fossem maiores. Isso, sem prejuízo dos ativos intangíveis das estatais privatizadas. Vários foram os casos de amortização de ágio no processo de privatização analisados por este CARF, sendo as conclusões no sentido de sua legitimidade, não obstante o uso de “empresas veículo”. Cumpre lembrar que o conjunto das operações sob análise foi praticado no contexto do Programa de Desestatização do Governo do Estado de São Paulo.

Ademais, a recorrente refuta que as operações, em especial no que toca à ISA PARTICIPAÇÕES, tenham tido propósito exclusivamente de economia tributária. Acrescenta que a CTEEP, como empresa de transmissão de energia elétrica se sujeita à regulação pela ANEEL e, como companhia aberta, às normas da CVM. Ao contrário do que afirma a autuação, sua alegação é de que, na forma simplificada pretendida pelo Fisco, a reorganização encontraria obstáculos legais intransponíveis. Confira-se (fls. 1948 e segs.):

[...]

Tenho por válidas as motivações extratributárias apontadas pela recorrente como impeditivas para que o negócio se fizesse pela via mais simples. O uso de "empresa veículo", por si só, é insuficiente para desqualificar a via adotada pela interessada, a qual, ressalto, não é vedada pela legislação. Essa conclusão fica especialmente reforçada na situação em comento, em que a operação "direta", que permitiria o aproveitamento fiscal do ágio sem qualquer questionamento, encontrava óbices societários (CVM) e regulatórios (ANEEL).

Ainda que o relator do paradigma destaque no voto condutor do julgado que *o uso de “empresa veículo”, por si só, é insuficiente para desqualificar a via adotada pela interessada*, e reforce, na sequência, a validade da operação em razão de “o investidor inicial” se encontrar no Brasil, no arremate desta argumentação consigna-se, novamente, que *releva lembrar a impossibilidade da operação direta entre o “investidor inicial” e a investida*. Logo, resta patente que esta circunstância, ausente no presente caso, foi determinante para a solução adotada pelo outro Colegiado do CARF.

Estas as razões, portanto, para acompanhar a I. Relatora em sua conclusão e CONHECER do recurso especial da Contribuinte na matéria relativa às amortizações de ágio com base, apenas, no paradigma nº 1301-002.280.

Com respeito à glosa de despesas financeiras, esta Conselheira também concorda com a I. Relatora no conhecimento do recurso especial com base no paradigma nº 1402-002.119. À semelhança do presente, no referido julgado foi analisada despesa financeira assumida pela adquirente para aquisição da investida, cuja obrigação passou ao patrimônio da investida depois da interposição de empresa-veículo na operação.

No paradigma nº 1402-002.119, CARREFOUR BV por intermédio de BERPA, adquirentes de ATACADÃO, aportaram recursos em KORCULA e esta contraiu obrigação de parcela complementar para a única operação por ela realizada - aquisição de ATACADÃO -, seguindo-se meses depois a incorporação de KORCULA por ATACADÃO. Em consequência, não só o ágio pago pelos adquirentes não envolvidos na incorporação passou a ser amortizado por esta última, como também as despesas financeiras decorrentes do empréstimo passaram a afetar seu resultado tributável. Embora considerando a amortização do ágio indevida – porque *utilizou-se de uma sociedade de passagem com único intuito de permitir a amortização do ágio criado na aquisição da própria RECORRENTE* - o outro Colegiado do CARF compreendeu que as despesas de juros eram dedutíveis, sob os seguintes fundamentos expostos pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto:

Imaginemos que a operação de capitalização tivesse ocorrido integralmente em BREPA, e esta adquirido ATACADÃO, sendo BREPA posteriormente incorporada por ATACADÃO. As despesas em questão poderiam ser questionadas? A própria decisão recorrida entende que não, uma vez que afirma categoricamente que “Enquanto a dívida era responsabilidade da Korcula, cujo objeto social declarado era exclusivamente a participação em outras sociedades, os eventuais encargos eram dedutíveis”.

Discordo da decisão recorrida justamente a partir daí: como poderia uma despesa ser dedutível para determinada pessoa jurídica e, após essa ser incorporada por outra, que lhe sucede em todos os direitos e obrigações, as mesmas despesas não mais serem dedutíveis?

A meu ver, a teor do que dispõe o art. 374 do RIR/99, as despesas com juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional.

Vejamos a redação de tal dispositivo:

[...]

Retornando ao art. 374 do RIR/99, especificamente em seu inciso II, resta evidente que os juros pagos na aquisição de investimentos são dedutíveis. Ainda que tal dispositivo trate da necessidade de ativação de tais despesas financeiras durante a fase pré-operacional da pessoa jurídica, fecha-se qualquer dúvida a respeito de sua dedutibilidade. Peço vênha para novamente destacar a redação de tal dispositivo: *os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados*. Ora, caso a pessoa jurídica não se encontre em fase pré-operacional, como no caso de KORCULA, ou ainda BREPA se não houvesse a interposição da empresa veículo, não há dúvidas que tais despesas são dedutíveis de imediato, exceto nas hipóteses em que a própria legislação impõe limites a tal dedutibilidade, como no caso de juros pagos a controlador no exterior (preço de transferência) ou subcapitalização, matérias sequer questionadas pela autoridade lançadora.

[...]

Por fim, como o empréstimo tomado junto à BNP Paribas justamente serviu para quitação do mútuo original entre CARREFOUR BV e KORCULA, a meu ver, corrobora o argumento da RECORRENTE de que CARREFOUR BV não poderia ter utilizado tal parcela também para aumento de capital em BREPA, ou mesmo em KORCULA, em razão de não poder abrir de tais recursos financeiros a longo prazo. A quitação do empréstimo original, repito, fornece elementos mais concretos de que CARREFOUR BV poderia até fornecer recursos financeiros para sua holding no Brasil adquirir ATACADÃO, mas somente uma parte em caráter permanente (via aumento de capital), sendo o restante realizado por meio de mútuo em razão da necessidade de utilização de tais recursos em prazo mais curto, não se coadunando com aumento de capital para, logo em seguida, diminuí-lo para devolução à controladora no exterior.

Saliento ainda que a novel legislação que trata da subcapitalização (*thin capitalization*), somente vem corroborar que, em princípio, as despesas de mútuo entre controladora situada no exterior e controlada no Brasil são dedutíveis, somente limitando-se sua dedutibilidade a determinados patamares. No mesmo sentido, a legislação de preços de transferência também impõe limites a tal dedutibilidade, confirmando a tese de que, em regra, tais dispêndios são dedutíveis. Contudo, conforme já explanado, não foi esse o caminho seguido pela autoridade fiscal, que preferiu glosar integralmente tais despesas, a meu ver, de forma incorreta.

Isso posto, voto por dar provimento ao recurso para cancelar a exigência referente a glosa de despesas financeiras.

No presente caso, a operação é mais simples, porque B5 contrai o empréstimo para aquisição das ações de VALE DO ROSÁRIO, e efetiva esta aquisição, mas na sequência transfere o investimento adquirido e a obrigação assumida para CESE, que posteriormente é incorporada por VALE DO ROSÁRIO (atual BIOSEV), que assim passa a amortizar o ágio e deduzir as despesas financeiras decorrentes do empréstimo contraído para sua aquisição. Ainda assim seria possível aqui aplicar as premissas do paradigma: *se a operação de capitalização tivesse ocorrido integralmente em BREPA (B5), e esta adquirido ATACADÃO (VALE DO ROSÁRIO – BIOSEV), sendo BREPA (B5) posteriormente incorporada por ATACADÃO (VALE DO ROSÁRIO – BIOSEV) [...] as despesas em questão poderiam ser questionadas? [...] como poderia uma despesa ser dedutível para determinada pessoa jurídica e, após essa ser*

incorporada por outra, que lhe sucede em todos os direitos e obrigações, as mesmas despesas não mais serem dedutíveis?

O paradigma nº 1402-002.443 também refere glosa de despesas financeiras decorrentes de empréstimo associado a uma operação de aquisição de investimento, muito embora naqueles autos tenha havido apenas glosa das despesas financeiras, como se vê de seu relatório:

O processo versa sobre exações de IRPJ e CSLL, do ano-calendário de 2008, em face da empresa JOHN DEERE BRASIL LTDA, referentes a deduções de despesas financeiras das bases de cálculo de tais tributos, calculadas sobre empréstimo contraído de empresa estrangeira, originalmente por pessoa jurídica incorporada. Foram aplicadas multas qualificadas, no percentual de 150%.

Para a D. Fiscalização, em suma, tal empréstimo firmado por holding, controlada no Brasil pelo internacional Grupo John Deere, serviu apenas para a aquisição do próprio Contribuinte autuado, havendo a incorporação desta após tal operação, pela empresa antes adquirida. Nesse sentido, a companhia holding seria empresa interposta, sem propósito negocial, prestando sua utilização apenas para a redução do valor de obrigações tributárias, mediante a dedução dessa despesa financeira.

No entender do Fisco, textualmente, a despesa não é necessária, agravado pelo fato de o real adquirente e titular de tal despesa ser empresa controladora do Grupo John Deere no exterior:

A operação examinada neste segundo paradigma também é mais complexa que a presente, porque o empréstimo é contraído pela adquirente estrangeira (DEERE & COMPANY) e posteriormente aportado mediante empréstimo a empresa veículo constituída no Brasil (JOHN DEERE BRASIL), juntamente com outra parcela mediante aumento de capital, e tais recursos são destinados a aumento de capital em sociedade constituída no Brasil pelos alienantes do investimento (EVAUX), da qual, na sequência, a empresa veículo se retira mediante cisão parcial da sociedade constituída pelos alienantes, levando em seu patrimônio a participação societária adquirida com ágio e o empréstimo a ela antes transferido. A empresa adquirida (SLC JOHN DEERE) incorpora a empresa veículo e passa a amortizar o ágio e deduzir as despesas financeiras do empréstimo contraído pela adquirente estrangeira.

De toda a sorte, o outro Colegiado do CARF também cancelou a glosa das despesas financeiras, sendo que o ex-Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella foi acompanhado em suas conclusões pelos Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Augusto de Souza Gonçalves e Demetrius Nichele Macei, e assim registrou como fundamento da decisão o que segue:

Ficou comprovado e incontroverso que somente parte do valor da aquisição da Recorrente deu-se por financiamento externo (empréstimo no valor de US\$ 87.000.000,00), sendo que, praticamente, a outra metade do montante total da operação foi internalizada por investimento de sócio (aporte de capital da DEERE & COMPANY na John Deere do Brasil Ltda., de US\$ 86.500.000,00), não sendo tal aumento de participação questionado pelo Fisco.

É certo também que tal alocação societária de investimento dá margem ao pagamento de Juros sobre Capital Próprio (JCP), independentemente da atividade ou função da companhia investida. Tal despesa com juros é dedutível das bases tributáveis pelo IRPJ e pela CSLL, inclusive sem a necessidade da demonstração da sua necessidade operacional, usualidade e normalidade.

Assim, poderia o Grupo John Deere ter escolhido, previamente, por fazer o financiamento total da operação via aumento de capital, sem qualquer óbice. A Recorrente, por sua vez, demonstrou nos autos que, nesse cenário, o valor das despesas com JCP poderiam praticamente se igualar às despesas percebidas e deduzidas com o empréstimo efetuado em 1999.

Uma vez que nada impedia a DEERE & COMPANY de optar por integralizar a totalidade do valor necessário para a operação de compra da participação societária, a alegação central do lançamento de ofício, de que se procedeu a engenharia social e planejamento tributário simulado, com intuito único de criar despesas dedutíveis na contabilidade da Empresa atuada, esvazia-se por completo.

Isso pois, dentro da própria tese da prevalência da substância sobre a forma, ou mesmo da relativização do princípio da legalidade, que recentemente têm se escorado no art. 149, inciso VII, do CTN, para o desfazimento de atos e negócios dos contribuintes, o Fisco necessita da demonstração de um binômio.

Tal binômio é composto pela conjugação da vantagem fiscal percebida pelo contribuinte, com a perpetração de simulação ou abuso para tanto.

Retirado um dos seus elementos, não é mais lícito à Fiscalização o desfazimento ou a desconsideração dos atos e negócios privados (caso contrário, estaria, então, a Fazenda impondo a opção pela via legal mais onerosa ausência de simulação ou abuso ou simplesmente comportando-se como guardião das Leis Civil e Comercial ausência da vantagem fiscal).

[...]

No presente caso, claramente, não foi provada a vantagem fiscal do Contribuinte em contrair tal empréstimo de empresa de seu mesmo Grupo no exterior, vez que poderia obter o mesmo resultado tributário via aumento de capital, no valor da soma total do custo da operação de aquisição de participações societárias, que permitiria o pagamento de JCP, plenamente dedutíveis, em monta praticamente idêntica à das despesas glosadas, percebidas com o empréstimo (alternativa esta que até seria fiscalmente menos questionável).

E, ainda, no mencionado o Processo Administrativo nº 11070.722574/2014-39, que possui total identidade de matéria, fatos e partes deste feito, decidiu a C. 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento nesse exato sentido, no Acórdão nº 1302.001.945, de relatoria do I. Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior, publicado em 22/08/2016, dando-se total provimento ao Recurso Voluntário deste Contribuinte, para cancelar integralmente as exigências:

[...]

Outro argumento procedente advém do fato de que a validade do empréstimo, como negócio jurídico individual, ainda que firmado com pessoa jurídica pertencente ao mesmo Grupo (a holandesa John Deere International Investments C. V.) não é questionada pelo Fisco, inclusive em relação às regras de subcapitalização, destinadas a prevenir e coibir manipulações de endividamento, que erodem as bases tributáveis.

Nesse sentido, mesmo tendo ocorrido o empréstimo em 1999, antes da vigência das regras de subcapitalização no Brasil, poderia ter o Fisco apontado para qualquer desequilíbrio ou vantagem fiscal obtida mediante esse endividamento internacional intragrupo.

Mas, não só deixou de fazê-lo, como expressamente reconheceu no TVF a lisura procedimental desse mutuo, questionando apenas o propósito negocial da holding e, por consequência, considerando a sócia estrangeira como real detentora da despesa.

O fato de, posteriormente, as relações de endividamento entre empresas do mesmo grupo intencional ter sido objeto de regulamentação (e não de proibição) igualmente apontam para a licitude da contratação do empréstimo, não havendo vedação à operação de financiamento efetivamente levada a cabo pelo Grupo John Deere, mesmo que procedida anteriormente à sua vigência.

Assim, à semelhança do primeiro paradigma, também neste segundo caso prevaleceu o entendimento contrário à glosa em face da inexistência de demonstração de vantagem do grupo segundo em face das regras de subcapitalização, ainda que o empréstimo tenha ocorrido antes de sua instituição.

O presente voto, assim, é no sentido de acompanhar a I. Relatora e CONHECER do recurso especial da Contribuinte na matéria relativa à glosa das despesas financeiras com base nos dois paradigmas admitidos.

Por fim, esta Conselheira concorda com a I. Relatora para CONHECER do recurso especial da Contribuinte acerca da exigência concomitante das multas isoladas com a multa de ofício proporcional nos períodos autuados, entre 2010 e 2014.

No mérito do recurso especial da Contribuinte acerca das glosas de amortização de ágio, como bem demonstra a I. Relatora, reconhecido está que houve ágio pago na aquisição do investimento em VALE DO ROSÁRIO por B5. Contudo, a transferência deste investimento a CESE não representa aquisição hábil a constituir novo ágio passível de amortização na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, a partir da incorporação de CESE por VALE DO ROSÁRIO.

A amortização de ágio em tais circunstâncias é matéria que vinha sendo decidida em linha com as premissas do acórdão recorrido pela maioria qualificada desta Turma, pautando-se em premissas que foram fundamentadamente fixadas pelo ex-Conselheiro André Mendes de Moura em diversos votos condutores de acórdãos deste Colegiado. Dentre as manifestações mais recentes, destaca-se o voto condutor do Acórdão nº 9101-004.498, nos seguintes termos:

Propõe-se, inicialmente, discorrer sobre uma análise histórica e sistêmica sobre o tema, para depois tratar do caso concreto.

1. Conceito e Contexto Histórico

Pode-se entender o ágio como um sobrepreço pago sobre o valor de um ativo (mercadoria, investimento, dentre outros).

Tratando-se de investimento decorrente de uma participação societária em uma empresa, em brevíssima síntese, o ágio é formado quando uma primeira pessoa jurídica adquire de uma segunda pessoa jurídica um investimento em valor superior ao seu valor patrimonial. O investimento em questão são ações de uma terceira pessoa jurídica, que são avaliadas pelo método contábil da equivalência patrimonial. Ou seja, a **empresa A** detém ações da **empresa B**, avaliadas patrimonialmente em 60 unidades. A **empresa C** adquire, junto à **empresa A**, as ações da empresa B, por 100 unidades. A **empresa C** é a investidora e a **empresa B** é a investida.

Fato é que emergem dois critérios para a apuração do ágio.

Adotando-se os padrões da ciência contábil, apesar das ações estarem avaliadas patrimonialmente em 60 unidades, deveriam ainda ser objeto de majoração, ao ser considerar, **primeiro**, se o valor de mercado dos ativos tangíveis seria superior ao contabilizado. Assim, supondo-se que, apesar do patrimônio ter sido avaliado em 60

unidades, o valor de mercado seria de 70 unidades, considera-se para fins de apuração 70 unidades. **Segundo**, caso se constate a presença de ativos intangíveis sem reconhecimento contábil no valor de 12 unidades, tem-se, ao final, que o ágio, denominado *goodwill*, seria a diferença entre o valor pago (100 unidades) e o valor de mercado mais intangíveis ($60 + 10 + 12 = 82$ unidades). Ou seja, o ágio passível de aproveitamento pela empresa C, decorrente da aquisição da empresa B, mediante atendimento de condições legais, seria no valor de 18 unidades.

Ocorre que o legislador, ao editar o Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977, resolveu adotar um conceito jurídico para o ágio próprio para fins tributários.

Isso porque positivou no art. 20 do mencionado decreto-lei que o denominado ágio poderia ter três fundamentos econômicos, baseados: (1) no sobrepreço dos ativos; e/ou (2) na expectativa de rentabilidade futura do investimento adquirido e/ou (3) no fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas. E, posteriormente, os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, autorizaram a amortização do ágio nos casos (1) e (2), mediante atendimento de determinadas condições.

Na medida em que a lei não determinou nenhum critério para a utilização dos fundamentos econômicos, consolidou-se a prática de se adotar, em praticamente todas as operações de transformação societária, o reconhecimento do ágio amparado exclusivamente no caso (2): expectativa de rentabilidade futura do investimento adquirido. O ágio passou a ser simplesmente a diferença entre o custo de aquisição e o valor patrimonial do investimento.

Assim, voltando ao exemplo, a empresa C, investidora, ao adquirir ações da empresa investida B avaliadas patrimonialmente em 60 unidades, pelo valor de 100 unidades, poderia justificar o sobrepreço de 40 unidades integralmente com base no fundamento econômico de expectativa de rentabilidade futura do investimento adquirido. Na realidade, a legislação tributária ampliou o conceito do *goodwill*.

E como dar-se-ia o aproveitamento do ágio?

Em duas situações.

Na primeira, quando a empresa C realizasse o investimento, por exemplo, ao alienar a empresa B para uma outra pessoa jurídica. Assim, se vendesse a empresa B para a empresa D por 150 unidades, apuraria um ganho de 50 unidades. Isso porque, ao patrimônio líquido da empresa alienada, de 60 unidades, seria adicionado o ágio de 40 unidades. Assim, a base de cálculo para apuração do ganho de capital seria a diferença entre 150 e 100 unidades, perfazendo 50 unidades.

Na segunda, no caso de a empresa C (investidora) e a empresa B (investida) promoverem uma transformação societária (incorporação, fusão ou cisão), de modo em que passem a integrar uma mesma universalidade. Por exemplo, a empresa B incorpora a empresa C, ou, a empresa C incorpora a empresa B. Nesse caso, o valor de ágio de 40 unidades poderia passar a ser **amortizado**, para fins fiscais, no prazo de sessenta meses, resultando em uma redução na base de cálculo do IRPJ e CSLL a pagar.

Naturalmente, no Brasil, em relação ao ágio, a contabilidade empresarial pautou-se pelas diretrizes da contabilidade fiscal, até a edição da Lei nº 11.638, de 2007. O novo diploma norteou-se pela busca de uma adequação aos padrões internacionais para a contabilidade, adotando, principalmente, como diretrizes a busca da primazia da essência sobre a forma e a orientação por princípios sobrepondo-se a um conjunto de regras detalhadas baseadas em aspectos de ordem escritural⁴. Nesse contexto, houve um realinhamento das normas contábeis no Brasil, e por consequência do conceito do

⁴ IUDÍCIBUS, Sérgio de. Manual de contabilidade das sociedades por ações: (aplicável às demais sociedades), 1ª ed. São Paulo : Editora Atlas, 2008, p. 31

goodwill. Em síntese, ágio contábil passa (melhor dizendo, volta) a ser a diferença entre o valor da aquisição e o valor patrimonial justo dos ativos (patrimônio líquido ajustado pelo valor justo dos ativos e passivos).

E recentemente, por meio da Lei nº 12.973, de 13/05/2014, o legislador promoveu uma aproximação do conceito jurídico-tributário do ágio com o conceito contábil da Lei nº 11.638, de 2007, além de novas regras para o seu aproveitamento, que não são objeto de análise do presente voto.

Enfim, resta evidente que o conceito do ágio tratado para o caso concreto, disciplinado pelo art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977 e os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, alinha-se a um **conceito jurídico determinado pela legislação tributária**.

Trata-se, portanto, de instituto jurídico-tributário, premissa para a sua análise sob uma perspectiva histórica e sistêmica.

2. Aproveitamento do Ágio. Hipóteses

Apesar de já ter sido apreciado singelamente no tópico anterior, o **destino** que pode ser dado ao ágio contabilizado pela empresa investidora merece uma análise mais detalhada.

Há que se observar, inicialmente, como o art. 219 da Lei nº 6.404, de 1976 trata das hipóteses de extinção da pessoa jurídica:

Art. 219. Extingue-se a companhia:

I - pelo encerramento da liquidação;

II - pela incorporação ou fusão, e pela cisão com versão de todo o patrimônio em outras sociedades.

E, ao se tratar de ágio, vale destacar, mais uma vez, os dois sujeitos, as duas partes envolvidas na sua criação: a pessoa jurídica **investidora** e a pessoa jurídica **investida**, **sendo a investidora** é aquela que adquiriu a **investida**, com sobrepreço.

Não por acaso, **são dois eventos em que a investidora pode se aproveitar do ágio contabilizado: (1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida com ágio; (2) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão).**

Pode-se dizer que os eventos (1) e (2) guardam correlação, respectivamente, com os incisos I e II da lei que dispõe sobre as Sociedades por Ações.

3. Aproveitamento do Ágio. Separação de Investidora e Investida

No primeiro evento, trata-se de situação no qual a investidora aliena o investimento para uma terceira empresa. Nesse caso, **o ágio passa a integrar o valor patrimonial** do investimento para fins de apuração do ganho de capital e, assim, reduz a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A situação é tratada pelo Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977, arts. 391 e 426 do RIR/99:

Art. 391. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso III).

Parágrafo único. Concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, do ágio ou deságio a que se refere este artigo, será mantido controle,

no LALUR, para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento (art. 426).

(...)

Art. 426. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso V):

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

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

III - provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real, observado o disposto no parágrafo único do artigo anterior. (...) (grifei)

Assim, o aproveitamento do ágio ocorre no momento em que o investimento que lhe deu causa foi objeto **de alienação ou liquidação**.

4. Aproveitamento do Ágio. Encontro entre Investidora e Investida

Já o **segundo evento** aplica-se quando a investidora e a investida transformarem-se em uma só universalidade (em eventos de **cisão, transformação e fusão**). O ágio pode se tornar uma **despesa de amortização**, desde que preenchidos os requisitos da legislação e no contexto de uma transformação societária envolvendo a investidora e a investida.

Contudo, sobre o assunto, há evolução legislativa que merece ser apresentada.

Primeiro, o tratamento conferido à participação societária extinta em fusão, incorporação ou cisão, atendia o disposto no art. 34 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

Art 34 - Na fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituir será computado na determinação do lucro real de acordo com as seguintes normas: (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I - somente será dedutível como perda de capital a diferença entre o valor contábil e o valor de acervo líquido avaliado a preços de mercado, e o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, optar pelo tratamento da diferença como ativo diferido, amortizável no prazo máximo de 10 anos; (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

II - será computado como ganho de capital o valor pelo qual tiver sido recebido o acervo líquido que exceder o valor contábil das ações ou quotas extintas, mas o contribuinte poderá, observado o disposto nos §§ 1º e 2º, diferir a tributação sobre a parte do ganho de capital em bens do ativo permanente, até que esse seja realizado. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º O contribuinte somente poderá diferir a tributação da parte do ganho de capital correspondente a bens do ativo permanente se: (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

a) discriminar os bens do acervo líquido recebido a que corresponder o ganho de capital diferido, de modo a permitir a determinação do valor realizado em cada período-base; e (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

b) manter, no livro de que trata o item I do artigo 8º, conta de controle do ganho de capital ainda não tributado, cujo saldo ficará sujeito a correção monetária anual, por ocasião do balanço, aos mesmos coeficientes aplicados na correção do ativo permanente. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 2º - O contribuinte deve computar no lucro real de cada período-base a parte do ganho de capital realizada mediante alienação ou liquidação, ou através de quotas de depreciação, amortização ou exaustão deduzidas como custo ou despesa operacional. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

O que se pode observar é que o único requisito a ser cumprido, como perda de capital, é que o acervo líquido vertido em razão da incorporação, fusão ou cisão estivesse avaliado a preços de mercado. Contudo, para que se consumasse a perda de capital prevista no inciso I, o valor contábil deveria ser maior do que o acervo líquido avaliado a preços de mercado, e tal situação se mostraria viável, especialmente, quando, imediatamente após à aquisição do investimento com ágio, ocorresse a operação de incorporação, fusão ou cisão⁵.

Ocorre que tal previsão se consumou em operações um tanto quanto questionáveis por vários contribuintes, mediante aquisição de empresas deficitárias pagando-se ágio, para, em logo em seguida, promover a incorporação da investidora pela investida. As operações ocorriam quase simultaneamente.

E, nesse contexto, o aproveitamento do ágio, nas situações de transformação societária, sofreu alteração legislativa. Vale transcrever a Exposição de Motivos da MP nº 1.602, de 1997⁶, que, posteriormente, foi convertida na Lei nº 9.532, de 1997.

11. O art. 8º estabelece o tratamento tributário do ágio ou deságio decorrente da aquisição, por uma pessoa jurídica, de participação societária no capital de outra, avaliada pelo método da equivalência patrimonial.

Atualmente, pela inexistência de regulamentação legal relativa a esse assunto, diversas empresas, utilizando dos já referidos "planejamentos tributários", vem utilizando o expediente de adquirir empresas deficitárias, pagando ágio pela participação, com a finalidade única de gerar ganhos de natureza tributária, mediante o expediente, nada ortodoxo, de incorporação da empresa lucrativa pela deficitária.

Com as normas previstas no Projeto, esses procedimentos não deixarão de acontecer, mas, com certeza, ficarão restritos às hipóteses de casos reais, tendo em vista o desaparecimento de toda vantagem de natureza fiscal que possa incentivar a sua adoção exclusivamente por esse motivo.

Não vacilou a doutrina abalizada de LUÍS EDUARDO SCHOUERI⁷ ao discorrer, com precisão sobre o assunto:

⁵ Ver Acórdão nº 1101-000.841, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara do CARF, da relatora Edeli Pereira Bessa., p. 15.

⁶ Exposição de Motivos publicada no Diário do Congresso Nacional nº 26, de 02/12/1997, pg. 18021 e segs, <http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?datSessao=01/12/1997&tipDiario=2>. Acesso em 15/02/2016.

⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários). São Paulo : Dialética, 2012, p. 66 e segs.

Anteriormente à edição da Lei nº 9.532/1997, não havia na legislação tributária nacional regulamentação relativa ao tratamento que deveria ser conferido ao ágio em hipóteses de incorporação envolvendo a pessoa jurídica que o pagou e a pessoa jurídica que motivou a despesa com ágio.

O que ocorria, na prática, era a consideração de que a incorporação era, per se, evento suficiente para a realização do ágio, independentemente de sua fundamentação econômica.

(...)

Sendo assim, a partir de 1998, ano em que entrou em vigor a Lei nº 9.532/1997, adveio um cenário diferente em matéria de dedução fiscal do ágio. Desde então, restringiram-se as hipóteses em que o ágio seria passível de ser deduzido no caso de incorporação entre pessoas jurídicas, com a imposição de limites máximos de dedução em determinadas situações.

Ou seja, nem sempre o ágio contabilizado pela pessoa jurídica poderia ser deduzido de seu lucro real quando da ocorrência do evento de incorporação. Pelo contrário. Com a regulamentação ora em vigor, poucas são as hipóteses em que o ágio registrado poderá ser deduzido, a depender da fundamentação econômica que lhe seja conferida.

Merece transcrição o Relatório da Comissão Mista⁸ que trabalhou na edição da MP 1.602, de 1997:

O artigo 8º altera as regras para determinação do ganho ou perda de capital na liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor do patrimônio líquido, quando agregado de ágio ou deságio. De acordo com as novas regras, os ágios existentes não mais serão computados como custo (amortizados pelo total), no ato de liquidação do investimento, como eram de acordo com as normas ora modificadas.

O ágio ou deságio referente à diferença entre o valor de mercado dos bens absorvidos e o respectivo valor contábil, na empresa incorporada (inclusive a fusionada ou cindida), será registrado na própria conta de registro dos respectivos bens, a empresa incorporadora (inclusive a resultante da fusão ou a que absorva o patrimônio da cindida), produzindo as repercussões próprias na depreciação normal. O ágio ou deságio decorrente de expectativa de resultado futuro poderá ser amortizado durante os cinco anos-calendário subsequentes à incorporação, à razão de 1/60 (um sessenta avos) para cada mês do período de apuração. (...)

Percebe-se que, em razão de um completo desvirtuamento do instituto, o legislador foi chamado a intervir, para normatizar, nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, sobre situações específicas tratando de eventos de transformação societária envolvendo investidor e investida.

Inclusive, no decorrer dos debates tratando do assunto, chegou-se a cogitar que o aproveitamento do ágio não seria uma despesa, mas um benefício fiscal.

Em breves palavras, caso fosse benefício fiscal, o próprio legislador deveria ter tratado do assunto, como o fez na Exposição de Motivos de outros dispositivos da MP nº 1.602, de 1997 (convertida na Lei nº 9.532, de 1997).

⁸ Relatório da Comissão Mista publicada no Diário do Congresso Nacional nº 27, de 03/12/1997, pg. 18024, <http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?datSessao=01/12/1997&tipDiario=2>. Acesso em 15/02/2016.

Na realidade, a Exposição de Motivos deixa claro que a motivação para o dispositivo foi um **maior controle sobre os planejamentos tributários abusivos**, que descaracterizavam o ágio por meio de analogias completamente desprovidas de sustentação jurídica. E deixou claro que se trata de uma **despesa de amortização**.

E qual foram as novidades trazidas pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997?

Primeiro, há que se contextualizar a disciplina do método de equivalência patrimonial (MEP).

Isso porque o ágio aplica-se apenas em investimentos sociedades coligadas e controladas avaliado pelo MEP, conforme previsto no art. 384 do RIR/99. O método tem como principal característica permitir uma atualização dos valores dos investimentos em coligadas ou controladas com base na variação do patrimônio líquido das investidas.

As variações no patrimônio líquido da pessoa jurídica investida passam a ser refletidas na investidora pelo MEP. Contudo, os aumentos no valor do patrimônio líquido da sociedade investida não são computados na determinação do lucro real da investidora. Vale transcrever os dispositivos dos arts. 387, 388 e 389 do RIR/99 que discorrem sobre o procedimento de contabilização a ser adotado pela investidora.

Art. 387. Em cada balanço, o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o disposto no art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976, e as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 21, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso III):

(...)

Art. 388. O valor do investimento na data do balanço (art. 387, I), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo anterior, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 22).

(...)

Art. 389. A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).

(...)

Resta nítida a separação dos patrimônios entre investidora e investida, inclusive as repercussões sobre os resultados de cada um. A investida, pessoa jurídica independente, em razão de sua atividade econômica, apura rendimentos que, naturalmente, são por ela tributados. Por sua vez, na medida em que a investida aumenta seu patrimônio líquido em razão de resultados positivos, por meio do MEP há uma repercussão na contabilidade da investidora, para refletir o acréscimo patrimonial realizado. A conta de ativos em investimentos é debitada na investidora, e, por sua vez, a contrapartida, apesar de creditada como receita, é excluída na apuração do Lucro Real. Com certeza, não faria sentido tributar os lucros na investida, e em seguida tributar o aumento do patrimônio líquido na investidora, que ocorreu precisamente por conta dos lucros auferidos pela investida.

E esclarece o art. 385 do RIR/99 que se a pessoa jurídica adquirir um investimento avaliado pelo MEP por valor superior ou inferior ao contabilizado no patrimônio líquido, deverá desdobrar o custo da aquisição em (1) valor do patrimônio líquido na

época da aquisição e (2) **ágio** ou deságio. Para a devida transparência na mais valia (ou menor valia) do investimento, o registro contábil deve ocorrer em contas diferentes:

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º). (grifei)

Como se pode observar, a formação do ágio não ocorre espontaneamente. Pelo contrário, deve ser motivado, e indicado o seu fundamento econômico, que deve se amparar em pelo menos um dos três critérios estabelecidos no § 2º do art. 385 do RIR/99, (1) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade, (2) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros (3) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

E, conforme já dito, por ser a motivação adotada pela quase totalidade das empresas, todos os holofotes dirigem-se ao fundamento econômico com base em expectativa de rentabilidade futura da empresa adquirida.

Trata-se precisamente de lucros esperados a serem auferidos pela controlada ou coligada, em um futuro determinado. Por isso o adquirente (futuro controlador) se propõe a desembolsar pelo investimento um valor superior ao daquele contabilizado no patrimônio líquido da vendedora. Por sua vez, tal expectativa deve ser lastreada em demonstração devidamente arquivada como comprovante de escrituração, conforme previsto no § 3º do art. 385 do RIR/99.

E, finalmente, passamos a apreciar os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, consolidados no art. 386 do RIR/99. Como já dito, em eventos de transformação societária, quando investidora absorve o patrimônio da investida (ou vice versa), adquirido com ágio ou deságio, em razão de cisão, fusão ou incorporação, resolveu o legislador disciplinar a situação:

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

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do § 2º do artigo anterior, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso III do § 2º do artigo anterior, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

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

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.(...) (grifei)

Fica evidente que os arts. 385 e 386 do RIR/99 guardam conexão indissociável, constituindo-se em norma tributária permissiva do aproveitamento do ágio nos casos de incorporação, fusão ou cisão envolvendo o investimento objeto da mais valia.

5. Amortização. Despesa.

Definido que o aproveitamento do ágio pode dar-se por meio de **despesa de amortização**, mostra-se pertinente apreciar do que trata tal dispêndio.

No RIR/99 (Decreto-Lei nº 3.000, de 26/03/1999), o conceito de amortização encontra-se no Subtítulo II (Lucro Real), Capítulo V (Lucro Operacional), Seção III (Custos, Despesas Operacionais e Encargos).

O artigo 299 do diploma em análise trata, no art. 299, na Subseção I, das Disposições Gerais sobre as despesas:

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

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

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

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Para serem dedutíveis, devem as despesas serem **necessárias** à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, e serem **usuais** ou **normais** no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Por sua vez, logo após as Subseções II (Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado) e III (Depreciação Acelerada Incentivada), encontra previsão legal a amortização, no art. 324, na Subseção IV do RIR/99⁹.

Percebe-se que a amortização constitui-se em espécie de gênero despesa, e, naturalmente, encontra-se submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 299 do RIR/99.

6. Despesa Em Face de Fatos Construídos Artificialmente

No mundo real os fatos nascem e morrem, decorrentes de eventos naturais ou da vontade humana.

O direito elege, para si, fatos com relevância para regular o convívio social.

No que concerne ao direito tributário, são escolhidos fatos decorrentes da atividade econômica, financeira, operacional, que nascem espontaneamente, precisamente em razão de atividades normais, que são eleitos porque guardam repercussão com a renda ou o patrimônio. São condutas relevantes de pessoas físicas ou jurídicas, de ordem econômica ou social, ocorridas no mundo dos fatos, que são colhidas pelo legislador que lhes confere uma qualificação jurídica.

Por exemplo, o fato de auferir lucro, mediante operações espontâneas, das atividades operacionais da pessoa jurídica, amolda-se à hipótese de incidência prevista pela norma, razão pela qual nasce a obrigação do contribuinte recolher os tributos.

Da mesma maneira, a pessoa jurídica, no contexto de suas atividades operacionais, incorre em dispêndios para a realização de suas tarefas. Contrata-se um prestador de serviços, compra-se uma mercadoria, operações necessárias à consecução das atividades da empresa, que surgem naturalmente.

Ocorre que, em relação aos casos tratados relativos à amortização do ágio, proliferaram-se situações no qual se busca, especificamente, o enquadramento da norma permissiva de despesa.

Tratam-se de operações **especialmente** construídas, mediante inclusive utilização de empresas de papel, de curtíssima duração, sem funcionários ou quadro funcional incompatível, com capital social mínimo, além de outras características completamente atípicas no contexto empresarial, envolvendo aportes de substanciais recursos para, em questão de dias ou meses, serem objeto de operações de transformação societária.

Tais eventos podem receber qualificação jurídica e surtir efeitos nos ramos empresarial, cível, contábil, dentre outros.

⁹ Art. 324. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, § 1º).

§ 1º Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de amortização não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem ou direito, ou o valor das despesas (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 2º).

§ 2º Somente serão admitidas as amortizações de custos ou despesas que observem as condições estabelecidas neste Decreto (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 5º).

§ 3º Se a existência ou o exercício do direito, ou a utilização do bem, terminar antes da amortização integral de seu custo, o saldo não amortizado constituirá encargo no período de apuração em que se extinguir o direito ou terminar a utilização do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 4º).

§ 4º Somente será permitida a amortização de bens e direitos intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

Situação completamente diferente ocorre no ramo tributário. Não há norma de despesa que recepcione um situação criada artificialmente. **As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica.** Impossível estender atributos de normalidade, ou usualidade, para **despesas**, independente sua espécie, **derivadas de operações atípicas**, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.

Admitindo-se uma **construção artificial** do suporte fático, consumir-se-ia um tratamento desigual, desarrazoado e desproporcional, que afronta o princípio da capacidade contributiva e da isonomia, vez que seria conferida a uma determinada categoria de despesa uma premissa completamente diferente, uma liberalidade não aplicável à grande maioria dos contribuintes.

7. Hipótese de Incidência Prevista Para a Amortização

Realizada análise do ágio sob perspectiva do gênero despesa, cabe prosseguir com a apreciação da legislação específica que trata de sua amortização.

Vale recapitular os **dois eventos em que a investidora pode se aproveitar do ágio contabilizado: (1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida (investida) com ágio; (2) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão).** E repetir que estamos, agora, tratando da segunda situação.

Cenário que se encontra disposto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, e nos arts. 385 e 386 do RIR/99, do qual transcrevo apenas os fragmentos de maior interesse para o debate:

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

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

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

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

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

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

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

§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º).

Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida

com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

(...)

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

Percebe-se claramente, no caso, que o suporte fático delineado pela norma predica, de fato, que investidora e investida tenham que integrar uma mesma universalidade: 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.

A conclusão é **ratificada** analisando-se a norma em debate sob a perspectiva da hipótese de incidência tributária delineada pela melhor doutrina de GERALDO ATALIBA¹⁰.

Esclarece o doutrinador que a hipótese de incidência *se apresenta sob variados aspectos, cuja reunião lhe dá entidade*.

Ao se apreciar o aspecto **pessoal**, merecem relevo as palavras da doutrina, ao determinar que se trata da *qualidade que determina os sujeitos da obrigação tributária*.

E a norma em análise se dirige à pessoa jurídica **investidora originária, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, coordenou e comandou os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição**, e à pessoa jurídica **investida**.

Ocorre que, em se tratando do ágio, as reorganizações societárias empreendidas apresentaram novas pessoas ao processo.

Como exemplo, podemos citar situação no qual a pessoa jurídica A adquire com ágio participação societária da pessoa jurídica B. Em seguida, utiliza-se de uma outra pessoa jurídica, C, e integraliza o capital social dessa pessoa jurídica C com a participação societária que adquiriu da pessoa jurídica B. Resta consolidada situação no qual a pessoa jurídica A controla a pessoa jurídica C, e a pessoa jurídica C controla a pessoa jurídica B. Em seguida, sucede-se evento de transformação societária, no qual a pessoa jurídica B absorve patrimônio da pessoa jurídica C, ou vice versa.

Ocorre que os sujeitos eleitos pela norma são precisamente a **pessoa jurídica A (investidora) e a pessoa jurídica B (investida)** cuja participação societária foi adquirida com ágio. Para fins fiscais, não há nenhuma previsão para que o ágio contabilizado na pessoa jurídica A (investidora), em razão de reorganizações societárias empreendidas por grupo empresarial, possa ser considerado "transferido" para a pessoa jurídica C, e a pessoa jurídica C, ao absorver ou ser absorvida pela pessoa jurídica B, possa aproveitar o ágio cuja **origem** deu-se pela aquisição da pessoa jurídica A da pessoa jurídica B.

Da mesma maneira, encontram-se situações no qual a pessoa jurídica A realiza aportes financeiros na pessoa jurídica C e, de plano, a pessoa jurídica C adquire participação societária da pessoa jurídica B com ágio. Em seguida, a pessoa jurídica C absorve patrimônio da pessoa jurídica B, ou vice versa, a passa a fazer a amortização do ágio.

¹⁰ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, 6ª ed. São Paulo : Malheiros Editores, 2010, p. 51 e segs.

Mais uma vez, não é o que prevê o aspecto pessoal da hipótese de incidência da norma em questão. A pessoa jurídica que adquiriu o investimento, que acreditou na mais valia e que desembolsou os recursos para a aquisição foi, de fato, **a pessoa jurídica A (investidora)**. No outro pólo da relação, a pessoa jurídica adquirida com ágio foi a pessoa jurídica B. Ou seja, o aspecto pessoal da hipótese de incidência, no caso, autoriza o aproveitamento do ágio a partir do momento em que a pessoa jurídica A (investidora) e a pessoa jurídica B (investida) passem a integrar a mesma universalidade.

São as situações mais elementares. Contudo, há reorganizações envolvendo inúmeras empresas (pessoa jurídica D, E, F, G, H e assim por diante).

Vale registrar que goza a pessoa jurídica de liberdade negocial, podendo dispor de suas operações buscando otimizar seu funcionamento, com desdobramentos econômicos, sociais e tributários.

Contudo, não necessariamente todos os fatos são recepcionados pela norma tributária.

A partir do momento em que, em razão das reorganizações societárias, passam a ser utilizadas novas pessoas jurídicas (C, D, E, F, G, e assim sucessivamente), pessoas jurídicas distintas da investidora originária (pessoa jurídica A) e da investida (pessoa jurídica B), e **o evento de absorção não envolve mais a pessoa jurídica A e a pessoa jurídica B**, mas sim pessoa jurídica distinta (como, por exemplo, pessoa jurídica F e pessoa jurídica B), a subsunção ao art. 386 do RIR/99 torna-se impossível, vez que o fato impositivo (suporte fático, situado no plano concreto) deixa de ser amoldar à hipótese de incidência da norma (plano abstrato), por incompatibilidade do aspecto **pessoal**.

Em relação ao aspecto **material**, há que se consumir a **confusão de patrimônio** entre investidora e investida, a que faz alusão o *caput* do art. 386 do RIR (*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...*). Com a confusão patrimonial, aperfeiçoa-se o **encontro de contas** entre o real investidor e investida, e a amortização do ágio passa a ser autorizada, com repercussão direta na **base de cálculo** do IRPJ e da CSLL.

Na realidade, o requisito expresso de que investidor e investida passam a compor o mesmo patrimônio, mediante evento de transformação societária, no qual a investidora absorve a investida, ou vice versa, encontra fundamento no fato de que, com a confusão de patrimônios, o lucro auferido pela investida passa a integrar a mesma universalidade da investidora. SCHOUERI¹¹, com muita clareza, discorre que, antes da absorção, investidor e investida são entidades autônomas. O lucro auferido pela investida (que foi a motivação para que a investidora adquirisse a investida com o sobrepreço), é tributado pela própria investida. E, por meio do MEP, eventual acréscimo no patrimônio líquido da investida seria refletido na investidora, sem, contudo, haver tributação na investidora. A lógica do sistema mostra-se clara, na medida em que não caberia uma dupla tributação dos lucros auferidos pela investida.

Por sua vez, a partir do momento em que se consuma a confusão patrimonial, os lucros auferidos pela então investida passam a integrar a mesma universalidade da investidora. Reside, precisamente nesse ponto, o permissivo para que o ágio, pago pela investidora exatamente em razão dos lucros a serem auferidos pela investida, possa ser aproveitado, vez que **passam a se comunicar, diretamente, a despesa de amortização do ágio e as receitas auferidas pela investida**.

Ou seja, compartilhando o mesmo patrimônio investidora e investida, consolida-se cenário no qual a mesma pessoa jurídica que adquiriu o investimento com mais valia

¹¹ SCHOUERI, 2012, p. 62.

(ágio) baseado na expectativa de rentabilidade futura, passa a ser tributada pelos lucros percebidos nesse investimento.

Verifica-se, mais uma vez, que a norma em debate, ao predicar, expressamente, que para se consumir o aproveitamento da despesa de amortização do ágio, os sujeitos da relação jurídica seriam **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**, ou seja, investidor e investida, não o fez por acaso. Trata-se precisamente do encontro de contas da investidora originária, que incorreu na despesa e adquiriu o investimento, e a investida, potencial geradora dos lucros que motivou o esforço incorrido.

Prosseguindo a análise da hipótese de incidência da norma em questão, no que concerne ao aspecto **temporal**, cabe verificar o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, **evento que provoca impacto direto na apuração da base de cálculo tributável**.

Registre-se que a consumação do aspecto temporal não se confunde com o termo inicial do prazo decadencial.

Isso porque, partindo-se da construção da norma conforme operação no qual "Se A é, B deve-ser", onde a primeira parte é o antecedente, e a segunda é o consequente, a consumação da hipótese de incidência localiza-se no antecedente. Ou seja, "Se A é", indica que a hipótese de incidência, no caso concreto, mediante aperfeiçoamento dos aspectos pessoal, material e temporal, concretizou-se em sua plenitude. Assim, passa-se para a etapa seguinte, o consequente ("B deve-ser"), no qual se aplica o regime de tributação a que encontra submetido o contribuinte (lucro real trimestral ou anual), efetua-se o **lançamento fiscal** com base na repercussão que as glosas despesas de ágio indevidamente amortizadas tiveram na apuração da base de cálculo, e, por consequência, determina-se o **termo inicial para contagem do prazo decadencial**.

8. Consolidação

Considerando-se tudo o que já foi escrito, entendo que a cognição para a amortização do ágio passa por verificar, **primeiro**, se os fatos se amoldam à hipótese de incidência, **segundo**, se requisitos de ordem formal estabelecidos pela norma encontram-se atendidos e, **terceiro**, se as condições do negócio atenderam os padrões normais de mercado.

A **primeira** verificação parece óbvia, mas, diante de todo o exposto até o momento, observa-se que a discussão mais relevante insere-se precisamente neste momento, situado **antes da subsunção do fato à norma**. Fala-se insistentemente se haveria impedimento para se admitir a construção de fatos que buscam se amoldar à hipótese de incidência de norma de despesa. O ponto é que, independente da genialidade da construção empreendida, da reorganização societária arquitetada e consumada, a investidora originária prevista pela norma não perderá a condição de investidora originária. Quem **viabilizou a aquisição**? De **onde vieram os recursos** de fato? Quem efetuou os estudos de viabilidade econômica da investida? Quem **tomou a decisão** de adquirir um investimento com sobrepreço? Respondo: a **investidora originária**.

Ainda que a pessoa jurídica A, investidora originária, para viabilizar a aquisição da pessoa jurídica B, investida, tenha (1) "transferido" o ágio para a pessoa jurídica C, ou (2) efetuado aportes financeiros (dinheiro, mútuo) para a pessoa jurídica C, **a pessoa jurídica A não perderá a condição de investidora originária**.

Pode-se dizer que, de acordo com as regras contábeis, em decorrência de reorganizações societárias empreendidas, o ágio legitimamente passou a integrar o patrimônio da pessoa jurídica C, que por sua vez foi incorporada pela pessoa jurídica B (investida).

Ocorre que a absorção patrimonial envolvendo a pessoa jurídica C e a pessoa jurídica B não tem qualificação jurídica para fins tributários.

Isso porque se trata de operação que não se enquadra na hipótese de incidência da norma, que elege, quanto ao aspecto pessoal, a pessoa jurídica A (investidora originária) e a pessoa jurídica B (investida), e quanto ao aspecto material, o encontro de contas entre a despesa incorrida pela pessoa jurídica A (investidora originária que efetivamente incorreu no esforço para adquirir o investimento com sobrepreço) e as receitas auferidas pela pessoa jurídica B (investida).

Mostra-se insustentável, portanto, ignorar todo um contexto histórico e sistêmico da norma permissiva de aproveitamento do ágio, despesa operacional, para que se autorize "pinçar" os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, promover uma interpretação isolada, blindada em uma bolha contábil, e se construir uma tese no qual se permita que fatos construídos artificialmente possam alterar a hipótese de incidência de norma tributária.

Caso superada a primeira verificação, cabe prosseguir com a **segunda** verificação, relativa a aspectos de ordem formal, qual seja, se a demonstração que o contribuinte arquivar como comprovante de escrituração prevista no art. 20, § 3º do Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977 (1) existe e (2) se mostra apta a justificar o fundamento econômico do ágio. Há que se verificar também (3) se ocorreu, efetivamente, o pagamento pelo investimento.

Enfim, refere-se a **terceira** verificação a constatar se toda a operação ocorreu dentro de padrões normais de mercado, com atuação de agentes independentes, distante de situações que possam indicar ocorrência de negociações eivadas de ilicitude, que poderiam guardar repercussão, inclusive, na esfera penal, como nos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 1990. *(destaques do original)*

Nestes autos, resta fora de dúvida que a real investidora, que suportou o ônus da aquisição da participação societária na Contribuinte, formadora do ágio amortizado, foi B5 S/A.

Diante de todo o escrito pelo ex-Conselheiro André Mendes de Moura no voto acima transcrito, *a operação em análise não passa pela **primeira verificação** (vide item 8 do voto).*

*Isso porque o evento de incorporação não ocorreu envolvendo a pessoa jurídica **investidora** e a pessoa jurídica **investida**.*

*O que se observa é que o evento de incorporação não contou com a participação da investidora, mas sim da empresa CESE – Companhia Energética Santa Elisa, denominada como “empresa-veículo” e investida, ou seja, não estava presente a **investidora** (não participou do evento de incorporação a empresa B5 S/A).*

*E, na mesma medida, **não se consumou a confusão patrimonial** entre o investidor e o investimento.*

A utilização da empresa CESE – Companhia Energética Santa Elisa (denominada “empresa-veículo”) tornou impossível a concretização da hipótese de incidência da norma, pois afastou a investidora (B5 S/A) do evento de incorporação.

A autoridade lançadora por sua vez, bem apontou a desnecessidade da interposição de CESE nas operações realizadas pelo grupo empresarial:

32. Com essas operações a B5, agora com novos sócios pessoas físicas (basicamente a “Família Cícero Junqueira”), conseguiu deter o controle da totalidade das ações da Vale do Rosário diretamente, como pretendia. Porém, o ágio apurado para a aquisição dessas ações ainda estava contabilizado na B5 S/A e, portanto, sem possibilidade de ser aproveitado tributariamente:

[...]

33. A partir deste ponto, a estrutura da empresa está pronta para a etapa da incorporação, que permitiria o aproveitamento fiscal do ágio apurado. Entretanto, em vez de seguir o caminho previsto na legislação para isso, com a incorporação da empresa adquirida pela adquirente ou da adquirente pela adquirida, os sócios trilharam um caminho próprio: o da transferência do ágio do real adquirente para uma outra empresa do mesmo grupo estranha às operações até o momento. Transferiram o ágio contabilmente para uma empresa que serviu como empresa veículo desse ágio, que foi a CESE - Companhia Energética Santa Elisa, CNPJ 02.300.261/0001-52.

34. A reorganização societária que resultou no aproveitamento fiscal das despesas de amortização do ágio apurado na aquisição do controle acionário da Vale do Rosário pela B5 foi planejada conforme descrito na Nota Explicativa 25 das Demonstrações Financeiras da CESE de 31/03/2007 (doc. 38), transcrita a seguir:

Encontra-se em andamento uma reorganização societária e operacional envolvendo as companhias Santa Elisa Participações S/A (SEPAR) e suas controladas Companhia Energética Santa Elisa (CESE) e Santa Elisa Serviços Ltda. (SERVIÇOS), sua coligada Companhia Nacional de Açúcar e Alcool (CNAA), bem como a Companhia B5 S/A (B5) e suas controladas Companhia Açucareira Vale do Rosário (VALE), Jardest S/A Açúcar e Alcool (JARDEST) e Usina de Açúcar e Alcool MB Ltda. (MB) que tem como objetivo a ampliação e racionalização operacional das atividades de cultivo da cana de açúcar e a produção de açúcar, álcool e energia elétrica otimizando sinergias para a consolidação da sua participação no segmento sucroalcooleiro para fazer face ao aumento da competitividade decorrente das perspectivas de ampliação de mercado.

Essa reorganização contemplou as seguintes principais etapas até 18 de julho de 2007 e valores aproximados:

- a) Obtenção de empréstimo no montante de R\$ 1.090.000 pela companhia B5 junto à instituição financeira para viabilizar a aquisição de controle acionário da VALE;
- b) Incorporação da empresa Elbelpar MB Ltda. pela B5 relacionada à participação de cerca de 47% no capital da MB pelo valor de R\$ 40.000;
- c) Cisão parcial da CESE para transferência para a SEPAR de ativos não relacionados ao segmento de açúcar e álcool no montante de R\$ 76.669;
- d) Aquisição pela VALE de ações da JARDEST detidas por acionistas minoritários no valor de R\$ 80.000;
- e) Conferência de capital da SEPAR com investimentos mantidos nas controladas CESE e SERVIÇOS e na coligada CNAA, em aumento de capital na B5 no montante de R\$ 181.600;
- f) Cisão parcial da VALE para transferência de investimentos na Agropecuária Rio das Antas S/A e outros ativos não relacionados ao segmento de açúcar e álcool no montante de R\$ 2.400;

g) Incorporação da JARDEST pela VALE a valores contábeis no montante de R\$ 22.800 e

h) Ingresso de novo acionista na B5 aportando capital de R\$ 400.000.

Os próximos eventos contemplarão:

a) Contribuição de investimentos da B5 líquida de saldo da dívida junto à instituição financeira em aumento de capital da CESE;

b) Incorporação da CESE, SERVIÇOS e MB pela VALE, concluindo a unificação das atividades operacionais.

35. Verificando essas etapas da reorganização societária, **vê-se que a intenção era a unificação das atividades operacionais em uma empresa, no caso, a Vale do Rosário. Inicialmente, todas as empresas operacionais foram colocadas sob controle da B5, que já controlava a Vale do Rosário.**

36. Entretanto, há um passo que não tem ligação com a intenção de unificar as atividades operacionais, mas que é o passo fundamental para o aproveitamento do ágio em análise. É a etapa de **“Contribuição de investimentos da B5, líquida de saldo da dívida junto à instituição financeira, em aumento de capital da CESE”, o que significou tornar a Vale do Rosário controlada direta da CESE, já se sabendo que a CESE seria incorporada na etapa seguinte pela Vale do Rosário.**

37. Observe-se que as demais empresas que viriam a ser incorporadas pela Vale do Rosário, a Santa Elisa Serviços e a MB, eram, nesse momento do aumento de capital da CESE, controladas direta ou indiretamente pela B5, da mesma forma que a CESE, em consequência da etapa “c” acima, conferência de capital da Santa Elisa Participações em aumento de capital na B5 com investimentos nas controladas CESE e Santa Elisa Serviços.

38. Essa etapa foi concretizada conforme a Ata da AGE da B5 de 30/05/2007 (doc. 66), em que foi aprovado o aumento do capital social de R\$ 67.672.864,45 para R\$ 249.251.613,45, com a emissão de 1.191.759.988 de novas ações ordinárias que foram totalmente subscritas pela Santa Elisa Participações Ltda. (Separ) e integralizadas mediante a conferência de 100 quotas do capital social da Santa Elisa Serviços de Assessoria Ltda., CNPJ 08.204.717/0001-67, equivalentes a 10% do capital social, pelo valor contábil de R\$ 100,00, de 65.133.201 ações do capital social da Companhia Energética Santa Elisa S/A – CESE, CNPJ 02.300.261/0001-52, equivalentes a 100% do capital social, no valor contábil de R\$ 32.840.621,00, e de 148.786.470 ações do capital social da Companhia Nacional de Açúcar e Alcool S/A - CNAA, CNPJ 08.204.974/0001-07, equivalentes a 27,68% de participação no capital, no valor contábil de R\$ 148.738.028,00. Todos os Laudos de Avaliação foram elaborados pela KPMG Auditores Independentes.

39. A CESE já era sócia majoritária da Santa Elisa Serviços de Assessoria Ltda., com 90% de participação societária, junto com a Santa Elisa Participações S/A. (doc. F15).

40. A Usina MB, que passou a ter como sócia a B5 com a incorporação da Elbelpar MB Ltda., com 46,9% das quotas, já tinha como sócias também a Vale do Rosário, com 50% das quotas, e a CESE (doc. F16).

[...]

41. Na etapa fundamental desta reorganização societária, a “Contribuição de investimentos da B5, líquida de saldo da dívida junto à instituição financeira, em aumento de capital da CESE”, a CESE foi interposta como controladora da Vale do Rosário, efetuando-se a transferência do ágio e da dívida com o Bradesco para a CESE.

42. O capital social da Companhia Energética Santa Elisa foi aumentado conforme a Ata da AGE da CESE de 04/09/2007 (doc. F6) e o Laudo de Avaliação anexo. O Laudo de Avaliação informa que a avaliação das contas que compõe o acervo líquido a ser conferido em aumento de capital foi extraído do balancete contábil de 10/08/2007 (doc. 70), elaborado pela B5. O valor do aumento de capital foi de R\$ 300.802.999,45, integralizado totalmente pela B5 S/A através da transferência de ativos e passivos de sua propriedade relacionados no Laudo de Avaliação.

43. Os bens, direitos e obrigações conferidos em aumento de capital foram os seguintes:

[...]

44. O financiamento a pagar junto ao Bradesco é o saldo do empréstimo utilizado para a compra da Vale do Rosário, como confirmou o sujeito passivo (doc. 61, item 5.2).

[...]

45. Com o ágio e a dívida transferidos para a empresa que vai funcionar como veículo, a próxima etapa é a incorporação dessa empresa veículo pela empresa que foi adquirida. A incorporação da CESE - Companhia Energética Santa Elisa, CNPJ 02.300.261/0001-52, pela Vale do Rosário se deu em 02/01/2008, conforme a Ata da AGE da Vale do Rosário (doc. F7), juntamente com a incorporação de outras duas empresas, a Usina de Açúcar e Álcool MB, CNPJ 50.403.385/0001-06, e a Santa Elisa Serviços de Assessoria Ltda., CNPJ 08.204.717/0001-67.

46. De acordo com o Protocolo de Incorporação e Justificação (doc. F8), a justificativa para a incorporação foi, mais uma vez, de que “a incorporação de ações integra um projeto de reestruturação societária que resultará em maior eficiência operacional, administrativa e financeira, bem como na redução dos custos operacionais dessas sociedades”.

47. O patrimônio das incorporadas foi avaliado pelo valor contábil do patrimônio líquido apurado com base nos balanços patrimoniais levantados com essa finalidade em 31/10/2007, conforme os respectivos Laudos de Avaliação (doc. F8).

48. As ações da CESE foram extintas e a sua controladora Santelisa Vale (nova denominação da B5) recebeu as 2.550.904.170 de novas ações emitidas pela Vale do Rosário, representativas do seu capital social detidas pela CESE no momento da incorporação. A denominação social da Vale do Rosário foi alterada para Santelisa Vale Bioenergia S/A.

49. Com a incorporação da CESE, o ágio e a dívida proveniente da aquisição da Vale do Rosário pela B5 passaram para o ativo da própria Vale do Rosário, agora Santelisa Vale Bioenergia, com o ágio sendo amortizado a partir de abril de 2008, à razão de 1/120 avos por mês, no prazo de 10 anos e, junto com as despesas da dívida contraída junto ao Bradesco, sendo deduzidas na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL. *(destacou-se)*

Expresso está, nestes termos, que no contexto da *unificação das atividades operacionais em uma empresa do grupo*, a VALE DO ROSÁRIO, que já estava sob o controle da B5, passou ao controle de CESE *já se sabendo que a CESE seria incorporada na etapa seguinte pela Vale do Rosário*. Evidente que esta interposição de CESE se prestou, apenas, a constituir um cenário artificial para posterior aproveitamento fiscal do ágio. A pretensão, desde o início, era que VALE DO ROSÁRIO concentrasse as demais atividades operacionais, inclusive de CESE, de modo que a única razão para CESE figurar transitoriamente como titular da participação societária em VALE DO ROSÁRIO era simular uma aquisição que viabilizasse a amortização fiscal do ágio pago unicamente por B5.

No que se refere à validade das operações e presença de propósito negocial, na medida em que outras operações societárias, se realizadas, permitiriam a amortização do ágio pago, importa observar que a legislação tributária é clara ao exigir a confusão patrimonial entre investidora e investida. Assim, se não é interesse do grupo empresarial promover esta integração, a impossibilidade de amortização do ágio é inafastável, e representa mera decorrência da escolha feita de não integrar adquirente e adquirida.

O investimento com ágio é uma realidade presente no patrimônio que sofreu a insubsistência ativa para aquisição da investida, ainda que eventualmente replicada no patrimônio de pessoas jurídicas interpostas entre a real adquirente e a adquirida, de modo a viabilizar a dedução do custo de aquisição, mediante amortização do ágio, relativamente a um ativo que permanece integrado ao patrimônio da real adquirente.

Admitir que esta replicação do custo do investimento permita afirmar que a aquisição poderia ser feita por qualquer empresa ligada à adquirente original, significa que o grupo empresarial pode decidir onde realizar o custo incorrido na aquisição do investimento. Contrárias a este entendimento são as razões assim expostas por esta Conselheira no voto condutor do Acórdão nº 1101-000.961:

Contudo, é fundamental que a incorporação se verifique entre investida e investidora, com conseqüente confusão patrimonial e extinção do investimento, para que a amortização do ágio gere efeitos na apuração do lucro tributável. Aqui, porém, ao término das operações, nada mudou, pois o Santander Hispano permaneceu com a mesma quantidade de ações e na mesma condição de controlador do Banespa.

Esta distorção, aliás, é reconhecida pela própria Comissão de Valores Mobiliários (CVM) ao analisar a incorporação promovida por meio de uma sociedade veículo, assim expondo na Nota Explicativa à Instrução CVM nº 349/2001, que alterou a redação da Instrução CVM nº 319/99:

A Instrução CVM nº 319/99, ao prever que a contrapartida do ágio pudesse ser registrada integralmente em conta de reserva especial (art. 6º, § 1º), acabou possibilitando, nos casos de ágio com fundamento econômico baseado em intangíveis ou em perspectiva de rentabilidade futura, o reconhecimento de um acréscimo patrimonial sem a efetiva substância econômica. A criação de uma sociedade com a única finalidade de servir de veículo para transferir, da controladora original para a controlada, o ágio pago na sua aquisição, acabou por distorcer a figura da incorporação em sua dimensão econômica. Esta distorção ocorre em virtude de que, quando concluído o processo de incorporação da empresa veículo, o investimento e, conseqüentemente, o ágio permanecem inalterados na controladora original.

Significa dizer que embora transferido o ágio para empresa veículo, e na sequência para a incorporadora desta, os efeitos econômicos do ágio originalmente contabilizado na controladora subsistem. Assim, a definição acerca do atendimento à finalidade dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 passa, primeiramente, pelo exame da validade da transferência do ágio originalmente contabilizado pela investidora para a Santander Holding, mediante subscrição de seu capital com o investimento por ela detido no Banespa.

Não se exige, aqui, uma lei autorizadora de transferência de ágio por meio de subscrição de aumento de capital. Se não há vedação legal e os atos societários são realizados com observância dos requisitos formais, e têm por objeto ágio efetivo e pago, seria necessário disposição legal específica para se negar validade aos atos societários no

âmbito tributário. Contudo, é necessário verificar se a incorporação entre a investida e esta empresa para a qual foi transferido o ágio atende aos requisitos legais para que a amortização deste afete o lucro tributável.

Recorde-se o que diz a Lei nº 9.532/97:

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

Art. 23. [...]

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

[...]

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

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

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

IV - provisão para perdas (art. 32) que tiver sido computada na determinação do lucro real.

[...]

Pertinente citar, novamente, abordagem contida na obra *Ágio em Reorganizações Societárias (Aspectos Tributários)*, antes referida¹². Nela, o autor Luís Eduardo Schoueri preliminarmente expõe o entendimento de que o ágio, para o investidor, é custo que deve ser considerado em caso de alienação do investimento. Os resultados auferidos com este investimento são reconhecidos, no patrimônio do investidor, como resultados da equivalência patrimonial, não sujeitos a tributação nesta ótica. Seguindo a mesma lógica, a amortização contábil do ágio por rentabilidade futura, por parte do investidor, também não deve afetar o lucro tributável.

Diante deste contexto, o autor reputa *incabível afirmar que o ágio, ainda que fundamentado na rentabilidade futura, pode ser considerado realizado antes da incorporação de uma das pessoas jurídicas envolvidas (exceto se antes disso tiver ocorrido baixa da participação societária adquirida, quando, em regra o ágio será realizado)* (Op. cit. p. 73). E complementa mais à frente: *com a incorporação, alerte-se, já não há mais que falar em investimento nem em ágio. Ambas as figuras desaparecem* (Op. cit. p. 74).

Entende o referido autor que a partir da incorporação, *os lucros passam a ser tributados na investidora, pois antes disso no máximo haverá receita de equivalência patrimonial, não tributável* (Op. cit. p. 79). Aqui, porém, os lucros permanecem tributados na investida, que os reduz mediante amortização de ágio decorrente de investimento que subsiste no patrimônio da investidora original.

Caso a investidora fosse empresa nacional, a provisão determinada pela Instrução Normativa CVM nº 349/2001 impediria que a equivalência patrimonial refletisse no seu patrimônio apenas o valor líquido dos resultados, restabelecendo o reconhecimento bruto dos resultados da investida, sem os efeitos da amortização do ágio na investida, dado que a amortização do ágio se repetiria na investidora. A diferença está na redução

¹² SCHOUERI, Luís Eduardo Schoueri. *Ágio em Reorganizações Societárias (Aspectos Tributários)*, São Paulo: Dialética, 2012

da carga tributária da investida que esta manobra permite, em desrespeito ao previsto no art. 7º da Lei nº 9.532/97.

Evidenciado, portanto, que não houve a extinção do investimento, inadmissível a amortização fiscal do ágio.

[...]

Acrescente-se, ainda, que o aporte do lance como capital de uma empresa veículo, para que esta participasse do leilão público – estratégia desconsiderada por prejudicar o sigilo do prego ofertado – não seria suficiente para caracterizar esta intermediária como adquirente e permitir-lhe a amortização do ágio com efeitos fiscais em caso de incorporação da ou pela investida, na medida em que a empresa assim criada representaria apenas uma extensão do caixa da real adquirente, de modo que a subsequente incorporação não ensejaria a união de patrimônios entre investidora e investida, exigida pela Lei nº 9.532/97. *(destaques do original)*

No mais, ainda que a economia fiscal possa ser considerada propósito negocial suficiente para fundamentar determinados atos praticados pelos sujeitos passivos, este direito não é ilimitado e não lhes permite simular situações jurídicas como as verificadas nestes autos.

Correta, assim, a glosa promovida.

Estas as razões, portanto, para divergir da I. Relatora e NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Ainda, também não procedem os argumentos da Contribuinte quanto à impossibilidade de aplicação das multas isoladas simultaneamente com a multa de ofício a partir de 2007, como claramente exposto no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.962, de lavra da ex-Conselheira Adriana Gomes Rêgo, cujas razões são aqui adotadas também para afastar as objeções à aplicação da penalidade depois do encerramento do exercício e à pretensão de aplicação do princípio da consunção:

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 importaria o afastamento da penalidade menos gravosa.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; II de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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

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

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

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

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

As 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 ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

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

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

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

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

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

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

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

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

[...];

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

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

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

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto:

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

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário.

A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário.

A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente¹³.

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. Vejase, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009¹⁴

[...]

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 2012¹⁵

[...]

¹³ Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

¹⁴ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

¹⁵ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

ANEXO ÚNICO

[...]

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

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:

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

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 920-201.833, de 25/10/2011.

[...]

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

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:

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

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

[...]

PORTARIA Nº18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013¹⁶

[...]

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.

¹⁶ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

[...]

PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2014¹⁷

[...]

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 exsurgem 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.

¹⁷ 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 sumulares¹⁸ 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

¹⁸ 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 543B e 543C 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 TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.

Acórdão 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 TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Acórdão 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 MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO.

INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).

[...]

Acórdão 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 694278RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

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

3. Recurso especial improvido.”

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

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

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)

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

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

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

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo.

Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

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 devidos¹⁹ 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 seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

¹⁹ 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)

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 Vitta²⁰:

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

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

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

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática 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:

²⁰ http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644

[...]

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 menor²¹. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

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

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das **alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CAREF 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.

²¹ 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)

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 desconsiderado, é possível afastar a aplicação da súmula.

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF nº 105 é omissivo acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1302-001.753:

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

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

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

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

[...]

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

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

ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.

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

Considerando que, no presente caso, as infrações foram apuradas de forma independente estimativa não recolhida em razão de seu parcelamento parcial e ajuste anual não recolhido em razão da compensação de bases negativas acima do limite legal e assim resultaram em distintas bases para aplicação das penalidades, é válido concluir que não há concomitância em relação à multa isolada aplicada sobre a parcela de R\$ 62.534,89 (= R\$ 94.130,67 R\$ 31.595,78), correspondente à estimativa de 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 120100.235, 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 aplica-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).

É de se negar, portanto, provimento ao recurso da Contribuinte, mantendo-se o lançamento de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

Especificamente acerca do princípio da consunção, vale o acréscimo das razões de decidir adotadas pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto e expostas, dentre outros, no voto condutor do Acórdão nº 9101-006.056²²:

A alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 buscou adequar o dispositivo face à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, o qual atacava a redação do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...*"), e divisava *bis in idem*, entendendo que a "mesma" multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520).

Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*"), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A multa isolada ora é tratada em dispositivo específico (inciso II), que estabelece percentual distinto do da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

²² Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

[...]

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

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

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

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

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

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

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

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

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

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

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

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

Desse modo, após o advento da MP nº 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratarem de penalidades distintas, com origem

em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Em complemento, e em especial em relação à suposta aplicação do princípio da consunção, transcrevo o entendimento firmado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em seus votos sobre o tema em debate:

“Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, *o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave*.²³.

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe *crime progressivo* quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.²⁴ (destaques acrescidos).

Estariamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

²³ RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

²⁴ Idem, Idem

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.”

Nestes termos, ainda que as infrações cometidas repercutam na apuração da estimativa mensal e do ajuste anual, diferentes são as condutas punidas: o dever de antecipar e o dever de recolher o tributo devido ao final do ano-calendário. As alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, por sua vez, não excetuaram a aplicação simultânea das penalidades, justamente porque diferentes são as condutas reprimidas, o mesmo se verificando na Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, replicado atualmente na Instrução Normativa RFB nº 1700, de 2017, que em seu art. 52 prevê a imposição, apenas, da multa isolada durante o ano-calendário, enquanto não ocorrido o fato gerador que somente se completará ao seu final, restando a possibilidade de aplicação concomitante com a multa de ofício, depois do encerramento do ano-calendário, reconhecida expressamente em seu art. 53. Veja-se:

Art. 52. Verificada, durante o ano-calendário em curso, a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, o lançamento de ofício restringir-se-á à multa isolada sobre os valores não recolhidos.

§ 1º A multa de que trata o caput será de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado.

§ 2º As infrações relativas às regras de determinação do lucro real ou do resultado ajustado, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do IRPJ ou da CSLL a pagar em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de ofício sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

§ 3º Na falta de atendimento à intimação de que trata o § 1º do art. 51, no prazo nela consignado, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil procederá à aplicação da multa de que trata o caput sobre o valor apurado com base nas regras previstas nos arts. 32 a 41, ressalvado o disposto no § 2º do art. 51.

§ 4º A não escrituração do livro Diário ou do Livro de que trata o caput do art. 310 até a data fixada para pagamento do IRPJ e da CSLL do respectivo mês, implicará desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução de que trata o art. 47 e a aplicação do disposto no § 2º deste artigo.

§ 5º Na verificação relativa ao ano-calendário em curso o livro Diário e o Livro de que se refere o § 4º serão exigidos mediante intimação específica, emitida pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Art. 53. Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e

II - o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.

Observe-se, também, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema foram editadas, apenas, no âmbito da 2ª Turma, e o posicionamento desta, inclusive, está renovado em acórdão mais recente, mas sem acréscimos nas razões de decidir, exarado nos autos do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.603.525/RJ, proferido em 23/11/2020²⁵ e assim ementado:

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

I - Na origem, trata-se de ação objetivando a anulação de três lançamentos tributários, em virtude da existência de excesso do montante cobrado.

II - Após sentença que julgou parcialmente procedente o pleito elaborado na exordial, foram interpostas apelações pelo contribuinte e pela Fazenda Nacional, recursos que tiveram, respectivamente, seu provimento parcialmente concedido e negado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ficando consignado o entendimento de que é ilegal a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, previstas no art. 44 da Lei n. 9.430/1996.

III - Conquanto a parte insista que a única hipótese em que se poderá cobrar a multa isolada é se não for possível cobrar a multa de ofício, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica ao afirmar que é ilegal a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/1996. Nesse sentido: REsp 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/3/2015, DJe 24/3/2015 e AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/9/2015, DJe 28/9/2015.

IV - Agravo interno improvido.

Cabe esclarecer, por fim, que a Súmula CARF nº 82 confirma a presente exigência. Isto porque o entendimento consolidado de que *após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas* decorre, justamente, da previsão legal de aplicação da multa de ofício isolada quando constatada tal infração. Ou seja, encerrado o ano-calendário, descabe exigir as estimativas não recolhidas, vez que já evidenciada a apuração final do tributo passível de lançamento se não recolhido e/ou declarado. Contudo, a lei não deixa impune o descumprimento da obrigação de antecipar os recolhimentos decorrentes da opção pela apuração do lucro real, estipulando desde a redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa por falta de recolhimento das estimativas, assim formalizada sem o acompanhamento do principal das estimativas não recolhidas que passarão, antes, pelo filtro da apuração ao final do ano-calendário.

Portanto, também neste ponto há divergência em face do voto da I. Relatora, devendo ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte acerca da exigência

²⁵ Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator Francisco Falcão.

de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa proporcional aplicada nos anos-calendário 2010 a 2014.

Por fim, restando prejudicado o recurso especial da PGFN, deixa-se de apreciar a regularidade do acórdão recorrido ao declarar a decadência do crédito tributário lançado no ano-calendário 2010, em razão do afastamento da qualificação da penalidade.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA