



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720776/2018-95
ACÓRDÃO	1402-007.235 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de fevereiro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL CSN CIMENTOS S.A.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2013, 2014

PRELIMINAR. APLICAÇÃO DO ART. 24 DA LINDB. IMPOSSIBILIDADE.

De acordo com a Súmula CARF nº 169, o art. 24 da LINDB não se aplica ao processo administrativo fiscal.

ÁGIO. ATOS SOCIETÁRIOS. REFLEXOS TRIBUTÁRIOS. DECADÊNCIA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 116.

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança, nos termos da Súmula CARF nº 116.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2013

DESPESA DE DEPRECIAÇÃO DE ÁGIO. DEMONSTRAÇÃO DE ATIVOS. DEDUTIBILIDADE. INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. DEDUTIBILIDADE.

O registro do ágio pelo fundamento na mais valia dos ativos prevista no §3º do art. 385 do RIR/99, instruído com a metodologia de avaliação dos ativos e com os valores detalhados do imobilizado da sociedade incorporada, justifica respectiva despesa de depreciação na apuração do IRPJ e da CSLL. Comprovado nos autos que a incorporação realizou-se entre partes independentes e com os valores do laudo para expectativa de rentabilidade futura condizentes com a amortização do ágio, a legislação autoriza a dedução na apuração do IRPJ e da CSLL.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. ÁGIO MAUÁ. IMPOSSIBILIDADE.

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

MULTAS. CONCOMITÂNCIA.

É completamente possível a concomitância das multas de ofício e de estimativas não pagas lançadas após a vigência da MP 351/2007.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, i.i.) afastar as nulidades suscitadas de, i.i.i) aplicação ao processo administrativo-fiscal do artigo 24, da LINDB, por força da Súmula CARF nº 169; i.i.ii) de decadência para a constituição do crédito tributário relativo à glosa do ágio. Inteligência da Súmula CARF nº 116; i.ii) negar provimento ao recurso voluntário em relação à dedutibilidade das despesas de amortização de ágio na apuração da CSLL; ii) por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário em relação aos lançamentos de glosa de amortização de ágio interno (ágio MAUÁ), vencido o Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni que dava provimento; iii) por voto de qualidade, na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º, do PAF (Decreto nº 70.235 de 1972), negar provimento ao recurso voluntário atinente à infração “multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas mensais”, vencidos os Conselheiros Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Ricardo Piza Di Giovanni e Alessandro Bruno Macêdo Pinto, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor nesta parte em que vencida a Relatora, o Conselheiro Alexandre labrudi Catunda; iv) negar provimento ao recurso de ofício, mantendo a decisão recorrida (ágio LACIM). O Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni manifestou intenção de apresentar declaração de voto em relação à matéria citada no item “ii”.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça – Relatora

Assinado Digitalmente

Alexandre labrudi Catunda – Redator designado

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário relativamente aos lançamentos de IRPJ e de CSLL perpetrados pelo Fisco, anos-calendários 2013 e 2014, oriundos da glosa de despesas com amortização de ágio, multa isolada por insuficiência ou falta de pagamento de estimativas mensais, bem como multa de ofício de 75%.

Por bem relatar os fatos, pinço trechos do relatório do Acórdão nº 1402-004.442 (e-fls. 4371-4406) e o complementarei adiante:

“O escopo da ação fiscal compreendeu em levantar os efeitos da amortização de ágios que reduziram as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL da incorporada pela Recorrente Lafarge Brasil S.A., nos anos-calendário de 2013 e 2014, em continuidade a auditoria feita nos anos-calendário de 2011 e 2012, cujo crédito tributário foi constituído no processo 16682-722.103/2015-36.

Assim, como no processo 16682-722.103/2015-36, as matérias de fundo tratadas neste processo dizem respeito aos efeitos tributários decorrentes de reorganização societária, com geração de ágios nos anos de 2002 e 2010 e que foram amortizados nos anos 2011, 2012, 2013 e 2014, sendo que o processo em epígrafe trata dos anos 2013 e 2014.

Foi lavrado auto de infração nos seguintes termos:

1ª) Dedução indevida, nos anos-calendário de 2013 e 2014, de depreciação de parcela de ágio de aquisição de participação acionária, registrado no ativo imobilizado; (LACIN);

2ª) Dedução indevida, nos anos-calendário de 2013 e 2014, de amortização de parcela de ágio de rentabilidade futura de aquisição de participação acionária; (LACIM e MAUÁ) e

3ª) exclusão indevida, nos anos-calendário de 2013 e 2014, na parte A do LALUR de amortização de ágio, controlado na parte B do LALUR. (MAUÁ).

Operações societárias de compra e venda:

Segundo o TVF, a Autuada, CNPJ 10.917.819/000171, foi constituída em 29/05/2009 como Serpa SPE Energia e Participações S/A, pela Votorantim Cimentos S/A e a Votorantim Cimentos N/NE S/A, que lhe atribuíram ativos líquidos; e a razão social foi alterada para Cia de Cimento Portland Lacim.

O grupo Votorantim, em 07/2010, vendeu a LACIM para a Companhia Nacional de Cimentos Portland CNCP, então holding do grupo Lafarge, no Brasil.

Em 11/2010, a CNPC (controladora) foi incorporada pela LACIM (controlada), com isso, a LACIM passou a ser holding e uma das empresas operacionais do grupo Lafarge, no Brasil.

Em 30 e 31/12/2010, outra empresa do grupo, a então subsidiária Lafarge Brasil S/A, CNPJ 61.403.127/000146 foi incorporada pela LACIM; e em 30/04/2011, foram incorporadas as subsidiárias Cimento Davi S/A e Fazenda Sete Lagos.

Em 17/10/2011, a LACIM alterou a razão social para Lafarge Brasil S/A (nome da subsidiária incorporada).

A antiga LACIM, agora Lafarge Brasil S/A é a Autuada.

Da compra de unidades de produção e centro de distribuição da Votorantim pela Lafarge (por meio da CNCP), utilizando permuta de ações:

A aquisição da LACIM.

Em 01/02/2010, o grupo Lafarge (por meio da então CNCP) adquiriu, do grupo Votorantim, unidades de produção e centros de distribuição, no Brasil, em troca de ações correspondentes a 17,28% do capital social e direitos de voto da Cimentos de Portugal SGPS CIMPOR (em Portugal); estas ações da CIMPOR eram de propriedade da Ladelis SGPS Ltda e Financière Lafarge SAS, controladas do grupo Lafarge, sediadas no exterior; essas aquisições se deram:

a. Em 01/02/2010, Contrato de Compra e Venda, pago a 6,10 Euro/ação, entre a compradora CNCP (holding do grupo Lafarge no Brasil) e:

- i. a vendedora Ladelis (do grupo Lafarge, domiciliada em Portugal), de 81.407.705 ações ordinárias da CIMPOR;
- ii. a vendedora Financière Lafarge (do grupo Lafarge, domiciliada na França), de 34.682.000 ações ordinárias da CIMPOR;

b. Em 03/02/2010, Contrato de Permuta de Ações, entre:

- i. entre Votorantim Cimentos S.A. VC CNPJ: 01.637.895/000132, Votorantim Participações S.A. VPar CNPJ: 61.082.582/000197 e a Companhia Nacional de Cimentos Portland CNCP ou Lafarge Brasil CNPJ: 33.272.576/0001, e Lafarge, (na França);
- ii. A CNCP (ou Lafarge Brasil) possuidora das $(81.407.705+34.682.000)=116.089.705$ ações ordinárias da CIMPOR.

1. na primeira permuta transfere as 116.089.705 ações ordinárias da CIMPOR para Votorantim Cimentos S.A. VC CNPJ: 01.637.895/000132;

a. Contrapartida, Transferência de Participação: CNCP (ou Lafarge Brasil) transmite e cede à Votorantim Cimentos S.A. VC CNPJ: 01.637.895/000132 todos os direitos e participação nas ações.

2. na segunda permuta:

a. Votorantim Cimentos S.A. VC CNPJ: 01.637.895/000132, transmite e cede à CNCP (ou Lafarge Brasil) todos os direitos e participação na totalidade das ações da SPE (recebidos da VC)

i. SPE foi a S/A constituída no Brasil pela Votorantim Cimentos S.A. VC CNPJ: 01.637.895/000132, em 17/06/2009, inicialmente denominada Serpa, depois LACIM, CNPJ 10.917.819/000171, e depois Lafarge Brasil S/A que é a Autuada.

1 - Da acusação do Ágio apurado na permuta de ações envolvendo a Companhia Nacional de Cimento Portland (CNCP) e a Votorantim Cimentos S/A. (ano 2010)

Segundo a autoridade fiscal, a CNCP não tinha capacidade financeira e econômica para suportar as operações de permuta das ações e, por tal motivo, desconsiderou a participação da CNCP nas operações societárias, por entender que o ágio gerado na permuta das ações deveria ser reconhecido no exterior, pelas empresas Ladelis e Financiere Lafarge.

Entendeu a autoridade fiscal tratar-se a compra e venda das ações da Cimpor, em verdade, de uma transferência de ações de Lafarge S.A. para sua controlada no Brasil (CNCP), pois, a contraprestação da compra das ações da Cimpor deu-se por conversão de dívida em participação acionária, em vez de dinheiro.

Assim, concluiu a autoridade fiscal que os reais alienantes da participação da Cimpor ao Grupo Votorantim foram as empresas Ladelis e Financière Lafarge, do mesmo grupo econômico liderado pela Lafarge, situada na França. Ou seja, os ativos foram efetivamente permutados pelas empresas Ladelis e Financière Lafarge e pelo Grupo Votorantim, desse modo o suposto ágio gerado na operação de permuta de ações seria reconhecido no exterior, em vez de sê-lo na CNCP

1.1 - Da glosa de dedução indevida da despesa com a amortização de parcela de ágio de aquisição de participação acionária em 2010, fundamentado pela expectativa de rentabilidade futura.

A autoridade fiscal glosou a despesa de amortização da parcela do ágio de aquisição da participação acionária na LACIM, fundamentado na expectativa de rentabilidade futura, nos anos de 2013 e 2014, no valor de R\$ 158.177.193,87.

Segundo a autoridade fiscal, não houve comprovação da expectativa de rentabilidade futura, art. 20, §2º, “b”, do Decreto – Lei nº 1.598, de 1977, vigente antes de 1º/1/2015, que justificasse a dedução da referida despesa na apuração do lucro real em 2013 e 2014, porque a impugnante visou a redução de tributos.

2 - Da dedução indevida da despesa com a depreciação de parcela de ágio de aquisição de participação acionária, fundamentado pela diferença entre o valor de mercado e o valor contábil dos bens. (ano 2010) (Glosa de despesa de depreciação apurada, proveniente da parcela do ágio de aquisição de participação acionária, registrado no ativo imobilizado)

A autoridade fiscal glosou a despesa de depreciação da parcela do ágio de aquisição da participação acionária na LACIM, fundamentado pela diferença entre o valor de mercado e o valor contábil dos bens, R\$ 414.939.124,18, nos valores de R\$ 18.398.121,42 (ano calendário de 2013) e R\$ 18.360.784,60 (ano-calendário de 2014) sob o motivo de que, após análise de **laudo de avaliação da empresa Mazars, apresentado pela impugnante, não houve comprovação do valor de mercado do ativo tangível e, conseqüentemente, do fundamento econômico a que se refere o art. 20, §2º, “a”, do Decreto –Lei nº 1.598, de 1977, vigente antes de 1º/1/2015, que justificasse a dedução da referida despesa na apuração do lucro real nos referidos anos.**

A autoridade fiscal afirma que o referido laudo baseou-se em informações prestadas por especialistas do Grupo Lafarge e não possui uma lista individualizada dos ativos tangíveis e o seu correspondente valor de mercado, considerando infringida a regra prevista no art. 20, §3º, do Decreto –Lei nº 1.598, de 1977.

3 - Do ágio apurado na aquisição de participação em Cimento Mauá S.A. em 2002. (Ágio interno)

Segundo a autoridade fiscal, Lafarge S.A. à época, era a controladora direta e indireta de CNCP e Mauá.

Ainda segundo a autoridade fiscal, ao final do processo de aquisição, a Lafarge S.A. que participava de Mauá de forma direta (7,28%) e indireta (83,72%) após a alienação da participação direta para a CNCP, continuou a manter o controle da Mauá, agora de forma integralmente indireta. Ou seja, para fins do grupo econômico nada foi alterado, exceto o registro de um ágio interno pela CNCP.

Assim, mesmo com laudo de avaliação indicando que CNCP suportaria o preço negociado, a fiscalização entendeu que como não se trata de negócio conduzido entre partes independentes, caracterizado por aquele ocorrido entre partes sob controle administrativo diverso, isto é, quando o negócio acontece em situação de arms length (princípio de preço sem interferência), o ágio deveria ser glosado.

No entendimento da autoridade fiscal, a operação gerou um ágio interno intragrupo, reconhecido pela CNCP, no valor de R\$ 39.595.370,12, que passou a partir da incorporação da Mauá a ser amortizado fiscalmente em janeiro de 2011 pelo prazo de 60 meses, reduzindo as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no valor de R\$ 1.517.821,92, acrescida da exclusão no cálculo do lucro real do ágio já amortizado anteriormente na apuração da CSLL e controlado na parte B LALUR — rubrica - Realização Ágio CNCP x MAUÁ (e-LALUR em 2014) nos anos de 2013 e 2014, no valor de R\$ 6.401.251,56.

3.2 - Da exclusão indevida na parte A do LALUR de amortização de ágio, controlado na parte B do LALUR. (ligada e dependente à infração acima). (ano 2002)

A autoridade fiscal glosou, em relação aos anos-calendário de 2013 e 2014, a exclusão lançada na parte A de cada LALUR, no valor de R\$ 6.401.251,56, referentes à conta Amortização de Ágio sobre Investimento – Mauá – conta 1.898/1.899 –

controlada na parte B do LALUR por se tratar de dedução indevida da apuração do lucro real.

Da Multa Isolada no ano-calendário de 2014

Conforme relatado, a autoridade fiscal, após os ajustes efetuados de ofício em que glosou as despesas de amortização mensal do ágio na aquisição do investimento em Cimento Mauá, em 2002, e do ágio na aquisição do investimento na Companhia LACIM, em 2010, as despesas de depreciação do ágio sobre a LACIM, e a exclusão mensal do valor do ágio sobre a Mauá – parte B do LALUR, apurou estimativas mensais de IRPJ e de CSLL devidas pela impugnante, conforme demonstrativo às Fls.3.579.

A autoridade fiscal aplicou, então, a multa isolada de 50% sobre as referidas estimativas com fundamento no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, obtendo-se os valores constantes dos referido demonstrativo”.

Em suma, a autoridade fiscal da Demac/RJ lavrou, em 21/11/2018, os presentes autos de infração contra LAFARGEHOLCIM BRASIL S.A., optante pelo lucro real anual, para exigir-lhe: referente ao ano-calendário de 2013, IRPJ de R\$ 40.926.570,15, CSLL de R\$ 15.496.178,43; referentes ao ano-calendário de 2014, IRPJ de R\$ 37.362.138,33, CSLL de R\$ 14.212.983,00. Sobre os tributos, houve incidência de multa de ofício de 75% e de juros de mora à taxa SELIC.

Em decorrência dos presentes autos de infração, a autoridade fiscal ajustou as bases de cálculo estimadas de IRPJ e da CSLL no anos-calendário de 2014 (Fls. 3.579). Razão pela qual apurou, no ano-calendário de 2014, multa isolada no valor de R\$ 12.078.376,99, para o IRPJ, e multa isolada de R\$ 6.262.458,87, para a CSLL.

Cientificada dos autos de infração em 27/11/2018, e irressignada, a contribuinte LAFARGEHOLCIM BRASIL S.A. apresentou a impugnação de e-fls. 4.193 a 4.252, em 21/12/2018, aduzindo os seguintes pontos:

“(...

VI.1. DAS QUESTÕES PREJUDICIAIS ALEGADAS

VI.1.1 Da decadência do direito de a autoridade fiscal questionar a legalidade das despesas relativas aos ágios gerados em 2002 e 2010.

Segundo a impugnante, é vedado ao Fisco efetuar os lançamentos de ofício sobre fatos pretéritos, já consumados no tempo em razão do decurso do prazo decadencial (fatos societários que geraram o registro do ágio, ocorridos em 2002 e 2010), para alcançar os efeitos decorrentes desses fatos, em períodos subsequentes (amortização do ágio em 2013 e 2014).

Assim, os autos de infração cientificados ao contribuinte em 27/11/2018, estariam alcançados pela decadência.

Traz precedentes do CARF nesse mesmo sentido.

VI.1.2 DA NECESSÁRIA APLICAÇÃO DO DISPOSTO NO ART. 24 DA LEI Nº 13.655/2018

Nesse ponto, requer a impugnante o cancelamento dos autos de infração, uma vez que, nos termos do art. 24 da Lei nº 13.655, de 2018, agiu em total conformidade com o entendimento jurisprudencial majoritário da época.

Traz precedentes do CARF que admitia a validade da dedução das despesas de amortização de ágil.

VI.1.3 DA NECESSÁRIA APLICAÇÃO DA DECISÃO DO JULGAMENTO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO Nº 16682.722013/2015-36 PELO CARF EM RELAÇÃO AO ÁGIO DA LACIM

Nesse ponto, requer a impugnante o reconhecimento do direito à amortização das despesas do ágio gerado na operação de aquisição da LACIM, uma vez que houve decisão favorável, em sede de recurso voluntário ao CARF, em processo anterior sobre o mesmo assunto.

VI.2 Das questões de mérito alegadas

VI.2.1 Do alegado direito à dedução da despesa com a amortização de parcela de ágio de aquisição de participação acionária, em 2010, fundamentado pela expectativa de rentabilidade futura

Segundo a impugnante, o auto de Infração em referência contesta, de forma bastante genérica e sem fundamentação legal, apenas quem teria sido a parte que supostamente suportou o ônus da aquisição das ações da LACIM, sendo inquestionável que essa transação envolveu o pagamento de um legítimo ágio pela aquisição do investimento.

Informa que, de acordo com os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, consolidados nos artigos 385 e 386 do Regulamento do Imposto de Renda ("RIR/99"), a dedução das despesas com amortização e depreciação do ágio, seja ele fundamentado em mais valia de ativo ou em expectativa de rentabilidade futura, está condicionada à observância dos seguintes requisitos (e apenas estes):

- (i) **aquisição** de investimento com pagamento de ágio;
- (ii) que o investimento adquirido seja **avaliado conforme o Método da Equivalência Patrimonial**, nos termos do artigo 248 da Lei nº 6.404 de 17 de dezembro de 1976 ("Lei das S.A."), do artigo 20 do DL 1.598/77 e do artigo 384 do RIR/99;
- (iii) que o ágio em questão esteja fundamentado na expectativa de **rentabilidade futura e/ou mais-valia dos ativos da sociedade adquirida**; e
- (iv) haja a **incorporação, cisão ou fusão** entre a sociedade adquirente e a sociedade adquirida (ou vice-versa).

Segundo a impugnante, a partir da leitura dos documentos acostados na presente impugnação, a CNCP foi parte em todos os contratos envolvidos na presente operação de aquisição de investimento. Em primeiro lugar, a CNPC, em nome próprio, firmou contrato com as Vendedoras Estrangeiras para adquirir, em

bases estritamente comutativas, o investimento na Cimpor. Neste ato, como é evidente, não houve a interposição de pessoa ou qualquer ato ou fato que pudesse supor que a CNCP não fosse real adquirente do investimento na Cimpor.

Informa que a autoridade fiscal, em momento algum, encontrou qualquer tipo de evidência, tampouco meros indícios de que a operação de aquisição das ações da LACIM pela CNCP teria ocorrido de forma fraudulenta ou simulada.

Segundo a impugnante, o reconhecimento pela autoridade fiscal de que não houve simulação na transação de aquisição das ações da Cimpor é uma clara evidência de que a CNCP foi a real adquirente das ações de emissão da Cimpor, subsequentemente permutadas a valor de mercado pelas ações de emissão da LACIM detidas pelo grupo Votorantim. Todos os atos societários e contratos firmados entre as sociedades que formalmente figuram como parte nessas transações foram aquelas que efetivamente reconheceram os direitos e assumiram as obrigações correspondentes - do contrário, estaríamos diante de um ato simulado.

Informa que é fato inquestionável que a CNCP adquiriu, das Vendedoras Estrangeiras, as ações de emissão da Cimpor. Tais ações foram posteriormente permutadas com a Votorantim, parte independente e não-relacionada, pelas ações de emissão da LACIM - em relação à qual o presente ágio foi registrado na CNCP.

Alega a impugnante que operação de permuta tampouco foi questionada pela D. Fiscalização (nem poderia, pois foi realizada entre partes independentes e não-relacionadas).

Informa que, a CNCP foi uma holding, constituída em 1966, com ativos totais que somavam mais de R\$ 450 milhões e com patrimônio líquido de suas investidas de quase R\$ 1 bilhão (doc. 10).

Informa que as Vendedoras Estrangeiras converteram seus recebíveis no valor total de R\$ 1.701.464.858,00 em capital da CNCP, que, em contrapartida, emitiu 1.181.696 novas ações para Vendedoras Estrangeiras pelo seu valor de mercado (doc. nº 12), equivalentes a uma participação de 54% no capital da CNCP. Portanto, o valor de mercado da CNCP antes da referida capitalização era de aproximadamente R\$ 1,45 bilhão e passou a ser de aproximadamente R\$ 3,15 bilhões após a referida capitalização dos recebíveis. Assim, a autoridade fiscal não pode afirmar que a CNCP seria incapaz de honrar o preço de aquisição das ações da Cimpor, posteriormente permutadas com as ações da LACIM.

Reforça que quando as Vendedoras Estrangeiras realizaram a conversão do recebível (principal e juros) da venda das ações da Cimpor em capital da CNCP, houve inclusive o recolhimento, sob código de arrecadação 0481, do IRRF no valor de R\$ 1.057.397,26 sobre os juros pagos à *Financière* e de R\$ 2.481.987,32 sobre os juros pagos à *Ladelis*, conforme comprovantes de arrecadação anexos (doc. nº13).

Trouxe entendimento da RFB e da jurisprudência administrativa do CARF no sentido de que a conversão da dívida em capital pela compradora, por meio de emissão de novas ações de titularidade da vendedora, é forma de arcar com o ônus do preço de aquisição de participação acionária (objeto da compra e venda).

Conclui que ao converter seus recebíveis em capital social da CNCP, recebendo em contrapartida novas ações de emissão dessa sociedade, as Vendedoras Estrangeiras acabaram não assumindo qualquer ônus econômico relativo à operação de aquisição da LACIM. Pelo contrário, as Vendedoras Estrangeiras foram devidamente remuneradas, na forma de recebimento do preço de venda e dos juros pagos pela CNCP, em razão do pagamento a prazo do preço de aquisição da Cimpor.

Por outro lado, para rebater a acusação fiscal de que o registro do ágio na escrituração contábil da CNCP visava basicamente à redução de tributo devido, informa que a aquisição da LACIM insere-se em um contexto de forte expansão do grupo Lafarge no Brasil conforme se verifica da notícia anexa (doc. n° 12), sendo absolutamente natural que essa aquisição ocorresse por meio de uma entidade já constituída, há muitos anos, no Brasil, sendo a holding das operações do grupo no país.

Destaca que outro aspecto estritamente negocial que direcionou a realização da aquisição do investimento por meio da CNCP é que o Grupo Lafarge preparava, àquela época, a abertura de capital se suas operações brasileiras, conforme amplamente noticiado (doc. n° 13) e conforme se extrai da apresentação sobre a potencial abertura de capital do Grupo Lafarge no Brasil, preparada pelo banco Morgan Stanley (doc. n° 14).

Informa que, em momento posterior à aquisição da LACIM pela CNCP, o grupo Lafarge desistiu da abertura de capital de seus negócios no Brasil em razão da crise financeira internacional que impactou negativamente o mercado de capitais nacional.

Traz doutrina e jurisprudência administrativa com o entendimento de que a expressão “propósito negocial” não encontra amparo no ordenamento jurídico.

Pugna, enfim, pelo reconhecimento efetivo do ônus arcado pela CNCP na aquisição do investimento na LACIM, sendo legítima a respectiva dedução, pela impugnante, da despesa com a amortização de parcela de ágio de aquisição de participação acionária, em 2010, fundamentado pela expectativa de rentabilidade futura.

VI.2.2 Do alegado direito à dedução da despesa com a depreciação de parcela de ágio de aquisição de participação acionária, em 2010, fundamentado pela diferença entre o valor de mercado e o valor contábil dos bens

Nesse ponto, a impugnante rebate a acusação fiscal contra a validade do laudo de avaliação preparado pela Mazars (doc. n° 15) que fundamenta a

alocação do ágio pago pela CNCP em relação à mais valia dos ativos imobilizados da LACIM.

Alega a impugnante que a legislação fiscal em vigor à época dos fatos não exigia qualquer forma ou metodologia específica para a avaliação econômica do ágio.

Nos termos do artigo 385, §3º, do RIR/99, o contribuinte deve apenas manter demonstração que comprove o registro do ágio justificado economicamente com base na expectativa de rentabilidade futura do investimento adquirido.

Informa que, apenas com a publicação da Medida Provisória nº 627/2013, convertida na Lei nº 12.973/2014, é que a legislação fiscal passou a impor requisitos à forma de apresentação da demonstração a que se refere o artigo 385, §3º, do RIR/99, por meio da nova redação dada ao artigo 20, §3º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26.12.1977.

Trouxe jurisprudência administrativa no mesmo sentido e laudo de avaliação dos ativos da LACIM, preparado pela empresa APSIS, contendo a minuciosa listagem dos ativos da sociedade adquirida e indicando, de forma individualizada, a identificação do ativo, seu valor de mercado e sua vida útil (doc. nº 16).

VI.2.3 Do alegado direito à dedução da despesa com a amortização de parcela de ágio de aquisição de participação acionária, em 2002, fundamentado pela expectativa de rentabilidade futura

Nesse ponto, a impugnante contesta a acusação da autoridade fiscal de que as despesas de amortização do Ágio Mauá deduzidas pela Requerente deveriam ser glosadas por decorrerem de operações realizadas entre partes relacionadas.

Informa que embora a CNPC (compradora) e a Lafarge França (vendedora) fossem sociedades pertencentes ao mesmo grupo econômico, a transação de compra e venda foi realizada pelo valor de mercado das ações da Mauá, em bases estritamente comutativas, conforme avaliado pelo laudo preparado pela Apsis (doc. nº 21), com efetivo pagamento de caixa à vendedora, fechamento de operação de câmbio na remessa dos valores ao exterior (doc. nº 17) e recolhimento da CPMF correspondente.

Destaca que à época dos fatos ora discutidos (2002), não havia qualquer vedação na legislação fiscal, explícita ou implícita, quanto à possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio gerado na aquisição de investimentos realizada entre partes relacionadas. A vedação ao aproveitamento do ágio na hipótese de aquisição de investimento entre partes relacionadas só veio a ser introduzida no ordenamento jurídico brasileiro a partir da publicação da Lei 12.973/14 Segundo a impugnante, outra prova de que a aquisição do investimento na Mauá pela CNCP não tinha como objetivo primordial gerar economias fiscais é o fato de que o investimento foi adquirido no ano de 2002, era apenas residual (a CNCP já detinha

92% do negócio) e a Requerente só passou a amortizá-lo em 2010, isto é, oito anos após o evento de aquisição que está sendo contestada pela autoridade fiscal.

Trouxe doutrina e citou jurisprudência administrativa do CARF no mesmo sentido.

VI.2.4. Da alegada inexistência de previsão legal para adição à base de cálculo da CSLL das despesas com amortização de ágio consideradas indedutíveis na determinação do lucro real

Nesse ponto, subsidiariamente, pugna a impugnante pelo cancelamento dos lançamentos da CSLL dos anos de 2013 e 2014 sob o fundamento de que inexistente previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL a despesa de amortização do ágio considerada indedutível na apuração do lucro real, conforme dispõe o art. 2º da Lei nº 7.689/88.

Traz jurisprudência do CARF no mesmo sentido, segundo a impugnante.

VI.2.5. Da alegada compensação indevida dos prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa de CSLL dos períodos fiscalizados.

Alega a impugnante que, uma vez decididas por improcedentes as infrações apontadas pela autoridade fiscal, deve ser cancelada a compensação dos prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa de CSLL em 2013 e 2014 efetuadas pelo Fisco nos presentes autos de infração.

VI.2.6. Da alegada impossibilidade de cobrança de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas em razão de encerramento de ano-calendário

Nesse ponto, alega a impugnante que a multa isolada prevista no inciso II, alínea “b”, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, só poderia ser exigida antes do término do ano-calendário, o que não seria o caso dos presentes autos, uma vez que os autos de infração foram lavrados após o encerramento do ano-calendário.

Traz jurisprudência do CARF no mesmo sentido, segundo a impugnante.

VI.2.7. Da alegada impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício

A impugnante rechaça a conduta da autoridade fiscal em aplicar, simultaneamente, a multa de ofício de 75%, em razão da acusação de redução indevida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, e a multa isolada, em razão da falta de recolhimento de estimativas mensais.

Alega que o parágrafo 1º do art. 44, da Lei nº 9.430, de 27.12.1996, é claro ao estabelecer que a multa isolada somente pode ser exigida quando a pessoa jurídica que, sujeita ao pagamento do imposto por estimativa, deixar de fazê-lo e não há valores de principal possivelmente exigíveis pela D. Fiscalização. Por outro lado, quando houver tributo a ser pago, a multa punitiva deverá ser cobrada

juntamente com o valor do principal. Nesse caso, não teria cabimento a exigência da multa isolada.

Informa que o enunciado nº 105 da súmula de jurisprudência do CARF veda a aplicação simultânea da multa de ofício e da multa isolada.

Traz jurisprudência do STJ e do CARF no mesmo sentido, segundo a impugnante.

VI.2.8. Da alegada impossibilidade de exigência das multas isolada e de ofício em caso de dúvida

Nesse ponto, alega a impugnante, em caso de manutenção do lançamento dos tributos pelo voto de qualidade, que não será possível manter as multas isolada e de ofício, uma vez que a dúvida deve levar a uma interpretação mais favorável ao contribuinte, conforme dispõe o art. 112 do CTN”.

Após impugnação, a 2ª Turma da DRJ/BSB prolatou, em 07/06/2019, o Acórdão nº 03-85.238, às e-fls. 4290-431, em que decidiu adotar por decorrência os fundamentos do v. acórdão nº 1201-002.357 (proc. 16682-722.103/2015-36), proferido pelo CARF e cancelar parcialmente a exigência do Auto de Infração, mantendo a glosa do ágio gerado internamente relativo as operações societárias ocorridas com a empresa Mauá, bem como a respectiva multa isolada, a multa de ofício, o prejuízo fiscal e a glosa do ágio da CSLL correspondente.

Para melhor compreensão, segue transcrito trecho final do voto condutor da referida decisão

“(…)

3. Conclusão

Em face de todo o exposto, ressalvado o meu entendimento e considerando o decidido pelo *E. CARF no Acórdão nº 1201-002.357*, julgo PARCIALMENTE procedente a impugnação para afastar a glosa promovida pela autoridade fiscal a título de despesas de amortização e depreciação (ágio LACIM), em 2013 e 2014.

Tendo em vista a manutenção, neste acórdão, em cada ano-calendário, da glosa de despesa com amortização do ágio MAUÁ no valor de R\$ 1.517.821,92, da glosa da despesa com amortização do ágio sobre investimento controlado na parte B do LALUR nº valor de R\$ 6.401.251,56 e dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas compensados em 2013 e 2014, não restaram saldos a pagar de IRPJ e de CSLL em 2013 e 2014, passando o crédito tributário referente às multas exigidas isoladamente por ausência de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL, em 2014, aos valores constantes da seguinte tabela:”

PERÍODO/CRÉD. TRIBUTÁRIO	MULTA ISOLADA CSLL (R\$)	MULTA ISOLADA IRPJ (R\$)
JANEIRO/2014	65.020,10	202.107,56
FEVEREIRO/2014	157.898,91	0
MARÇO/2014	0	0
ABR/2014	0	0
MAIO/2014	0	0
JUNHO/2014	0	0
JULHO/2014	0	0
AGO/2014	97.776,59	0
SET/2014	171.168,83	0
OUT/2014	369.894,05	497.978,76
NOV/2014	24.088,90	0
DEZ/2014	0	0

O Acórdão nº 03-85.238 teve como ementa a seguinte redação:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013, 2014

LEI Nº 13.655, de 25/04/2018 - LINDB. APLICABILIDADE AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. PRELIMINAR NÃO CONHECIDA.

O art. 24 da Lei nº 13.655, de 25/04/2018 não se aplica ao contencioso administrativo tributário, de modo a vincular o julgador administrativo à jurisprudência supostamente predominante à época da prática dos atos que ensejaram as autuações objeto do processo.

MATÉRIA IDÊNTICA RELATIVA AO MESMO CONTRIBUINTE JÁ DECIDIDA EM OUTRO PROCESSO. INSTÂNCIA SUPERIOR. APLICAÇÃO AO PRESENTE PROCESSO.

Deve-se aplicar ao presente processo a decisão anterior em instância superior relativa à idêntica matéria e ao mesmo contribuinte.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013, 2014

DECADÊNCIA. EXAME DA VALIDADE DE ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS CELEBRADOS EM PERÍODOS JÁ ATINGIDOS PELA DECADÊNCIA. REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS.

O que se homologam são o resultado e os pagamentos realizados, e não os atos ou negócios jurídicos, principalmente aqueles que venham repercutir em exercícios futuros, não alcançados ainda pela decadência. Portanto, pode o Fisco examinar a validade de atos ou negócios jurídicos celebrados em períodos já atingidos pela decadência, com vistas a identificar eventuais reflexos em períodos ainda não decaídos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014

ESTIMATIVAS RECOLHIDAS A MENOR. MULTA ISOLADA.

Em função das infrações apuradas, a autoridade fiscal, considerando a opção do contribuinte pela apuração do lucro real anual, deve proceder à recomposição dos balancetes mensais de suspensão/redução elaborados pela empresa fiscalizada, para fins de apuração dos valores que seriam devidos a título de diferenças de estimativas mensais de IRPJ, que resultarão nas bases de cálculo das multas isoladas, devidas com fundamento no art. 44, inciso II, letra "b", da Lei nº 9.430, de 1996.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA

A lei autoriza a imposição de multa isolada sobre a falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais após encerrado o ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício sobre o imposto devido apurado no encerramento do período.

A multa exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais é de natureza diversa da multa proporcional incidente sobre a insuficiência de recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, no regime do lucro real anual.

IRPJ. CSLL. AMORTIZAÇÕES EM GERAL. INDEDUTIBILIDADE.

Afastadas as amortizações de ágios autorizadas conforme os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, há que se aplicar a vedação de caráter geral expressa tanto para a base de cálculo do IRPJ quanto para a da CSLL no inciso III do artigo 13 da Lei nº 9.249/95.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de lançamento reflexo realizado com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejulgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em razão do valor exonerado, houve Recurso de Ofício.

A contribuinte, também, apresentou recurso voluntário (às e-fls. 4324-4360) pleiteando a reforma do Acórdão nº 03-85.238, visando à reforma da parcela do Auto de Infração que foi mantida, relativa ao ágio da Mauá; da glosa da exclusão lançada na parte A e controlada na parte B do LALUR, referente à conta "Amortização de ágio sobre Investimento - Mauá - conta 1.898/1.899; à respectiva multa isolada e de ofício, bem como da glosa do ágio amortizado relativo a CSLL. (a infração de compensação indevida de prejuízo operacional é dependente do resultado que for dado as demais acusações).

Resumidamente, a contribuinte alegou:

- a) Decadência do direito de a autoridade fiscal questionar a legalidade das despesas relativas aos ágios gerados em 2002 e 2010;
- b) Preliminar da necessária aplicação do disposto no art. 24 da Lei nº 13.655/2018 (LINDB);
- c) Direito à dedução da despesa com a amortização de parcela de ágio de aquisição de participação acionária, em 2002, fundamentado pela expectativa de rentabilidade futura (ágio MAUÁ);
- d) Inexistência de previsão legal para adição à base de cálculo da CSLL das despesas com amortização de ágio consideradas indedutíveis na determinação do lucro real;
- e) Impossibilidade de cobrança de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas em razão de encerramento de ano-calendário e da impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício; e
- f) Impossibilidade da exigência de penalidade (multa de ofício e multas isoladas) em caso de dúvida (art. 112 do CTN).

Ocorre que, ao apreciar os referidos recursos, esta Turma de Julgamento (com outra composição), em 11/02/2020, prolatou, por maioria de votos, o Acórdão nº 1402-004.442, para DAR PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO para:

- afastar o entendimento da decisão "a quo" que cancelou parcialmente o Auto de Infração por ter adotado como razão de decidir os mesmos fundamentos do v. acórdão nº 1201-002.357, proferido pela 1 TO, da 2 Câmara, da 1ª Seção do E. CARF, vencido o Relator que negava provimento. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Marco Rogério Borges;
- determinar o retorno dos autos à DRJ para análise das demais alegações de defesa, referentemente ao mérito e descritas na impugnação, complementando o acórdão recorrido”.

A contribuinte interpôs embargos de declaração (e-fls. 4.419 e seguintes), sob o argumento de que a decisão padeceria de obscuridade, visto que o acórdão nº 1402-004.442 sequer analisara o mérito do Recurso de Ofício e do Recurso Voluntário, quanto à procedência ou não da autuação fiscal, tendo se limitado a anular o acórdão da DRJ por entender que o julgador de primeira instância não poderia ter ser “se vinculado” ao que restou decidido no processo administrativo nº 16682.722013/2015-36.

O pedido formulado nos referidos embargos foi no seguinte sentido:

“II – DO PEDIDO

A Embargante requer sejam conhecidos e providos os presentes Embargos de Declaração, a fim de que seja sanada obscuridade, com a expressa indicação no acórdão de que o Recurso de Ofício foi provido exclusivamente para anular o acórdão da DRJ, devolvendo os autos à primeira instância para que exare nova decisão quanto a todos os argumentos apresentados pela Embargante em sua Impugnação”.

Porém, tais embargos foram rejeitados por esta Turma de Julgamento (e-fls. 4427-4430), visto que ao dar provimento ao recurso de ofício, afastando a premissa de vinculação adotada pela decisão *a quo*, o voto condutor devolveu apenas a matéria a ele inerente, a fim de que os argumentos apresentados na impugnação fossem efetivamente apreciados, ante a ausência de análise por força da premissa adotada.

Transcrevo trecho da decisão que rejeitou os embargos de declaração :

“(…)

Como visto, aduz a Embargante que o acórdão teria incorrido em obscuridade, decorrente da redação de seu dispositivo, que daria a entender que apenas parte da matéria sub judice seria devolvida para a DRJ, quando, em verdade, o racional do voto condutor promoveu, em seu entendimento, a devolução total do caso à primeira instância.

Para que se possa analisar a tese de obscuridade suscitada convém reproduzir o teor do voto vencedor do acórdão (*verbis*):

Apesar da aludida conexão material suscitada pela i. Relator, em que votou negando provimento ao recurso de ofício, acompanhando a posição da decisão a quo no que tange ao dito ágio LACIM, e como sempre, bem fundamentado o seu posicionamento, ousou divergir, o qual o colegiado me acompanhou, o que passo a redigir o voto vencedor desta matéria.

Tal matéria já foi suscitada outros julgados, o qual aproveito as razões para rejeitar a alegação de conexão, e dar provimento ao recurso de ofício, e que foram bem expostas em voto vencedor de lavra do Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, integrado ao Acórdão nº 1101-000.889, exarado por esta Turma de Julgamento em sua antiga composição, em sessão de 07 de maio de 2013.

Mantendo-me filiado ao entendimento ali exteriorizado, reproduzo-o como razões de decidir do presente julgado:

(…)

Considerando que os supracitados dispositivos legais foram contemplados nas normas atualmente vigentes, em redação praticamente idêntica e com o mesmo conteúdo normativo (Ricarf (Portaria MF nº 343/2015, anexo II - arts. 62, §2º e 72, e NCPC - art. 504), e por todo o exposto, DAR PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO

A leitura dos excertos acima transcritos evidencia que em nenhum momento o voto condutor declarou a “nulidade” da decisão da DRJ, como quer a Embargante.

Com efeito, ao dar provimento ao recurso de ofício, afastando a premissa de vinculação adotada pela decisão a quo, o voto condutor devolveu apenas a matéria a ele inerente, a fim de que os argumentos apresentados na impugnação sejam efetivamente apreciados, visto que não foram analisados por força da premissa adotada.

E, com a devida vênia, este racional está de acordo com o dispositivo do acórdão questionado. Veja-se (destacaremos):

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, **dar provimento ao recurso de ofício** para, i) **afastar o entendimento da decisão "a quo"** que cancelou parcialmente o Auto de Infração por ter adotado como razão de decidir os mesmos fundamentos do v. acórdão nº 1201-002.357, proferido pela 1 TO, da 2 Câmara, da 1 Seção do E. CARF, vencido o Relator que negava provimento. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Marco Rogério Borges; ii) **determinar o retorno dos autos à DRJ para análise das demais alegações de defesa, referentemente ao mérito e descritas na impugnação, complementando o acórdão recorrido.**

Com efeito, resta evidente, conforme destacado acima, que o Colegiado entendeu ser necessária a **complementação** do acórdão recorrido (e não o seu cancelamento ou nulidade integral), de modo que deve ser proferida uma decisão complementar àquela fundada na premissa de vinculação afastada.

Isso significa, sem margem para dúvidas, que inexistente a alegada obscuridade, pois trata-se de relação de causalidade entre o provimento do recurso de ofício e a matéria a ele inerente, posição adotada, justamente, para evitar qualquer cerceamento ao direito de defesa do contribuinte.

Nesse sentido, não se vislumbra, ainda, qualquer prejuízo à interessada, **visto que esta poderá aditar, se assim desejar, o recurso voluntário já apresentado, de modo a contrapor toda e qualquer matéria que lhe seja prejudicial, sem o risco de supressão de instância. E os recursos eventualmente subirão para apreciação integral das matérias por este CARF.**

Assim, não há como acolher a tese de “devolutiva geral” pretendida pela Embargante, baseada no equivocado argumento de nulidade (que não foi declarada), razão pela qual não lhe assiste razão.

No que tange a eventuais interpretações da autoridade de jurisdição acerca do teor da decisão, lembramos que este Conselho não tem competência para se manifestar em nome de órgãos da Receita Federal, de sorte que qualquer discordância ou questionamento deve ser endereçado à delegacia competente.

Em síntese, constata-se que inexistente na decisão questionada qualquer vício a ser sanado pela via estreita dos aclaratórios.

Conclusão:

Pelo exposto, e com fulcro no art. 65, § 3º, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), **REJEITO** os embargos de declaração interpostos, mantendo-se inalterada a v. Resolução embargada, ante a não demonstração, pela interessada, de qualquer obscuridade”

Nesse contexto, em cumprimento à retro citada decisão, os autos retornaram para DRJ para que a matéria evolvida para novo julgamento (2.1 Do alegado direito à dedução da despesa com a depreciação de parcela de ágio de aquisição de participação acionária, em 2010, fundamentado pela diferença entre o valor de mercado e o valor contábil dos bens (ágio LACIM); 2.2 Do alegado direito à dedução da despesa com a amortização de parcela de ágio de aquisição de participação acionária, em 2010, fundamentado pela expectativa de rentabilidade futura (ágio LACIM), fosse apreciada.

Na sequência, a 2ª Turma da DRJ01, em 08/03/2021, prolatou o Acórdão nº 101-007.071 (e-fls. 4442-4465) julgando procedente a impugnação para afastar a glosa promovida pela autoridade fiscal a título de despesas de amortização (ágio LACIN fundamentado na expectativa de rentabilidade futura) e despesas de depreciação (ágio LACIN fundamentado na mais-valia), em 2013 e 2014. A ementa segue reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014

DESPESA DE DEPRECIAÇÃO DE ÁGIO. DEMONSTRAÇÃO DE ATIVOS. DEDUTIBILIDADE.

O registro do ágio pelo fundamento na mais valia dos ativos prevista no §3º do art. 385 do RIR/99, instruído com a metodologia de avaliação dos ativos e com os valores detalhados do imobilizado da sociedade incorporada, justifica respectiva despesa de depreciação na apuração do IRPJ e da CSLL.

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. DEDUTIBILIDADE.

Comprovado nos autos que a incorporação realizou-se entre partes independentes e com os valores do laudo para expectativa de rentabilidade futura condizentes com a amortização do ágio, a legislação autoriza a dedução na apuração do IRPJ e da CSLL.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Assim, considerando o valor do crédito tributário exonerado, os autos retornaram a este Conselho para apreciação do Recurso de Ofício, bem como do Recurso Voluntário no que tange ao alegado direito, da Recorrente, à dedução da despesa com a amortização de parcela de

ágio de aquisição de participação acionária (Ágio Mauá), sob o fundamento de que, ao aplicar o entendimento firmado pelo CARF no processo nº 16682.722013/2015-36 ao presente processo, a decisão recorrida deixou de acolher sua argumentação com relação aos seguintes pontos:

a) decadência do direito de a autoridade fiscal questionar a legalidade das despesas relativas aos ágios gerados em 2002 e 2010;

b) preliminar da necessária aplicação do disposto no art. 24 da Lei nº 13.655/2018 (LINDB);

c) direito à dedução da despesa com a amortização de parcela de ágio de aquisição de participação acionária, em 2002, baseado pela expectativa de rentabilidade futura (ágio MAUÁ);

d) inexistência de previsão legal para adição à base de cálculo da CSLL das despesas com amortização de ágio consideradas indedutíveis na determinação do lucro real;

e) impossibilidade de cobrança de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas em razão de encerramento de ano-calendário e da impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício; e

f) impossibilidade da exigência de penalidade (multa de ofício e multas isoladas) em caso de dúvida (art. 112 do CTN).

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**, Relatora

Da Admissibilidade do Recurso de Ofício

De acordo com a Portaria MF nº 2 de 17 de janeiro de 2023 o limite da alçada para a interposição de Recurso de Ofício para R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

A verificação do "limite de alçada" em face de decisão da DRJ favorável ao contribuinte ocorre em dois momentos: primeiro na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) para fins de interposição de Recurso de Ofício, no momento da prolação de decisão favorável ao contribuinte, observando-se a legislação da época e, o segundo, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), para fins de conhecimento do Recurso de Ofício, aplicando-se o limite de alçada então vigente.

É o que está sedimentado pela Súmula CARF nº 103, assim ementada:

Súmula CARF nº 103

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

No caso em apreço, o valor total do crédito tributário exonerado, correspondente à soma do principal e da multa é superior ao estabelecido no artigo 1º da referida Portaria MF nº 2 de 2023, impondo-se o conhecimento do Recurso de Ofício.

Da Admissibilidade do Recurso Voluntário

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Da apreciação dos Recurso de Ofício

Conforme já relatado, o presente processo versa acerca de autos de infração referentes à exigência da recomposição da base de cálculo do IRPJ e CSLL face à glosa da dedução das despesas de amortizações de ágios realizados de 2013 e 2014. Destaque-se que dois são os ágios em discussão: Ágios Lacim e Mauá.

Em relação à operação que deu origem ao ágios, tem-se que o Grupo Lafarge, multinacional francesa, dedica-se, em território nacional, à produção de cimento de concreto e à mineração de grande porte e está presente no Brasil desde o ano de 1959, possuindo investimento na CNPC (Companhia Nacional de Cimento Portland). Destaque-se que a representante do grupo no Brasil, Lafarge Brasil, foi incorporada pela Holcim em novembro de 2016, passando a ser denominada LafargeHolcim (BRASIL).

Em 1º de fevereiro de 2010, a CNCP comprou de Financière Lafarge SAS e Ladelis, SGPS, LDA, ações representativas de 17,28% do capital social de Cimpor – Cimentos de Portugal, SGPS, S.A., sociedade anônima portuguesa, pelo preço de negociação das ações da Cimpor na Bolsa de Valores de Lisboa. A contraprestação da compra deveria ser paga no 180º dia após a data de celebração dos contratos, por meio de transferência eletrônica de fundos imediatamente disponíveis para as contas bancárias das vendedoras.

Em 3 de fevereiro de 2010, a CNCP firmou contrato de permuta de ações com Votorantim Cimentos S.A., Votorantim Participações S.A. e Lafarge S.A, por meio do qual transferiu, em 19 de julho de 2010, as ações ordinárias de emissão da Cimpor à Votorantim Cimentos S.A., a qual, por sua vez, transferiu ações da LACIM à CNCP. Ao final da referida permuta, CNCP registrou um ágio em relação ao investimento adquirido na LACIM de R\$ 1.470.953.748, desmembrado em R\$ 1.071.205.365, referente à expectativa de rentabilidade futura da LACIM e R\$ 414.939.123, relativo à mais-valia dos ativos da LACIM.

Após a incorporação da CNCP pela LACIM, o ágio referente ao investimento na LACIM, fundamentado na expectativa de rentabilidade futura, passou a ser amortizado pela Recorrida. Já o ágio fundamentado na mais-valia dos ativos da LACIM foi incorporado ao custo de

aquisição dos ativos tangíveis que lhe deram causa e passou a ser depreciado pela Recorrida, conforme o prazo de vida útil de cada ativo.

Já em relação ao ágio gerado pela aquisição de participação societária da Mauá tem-se que em 29 de novembro de 2002, a CNCP adquiriu 7,28% das ações de emissão da Mauá que eram detidas pela Lafarge S.A., uma sociedade francesa ("Lafarge França"). Àquela época, a CNCP já detinha 83,72% de participação na Mauá, de forma que após a aquisição de 2002 a CNCP passou a consolidar 100% do investimento na Mauá.

De acordo com a Recorrida, embora a CNCP (compradora) e a Lafarge França (vendedora) fossem sociedades pertencentes ao mesmo grupo econômico, a transação de compra e venda foi realizada pelo valor de mercado das ações da Mauá, conforme avaliado pelo laudo preparado pela Apsis Consultoria Empresarial ("Apsis"), com efetivo pagamento de caixa à vendedora e recolhimento da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras ("CPMF").

Em relação ao ágio Lacim, nos termos TVF, o ônus econômico da transação de aquisição das ações da LACIM não teria sido suportado pela CNCP e, portanto, o ágio correspondente deveria ter sido reconhecido no exterior. Outrossim, o laudo de avaliação do investimento preparado pela Mazars Brasil e que suporta o valor da mais-valia dos ativos da LACIM, foi considerado pela fiscalização como não válido, pois teria se baseado em informações prestadas pelo departamento de DEC da própria Lafarge Brasil.

Dessa forma, a fiscalização questionou a participação da CNPC na operação, afirmando que as empresas no exterior seriam as reais adquirentes do investimento, pois teriam arcado com os valores utilizados na operação, o que se comprovaria pelo fato de que a dívida da CNPC foi capitalizada.

A fiscalização questionou, ainda, a atribuição de parte do ágio a mais valia de ativos da Lacim, por suposta precariedade da demonstração do ágio, que não teria sido elaborado por partes independentes. Em resumo, consoante a fiscalização, contribuinte teria incorrido nas seguintes infrações: 1ª) dedução indevida, nos anos-calendário de 2013 e 2014, de depreciação de parcela de ágio de aquisição de participação acionária, registrado no ativo imobilizado; 2ª) dedução indevida, nos anos-calendário de 2013 e 2014, de amortização de parcela de ágio de rentabilidade futura de aquisição de participação acionária; e 3ª) exclusão indevida, nos anos-calendário de 2013 e 2014, na parte A do LALUR de amortização de ágio, controlado na parte B do LALUR.

Assim, foram lavrados autos de infração em que a autoridade fiscal ajustou as bases de cálculo estimadas de IRPJ e da CSLL no anos-calendário de 2014 (e-fls. 3.579). Razão pela qual apurou, no ano-calendário de 2014, multa isolada no valor de R\$ 12.078.376,99, para o IRPJ, e multa isolada de R\$ 6.262.458,87, para a CSLL.

Ocorre que, o acórdão de piso entendeu que estaria comprovada, nos autos, a legalidade do procedimento adotado pelo contribuinte, tão somente, **em relação ao Ágio Lacim**, ao contrário do ágio Mauá. Decisão, essa, com a qual manifesto minha expressa concordância.

Isso porque, esses ágios (LACIM e MAUÁ) já foram, inclusive, objetos de escrutínio neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no Processo nº 16682.722013/2015-36, mediante a prolação do Acórdão nº 1201-002.357 que, por maioria de votos, **deu parcial provimento ao recurso voluntário para cancelar somente a autuação relativa ao ágio LACIM**, da seguinte forma.

Eis a ementa da decisão:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

ÁGIO INTERNO. APROVEITAMENTO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR, de 1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na "mais valia" do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição; se inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienante e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico e estarem submetidos a controle comum, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito negocial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio que pretendeu criar.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Sendo a tributação decorrente dos mesmos fatos e inexistindo razão que demande tratamento diferenciado, aplica-se à CSLL o quanto decidido em relação ao IRPJ.

Tanto é, que a decisão recorrida (Acórdão nº 03-85.238, complementado pelo Acórdão nº 101.007-071), **adotou como, fundamento de decidir, o referido entendimento firmado pelo CARF no referido Processo nº 16682.722013/2015-36 (Acórdão nº 1201-002.357), para reconhecer o direito à dedução da despesa com a depreciação de ágio de aquisição de participação acionária, em 2010, fundamentado pela diferença entre o valor de mercado e o valor contábil dos bens (ágio LACIM) e o direito à dedução da despesa com a amortização de parcela de ágio de aquisição de participação acionária, em 2010, fundamentado pela expectativa de rentabilidade futura (ágio LACIM).**

Ademais, importa destacar que **tal decisão (Acórdão nº 1201-002.357) foi confirmada pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais com a prolação Acórdão nº 9101-006.994, em 4 de junho de 2024, já que o Recurso Especial da Fazenda Nacional não foi conhecido**

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011, 2012

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. ART. 67 DO ANEXO II DO RICARF/2015. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial que aponta como paradigma de divergência acórdão que examine planos fático e jurídico distintos dos analisados no aresto recorrido.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. IMPOSSIBILIDADE.

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

Dessa forma, não vejo razão para reforma da decisão recorrida, pois em consonância com os documentos constantes dos autos, entendo que a posição adotada não merece qualquer retoque, vez que a operação que originou o Ágio LACIM, deu-se entre partes independentes e com os valores do laudo para expectativa de rentabilidade futura condizentes com a amortização do ágio, tal como a legislação autoriza para sua dedução na apuração do IRPJ e da CSLL.

Assim sendo, entendo que deve ser mantida a decisão recorrida que afastou a glosa promovida pela autoridade fiscal a título de despesas de amortização (ágio LACIM fundamentado na expectativa de rentabilidade futura) e despesas de depreciação (ágio fundamentado na MAIS-VALIA), em 2013 e 2014, e, por conseguinte, negado provimento ao recurso de ofício.

Para tanto, adoto, em complemento as minhas razões de decidir, os mesmos fundamentos referentes ao ágio LACIM utilizados no voto da Relatora do v. acórdão 1201-002.357, proferido no processo de autos nº 16682-722.103/2015-36 (e que serviu como fundamento ao acórdão recorrido):

(...)

3.1 ÁGIO LACIM

23. Segundo o TVF, a Autuada, CNPJ 10.917.819/0001-71, foi constituída em 29/05/2009 como Serpa SPE Energia e Participações S/A, pela Votorantim Cimentos S/A e a Votorantim Cimentos N/NE S/A, que lhe atribuíram ativos líquidos; e a razão social foi alterada para Cia de Cimento Portland Lacim - LACIM.

24. O grupo Votorantim, em 07/2010, vendeu a LACIM para a Companhia Nacional de Cimentos Portland - CNCP, então holding do grupo Lafarge, no Brasil.

25. Em 11/2010, a CNPC (controladora) foi incorporada pela LACIM (controlada), com isso, a LACIM passou a ser holding e uma das empresas operacionais do grupo Lafarge, no Brasil.

26. Em 30 e 31/12/2010, outra empresa do grupo, a então subsidiária Lafarge Brasil S/A, CNPJ 61.403.127/0001-46 foi incorporada pela LACIM; e em 30/04/2011, foram incorporadas as subsidiárias Cimento Davi S/A e Fazenda Sete Lagos.

27. Em 17/10/2011, a LACIM alterou a razão social para Lafarge Brasil S/A (nome da subsidiária incorporada).

28. A antiga LACIM, agora Lafarge Brasil S/A é a Autuada.

3.1.1 Operação em 2010. Ágio LACIM

29. A aquisição da LACIM.

30. Em 01/02/2010, o grupo Lafarge (por meio da então CNCP) adquiriu, do grupo Votorantim, unidades de produção e centros de distribuição, no Brasil, em troca de ações correspondentes a 17,28% do capital social e direitos de voto da Cimentos de Portugal SGPS - CIMPOR (em Portugal); estas ações da CIMPOR eram de propriedade da Ladelis SGPS Lda e Financière Lafarge SAS, controladas do grupo Lafarge, sediadas no exterior; essas aquisições se deram:

a. Em 01/02/2010, Contrato de Compra e Venda, pago a 6,10 Euro/ação, entre a compradora CNCP (holding do grupo Lafarge no Brasil) e:

i. a vendedora Ladelis (do grupo Lafarge, domiciliada em Portugal), de 81.407.705 ações ordinárias da CIMPOR;

ii. a vendedora Financière Lafarge (do grupo Lafarge, domiciliada na França), de 34.682.000 ações ordinárias da CIMPOR;

b. Em 03/02/2010, Contrato de Permuta de Ações, entre:

i. entre Votorantim Cimentos S.A. - VC - CNPJ: 01.637.895/0001-32, Votorantim Participações S.A. - VPar - CNPJ: 61.082.582/0001-97 e a Companhia Nacional de Cimentos Portland - CNCP ou Lafarge Brasil- CNPJ: 33.272.576/0001, e Lafarge, (na França);

ii. A CNCP (ou Lafarge Brasil) possuidora das $(81.407.705+34.682.000=)116.089.705$ ações ordinárias da CIMPOR,

1. na primeira permuta - transfere as 116.089.705 ações ordinárias da CIMPOR para Votorantim Cimentos S.A. - VC - CNPJ: 01.637.895/0001-32;

a. Contrapartida, Transferência de Participação: CNCP (ou Lafarge Brasil) transmite e cede à Votorantim Cimentos S.A. - VC - CNPJ: 01.637.895/0001-32 todos os direitos e participação nas ações.

2. na segunda permuta:

a. Votorantim Cimentos S.A. - VC - CNPJ: 01.637.895/0001-32, transmite e cede à CNCP (ou Lafarge Brasil) todos os direitos e participação na totalidade das ações da SPE (recebidos da VC)

i. SPE - foi a S/A constituída no Brasil pela Votorantim Cimentos S.A. - VC - CNPJ: 01.637.895/0001-32, em 17/06/2009, inicialmente denominada Serpa, depois LACIM, CNPJ 10.917.819/0001-71, e depois Lafarge Brasil S/A que é a Autuada.

31. Sintetiza o TVF:

Em suma, a CNCP adquiriu em 01 de fevereiro de 2010, ações ordinárias de emissão da CÍMPOR - Cimentos de Portugal SGPS, S.A., de propriedade de empresas relacionadas no exterior do grupo francês Lafarge (Ladelis e Financière Lafarge). Em 03 de fevereiro de 2010, portanto dois dias após a sua aquisição, transferiu as citadas participações para a Votorantim Cimentos S.A., conforme previsto no Contrato de Permuta de Ações, cuja permuta foi finalizada somente em 19 de julho de 2010, com a transferência das ações da Cia. de Cimento Portland Lacim ("LACIM") composta por ativos e passivos vertidos pelo Grupo Votorantim previamente negociados.

32. A Autuada, incorporou a sua controladora CNCP, que a havia adquirido com ágio, do grupo Votorantim, mediante permuta de ações da CÍMPOR originalmente detidas pela Ladelis e Financière (empresas no exterior, pertencentes ao mesmo grupo Lafarge); estas ações, a CNCP comprou da Ladelis e Financière.

33. Em outras palavras, a CNCP, holding do grupo Lafarge no Brasil, comprou das empresas Ladelis e Financière do mesmo grupo Lafarge, situadas no exterior (e que pagou com emissão de ações, concedendo participação no seu capital dessas empresas no exterior, pertencentes ao mesmo grupo), ações da empresa no exterior CÍMPOR, em 01/02/2010; permutou essas ações com o grupo Votorantim, pela totalidade das ações da Autuada, com ágio, no espaço de tempo de 03/02 a 19/06/2010; em 11/2010, a Autuada incorporou a CNCP e passou a amortizar ágio.

34. Ou ainda, a CNCP adquiriu todas as ações da Autuada, com ágio, mediante permuta com terceiros (Grupo Votorantim) de ações da CÍMPOR que comprou de empresas do grupo Lafarge no exterior (e que pagou com emissão de ações, concedendo participação no seu capital dessas empresas no exterior); com a incorporação reversa da sua única acionista, a Autuada passou a amortizar ágio.

35. Também pode ser explicada a operação da seguinte forma:

- a. O grupo Lafarge tinha, no exterior, entre outras, duas empresas, a Ladelis e a Financière, que detinham ações na CIMPOR, empresa no exterior; o grupo Votorantim, constituiu no Brasil a LACIM, cujos ativos operacionais, pontos de distribuição, etc eram de interesse do grupo Lafarge, cuja holding no Brasil era a CNCP. E a Votorantim tinha interesse nas ações da CIMPOR.
- b. A CNCP emitiu ações aumentando o seu capital social e a Ladelis e a Financière ingressaram como sócias, pagando com as ações da CIMPOR;
- c. A CNCP, no Brasil adquiriu a LACIM com ágio; o pagamento para a Votorantim foi com as ações da CIMPOR.

36. TVF, pág. 3.426:

De acordo com o balanço intermediário datado de 30 de novembro de 2010, aprovado pela AGE de 23/12/2010, a LACIM passou a deter R\$ 421 milhões em investimentos, -Lafarge Brasil, Cimento Davi, Fazenda Sete Lagos e duas pequenas participações no México e um ágio de R\$ 1.606.905.741,03 bilhão, desmembrado em R\$ 1.071.205.365,77 referente à rentabilidade futura da LACIM e R\$ 414.939.122,67 relativos ao ativo imobilizado da LACIM e demais ágios de menor valor.

(...)

A AGE realizada em 15 de julho de 2010 e 19 de julho de 2010 aprovou aumento de capital (da CNCP) através da conversão da dívida que a sociedade tinha perante Ladelis e Financière, no valor total de R\$ 1.701.464.858,00, mediante a emissão de novas ações. (Grifou-se.)

37. Este ágio está dividido em:

3.1.2 Rentabilidade futura - a acusação fiscal é que o ágio decorreu de operações envolvendo partes relacionadas do Grupo Lafarge, e a CIMPOR e o Grupo Votorantim, itens 1 e 2. TFV, págs. 3.428 e 3.432

38. Trata-se da infração EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL INFRAÇÃO: EXCLUSÃO DE ÁGIO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL Ágio de rentabilidade futura de aquisição de participações acionárias, cuja amortização foi indevidamente excluída na determinação do Lucro Real, via lançamento na rubrica RTT, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal. Fato Gerador 31/12/2011, Valor Apurado R\$160.680.804,87 do total de R\$162.198.626,79; Fato Gerador 31/12/2012, Valor Apurado R\$158.177.193,87 do total de R\$159.695.015,79.

39. Consta do TVF que a Autuada foi intimada. sobre os recursos no montante de R\$1.701.464.858,00, pagos pelas ações da CIMPOR, TVF, pág. 3.429:

Solicitamos, ainda, explicar o propósito negocial das operações envolvendo os recebimentos e pagamentos de partes relacionadas lançados nas citadas fichas 52 e 53 da DIPJ 2010 nos valores de RS

1.193.149.291,12 e R\$ 508.315.566,88, pois, os recursos foram registrados inicialmente em financiamentos a curto prazo, em seguida utilizados para aumento de capital e no mesmo ano retornaram aos países de origem.

40. Intimada a empresa informou:

Em sua resposta datada de 16/06/2015, o contribuinte afirmou "As informações prestadas na ficha 52 - Rendimentos Recebidos do Exterior - e na ficha 53 - Pagamentos ao Exterior, tal como informados na DIPJ 2010 apresentada pela Companhia Nacional de Cimentos Portland ("CNCP"), correspondem à operação de conversão de dívida em investimento envolvendo as empresas Ladelis SGPS Ltda., sociedade constituída em Portugal ("Ladelis"), Financière Lafarge SAS, sociedade constituída na França ("Financière Lafarge"), na qualidade de credoras, e a CNCP na qualidade de devedora "Conforme anteriormente informado, a CNCP efetuou a aquisição das ações da Cimpdor, então detidas pela Ladelis e Financière Lafarge, no exercício de 2010. Como a operação de compra e venda foi realizada com pagamento a prazo, a CNCP detinha uma dívida equivalente a R\$1.193.149.291,12 junto à Ladelis e de R\$ 508.315.566,88 junto à Financière Lafarge. Referidas dívidas foram liquidadas em 19/07/2010 mediante a sua conversão em capital da CNCP (com a correspondente emissão de ações da CNCP em favor da Ladelis e da Financière Lafarge), sendo suportadas por operações simultâneas de câmbio contratadas em 19.07.2010".

41. TVF, págs. 3.430:

Nossos comentários - Cabe reforçar que a operação de aquisição de 17,28% das ações da CIMPOR de propriedade das empresas Ladelis e Financière Lafarge pela CNCP, cujas empresas vendedoras e compradora tinham em comum o mesmo controle acionário (negócio intragrupo) em nome do Grupo Lafarge com sede na França.

Desenhou-se uma operação de transferência de ações para sua controlada no Brasil (CNCP) firmando um contrato de compra e venda de ações que previa o seu pagamento em numerário no prazo de 180 dias, sem opção de conversão da dívida assumida em participação acionária. Era de pleno conhecimento dos seus administradores e da sua matriz no exterior, quanto à impossibilidade de honrar tal compromisso utilizando o caixa gerado nas atividades desenvolvidas no Brasil, sem o apoio financeiro do controlador estrangeiro. Assim, é certo que entre partes independentes tais cláusulas não prosperariam, principalmente, por envolver ações de emissão de uma companhia de capital aberto, no caso em tela, a sociedade CIMPOR.

42. Consta do TVF que a aquisição das ações da CIMPOR com ágio, pág. 3.430:

Nos livros contábeis da CNCP, (fls.384/456), as ações da CIMPOR foram inicialmente classificadas em títulos e valores mobiliários, em seguida reclassificadas para a conta devedores diversos e finalmente em contas do ativo não circulante, segregando o ágio de acordo com fundamentação econômica definida pelo contribuinte, tendo como contrapartida a conta de passivo - empréstimos e financiamentos.

43. Tem-se, conforme o Contrato de Compra e Venda descrito, que a CNCP adquiriu da Ladelis e Financière 116.089.705 ações da CIMPOR, por 6,10Euros/ação, o que perfaz 708.147.200,50 Euros.

44. Essa dívida totalizou R\$1.701.464.858,00 (2,14 R\$/Euro).

45. Observação: Verificou-se que os valores do Euro, nas datas 07/2010 e 10/2010, não são compatíveis, porém tal questionamento não consta da autuação, portanto, apenas se aponta tal fato, sem adentrar no mérito.

Fonte: <https://www4.bcb.gov.br/pec/taxas/port/ptaxnpsq.asp>
Cotações de Fechamento do EURO, Código da Moeda: 978, Símbolo da Moeda: EUR, Tipo da Moeda: B, período de 19/07/2010 a 20/07/2010.

Clique para obter a tabela completa (CSV - 2 KB)

Data	Tipo	Taxa ¹		Paridade ²	
		Compra	Venda	Compra	Venda
19/07/2010	B	2,3105	2,3117	1,2947	1,2948
20/07/2010	B	2,2927	2,2939	1,2886	1,2887

1 - Moeda contra Real
2 - Moeda contra US\$

Cotações de Fechamento do EURO, Código da Moeda: 978, Símbolo da Moeda: EUR, Tipo da Moeda: B, período de 28/10/2010 a 02/11/2010.

Clique para obter a tabela completa (CSV - 2 KB)

Data	Tipo	Taxa ¹		Paridade ²	
		Compra	Venda	Compra	Venda
28/10/2010	B	2,3826	2,3839	1,3930	1,3931
29/10/2010	B	2,3654	2,3666	1,3909	1,3910
01/11/2010	B	2,3658	2,3671	1,3887	1,3888

¹ - Moeda contra Real
² - Moeda contra US\$

46. E em 07/2010, a dívida foi convertida em capital da CNCP.

47. Também concluiu o Autuante que "a parte adquirente (CNCP) não suportou qualquer ônus decorrente da operação analisada", entendendo que:

Na verdade, os reais vendedores da participação da CIMPOR ao Grupo Votorantim foram às empresas Ladelis e Financière Lafarge, do mesmo grupo econômico liderado pela Lafarge situada na França. Ou seja, os ativos foram efetivamente permutados pelas empresas Ladelis e Financière Lafarge e o Grupo Votorantim, desse modo o suposto ágio gerado na operação de permuta de ações seria reconhecido no exterior.

48. E concluiu, pág. 3.431

Dessa forma, classificamos o ágio apurado na operação analisada e desmembrado no item seguinte do presente Termo, como ágio do exterior (internalização do ágio), ou seja, é o ágio cujo real adquirente, entendido como a parte que suportou o ônus, encontra-se situado no exterior. Assim, não cabe o aproveitamento do suposto ágio que inclui o

valor alocado fundamentado por rentabilidade futura, inicialmente registrado na CNCP e transferido para antiga LACIM, cuja amortização reduziu as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL da atual Lafarge Brasil nos anos de 2011 e 2012, nos valores de R\$ 160.680.804,87 e R\$ 158.177.193,87, respectivamente, após a operação societária denominada "incorporação às avessas", em desacordo com os termos do artigo 20 do Decreto Lei 1.598/77 e do artigo 7º da Lei 9.532/97

49. Sobre o ágio na permuta de ações da Autuada com as da CIMPOR, consta do TVF, pág. 3.432:

Solicitamos, também, uma via do Laudo de Avaliação que comprovasse e demonstrasse os valores e os fundamentos econômicos do ágio (Decreto - Lei nº 1.598/77, art. 20, par. 3º), registrado contabilmente na incorporada Companhia Nacional de Cimento Portland (CNCP), lançado na ficha 36 A - Ativo - Balanço Patrimonial (DIPJ 2010 ND 001432093) na linha 54 - Outras. Conciliar com os valores reportados na sua Carta nº 066/2014, cujo demonstrativo encontra-se em anexo ao Termo de Intimação, demonstrando o valor da operação no valor de R\$ 1.681.408.460,00, cujo ágio apurado foi desmembrado em R\$ 1.071.205.366,10 fundamentado pela expectativa de rentabilidade futura e R\$ 414.939.122,67 fundamentado pela diferença entre o valor de mercado e o valor contábil dos bens. Tais valores estariam divergentes da citada DIPJ. (Grifou-se.)

O contribuinte forneceu uma planilha em Excel denominada "Balanço patrimonial da LACIM utilizado na apuração do lançamento efetuado em 2010", apresentando um saldo denominado ativo líquido adquirido em 19/07/2010 no valor de R\$ 210.454.594,85.

O contribuinte forneceu um laudo, (fls.894/904), denominado "Alocação do Preço de Compra Preliminar Aquisição da Lacim preparado pela consultoria Mazars datado de 19 de julho de 2010 informando "Este resumo executivo apresenta a nossa conclusão sobre a estimativa do valor justo de determinados ativos tangíveis e bens intangíveis em relação à Alocação do preço de Compra da Lacim, de acordo com as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (International Financial Reporting Standards - "IFRS"), em 19/07/2010".

Custo da Combinação de negócios em 19/07/2010

(...)

Reconciliação do ágio (goodwill)

Alocação do preço de aquisição (em Reais) - 19/07/2010

Preço de compra	1.681.408.343
Valor líquido do ativo	210.454.595
Preço de compra excedente	1.470.953.748

50. A definição de ágio é a diferença entre o valor pago e o custo do bem adquirido.

51. Na operação de permuta com o grupo Votorantim, o ágio foi calculado pela diferença entre o valor contábil do PL da LACIM e o valor da Lacim no Laudo de Avaliação (composto de estimativa de resultados futuros e valorização do imobilizado).

52. O pressuposto é que a CNCP pagou o valor constante do Laudo.

53. Este pagamento se deu com as ações da CIMPOR, que consta serem ações negociadas na bolsa em Lisboa que na operação de compra e venda foram avaliadas em 708.147.200,50 Euros, ou R\$1.701.464.858,00.

54. Relata o TVF que o valor da operação foi R\$1.681.408.460,00 e o ágio R\$1.470.953.748,00, composto de R\$414.939.123 de incremento dos ativos e R\$1.071.205.365 relativo a expectativa de rentabilidade futura.

55. Conclusão: o valor do ágio está coerente com os dados apresentados.

3.1.3 Imobilizado da LACIM a preço de mercado, em 31/10/2010 a acusação fiscal é que não há comprovação deste ágio, TVF, item 3, pág. 3.434:

56. Trata-se da infração: DEPRECIÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO, INFRAÇÃO: DESPESA DE DEPRECIÇÃO SOBRE A PARCELA DO ÁGIO AMORTIZADO E ALOCADO AO ATIVO IMOBILIZADO, Depreciação apurada, proveniente da parcela do ágio de aquisição de participação acionária, registrado no ativo imobilizado, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo. Fato Gerador 31/12/2011, Valor Apurado R\$ 26.072.184,39) e Fato gerador 31/12/2012, Valor Apurado R\$18.403.309,81.

57. Descreveu o TVF, pág. 3.425:

O laudo de avaliação preparado por empresa especializada apresenta um escopo de trabalho bastante restrito, limitando a descrição dos ativos e passivos e ajustes reportados fornecidos pelo Grupo Votorantim. O escopo não abrangeu a avaliação do ativo fixo a valor de mercado, inventário do ativo fixo, e do estoque, validação ou confirmação de saldos.

58. E pág. 3.435:

Portanto, concluímos que os valores do ágio alocados ao grupo ativo imobilizado foram calculados exclusivamente pelo departamento DEC da Lafarge e não teve a participação de empresa especializada e autônoma que apurasse a diferença entre o valor de mercado e o valor contábil dos ativos tangíveis, previsto no art. 8º da lei 6.404/76. Em resumo, nada foi analisado. De fato, o citado laudo de avaliação produzido pela MAZARS apenas compilou o valor calculado por especialista interno da Lafarge, pois afirma "O especialista concluiu que o valor justo destes ativos era de 233,5 milhões de euros, implicando, portanto, um incremento de 179,7 milhões de euros", representando um montante de R\$ 414.939.124,18, ou seja, ninguém confirmou (analisou) efetivamente as premissas e metodologias adotadas. Portanto, a resposta do contribuinte descrita no parágrafo anterior não é verdadeira.

Na medida em que o único documento independente produzido foi o citado laudo, não existe uma lista individual dos ativos tangíveis reavaliados, demonstrando a apuração a valor de mercado dos ativos tangíveis e a sua comparação com os valores contábeis.

Dessa forma, o valor do ágio alocado na conta Ágio da LACIM/Imobilizado no valor de R\$ 414.939.124,18 não atendeu ao

disposto no Decreto Lei nº 1.598/77, art. 20, §2º, alínea a, pois o contribuinte não comprovou o valor de mercado do ativo tangível e conseqüentemente o fundamento econômico indicado.

Assim, como descrito no tópico V da Análise da Documentação Fornecida, do presente Termo, a despesa de depreciação dos ativos tangíveis nos valores de R\$ 7.668.289,53 (competência de 2010 contabilizada em 2011), R\$ 18.403.894,86 (ano-calendário de 2011) e R\$ 18.403.309,81 (ano-calendário de 2012), que reduziram as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL nos referidos anos, estão sendo glosadas.

59. A Recorrente aponta que além do laudo Mazars, também foi apresentado laudo elaborado pela Apsis; o Laudo Apsis, (doc. 20 da impugnação, págs. 4.006/4.147), com data base 19/07/2010, se refere à "Determinação do valor de mercado do ativo imobilizado, para fins de alocação da parcela do ágio apurado na aquisição da LACIM, representada pela mais valia do imobilizado" e contém minuciosa listagem dos ativos da sociedade adquirida e indicando, de forma individualizada, a identificação do ativo, seu valor de mercado e sua vida útil.

60. Às págs. 1230/1242, constam Laudos de Avaliação, a valores contábeis, em 31/12/2009, dos ativos conferidos pela Votorantim Cimentos N/NE S.A e pela Votorantim Cimentos Brasil S/A, à LACIM.

61. Já o Laudo Mazars de págs. 2.455/2.515, se refere ao valor econômico da Lafarge Brasil S/A, no contexto da pretendida operação de incorporação desta pela LACIM; o Laudo de avaliação da LACIM de págs. 2.516/, data base 30/10/2010, foi no contexto da mesma operação de incorporação.

64. Esta relatora entende que a situação nos presentes autos não se amolda ao Acórdão supra o grupo Lafarge visava ampliar suas atividades no Brasil; assim a lógica foi de que a holding CNCP adquirisse a LACIM (empresa sediada no Brasil) as empresas do grupo situadas no exterior, a Ladelis e a Financière, integralizaram o capital da CNCP com as ações da CIMPOR, portanto, não efetuaram o investimento na LACIM a holding do grupo Lafarge no Brasil, adquiriu e passou a controlar os ativos da LACIM (mediante a permuta descrita), também situados no Brasil, o que era o objetivo das operações.

65. A outra alternativa seria as empresas do grupo situadas no exterior, a Ladelis e a Financière, detentoras das ações da CIMPOR, permutarem essas ações pelas da LACIM, com o grupo Votorantim, quando o ágio resultaria nelas; e em seguida, o aumento de capital da CNCP, a fim de que a LACIM terminasse sob controle da holding no Brasil, já que seus ativos aqui se encontram nesse caso, o ágio seria registrado no exterior.

66. Portanto, havia dois caminhos a seguir para o objetivo desejado, a opção pelo primeiro deles resultou em vantagem tributária, porém, não se pode

negar que foi baseada em objetivo negocial e não uma opção apenas fundamentada na possibilidade de amortização do ágio”.

Portanto, oriento meu voto no sentido de negar provimento ao Recurso de Ofício.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Conforme já mencionado, o Recurso Voluntário tem como objeto parte da decisão recorrida que não admitiu a amortização do denominado ágio Mauá, por considerar que esse foi gerado e aproveitado dentro de um mesmo grupo empresarial, sem a intervenção de terceiros, e, ainda, porque desta operação não resultou alteração em participação societária das empresas envolvidas.

Em suas razões recursais, a Recorrente, buscando a reforma parcial do acórdão de piso, apresentou argumentos em sede de preliminar e de mérito, os quais passo a analisar.

Preliminarmente

Nulidade do lançamento em razão da não aplicação da LINDB

A Recorrente aduziu que, a conduta por ela adotada, observou jurisprudência administrativa majoritária existente à época dos fatos acerca da validade da dedução das despesas de amortização de ágio, desde que praticadas de acordo com as normas legais, e que as operações societárias e planejamentos tributários não eram inoponíveis ao Fisco. Isso, por si só, evidenciaria a improcedência da autuação fiscal nos termos do art. 24 da Lei nº 13.655/2018 (LINDB),

Tal artigo dispõe o seguinte:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

Assim, o artigo 24 da LINDB dirige-se à revisão de ato, processo ou norma emanados da Administração, bem como de contrato ou ajuste entabulados entre a Administração e o particular, não se aplicando ao lançamento fiscal, já que este não se ocupa da revisão de atos administrativos e não declara a invalidade de ato ou de situação plenamente constituída. A edição de normas gerais em matéria tributária é matéria reservada à lei complementar.

Porém, o tema não demanda maiores digressões com a edição da Súmula CARF nº 169, com eficácia vinculante, que firmou entendimento de que aquele dispositivo “não se aplica ao processo administrativo fiscal”.

Assim, rejeita-se a preliminar arguida.

DECADÊNCIA

Afirma a Recorrente que em 2018 (27/11/2018), já teria ocorrido a preclusão do direito de a autoridade fiscal questionar a legitimidade e a legalidade de despesas relativas aos ágios gerados em 2002 (ágio Mauá) e 2010 (ágio LACIM).

Portanto, o Fisco não poderia efetuar os lançamentos de ofício, sobre fatos pretéritos, já consumados no tempo em razão do decurso do prazo decadencial, para alcançar os efeitos decorrentes desses fatos, em períodos subsequentes (amortização do ágio em 2013 e 2014).

Entretanto, não há como prosperar a preliminar aventada de que o Fisco não poderia efetuar os lançamentos de ofício, sobre fatos pretéritos, já consumados no tempo em razão do decurso do prazo decadencial, para alcançar os efeitos decorrentes desses fatos, em períodos subsequentes (amortização do ágio em 2013 e 2014).

Afinal, embora o ágio tenha sido gerado em 2002 e em 2010, os correspondentes efeitos tributários só ocorreram nos anos-calendário de 2013 e 2014, períodos de apuração não alcançados pelo prazo decadencial de cinco anos, uma vez que a ciência dos presentes autos de infração ocorreu em 27/11/2018.

Aplica-se, pois, ao caso a Súmula CARF nº 116.

Súmula CARF nº 116:

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Portanto, rejeito a preliminar de decadência.

MÉRITO

A Recorrente argumentou ter direito à dedução da despesa com a amortização da parcela de ágio de aquisição da participação acionária, em 2002 da Cimento Mauá pela CNCP.

Todavia, em que pese a Recorrente alegar que a CNCP adquiriu o investimento na Mauá com pagamento de preço, tendo apurado ágio, entendo que não houve o efetivo sacrifício patrimonial, nem tampouco, a alteração no patrimônio do grupo formado pela controladora Lafarge S/A, na França, e CNCP e Mauá, suas controladas, no Brasil, como se comprova pelos documentos acostados aos autos. Explico.

Nesse ponto, a autoridade lançadora quando essa adverte que, ao final do processo, a Lafarge S.A. que participava de Mauá de forma direta (7,28%) e indireta (83,72%) após a alienação da participação direta para a CNCP, **continuou a manter o controle de Mauá, agora de**

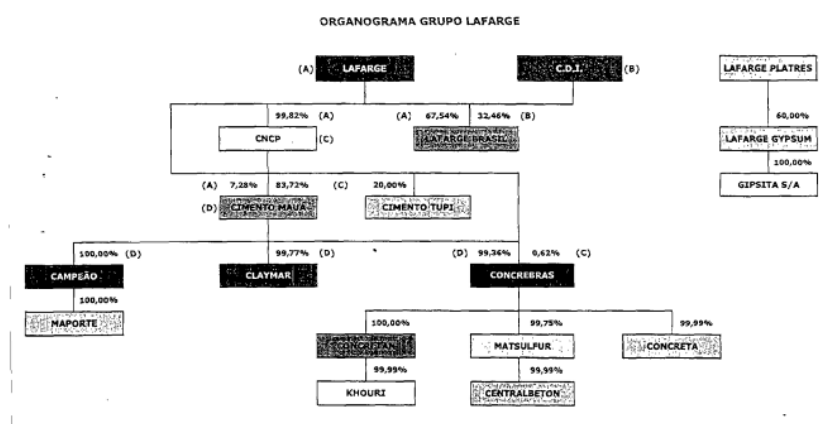
forma integralmente indireta. Ou seja, para fins do grupo econômico nada foi alterado, exceto o registro de um ágio interno pela CNCP.

Isso fez com que a operação, de fato, gerasse um ágio interno intragrupo, reconhecido pela CNCP, no valor de R\$ 39.595.370,12, que passou a partir da incorporação de Mauá a ser amortizado fiscalmente em janeiro de 2011 pelo prazo de 60 meses, reduzindo as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no valor de R\$ 1.517.821,92, acrescida da exclusão no cálculo do lucro real do ágio já amortizado anteriormente na apuração da CSLL e controlado na parte B LALUR — rubrica - Realização Ágio CNCP x MAUÁ (e-LALUR em 2014) nos anos de 2013 e 2014, no valor de R\$ 6.401.251,56.

Então, sendo este ágio interno, um ágio fabricado, sem substância, a princípio, não deve ser aproveitado para fins fiscais. Logo, entendo que deve ser mantida a glosa a despesas de amortização do Ágio MAUÁ deduzidas indevidamente pela Recorrente, tal como descrito no Termo de Verificação Fiscal, cujo trecho (e-fls. 3573 e seguintes) segue reproduzido:

6. Ágio apurado na aquisição de participação no Cimento Mauá S.A.

Refere-se à venda de 7,28% das ações ordinárias de Cimento Mauá S.A. (“Mauá”) conduzida pela Lafarge S.A., empresa controladora situada na França (vendedora) em 29 de novembro de 2002, e tendo como empresa compradora, a Companhia Nacional de Cimento Portland S.A. - CNCPJ: 33.272.576/0001-67, todas do mesmo grupo econômico.



Conforme demonstrado no organograma acima, a Lafarge S.A., à época, era a controladora direta e indireta de ambas as empresas envolvidas na negociação (CNCP e Mauá). Foi fornecido um laudo de avaliação (Doc. 28 e 29), embora preparado posteriormente à realização da operação, como indicado no seu item II – Documentação Suporte do Referido Laudo, supostamente suportaria o preço negociado, contudo não se trata de negócio conduzido entre partes independentes, caracterizado por aqueles ocorridos entre partes sob controle administrativo diverso, isto é, quando o negócio acontece em situação de *arms length* (princípio de preço sem interferência).

Ao final do processo, a Lafarge S.A. que participava de Mauá de forma direta (7,28%) e indireta (83,72%) após a alienação da participação direta para a “CNCP”, continuou a manter o controle de Mauá, agora de forma integralmente indireta. Ou seja, **para fins do**

grupo econômico nada foi alterado, exceto o registro de um ágio interno pela “CNCP”.

A operação gerou um ágio intragrupo reconhecido pela “CNCP”, no valor de R\$ 39.595.370,12, (Doc. 29), que passou a partir da incorporação de Mauá a ser amortizado fiscalmente em janeiro de 2011 pelo prazo de 60 meses, reduzindo as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no valor de R\$ 1.517.821,92, acrescida da exclusão no cálculo do lucro real do ágio já amortizado anteriormente na apuração da CSLL e controlado na parte B LALUR – rubrica - Realização Ágio CNCP x MAUÁ (e-LALUR em 2014) nos anos de 2013 e 2014, no valor de R\$ 6.401.251,56.

Entendemos tratar-se de ágio intragrupo, cuja amortização fiscal e a sua exclusão no LALUR e na base de cálculo da CSLL realizada nos anos de 2013 e 2014 está em desacordo com as condições descritas no artigo 386 do RIR/99.

Assim, as despesas provenientes da amortização do ágio que reduziram as bases de cálculo do IRPJ nos valores de R\$ 1.517.821,92 e R\$ 6.401.251,56 (exclusão na apuração do Lucro Real) e da CSLL no valor de R\$ 1.517.821,92, são inexistentes, e mesmo que fossem existentes, seriam despesas não necessárias, e, portanto, não dedutíveis.

Ademais, importante se faz destacar, que a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao manter o Acórdão nº 1201-002.357 (nº 16682.722013/2015-36) que cuidou dos mesmos ágios ora em discussão, negou provimento ao recurso especial no contribuinte e reconheceu a legalidade da autuação relativa ao ágio Mauá por se tratar de ágio interno (Acórdão nº 9101-006.994, em 4 de junho de 2024).

Reproduzo ainda a ementa da decisão:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2011, 2012 RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. ART. 67 DO ANEXO II DO RICARF/2015. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial que aponta como paradigma de divergência acórdão que examine planos fático e jurídico distintos dos analisados no aresto recorrido.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. IMPOSSIBILIDADE.

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

Do voto condutor da referida decisão, transcrevo os seguintes excertos pinçados do voto condutor da referida decisão (Relator: Fernando Brasil de Oliveira Pinto) em complemento aos meus fundamentos:

“(…)

Sobre a caracterização do “Ágio MAUÁ” como um ágio interno, i.e., gerado entre partes relacionadas, trata-se efetivamente de questão incontroversa, pois a própria recorrente argumenta, em seu recurso especial, que “o mero registro de

ágio a partir de negociações realizadas entre partes relacionadas não pode implicar a sua ilegitimidade”, não havendo qualquer contestação quanto ao laudo apresentado pelo Contribuinte para justificar o surgimento do ágio.

“(…)

2 MÉRITO

2.1 ÁGIO GERADO ENTRE PARTES RELACIONADAS

Acerca deste tema, peço vênha para adotar o mesmo posicionamento que já externei por ocasião do citado Acórdão nº 9101-006.462, do qual fui relator.

E, antes de adentrar o mérito, cumpre destacar que o Apelo Especial dirigido a esta Câmara Superior não representa terceira instância de contencioso administrativo. Nesse sentido, a presente análise de mérito limita-se a dirimir o conflito jurisprudencial exposto, nos estritos limites em que o dissídio jurisprudencial restou admitido.

Especificamente acerca da possibilidade, ou não, de amortização do dito “ágio interno”, tratando-se de operações desse jaez entre partes relacionadas, alinhando-me ao entendimento da Conselheira Adriana Gomes Rêgo no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.388(“Caso Gerdau”) – confirmado, por maioria de votos, em recente julgado (Acórdão nº 9101-005.778, de 03/09/2021) - cujos fundamentos, aqui adotados, refutam os argumentos da ora Recorrente e confirmam a decisão recorrida:

“O argumento de que como o legislador não vedou o ágio surgido de operações intragrupo, tudo seria possível, é mais absurdo ainda, porque a Lei nº 9.532, de 1997 trata expressamente de participações adquiridas com ágio ou deságio e ágio pressupõe um pagamento (ou que se arque com um dispêndio) maior do que um valor contabilizado (como deságio pressupõe pagamento a menor), reforçando-se ainda, quando o caput do art. 7º faz referência ao Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, o qual, também de forma expressa, define o ágio como diferença entre custo de aquisição e o valor do PL ao tempo dessa aquisição:

Lei nº 9.532, de 1997

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

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

avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998) .(Negritei)

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

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

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

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

É oportuno registrar que não se está aqui a ampliar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL [...] mas simplesmente interpretando o que dispôs o legislador. E nem mesmo a se fazer uma interpretação econômica dos fatos ou da lei. É que não faz o menor sentido tratar como “custo” o que não representou qualquer dispêndio! Até ousar dizer que o que está a se fazer aqui é uma interpretação literal da lei, porque sequer consigo vislumbrar custo diferente de dispêndio e dispêndio diferente de se arcar com um ônus.

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

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

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

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

11.7.1 – Introdução e Conceito Os investimentos, como já vimos, são registrados pelo valor da equivalência patrimonial e, nos casos em que os investimentos foram feitos por meio de subscrições em empresas coligadas ou controladas, formadas pela própria

investidora, não surge normalmente qualquer ágio ou deságio. Veja-se, todavia, caso especial no item 11.7.6.

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

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

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

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

11.7.3 Determinação do Valor do Ágio ou Deságio

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

b) DATA-BASE

Na prática, esse tipo de negociação é usualmente um processo prolongado, levando, às vezes, a meses de debates até a conclusão das negociações. A data-base da contabilização da compra é a da efetiva transmissão dos direitos de tais ações aos novos acionistas; a partir dela, passam a usufruir dos lucros gerados e das demais vantagens patrimoniais.[...]

11.7.4 Natureza e Origem do Ágio ou Deságio

[...]

c) ÁGIO POR VALOR DE RENTABILIDADE FUTURA

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

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

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

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

11.7.5 Amortização do Ágio ou Deságio

CONTABILIZAÇÃO

V – Amortização do ágio (deságio) por valor de rentabilidade futura
O ágio pago por expectativa de lucros futuros da coligada ou controlada deve ser amortizado dentro do período pelo qual se pagou por tais futuros lucros, ou seja, contra os resultados dos exercícios considerados na projeção dos lucros estimados que justifiquem o ágio. O fundamento aqui é o de que, na verdade, as receitas equivalentes aos lucros da coligada ou controlada não representam um lucro efetivo, já que a investidora pagou por eles antecipadamente, devendo, portanto, baixar o ágio contra essas receitas.

Suponha que uma empresa tenha pagado pelas ações adquiridas um valor adicional ao do patrimônio líquido de \$ 200.000, correspondente a sua participação nos lucros dos 10 anos seguintes da empresa adquirida. Nesse caso, tal ágio deverá ser amortizado na base de 10% ao ano. (Todavia, se os lucros previstos pelos quais se pagou o ágio não forem projetados em uma base uniforme de ano para ano, a amortização deverá acompanhar essa evolução proporcionalmente).[...]

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

[...].

11.7.6 Ágio na Subscrição

[...]

por outro lado, vimos nos itens anteriores ao 11.7 que surge o ágio ou deságio somente quando uma empresa adquire ações ou quotas de

uma empresa já existente, pela diferença entre o valor pago a terceiros e o valor patrimonial de tais ações ou quotas adquiridas dos antigos acionistas ou quotistas.

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

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

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

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

É de se observar, ainda, que mesmo na subscrição de ações, fala-se **em preço e pagamento** de valor.

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

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

temporal, ou pela utilização de sociedades de participação denominadas ‘casca’, com finalidade meramente elisiva.

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

IV – os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada

V – o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos.” (Grifei)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Objetivo

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

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

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

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

.....

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

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

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

E não é só isso: até este voto do acórdão recorrido, a jurisprudência do CARF também trilhava o mesmo caminho, isto é, o CARF não admitia a dedutibilidade da amortização de ágio surgido em operações internas ao grupo econômico, nem com o uso de empresas veículos, conforme acórdãos trazidos pela Fazenda em seu Recurso, todos de decisões unânimes na matéria ágio: 101-96724, 103-23.290, 105-17.219.

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

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

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

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

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

Art. 20. O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

II - mais ou menos-valia, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor de que trata o inciso I do caput; e (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

III - ágio por rentabilidade futura (goodwill), que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores de que

tratam os incisos I e II do caput. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)(Vigência)

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

Além disso, as situações em que o Método da Equivalência Patrimonial se torna obrigatório também foram alteradas, o que tem influência direta sobre a necessidade ou não de se determinar a existência de ágio.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Pelas razões expostas, não há como prosperar o Apelo do Sujeito Passivo.

3 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e por **CONHECER do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO**".

Contudo, apesar de adotar a decisão em mencionada, quero deixar claro, como destacou o ex- Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, no voto condutor do Acórdão nº 1201-006.994 (Data da Sessão: 10/09/ 2024), *"há ágios internos e ágios internos", de modo que se torna fundamental a análise do contexto fático de geração daquele ágio para que possamos determinar quais serão as consequências tributárias cabíveis*", não sendo possível "falar de antemão que qualquer ágio interno deverá ser dedutível para fins de apuração de IRPJ e CSLL, assim como tampouco é possível falar que qualquer ágio interno possui caráter fraudulento ou simulatório".

Reproduzo trecho de seu voto:

Assim, "há ágios internos e ágios internos", de modo que se torna fundamental a análise do contexto fático de geração daquele ágio para que possamos determinar quais serão as consequências tributárias cabíveis.

(...)

Diante de tal cenário, apresento aqui alguns argumentos para defender a possibilidade de amortização fiscal de ágios internos legítimos.

(...)

Ainda, o art. 8º da Lei 9.532/97 afirma que a dedutibilidade fiscal do ágio aplica se, inclusive, nos casos em que: (i) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido e (ii) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária. Destaque-se que o último item autoriza em lei a realização de incorporação às avessas (incorporação da investidora pela investida).

A realização de operações societárias que impliquem na geração de ágio ocorre tanto entre sociedades independentes quanto entre sociedades ligadas. No que tange às operações entre sociedades ligadas, há que se analisar se tais operações são efetuadas nos padrões do mercado.

Sobre o tratamento tributário das operações entre pessoas ligadas, Edmar Oliveira Andrade Filho adverte que:

"As leis tributárias devotam especial atenção às operações realizadas por sujeito passivo com pessoas ligadas (art. 465 do RIR/99) ou partes relacionadas. O espectro significativo destas expressões é amplo e variado; são consideradas pessoas ligadas às sociedades coligadas (art. 243, §1º, da Lei n. 6.404/76) ou controladas (§2º) e também as pessoas que, por

determinação legal, sejam consideradas “interdependentes”, interligadas” ou vinculadas¹ .

Prossegue, ainda, o referido autor:

“As partes relacionadas podem fazer o que a lei não proíbe, ou não fazê-lo nas mesmas condições que contratariam com terceiros independentes; as pessoas jurídicas são distintas das pessoas físicas, cabendo unicamente à lei restringir a densidade normativa deste princípio jurídico. As citadas normas de bloqueio existem para eliminar os efeitos das operações realizadas fora do âmbito do princípio da equidade ou do ‘dealing at arms length’² .

Assim, não há proibição nas normas tributárias para a ocorrência de operações societárias entre empresas vinculadas com a geração de ágio, no entanto, tal ágio deve ter substância econômica, sendo devidamente fundamentado economicamente.

Nesse sentido, Edmar Oliveira Andrade Filho menciona que:

“o ágio não é inventado a partir do nada; ele é parte integrante do preço de aquisição de participações societárias e, portanto, para que ele surja são sacrificados ativos ou assumidas obrigações por parte do adquirente”³ .

Afirma, ainda, o referido autor:

“a menos que o ágio não seja fruto de uma operação legítima (sincera e devidamente documentada), não cabe às autoridades fiscais contestarem a sua existência e os respectivos efeitos, salvo em caso de fraude, sonegação ou conluio”⁴ .

Dessa forma, desde que o ágio tenha se originado de uma operação legítima na qual houve o efetivo pagamento com o sacrifício de um ativo ou com a assunção de obrigações, e esteja devidamente fundamentado, não há óbice de que tal ágio tenha se originado de uma operação com pessoa ligada.

(...)

Logo temos que não existem restrições para a criação de ágio em operações societárias entre empresas ligadas e a tal ágio será dedutível desde que o mesmo esteja devidamente fundamentado economicamente, bem como exista transferência financeira que dê origem a tal ágio.

(...)

¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Estudos e Pareceres sobre Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. São Paulo : MP Editora, 2007. p. 49-50

² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Estudos e Pareceres sobre Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. São Paulo : MP Editora, 2007. p. 50-51

³ 3 ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das Empresas. 3 ed. São Paulo : Atlas, 2006. p. 380-2.

⁴ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das Empresas. 3 ed. São Paulo : Atlas, 2006. p. 380-2

Dessa forma, diante da ausência de vedação legal, seria possível a aquisição de investimento com ágio em operações com partes dependentes até a edição da Lei n. 12.973/14, sendo a amortização de tal ágio possível após o cumprimento dos requisitos do artigo 7º da Lei nº9.532/97.

Diante de tal cenário, pode surgir a dúvida: então todo ágio interno originado de operação de aquisição de participação societária anterior à edição da Lei n. 12.973/14 é válido?

Mais uma vez, é importante pontuar que nem tanto ao mar, nem tanto à terra.

É relevante ter em mente que inexistia proibição legal ao registro do ágio em operações entre partes dependentes até a Lei n. 12.973/14. Mas por óbvio não são válidos os ágios internos que foram gerados com base em fraude, dolo ou simulação, devidamente comprovados pela autoridade fiscal.

Há operações e operações que podem resultar em ágio interno. Não há que se ter o preconceito por si só pelo fato de existir um ágio interno. Mas os ágios que foram formados com base em operações comprovadamente fraudulentas devem ser combatidos.

Para demonstrar a existência de ágio interno com causa ou real sob o aspecto tributário, Marcos Takata cita uma série de exemplos em que há ágio devidamente apurado em relações entre partes dependentes. Nessa linha, assinala o referido autor:

“14. Suponha-se que haja aumento de capital de uma sociedade e um dos sócios ou acionistas não o subscreva, sendo integralmente subscrito pelo outro sócio ou acionista (por exemplo, o controlador). Como a empresa em que se organiza a sociedade vale mais que seu valor contábil, o sócio ou acionista que subscrever o aumento de capital daquela irá apurar ágio no aumento de sua participação societária, para que não haja diluição injustificada do outro sócio ou acionista. É um exemplo de ágio interno real ou com causa sob o aspecto jurídico tributário. Há efetividade ou significado econômico nesse ágio.

14.1. Imagine-se um negócio de aquisição entre duas controladas, ambas com o mesmo controlador. É a aquisição horizontal. Ou seja, uma controlada adquire participação em outra controlada, irmão ou “prima” (as duas têm o mesmo controlador). O investimento adquirido é de tal monta que ele deve ser avaliado pelo MEP. Tal aquisição é feita pela controlada de minoritários da outra controlada. Nessa operação pode ser gerado ágio. Há justificativa ou efetividade econômica nesse ágio. Outro exemplo de ágio interno real ou com causa, nomeadamente sob a esfera tributária.

14.2. Mais. Conjecture-se que o negócio entre duas controladas, como descrito acima, seja de aquisição integral das ações da outra controlada, i.e., seja uma incorporação de ações. Na medida em que a controlada que

tem suas ações incorporadas possuam minoritários que não sejam os mesmos da controladora (que é de ambas), aqui também pode ser gerado ágio. Este ágio tem significado ou justificativa econômica. É caso de ágio interno real ou com causa, nomeadamente sob o aspecto jurídico-tributário (...)

14.3. Cogite-se de uma pessoa jurídica que resolva incorporar as ações de uma controlada. Esta possui minoritários (outros acionistas que não do grupo). Também aqui, se a investida vale mais que seu valor contábil(e, quiçá, que o valor justo líquido de seus ativos), a relação de substituição de ações pode se dar com base no valor econômico da investida (e da investidora), e a incorporação de ações pode vir a ser feita por esse valor econômico (um critério de avaliação) da investida. Haverá um ágio no investimento, pago pela incorporadora de ações, através da emissão de ações entregues aos novos acionistas da incorporadora de ações (antigos acionistas da que teve as ações incorporadas) – leia-se, aos minoritários, diretos ou indiretos. (...) É inegável que esse ágio tem causa, é efetivo ou real, sob o aspecto jurídico-tributário”⁵.

Como se observa a partir dos exemplos trazidos por Marcos Takata, “há ágios internos e ágios internos”.

Na mesma linha, Ricardo Mariz de Oliveira nos traz outro exemplo de um ágio interno válido ao afirmar que:

“Porém, há, sim, situações em que se justifica ágio dentro de um grupo de empresas, como, por exemplo, e em tese, quando uma pessoa jurídica subscreva capital de outra cujo controlador seja a mesma pessoa física ou jurídica que a controle, mas cujas pessoas jurídicas (a que aumenta o capital e a que o subscreva) tenham acionistas minoritários distintos entre elas, hipótese que ocorre comumente quando se trata de companhias abertas.”⁶

Assim, a princípio, haveria uma série de operações que geram efetivamente um ágio interno, ainda que elas se deem entre partes relacionadas. Contudo, conforme já demonstrado, não é o caso dos autos dada a ausência de substância econômica, sem o efetivo dispêndio e transferência do patrimônio à pessoa jurídica que foi incorporada.

Ressalvo, que o tema ainda é bastante controvertido, bastando uma rápida pesquisa para se verificar que inúmeros processos são decididos por voto de qualidade. Todavia, cito algumas ementas de decisões que seguem a linha ora defendida:

⁵ TAKATA, Marcos Shiguelo. Ágio Interno sem Causa ou “Artificial” e Ágio Interno com Causa ou Real – Distinções Necessárias. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel. Controvérsias Jurídico Contábeis. 3º volume. São Paulo: Dialética, 2012. p. 194-214.

⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Questões Atuais sobre o Ágio. Ágio Interno – Rentabilidade Futura e Intangível – Dedutibilidade das Amortizações – As Inter-relações entre a Contabilidade e o Direito. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel. Controvérsias Jurídico-Contábeis. 2º volume. São Paulo: Dialética, 2011. p. 232.

ÁGIO INTERNO - NÃO DEDUTIBILIDADE Não é dedutível a amortização de ágio interno das bases de cálculo do imposto de renda e da contribuição social a partir de reorganização de empresas sob controle comum, isto é, formado por meio de transações entre entidades submetidas a controle comum, dada a ausência de substância econômica. (...) – (Acórdão nº 1401-007.313, Relator: Fernando Augusto Carvalho de Souza, Data da Sessão : 18/11/2024)

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. INDEDUTIBILIDADE. Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada. (...) – (Acórdão nº 1201-007.048, Relator: José Eduardo Genero Serra, Data da Sessão : 09/10/2024)

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. INDEDUTIBILIDADE. Não é dedutível a amortização de ágio interno, isto é, formado por meio de transações entre entidades submetidas a controle comum. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NO ÂMBITO DA APURAÇÃO DA CSLL. Inexiste qualquer especificidade a ensejar resultado diferenciado na apuração da base de cálculo da CSLL decorrente da glosa de amortização do ágio que reduziu indevidamente as bases tributáveis da Contribuinte.(...) - (Acórdão nº 1102-001.529, Relator: Fredy José Gomes de Albuquerque, Redator Designado: Fernando Beltcher da Silva, Data da Sessão: 10/10/2024)

Assim sendo, entendo que os documentos constantes nos autos indicam, que no caso do “ágio Mauá”, como bem entendeu a fiscalização, realmente, se caracteriza como “ágio interno” por não ter sido resultante de um custo efetivamente incorrido mediante desembolso de caixa e transferência de numerário.

Em tempo o caso, a situação anterior à operação de compra e venda era: Lafarge S/A, na França, 99,82% da CNCP e 100% da Mauá (diretamente 7,28% e indiretamente via CNCP 83,72%); após a compra e venda, 99,82% da CNCP e 100% da Mauá (100% via CNCP); depois da incorporação, 99,82% da CNCP (com a Mauá incorporada). Como se vê, não houve alteração no patrimônio do grupo formado pela controladora Lafarge S/A, na França, e CNCP e Mauá, suas controladas, no Brasil.

Portanto, entendo que deve ser mantida a indedutibilidade das despesas alusivas à amortização do ágio Mauá.

TRATAMENTO ESPECÍFICO PARA O CSLL

No que diz respeito à aplicação da legislação do IRPJ, a Recorrente alega que o auto de infração referente à CSLL deveria ser cancelado, “uma vez que a legislação sobre os critérios de despesa dedutível para IRPJ não se aplica para a referida contribuição.”.

Tal pretensão não deve prosperar, pois o art. 57 da Lei nº 8.981/95 dispõe que à CSLL devem ser apuradas as mesmas normas de apuração do IRPJ, o que inclui a operação

realizada, como bem fundamentado no Acórdão nº 1402-002.827 (Relator: Paulo Mateus Ciccone), cujos excertos seguem transcritos:

“Acerca da dedutibilidade de tais valores da base de cálculo da CSLL, melhor sorte não merece a irresignação da recorrente.

De fato, como sabido, a CSLL tem como base de cálculo o lucro líquido do período com os ajustes determinados na respectiva legislação, conforme dicção dos artigos 248 e 277, RIR/1999:

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

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

De outro giro, também pacífico, o lucro operacional resulta do confronto das receitas operacionais com as despesas operacionais (artigo 299, RIR/1999).

Da interpretação sistemática destes dispositivos, extrai-se que somente poderão reduzir o lucro líquido as despesas operacionais que preencham os requisitos previstos no artigo 299, acima transcrito, quais sejam, as despesas necessárias, de forma que, dispêndios que violem as regras de dedutibilidade do IRPJ, não podem reduzir o lucro líquido que é, também, a base de cálculo da CSLL, com os ajustes previstos na sua legislação específica.

Mesmo considerando que as despesas, no presente caso, possam ter natureza não operacional, cabe lembrar que o que as torna indedutíveis da base de cálculo da Contribuição Social é o próprio conceito de resultado do exercício apurado com observância da legislação comercial, visto que esta impõe que o ponto de partida para se chegar à base de cálculo tanto do IRPJ como da CSLL, deve observar postulados e princípios contábeis.

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

Como consequência, dispêndios glosados afetam o próprio resultado do exercício, diga-se, a própria base de cálculo da Contribuição Social, como definida no art. 2º da Lei 7.689, de 1988, com as alterações do art.2º da Lei 8.034, de 1990.

Mais a mais, o art. 13, da Lei nº 9.249/951, quando trata das despesas indedutíveis das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL, é taxativo ao dispor que tais

vedações de dedutibilidade se aplicam independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.502/64, justamente a base legal do art. 299 do RIR/99.

Assim, pela vinculação e nexos entre as glosas efetuadas para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, voto por negar provimento ao recurso também em relação a tal matéria”.

Assim, quanto a esse ponto, também, não merece prosperar o apelo do contribuinte.

DA IMPOSSIBILIDADE DA COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM RAZÃO DA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E DA CSLL POR ESTIMATIVA

Outrossim, analisando-se os autos de infração lavrados, verifica-se que há cobrança cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, sobre os mesmos valores supostamente devidos a título de IRPJ e da CSLL, o que não pode ser admitido, nos moldes previstos pela Súmula CARF nº 105, assim disposta:

Súmula CARF nº 105 Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014 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. – (...) O teor da súmula é cristalino no sentido de impedir a aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício, devendo prevalecer esta última. Outrossim, deve-se lembrar, ainda, da Súmula CARF nº 82 Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 10/12/2012, *in verbis*: “O conteúdo sumulado consolidou o entendimento de que as estimativas consistem em mera antecipação do tributo devido, tornando-as inexigíveis após o término do ano-calendário, a partir do qual o próprio tributo é apurado e devido”.

Assim, os lançamentos conjuntos em que se exige a multa de ofício pelo não pagamento dos tributos apurados sob a sistemática do lucro real anual em conjunto com a multa isolada afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Não se pode olvidar que, de fato, há quem entenda que a Súmula CARF nº 105 não se aplica aos fatos depois da edição da Lei 11.488/2007, porquanto esta lei teria alterado o arcabouço jurídico que motivou a formulação da retrocitada Súmula.

Essa Conselheira, entretanto, alinha-se à corrente que entende que a mera reformulação do dispositivo, no aspecto formal, não alterou a real motivação para a não imposição das multas concomitantemente.

Como bem explica o Relator do voto condutor do Acórdão nº 9101-007.042 – CSRF/1ª TURMA, sessão de 7 de junho de 2024 “**o que a Lei 11.488/2007 fez foi apenas realocar a norma jurídica, transformando o que eram alíneas em incisos**”. E o julgador complementa:

“(…) A ora Recorrente, em suma, alega que a multa isolada prevista no art. 44, II, b, da Lei nº. 9.430, de 1996, na redação dada pela Lei nº 11.488/07, decorre do descumprimento da obrigação de recolher a estimativa apurada no

mês calendário, independentemente de se apurar ou não resultado anual tributável, sendo cabível mesmo após o encerramento do ano-calendário e nada tendo a ver com a multa devida pela falta de recolhimento do tributo apurado com base no lucro real anual ou trimestral.

E conclui que que (i) não se aplica ao caso o disposto no enunciado n. 105 da Súmula do CARF, pois os precedentes que renderam a aprovação do verbete tratam de lançamentos relativos a fatos geradores ocorridos anteriormente ao advento da Medida Provisória n. 351, convertida na Lei n. 11.488 de 2007, logo, em contexto fático-jurídico diverso; (ii) é possível a aplicação conjunta da multa isolada prevista no artigo 44, II, b, da Lei n. 9.430/96 com a multa de ofício.

Posto isso, sendo objetivo, temos que este mesmo Conselheiro, já no âmbito jurisdicional desta mesma C. 1ª Turma da CSRF do E. CARF, na condição de Redator Designado, expressou sua posição no v. Acórdão nº 9101-005.080, proferido na sessão de julgamento de 1º de setembro de 2020 (assim como diversas outras, de mesmo teor jurisdicional, posteriormente).

Assim, adota-se, a seguir, o mesmo entendimento, há muito já defendido e conhecido. O tema da aplicação cumulada das multas isoladas e de ofício vem sendo largamente discutido no âmbito do contencioso administrativo tributário federal há décadas, sendo, inclusive, objeto da Súmula CARF nº 105, verbete este que exprime a posição institucionalmente pacificada sobre a matéria. Confira-se o teor do entendimento sumulado:

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.

A Fazenda Nacional defende que a Súmula CARF nº 105 aplicar-se-ia apenas aos fatos jurídicos ocorridos antes do ano-calendário de 2007, em face de alteração legislativa promovida àquele tempo no art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 11.488/2007, que acabou revogando o inciso IV do seu §1º, expressamente mencionado na referida súmula.

Porém, também há muito firmou-se o entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a geografia das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e deslocou o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que

somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da coexistência de ambas as penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2002 NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A garantia constitucional de ampla defesa, no processo administrativo fiscal, está assegurada pelo direito de o contribuinte ter vista dos autos, apresentar impugnação, interpor recursos administrativos, apresentar todas as provas admitidas em direito e solicitar diligência ou perícia. Não caracteriza cerceamento do direito de defesa o indeferimento de perícia, eis que a sua realização é providência determinada em função do juízo formulado pela autoridade julgadora, ex vi do disposto no art. 18, do Decreto 70.235, de 1972.

OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS DE SAÍDA E CUPONS FISCAIS. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO.

Não comprovado que as notas fiscais de saída e cupons fiscais correspondem a uma mesma operação, resta configurada a omissão de receitas.

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. (destacamos) (...)

Registre-se que reconhecimento de situação antijurídica não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da consunção, para fazer cessar o bis in idem, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, mostra-se acertado o cancelamento das multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos fatos geradores colhidos no lançamento de ofício.

(...)”

A reforçar tal entendimento, vejamos também passagem do voto do I. Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli no Acórdão 9101-005.824, de 8 de agosto de 2021:

A discussão sobre a legitimidade ou não da cobrança cumulativa de multa isolada e multa de ofício não é recente, mas é tema que ainda possui celeuma.

Com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: “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.” Na prática, a Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até dezembro/2006.

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial, na linha do que argumenta a Recorrente, que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007) ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela que conclui pela possibilidade jurídica da exigência de multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas, mesmo nos casos em que também houver sido formulada exigência de multa de ofício em razão da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no final do mesmo ano de apuração.

Por essa linha de pensamento, o Legislador teria prescrito sanções autônomas e inconfundíveis, autorizando ao fisco, na hipótese do contribuinte deixar de recolher estimativas mensais de IRPJ e CSLL, inclusive aquelas apuradas de ofício e, paralelamente, não recolher integralmente estes mesmos tributos no final do período de apuração, aplicar as duas sanções concomitantemente (multa de ofício sobre o IRPJ/CSLL devidos e não recolhidos + multa isolada sobre as estimativas “em aberto”).

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007): (...)

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a multa de ofício de 75% prevista no inciso I é aplicável nos casos de falta de pagamento de imposto ou contribuição, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Já a multa isolada de 50%, prevista no inciso II, deve incidir sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e 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.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que as estimativas são meras antecipações do tributo devido, não figurando, portanto, como tributos autônomos. A propósito, dispõe a Súmula CARF 82 que “após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas”.

Também não nega-se que o não recolhimento das estimativas e o não recolhimento do tributo efetivamente devido são infrações distintas, como foi reconhecido pela própria lei nos incisos I e II acima transcritos. Todavia, e este é o ponto central para a discussão, quando ambas as obrigações não foram cumpridas pelo contribuinte, o princípio da absorção ou consunção impõe que a infração pelo inadimplemento do tributo devido prevaleça, afinal o dever de antecipar o pagamento por meio de estimativas configura etapa preparatória para o dever de recolher o tributo efetivamente devido, este sim o bem jurídico tutelado pela norma.

Adotando, então, uma interpretação histórica e sistemática dos referidos dispositivos legais e Súmulas, verifico que a alteração legislativa mencionada não possui qualquer efeito quanto à aplicação da Súmula CARF nº 105 para fatos geradores posteriores a 2007.

Isso porque a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permitiria punir o contribuinte em duplicidade, em clara afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade. (...)

Nesse sentido, voto para afastar a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

COMPENSAÇÕES DE OFÍCIO DE PREJUÍZOS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS

Com a manutenção do lançamento no tocante ao Ágio Mauá, não se falar em revisão, pela autoridade competente, das compensações em questão, pelo menos nessa parte.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito para:

- a) negar provimento ao recurso de ofício e;
- b) dar provimento parcial ao recurso voluntário tão somente para afastar a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, mantendo a atuação relativamente ao ágio Mauá.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Alexandre Iabrudi Catunda, redator designado

Muito embora muito bem fundamentado o voto da Ilustre Relatora, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, sobre a possibilidade da concomitância da aplicação da multa de ofício e a multa isolada pelo não pagamento das estimativas, dirijo de seu entendimento.

Tendo em vista que, por voto de qualidade, esta divergência foi a que prevaleceu neste colegiado passo a redigir o voto vencedor.

A possibilidade de lançamento das multas de ofício e isolada já foi apreciada pela Câmara Superior. Neste sentido adoto o mesmo voto que a Relatora do Acórdão nº 9101-002.750 – CSRF / 1ª Turma, Adriana Gomes Rêgo, por possuir o mesmo entendimento:

No mérito, a questão a ser dirimida no presente recurso diz respeito à possibilidade de serem aplicadas, simultaneamente, a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais, e a multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual.

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.

[...]

Vê-se, então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade anual, desde que, efetue pagamentos mensais a título de estimativa. Essa é a regra do sistema.

No presente caso, a pessoa jurídica fez a opção por apurar o lucro real anualmente, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas.

Como se vê nos autos de infração de IRPJ e CSLL (e-fls. 955 e ss), a multa isolada aplicada pela falta de recolhimento das estimativas mensais desses tributos teve fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, mais precisamente em seu inciso II, alínea "b", com as modificações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007.

A exigência da multa isolada foi mantida pela autoridade julgadora de 1ª Instância, mas, no julgamento do Recurso Voluntário, o colegiado a quo, por maioria de votos, acatou as alegações da autuada e exonerou a multa isolada exigida nestes autos por entender que (i) "em razão de uma mesma conduta (recolhimento a menor do IRPJ e da CSLL no anocalendarário de 2008 em razão de

dedução indevida), foram aplicadas duas penalidades distintas contra a recorrente (multa isolada e multa de ofício)"; (ii) "o dever de antecipar apenas existe enquanto houver uma obrigação a ser antecipada (isto é, enquanto ainda não tiver ocorrido o fato gerador do IRPJ e da CSLL), é forçoso concluir que a base impositiva da multa isolada desaparece após o final do exercício (momento da ocorrência do fato gerador), deixando de ser possível, portanto, a aplicação dessa penalidade".

Todavia, discordo de tal entendimento porque vislumbro que as penalidades exigidas são autônomas e incidem sobre infrações distintas.

A exemplo do que argumenta a Contribuinte em suas contrarrazões, há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, 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 que 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 anocalendarário 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 101-002.251:

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 a 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, sujeitasse a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente.

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

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

Explico.

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

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 20092

[...]

ANEXO I

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº :

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

[...]

PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

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

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

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

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

[...]

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

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

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

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

[...]

PORTARIA Nº- 18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 20134

[...]

ANEXO I

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

Até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e

de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

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

[...]

PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 20145

[...]

ANEXO I

[...]

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

[...]

13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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 sumulares à parcela do litígio já pacificada.

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

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

Acórdão nº 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa

isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

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 as 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 as 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 MENSIS 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.

Da mesma forma que faz a Contribuinte em suas contrarrazões, 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 as penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN. Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto

proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do Acórdão nº 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa. Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

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

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

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam

da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

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

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

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

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

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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

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

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 - Relator Ministro Humberto Martins - Segunda Turma - DJ 17.08.2006 p. 341) Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que 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 devidos 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.

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.

As contrarrazões oferecidas pela Contribuinte, aliás, fazem referência ao REsp 1.496.354/PR, mencionado na ementa acima. 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 anocalendarário. 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 Vitta:

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:

[...]

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, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

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

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

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

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor. 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 exposto no enunciado da súmula a partir do que consignado no voto condutor de alguns dos paradigmas.

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

[...]

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso. Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

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

Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

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

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

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

[...]

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

Como visto, no caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada 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 ambas as multas devidas.

Entendeu o Colegiado a quo, ainda, que "a base imponível da multa isolada desaparece após o final do exercício (momento da ocorrência do fato gerador), deixando de ser possível, portanto, a aplicação dessa penalidade".

Divirjo, no entanto, de tal entendimento, uma vez que evidência suficiente de que a multa isolada pode ser aplicada depois do encerramento do ano-calendário permanece constando na redação atual do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no sentido do cabimento da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. Nestes termos, a lei afirma a aplicação da multa ainda que a apuração final revele a inexistência de tributo devido sobre o lucro apurado. Ademais, a utilização da expressão "ainda que" deixa patente o cabimento da multa isolada mesmo se houver tributo devido ao final do ano-calendário, hipótese na qual seria devida, também, a multa proporcional estipulada na nova redação do inciso I do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Consoante antes observado, o tributo apurado ao final do ano-calendário somente se sujeita a encargos a partir de seu vencimento. Logo, para desconstituir a infração de falta de recolhimento de estimativas, o sujeito passivo deve recolher as antecipações em atraso com os encargos pertinentes desde seu vencimento mensal. O recolhimento do tributo devido no ajuste anual, mesmo acrescido dos correspondentes encargos, não repara o prejuízo causado ao fluxo de caixa da União que, na regra geral de tributação, receberia trimestralmente o ingresso dos tributos incidentes sobre o lucro.

Assim, irrelevante o argumento da recorrida de que "durante o ano calendário de 2008, apurou o IRPJ e CSLL devidos estimativamente, e os recolheu" ou de que não teria infringido ao art. 2º da Lei nº 9.430/96. Ao deduzir despesa considerada não necessária, comum ou usual, fez o recolhimento a menor das estimativas mensais, implicando no descumprimento da obrigação acessória.

Assinale-se, por fim, que a conjugação dos argumentos contrário à aplicação da multa isolada depois do encerramento do ano-calendário e favorável à adoção do princípio da consunção resultaria em cenário no qual a falta de recolhimento de estimativas somente seria punida se a infração fosse constatada antes do encerramento do ano-calendário, interpretação que praticamente nega eficácia ao dispositivo legal¹¹ e confere significativa vantagem à opção pelo lucro real anual em detrimento à regra geral de apuração trimestral do lucro tributável.

Deve, portanto, o recurso fazendário ser acolhido, reformando-se o acórdão recorrido para reconhecer a possibilidade de aplicação simultânea (ou concomitante) da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados ao final do ano-calendário e das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais desses tributos.

Desta maneira, por todo exposto acima, entendo que é completamente possível a concomitância das multas de ofício e de estimativas não pagas lançadas após a vigência da MP 351/2007.

Sendo assim, voto por não dar provimento ao Recurso Voluntário nesta matéria, acompanhando a Relatora nos demais pontos.

Assinado Digitalmente

Alexandre Iabrudi Catunda

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni

A ilustre relatora apresentou voto de extrema qualidade o qual oportunizou debates de alto nível e admirável democracia tributária. No entanto, com todo respeito, em relação aos lançamentos de glosa de amortização de ágio interno (ágio MAUÁ).

Trata-se de Auto de Infração que exige IRPJ e CSLL decorrente da glosa de despesa de ágio atreladas a duas aquisições pela antiga Companhia Nacional de Cimentos Portland (“CNCP”) de participações societárias das empresas Cia. de Cimento Portland Lacim (“LACIM”) e Cimentos Mauá (“MAUÁ”).

O auto de Infração questionou duas operações de aquisição de participação societária com ágio são questionadas:

1. “Ágio LACIM” – Fundamenta a glosa do ágio na tese de real adquirente, alegando que o ágio na aquisição da LACIM teria sido efetivamente suportado por pessoa jurídica estrangeira – sociedades francesas do Grupo Lafarge – sendo que a CNCP não poderia figurar como real adquirente.

2. “Ágio MAUÁ” – Alega que a operação de aquisição da MAUÁ gerou um ágio intragrupo, cuja amortização está em desacordo com as condições descritas no art. 386 do RIR/99.

O Colegiado deu provimento ao recurso voluntário em relação às despesas com amortização do ágio LACIM e por maioria de votos, negou provimento ao recurso voluntário em relação aos lançamentos de glosa de amortização de ágio interno (ágio MAUÁ), sendo que fui em meu posicionamento e por esse motivo entendo ser oportuno registrá-lo.

Recapitulando, restou demonstrando nos autos que em novembro de 2002, a CNCP adquiriu 7,28% das ações da MAUÁ que eram anteriormente detidas pela LAFARGE S.A., uma empresa francesa. Na época, a CNCP já possuía 82,72% de participação na MAUÁ, e após a aquisição, passou a consolidar 100% do investimento na MAUÁ.

A Recorrente não negou o fato no sentido de que a CNCP e a LAFARGE FRANÇA pertenciam ao mesmo grupo econômico. No entanto, defendem que isso não seria motivo para invalidar a despesa do ágio, alegação essa que entendo estar correta.

De acordo com o TVF, a glosa das despesas de amortização do ágio gerado na aquisição de participação societária da Cimento Mauá é o fato de que a transação de compra e venda se deu entre partes relacionadas.

Ora, a transação de compra e venda foi realizada pelo valor de mercado das ações da MAUÁ, conforme avaliado por um laudo da Apsis Consultoria Empresarial. O pagamento foi feito em dinheiro à vendedora, e a Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras (CPMF) foi recolhida. Essas informações demonstram que o fato a despesa do ágio foi real e não foi destorcida.

Ou seja, entendo que as operações ocorreram num contexto negocial verdadeiro, independente e anterior a quaisquer possíveis efeitos fiscais verificados no Brasil, resultando de um custo efetivamente incorrido mediante desembolso de caixa e transferência de numerário.

Ademais, a operação foi respaldada por laudos de avaliação preparados por empresas independentes e especializadas (Mazars e Apsis), que reconheceram que as operações ocorreram a efetivo valor de mercado, e todos os demais requisitos de natureza formal previstos na legislação foram observados.

Por outro lado, na época dos fatos (2002), não existia proibição na legislação em relação à possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio gerado na aquisição de investimentos realizada entre partes relacionadas. Essa restrição foi estabelecida somente pela Lei nº 12.973/14, publicada após os fatos em análise e não aplicável a eles.

Ademais, entendo que o registro de ágio a partir de negociações realizadas entre partes relacionadas não pode, necessariamente, implicar a sua ilegitimidade.

Portanto, entendo que a operação entre partes relacionadas pode ser validada se houver legitimidade na operação de mercado a qual pode ser verificada, dentre outros requisitos, num contexto negocial; custo efetivamente incorrido mediante desembolso de caixa e transferência de numerário; laudos de avaliação confiáveis e os requisitos de natureza formal previstos na legislação estão presentes.

Nesse sentido, meu entendimento é no sentido de que a operação do “Ágio MAUÁ” também merece ser validada.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni