



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720832/2018-91
ACÓRDÃO	9101-007.476 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	4 de novembro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL VALE S/A

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2013

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS COMPARADOS. NÃO CONHECIMENTO.

A ausência de similitude fático-jurídica entre as decisões comparadas (*acórdão recorrido* x *paradigmas*) impede a caracterização do dissídio, prejudicando o conhecimento recursal.

RECURSO ESPECIAL. FUNDAMENTO AUTÔNOMO NÃO ATACADO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece do recurso especial que não logra demonstrar a necessária divergência jurisprudencial em relação a um *fundamento jurídico autônomo* constante do acórdão recorrido.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2013

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

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

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

ÁGIO. EMPRESAS DO MESMO GRUPO. AUSÊNCIA DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA. INDEDUTIBILIDADE.

É indedutível, por falta de substância econômica, o ágio originado de operações realizadas entre empresas do mesmo grupo econômico.

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS MENSAIS DE IRPJ. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO COM APURAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. CABIMENTO.

De acordo com a Súmula CARF nº 178: *“A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996”*.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e, relativamente ao Recurso Especial do Contribuinte: (i) por unanimidade de votos, não conhecer do recurso em relação às matérias *“2- ágio originado em aquisição entre partes independentes não é ágio interno”, “3- inexistência de ágio interno no presente caso – inexistência de reavaliação”, “4- incorporação de ações de terceiros independentes não produz ágio interno”, e “5- CSLL: possibilidade de amortização do ágio”,* e, por maioria de votos, conhecer do recurso apenas em relação à matéria *“1- Inexistência de vedação legal ao registro e amortização do ágio interno”, limitada ao ágio da 1ª etapa”,* vencida a Conselheira Edeli Pereira Bessa que votou por conhecer integralmente dessa matéria. No mérito, acordam em: (i) quanto ao recurso da Fazenda Nacional: (a) por unanimidade de votos, dar-lhe provimento parcial para restabelecer as exigências de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ; e (b) por voto de qualidade, dar provimento ao recurso para restabelecer as exigências de multas isoladas concomitantes de CSLL, vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Jandir José Dalle Lucca que votaram por negar provimento; e (ii) relativamente ao recurso do Contribuinte: (i) por maioria de votos, negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Jandir José Dalle Lucca que votaram por dar provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa. Votou pelas conclusões do voto vencedor, quanto ao mérito do recurso do Contribuinte, a Conselheira Maria Carolina Maldonado

Mendonça Kraljevic. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto as Conselheiras Edeli Pereira Bessa e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora Designada

Assinado Digitalmente

Carlos Higino Ribeiro de Alencar – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Jandir José Dalle Lucca, Semíramis de Oliveira Duro, Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recursos especiais (fls. 2.338/2.363 e 2.406/2.470) interpostos, respectivamente, pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) e pelo sujeito passivo acima identificado, em face do Acórdão nº **1301-006.181** (fls. 2.277/2.300), o qual deu provimento parcial ao recurso voluntário com base na seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2013

ÁGIO. REGISTRO CONTÁBIL. QUOTAS DE AMORTIZAÇÃO. GLOSA DECADÊNCIA.

O prazo de decadência para a glosa das quotas de amortização de ágio começa a fluir do momento em que a amortização gera efeitos sobre a apuração do IRPJ e da CSLL, independentemente da data de constituição e de registro contábil do ágio.

ÁGIO. EMPRESAS DO MESMO GRUPO. AUSÊNCIA DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA. INDEDUTIBILIDADE.

É indedutível, por falta de substância econômica, o ágio originado de operações realizadas entre empresas do mesmo grupo econômico.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não pode ser exigida cumulativamente com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do tributo, devendo subsistir, nesses casos, apenas a multa de ofício.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia-SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

IRPJ E CSLL. LANÇAMENTO. IDÊNTICA MATÉRIA FÁTICA. MESMA DECISÃO.

Quando o lançamento do IRPJ e da CSLL recaírem sobre a mesma base fática, a decisão dada a um dos lançamentos deve ser estendida ao outro, salvo aspectos específicos das respectivas legislações.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares arguidas. No mérito, acordam os conselheiros, por maioria, dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a multa isolada, vencidos Giovana Pereira de Paiva Leite, Lizandro Rodrigues de Souza e Rafael Taranto Malheiros, que foram pela possibilidade de concomitância de aplicação de multa de ofício e multa isolada; quanto à amortização do ágio, por maioria, manter a glosa da amortização, vencidos os conselheiros Marcelo José Luz de Macedo e Eduardo Monteiro Cardoso. Julgamento iniciado em março/2020. Não votou a Conselheira Carmen Ferreira Saraiva (Suplente Convocada), tendo em vista que o Relator Roberto Silva Junior já havia votado na reunião de março/2020. A conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite foi designada redatora ad hoc.

Intimada dessa decisão, a PGFN opôs embargos de declaração (fls. 2.302/2.308), que foram rejeitados (fls. 2.324/2.330), bem como interpôs recurso especial, assim admitido (fls. 2.367/2.373):

[...]

A PGFN alega que houve divergência na interpretação da legislação tributária quanto ao que se decidiu sobre a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais.

Para a demonstração da alegada divergência, foram apresentados os seguintes argumentos:

[...]

Vê-se que os paradigmas apresentados, Acórdãos nºs 9101-003.002 e 9101-002.745, constam do sítio do CARF, e que eles não foram reformados na matéria que poderia aproveitar à recorrente.

Além disso, esses paradigmas servem para a demonstração da alegada divergência jurisprudencial em relação ao acórdão recorrido.

As decisões cotejadas trataram da questão sobre a possibilidade da aplicação concomitante da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais e da multa de ofício sobre o tributo apurado no ajuste anual.

E, em sentido totalmente contrário ao acórdão recorrido (no que toca às estimativas de CSLL), os paradigmas admitiram a cobrança concomitante dessas duas multas para os períodos transcorridos a partir de 2007.

Além disso, os paradigmas admitiram a cobrança da multa isolada após o encerramento do exercício, destacando que ela é cabível ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano calendário correspondente, de modo que a divergência jurisprudencial também se dá em relação à multa isolada sobre as estimativas de IRPJ.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da PGFN.

A contribuinte também opôs embargos de declaração (fls. 2.312/2.317), os quais foram rejeitados (fls. 2.331/2.336), e interpôs o recurso especial suscitando divergência em relação às seguintes matérias: 1- INEXISTÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL AO REGISTRO E AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO INTERNO; 2- ÁGIO ORIGINADO EM AQUISIÇÃO ENTRE PARTES INDEPENDENTES NÃO É ÁGIO INTERNO; 3- INEXISTÊNCIA DE ÁGIO INTERNO NO PRESENTE CASO – INEXISTÊNCIA DE REAVALIAÇÃO; 4- INCORPORAÇÃO DE AÇÕES DE TERCEIROS INDEPENDENTES NÃO PRODUZ ÁGIO INTERNO; e 5- CSLL: POSSIBILIDADE DE AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO.

Despacho de fls. 2.830/2.850 admitiu parcialmente o Apelo nos seguintes termos:

[...]

O exame de admissibilidade será feito separadamente para cada um dos tópicos acima.

1- INEXISTÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL AO REGISTRO E AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO INTERNO.

Vê-se que os paradigmas apresentados, Acórdãos nºs 1301-001.297 e 9101-006.373, constam do sítio do CARF, e que eles não foram reformados na matéria que poderia aproveitar à recorrente.

Além disso, esses paradigmas servem para demonstrar a alegada divergência jurisprudencial.

Isso porque eles também examinaram a questão do ágio diante de situação que foi enquadrada no contexto do chamado ágio interno.

Ao tratar do “*ágio da 1ª etapa*” (resgate das ações da Amazon), o acórdão recorrido sustenta que “o *ágio interno, não dedutível para fins de IRPJ e CSLL, decorre de negócio jurídico celebrado entre partes relacionadas. Existe vínculo entre as partes quando elas estejam submetidas a controle comum, ou quando uma delas se ache submissa à vontade da outra. Nessa hipótese, estarão ausentes as condições de mercado necessárias à livre formação do preço de alienação e de aquisição do investimento. Portanto, mesmo que não haja fraude, simulação ou conluio; mesmo que haja laudo indicando a expectativa de rentabilidade, o ágio não será suscetível de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL*”.

O acórdão recorrido entende que o ágio interno carece de substância econômica, pois criado arbitrariamente entre partes vinculadas, e que por isso ele não pode ser utilizado como dedução de IRPJ e CSLL; que a ausência de substância econômica implica a ausência do próprio fundamento econômico; que quando o inciso III do art. 7º da Lei nº 9.532/1997 autoriza a amortização do ágio fundado em rentabilidade futura, o dispositivo legal está a exigir um requisito (fundamento econômico) que o ágio interno não possui; e que a falta de substância econômica faz o ágio interno indedutível tanto para o IRPJ, quanto para a CSLL.

No mesmo passo, ao tratar do “*ágio da 2ª etapa*” (incorporação de ações da CAEMI), o acórdão recorrido explicita que “a *fragilidade do chamado ágio interno está no fato de que o preço e as demais condições do negócio estão sujeitas, de forma unilateral, à vontade de uma das partes, ou à vontade de uma terceira pessoa à qual as partes estejam sujeitas. Nessas condições, o preço pode ser fixado de forma arbitrária, independentemente das condições de mercado*”.

O acórdão recorrido, então, assevera que “no caso concreto, os protagonistas do negócio de incorporação de ações foram a VALE e a CAEMI. Ocorre que a VALE detinha todas as ações da CAEMI com direito a voto. A vontade da VALE era a vontade da CAEMI. O negócio entre as duas empresas era feito à revelia dos sócios minoritários CAEMI, que só detinham ações preferenciais”; e que “as condições do negócio foram fixadas unilateralmente. Portanto, o ágio originado desse tipo de operação é indedutível para fins tributários”.

O primeiro paradigma, Acórdão nº 1301-001.297, também cuidou de ágio envolvendo empresas de um mesmo grupo. Naquele caso, o ágio foi gerado na reavaliação da empresa ZANOTTI S/A. A empresa ZANOTTI COMERCIAL EXPORTADORA passou a deter a participação societária da empresa ZANOTTI S/A (já reavaliada, pela expectativa de rentabilidade futura) no lugar da antiga sócia ZANOTTI ADMINISTRADORA, contabilizando ágio em sua escrituração. Na sequência, ZANOTTI COMERCIAL EXPORTADORA foi incorporada por ZANOTTI S/A, que passou a amortizar o ágio decorrente daquela reavaliação.

O voto que orientou esse primeiro paradigma traz as seguintes considerações sobre o ágio interno:

De plano, afasto peremptoriamente os argumentos acima despendidos no sentido de que, para ter guarida nas disposições dos arts. 7º. e 8º. da Lei n. 9.532/97, o ágio não poderia ter sido gerado entre empresas de um mesmo grupo econômico e deveria ter havido pagamento (desembolso de caixa) para a sua constituição, bem como, a necessidade de substancia econômica, ou seja, segundo interpretação da fiscalização corroborada pelo voto vencedor, o ágio só seria dedutível se houvesse conteúdo econômico na operação e se tivesse havido pagamento em dinheiro mediante livre negociação entre partes independentes.

Com a devida vênia, entendo equivocada tal afirmativa. Isto porque, a formação do ágio foi feita nos estritos limites legais previstos pelo Decreto-lei n. 1.598/77, o qual, em nenhum momento determinou que o ágio não possa surgir entre empresas de um mesmo grupo econômico, nem exige que para a sua formação o investimento seja feita com desembolso de dinheiro e a necessidade de substância econômica.

O segundo paradigma, Acórdão nº 9101-006.373, também não vê problemas no fato de o ágio estar relacionado a operações envolvendo empresas de um mesmo grupo:

(Ementa)

RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO INTERNO. EFEITOS TRIBUTÁRIOS MANTIDOS. Ágio T4U I.

Até o advento da MP 627/2013, convertida na Lei 12.973/2014, não era relevante para fins fiscais a distinção entre ágio surgido em operação entre empresas do grupo (denominado de “ágio interno”) e aquele surgido em operações entre empresas sem vínculo. A mera circunstância de a operação ter sido realizada entre entes que pudessem ser considerados como integrantes do mesmo grupo de empresas não descaracterizava o ágio, cujos efeitos fiscais decorrem da legislação tributária.

(Voto)

Em resumo, a legislação tributária trouxe condições e efeitos fiscais para a amortização do ágio próprios, independentes dos efeitos contábeis, societários e afins, de forma que é inclusive irrelevante o fato de supostamente haver, nestes outros ramos, restrições ao registro de ágio em operações intragrupo.

É dizer, uma vez cumpridos os requisitos legais previstos nos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/1997 – em especial a aquisição de participação societária por valor superior ao seu valor patrimonial proporcional, o registro do ágio com base em estudo de rentabilidade futura e a absorção da investida pela investidora ou vice versa –, a princípio a amortização fiscal do ágio há de ser admitida.

As transcrições e os comentários acima evidenciam que os paradigmas divergem do entendimento manifestado pelo acórdão recorrido, no sentido de que nos casos de ágio interno estariam ausentes as condições de mercado necessárias à livre formação do preço de alienação e de aquisição do investimento, o que implicaria na ausência do próprio fundamento econômico do ágio, tornando-o indedutível para o IRPJ e para a CSLL.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da contribuinte para a matéria tratada neste primeiro tópico.

2- ÁGIO ORIGINADO EM AQUISIÇÃO ENTRE PARTES INDEPENDENTES NÃO É ÁGIO INTERNO.

Para a demonstração da divergência, foram apresentados os seguintes argumentos:

[...]

Vê-se que os paradigmas apresentados, Acórdãos nºs 9101-006.289 e 1402-001.402, constam do sítio do CARF, e que eles não foram reformados na matéria que poderia aproveitar à recorrente.

O primeiro paradigma, Acórdão nº 9101-006.289, também examinou caso em que se discutia a nacionalização de ágio gerado no exterior (designado como “ágio francês”), e realmente validou a amortização fiscal, por empresa brasileira, de ágio surgido no exterior e, em seguida, trazido ao Brasil em operação entre controladora e controlada.

No caso do recorrido, a nacionalização/transferência do ágio do ágio se deu pelo resgate das ações da Amazon, enquanto que no referido paradigma esse mesmo tipo de evento se deu pela incorporação de ações de emissão da GVT pela VTB Participações. Essa diferença, entretanto, não afeta a caracterização da divergência.

O segundo paradigma, Acórdão nº 1402-001.402, também discute questões sobre transferência de ágio, etc. mas faz isso num contexto diferente daquele examinado pelo acórdão recorrido, e essa diferença já prejudica a caracterização da divergência.

É que no caso do recorrido, a discussão ficou balizada no fato de que o ágio teria sido gerado no exterior, depois internalizado/nacionalizado, etc., conforme ilustram as passagens a seguir transcritas:

[...]

E esse contexto é estranho ao segundo paradigma, de modo que ele não serve para a caracterização da divergência em relação ao recorrido.

Mesmo assim, o primeiro paradigma serve para tanto.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da contribuinte para a matéria tratada neste segundo tópico.

3- INEXISTÊNCIA DE ÁGIO INTERNO NO PRESENTE CASO – INEXISTÊNCIA DE REAVALIAÇÃO.

Para a demonstração da divergência, foram apresentados os seguintes argumentos:

[...]

O paradigma indicado no presente tópico, Acórdão nº 9101-006.289, já foi analisado no tópico anterior.

Trata-se de decisão que consta do sítio do CARF, que não foi reformada na matéria que poderia aproveitar à recorrente, e que serve para demonstração de divergência em relação ao acórdão recorrido.

Conforme mencionado, esse paradigma também examinou caso em que se discutia a nacionalização de ágio gerado no exterior (designado como “ágio francês”), e validou a amortização fiscal, por empresa brasileira, do ágio surgido no exterior e, em seguida, trazido ao Brasil em operação entre controladora e controlada.

A transcrição contida no tópico anterior evidencia que o acórdão recorrido, por outro lado, diante de situação semelhante à examinada pelo paradigma, não acolheu *“a pretensão de se contabilizar, no Brasil, como ágio um valor supostamente oriundo da aquisição de investimento no exterior”*.

O acórdão recorrido não aceitou vincular a primeira parcela do ágio (1ª etapa) a qualquer negócio feito no exterior, entendendo que o nascimento do ágio deveria ser considerado como ocorrido no momento em que houve sua alegada internalização (resgate das ações da Amazon), e, assim, desferiu as críticas normalmente feitas ao ágio interno: ausência das condições de mercado necessárias à livre formação do preço de alienação e de aquisição do investimento, falta de substância econômica, etc.

Já o paradigma não desconsiderou os negócios feitos no exterior, entendendo como equivocada a terminologia de “ágio francês”. Ainda de acordo com essa decisão, todo o valor pago pela Vivendi (Vivendi França) constituiu, na verdade, custo de aquisição do investimento.

A divergência está, portanto, caracterizada.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da contribuinte para a matéria tratada neste terceiro tópico.

4- INCORPORAÇÃO DE AÇÕES DE TERCEIROS INDEPENDENTES NÃO PRODUZ ÁGIO INTERNO.

Para a demonstração da divergência, foram apresentados os seguintes argumentos:

Vê-se que os paradigmas apresentados, Acórdãos nºs 1401-004.192 e 9101-006.289, constam do sítio do CARF, e que eles não foram reformados na matéria que poderia aproveitar à recorrente.

O primeiro paradigma, Acórdão nº 1401-004.192, examinou questão semelhante à analisada pelo acórdão recorrido, ou seja, se a incorporação de ações de acionistas minoritários (terceiros), num contexto em que esses acionistas minoritários não tem poder para definir o preço e as demais condições do negócio, podem gerar ágio dedutível.

O acórdão recorrido, repisando as críticas à fragilidade do chamado ágio interno, no sentido de que o preço pode ser fixado de forma unilateral, arbitrária, independentemente das condições de mercado, assinalou que a vontade da VALE era a vontade da CAEMI; que o negócio entre as duas empresas era feito à revelia dos sócios minoritários da CAEMI, que só detinham ações preferenciais; que as condições do negócio foram fixadas unilateralmente; e que, portanto, o ágio originado desse tipo de operação era indedutível para fins tributários.

O primeiro paradigma, ao contrário, considerou absolutamente incorreto suscitar a hipótese de ágio interno quando da incorporação, pela WEG S/A, das ações dos acionistas minoritários da TRAFO.

O referido paradigma afirma que *“de ágio interno não se tratou, uma vez que o ágio originário na 2ª etapa surgiu em procedimento de incorporação de ações de terceiros, os acionistas minoritários, independentes”*, e, assim, admite a dedução do ágio.

O primeiro paradigma serve, portanto, para a caracterização da divergência.

O segundo paradigma, Acórdão nº 9101-006.289, por sua vez, já examinado nos tópicos anteriores, não serve neste caso para demonstrar a alegada divergência em relação ao acórdão recorrido.

É que, conforme já ficou esclarecido, a controvérsia nele instaurada dizia respeito à consideração ou não dos negócios feitos no exterior como origem do ágio.

[...]

A diferença dos contextos examinados inviabiliza a caracterização da divergência.

De qualquer forma, o primeiro paradigma serve a isso.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da contribuinte para a matéria tratada neste quarto tópico.

5- CSLL: POSSIBILIDADE DE AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO.

Para a demonstração da divergência, foram apresentados os seguintes argumentos:

[...]

Vê-se que os paradigmas apresentados, Acórdãos nºs 9101-002.310 e 9101-005.773, constam do sítio do CARF, e que eles não foram reformados na matéria que poderia aproveitar à recorrente.

Entretanto, essas decisões não servem para demonstrar a alegada divergência jurisprudencial em relação ao acórdão recorrido.

[...]

Chamadas a se manifestar, tanto a contribuinte quanto a PGFN ofereceram contrarrazões (fls. 2.383/2.396 e 2.897/2.933).

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Luis Henrique Marotti Toselli**, relator

CONHECIMENTO

Recurso Especial da Fazenda Nacional

O recurso especial é tempestivo e tem por objeto reformar a decisão *a quo* (i) quanto à impossibilidade de concomitância da multa isolada com a multa de ofício no que diz respeito às estimativas de CSLL, bem como (ii) quanto ao afastamento da multa isolada exigida sobre as estimativas apuradas a título de IRPJ após o encerramento do exercício.

No *primeiro item*, realmente os paradigmas apresentados (Acórdãos nºs 9101-003.002 e 9101-002.745) admitiram a cobrança concomitante de multas isolada e de ofício para os períodos transcorridos a partir de 2007, de modo que a divergência de fato resta caracterizada.

Ressalte-se, aqui, que a alegação da contribuinte em sede de contrarrazões, no sentido de que o recurso especial não deveria ser conhecido em razão do acórdão recorrido ter aplicado entendimento sumulado (Súmula CARF nº 105), não procede, uma vez que a aplicabilidade ou não desta Súmula integra o próprio mérito da discussão em se tratando de fatos geradores posteriores a 2007.

Quanto ao *segundo item* (“impossibilidade de exigência da multa isolada após o encerramento do ano-base”), cumpre observar que o *segundo paradigma* (Acórdão nº 9101-002.745) não trata desse tema, mas apenas da concomitância entre multa isolada e multa de ofício, o que o torna inelegível para fins de demonstrar o necessário dissídio.

O *primeiro paradigma* (Acórdãos nº 9101-003.00), por sua vez, registra expressamente que *a lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente*.

Embora o caso lá tenha envolvido cobrança de multa isolada após o encerramento do exercício sobre estimativa de CSLL (e não IRPJ), é possível criar a convicção de que o seu

entendimento reformaria a decisão ora recorrida neste particular, mesmo aqui se tratando de estimativas de IRPJ.

Dessa forma, o recurso especial da PGFN deve ser conhecido.

Recurso Especial da contribuinte

O recurso especial é tempestivo.

Passa-se a analisar o cumprimento dos demais requisitos regimentais.

Para tanto, mister transcrever os seguintes trechos do voto condutor da decisão ora recorrida:

[...]

Ágio da 1ª Etapa

De acordo com a recorrente, a primeira parcela do ágio não teria sido formada em 2006, mas sim em 2001 e 2003, quando empresas controladas pela VALE S.A., nas Ilhas Cayman, adquiriram a totalidade das ações ordinárias da CAEMI e 40% das ações preferenciais. Esse ágio estaria evidenciado, desde o início, nas demonstrações financeiras consolidadas, vindo para a demonstração financeira individual da recorrente quando do resgate das ações da AMAZON. Além disso, mesmo que o ágio tivesse se originado de negócios envolvendo partes vinculadas, não havia até a edição da Lei nº 12.973/2014 nenhuma restrição ao ágio interno.

Não pode ser acolhida a pretensão de contabilizar, no país, como ágio um valor supostamente oriundo da aquisição de investimento no exterior. Existem várias razões para isso.

Primeiro porque se desconhece se o país onde se encontra o investidor, as Ilhas Cayman, prevê ou determina a contabilização de ágio. Por outro lado, se existe registro do ágio, não se sabe como ele é feito e tampouco qual o tratamento legal dispensado ao ágio. Aliás, não é possível dizer se o ágio foi utilizado e de que forma. Não é possível assegurar se o ágio ainda existe ou já foi totalmente consumido.

Sem responder a tais perguntas, não se pode validamente defender o direito de o contribuinte trazer para sua contabilidade ágio supostamente nascido no exterior, sobretudo considerando o intervalo de tempo entre a data do negócio do qual supostamente se originou o ágio e a data em que ele foi registrado na contabilidade da recorrente, ou seja, em suas demonstrações financeiras individuais.

Portanto, no caso em exame e para fins tributários, a primeira parcela do ágio (1ª etapa) deve ser desvinculada de qualquer negócio feito por empresas estabelecidas nas Ilhas Cayman, ainda que tais empresas fossem controladas pela recorrente. Sendo assim, o nascimento do ágio deve ser considerado como

ocorrido no momento em que houve o resgate das ações da AMAZON cujo pagamento foi feito mediante entrega da participação societária na CAEMI, ou seja, 100% das ações ordinárias e 40% das ações preferenciais.

A recorrente que já controlava a CAEMI, indiretamente por meio da AMAZON, estabelecida nas Ilhas Cayman, agora passou a ter o controle direito da empresa.

Não é difícil perceber que a operação envolveu partes vinculadas. Uma delas (VALE S.A.) detinha 100% do capital da outra (AMAZON), vale dizer, os atos praticados por ambas as companhias estavam submetidos à vontade emanada do mesmo órgão.

Trata-se, pois, de ágio interno ou intragrupo, sem substância econômica e cuja dedutibilidade não se admite, mesmo em operações anteriores ao advento da Medida Provisória nº 627/2013, como vem decidindo reiteradamente o CARF.

[...]

A ausência de substância econômica implica a ausência do próprio fundamento econômico. Quando o inciso III do art. 7º da Lei nº 9.532/1997 autoriza a amortização do ágio fundado em rentabilidade futura, o dispositivo legal está a exigir um requisito (fundamento econômico) que o ágio interno não possui.

A falta de substância econômica faz o ágio interno indedutível tanto para o IRPJ, quanto para a CSLL.

Ágio da 2ª etapa

A segunda parcela do ágio (2ª etapa) se refere à aquisição de 60% das ações preferenciais da CAEMI, correspondentes a 40% do capital. Essa parte ágio, assim como a primeira, foi considerada fictícia. A operação consistiu na incorporação de ações, negócio jurídico pelo qual os sócios minoritários entregaram as ações preferenciais da CAEMI e receberam ações preferenciais da VALE S.A.

[...]

... a incorporação de ações depende de aprovação, em assembleia geral da companhia, pela metade, no mínimo, das ações com direito a voto. A deliberação tomada nesses moldes se impõe a todos os sócios, inclusive àqueles que eventualmente se opuseram ao negócio.

No caso concreto, os protagonistas do negócio de incorporação de ações foram a VALE e a CAEMI. Ocorre que a VALE detinha todas as ações da CAEMI com direito a voto. A vontade da VALE era a vontade da CAEMI. O negócio entre as duas empresas era feito à revelia dos sócios minoritários CAEMI, que só detinham ações preferenciais.

As condições do negócio foram fixadas unilateralmente. Portanto, o ágio originado desse tipo de operação é indedutível para fins tributários.

São reproduzidos abaixo alguns trechos do TVF:

...a Vale, **detentora de 100% das ações da Caemi com direito a voto**, efetuou uma operação de troca de todas as 1.558.963.806 ações preferenciais da Caemi em circulação no mercado. (grifo do original) (fl. 698)

Corroborando a questão de que a operação foi toda orquestrada para gerar esse ágio, temos o fato de que, os titulares de ações ordinárias de emissão da Vale, que dissentissem da deliberação relativa à Incorporação de ações da Caemi, tiveram o direito de retirar-se do capital da Incorporadora, mediante o reembolso das ações de que comprovadamente eram titulares em 23 de janeiro de 2006, pelo **valor patrimonial da ação conforme balanço levantado em 31 de dezembro de 2005, correspondendo a R\$ 20,89 (vinte reais e oitenta e nove centavos), por ação em circulação.** (item 8 do DOC 3), mas para efeitos de troca de ações, a Vale utilizou a cotação média aritmética de R\$ 85,61640, muito superior ao que se propôs a pagar aos acionistas insatisfeitos que quisessem se retirar, ou seja, utilizou dois pesos e duas medidas, de acordo com seus interesses.

No caso em tela, não haveria o menor motivo para se aplicar o valor médio da bolsa, ou ainda considerar a possibilidade de rentabilidade futura para o pagamento de ágio, visto que a Vale detinha 100% das ações ordinárias da Caemi, não havendo opção de deliberação aos detentores das ações preferenciais, e, além disso, esses acionistas minoritários da Caemi continuaram participando da rentabilidade futura daquela empresa, e melhor ainda, da Vale como um todo, tendo apenas substituído suas ações naquela pelas ações da sua controladora - Vale S.A., e desta forma continuaram participando de todos os lucros futuros da Caemi, ainda que indiretamente, com excelente benefícios ... (grifo do original) (fls. 699 e 700)

Outro ponto importante a observar é que o laudo de avaliação a valor de mercado (DOC 14), utilizando o método de fluxo de caixa descontado, isto é, considerando a expectativa de rentabilidade futura, obteve um valor para Caemi bem inferior ao que foi adotado para o cálculo do "ágio".

De acordo com o citado laudo, o **valor de mercado integral (100%) da Caemi era R\$ 7.468.006 mil**, mas apesar disso, a **Vale se dispôs a pagar R\$ 5.492.400 mil, (valor equivalente à 73,55% do valor de mercado da empresa), por uma participação equivalente à apenas 39,77% do total de ações.** Evidentemente, que se a aquisição tivesse se operado mediante desembolso efetivo de ativos, não teria se concretizado neste absurdo patamar. (grifo do original) (fl. 701)

É possível concluir, portanto, que o ágio apurado nesta 2ª etapa da operação, equivalente a R\$ 4.226.774M (DOC 1) é totalmente fictício, pois não houve desembolso, ou se preferir, sacrifício monetário, algum por parte da Vale. O que ocorreu foi uma mera substituição proporcional de ações da companhia controlada pelas ações da controladora, onde os sócios minoritários que tiveram suas ações da controlada substituídas pelas da controladora continuaram usufruindo da mesma perspectiva de rentabilidade futura, e ainda saíram ganhando, conforme muito bem demonstrado pela própria Vale. (fl. 702)

O TVF, como se viu acima, questionou o valor atribuído às ações preferenciais da CAEMI. O quadro abaixo mostra a discrepância entre o ágio da 1ª etapa e o da 2ª. Na primeira etapa, que envolvia a totalidade das ações com direito a voto e 40%

das ações preferenciais, o ágio foi de 56,47%. Na 2ª etapa, envolvendo apenas ações preferenciais, o ágio foi 333,97%, deixando claro que a recorrente estabeleceu critérios que proporcionasse o maior valor possível do ágio.

ÁGIO		
	1ª ETAPA (R\$)	2ª ETAPA (R\$)
PREÇO	2.710.079.810,21	5.492.400.000,00
VALOR CONTÁBIL	1.732.000.000,00	1.265.620.000,00
ÁGIO	978.079.810,21	4.226.780.000,00
PERCENTUAL DE ÁGIO	56,47%	333,97%

Por essas razões, deve ser mantida a glosa das quotas de amortização de ágio.

Em sede de embargos de declaração (fls. 2.302/2.308), a contribuinte alegou a existência de dois *vícios*: omissão ante a inexistência de reavaliação na 1ª etapa; e omissão quanto à decadência.

Os embargos foram rejeitados (fls. 2.331/2.336), merecendo destaques a *negativa* da primeira alegação, verbis:

Na verdade, a Contribuinte **não aponta nenhum vício** que dê ensejo ao manejo dos embargos porque o enfoque da sua reclamação é todo voltado para o **mérito de uma questão interpretativa e conceitual, considerada por ela mal definida ou delimitada**, dado que a seu juízo o aspecto mais relevante para caracterizar a ocorrência de um ágio intragrupo não seria o fato de a transação se dar entre partes relacionadas, como posto pelo acórdão embargado, mas sim de haver reavaliação de ativos, o que segundo ela não ocorreu.

O acórdão embargado é claríssimo ao analisar a matéria em seu todo (ágio da 1ª etapa) de forma completa, demonstrando em que momento o ágio no Brasil nasceu após desvincular a sua origem do exterior, e depois porque o mesmo deveria ser considerado como ágio interno, declinando conceituação que toma como mais relevante a ocorrência de transação com partes vinculadas. Confira-se:

[...]

Como se vê, o acórdão recorrido declinou fundamentação que considerou suficiente para torna-lo irrelevante, fazendo um enfrentamento geral da questão, não havendo aqui qualquer espaço para imputação de uma omissão.

Nesse contexto, e considerando que o despacho que inadmitiu os embargos integra o acórdão recorrido, pode-se resumir os fundamentos do voto vencedor para a manutenção da glosa dos ágios da seguinte forma:

Ágio da 1ª Etapa: o Colegiado *a quo* afastou a dita *nacionalização do ágio*, adotando como premissa que o ágio, por ter se originado internamente quando do resgate das

ações da AMAZON, não seria passível de amortização fiscal. A razão de decidir, portanto, se concentrou exclusivamente na impossibilidade de dedução de *ágio interno*.

Ágio da 2ª etapa: o Colegiado *a quo* primeiro entendeu que a incorporação de ações, ainda que celebrada com minoritários, constituiria operação incapaz de gerar ágio passível de dedução fiscal e, em seguida, concluiu que o preço atribuído nesta transação teria sido *manipulado*, o que comprometeria mais ainda o fundamento de rentabilidade futura.

Feitas essas considerações, passa-se a analisar o conhecimento recursal propriamente dito.

1- INEXISTÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL AO REGISTRO E AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO INTERNO

Foram admitidos como *paradigmas* hábeis a caracterizar a divergência os Acórdãos nºs 1301-001.297 e 9101-006.373.

A PGFN questiona apenas a admissão do *primeiro paradigma* (1301-001.297), alegando que:

Contudo, infere-se que o primeiro precedente, nº 1301-001.297, não deve ser considerado para fins de demonstração de divergência.

Nos autos daquele processo, 10920.004366/2010-18, consta pedido de desistência, datado de 02/06/2015, em razão de renúncia do direito sobre o qual se funda a ação, de forma que o recurso especial lá interposto pela União, apesar de admitido, não foi, e jamais será, julgado.

Dessa forma, sem qualquer efeito o acórdão nº 1301-001.297, uma vez que, diante da renúncia do direito em que se funda ação, tornaram-se “insubsistentes” as decisões anteriores do processo, ainda que favoráveis ao contribuinte, motivo pelo qual o paradigma apontado não é apto a caracterizar a divergência.

Não concordo com esse racional, tendo em vista a inexistência, à época da interposição do recurso especial (**12/12/2003**), de norma regimental no sentido defendido pela Fazenda Nacional.

Nesse ponto, cumpre observar que no atual RICARF (artigo 118, §12, II¹), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, passou a existir previsão regimental que embasaria a alegação da

¹ Art. 118. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

[...]

§ 12. Não servirá como paradigma o acórdão:

Fazenda Nacional, mas, segundo penso, tal regra somente possui eficácia para recursos especiais interpostos após sua publicação, que ocorreu em **21 de dezembro de 2023**, em momento, portanto, posterior à apresentação do recurso especial da contribuinte.

Ademais, cabe mencionar que esse precedente (Acórdão nº 1301-001.297) já foi admitido por esta E. 1ª Turma da CSRF, nos Acórdãos **9101-006.462**, **9101-006.464** e **9101-006.888**, justamente para rediscutir a presente matéria (dedução de “ágio interno”), tendo sido o conhecimento naquelas ocasiões julgado à unanimidade de votos com a minha participação.

Também não merece reparo a admissibilidade com base no *segundo paradigma* (Acórdão nº **9101-006.373**), o qual, em sentido oposto da decisão recorrida, concluiu que *a mera circunstância de a operação ter sido realizada entre entes que pudessem ser considerados como integrantes do mesmo grupo de empresas não descaracterizava o ágio, cujos efeitos fiscais decorrem da legislação tributária*.

2- ÁGIO ORIGINADO EM AQUISIÇÃO ENTRE PARTES INDEPENDENTES NÃO É ÁGIO INTERNO

Tal matéria foi admitida apenas com base no *primeiro paradigma* (Acórdão nº 9101-006.289), julgado este que inclusive figurei como redator designado para o voto vencedor, tendo examinado, dentre outras matérias, aquisição de investimento com ágio no exterior em operação entre partes não vinculadas (designado como “ágio francês”), posteriormente “transferido” para empresa brasileira em operação de incorporação de ações por empresas sujeitas a controle comum.

Ocorre que nesse caso concreto, ao contrário do caso comparado, negou-se a existência de um ágio proveniente do exterior, fato este que impede a comparabilidade dos arestos para o fim pretendido pela Recorrente.

Ou seja, o fato de o acórdão recorrido ter afastado a dita *nacionalização de ágio*, atribuindo seu nascimento no Brasil exclusivamente a partir do resgate das ações da Amazon, constitui circunstância fática que impede o conhecimento da presente matéria.

3- INEXISTÊNCIA DE ÁGIO INTERNO NO PRESENTE CASO – INEXISTÊNCIA DE REAVALIAÇÃO

O *paradigma* indicado (e considerado hábil) neste tópico, qual seja, o Acórdão nº 9101-006.289, foi analisado no item anterior, devendo ser *descartado* pelas mesmas razões acima apontadas.

I - proferido pelas Turmas Extraordinárias de julgamento; II – que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado ou objeto de desistência ou renúncia do interessado na matéria que aproveitaria ao recorrente;
[...]

4- INCORPORAÇÃO DE AÇÕES DE TERCEIROS INDEPENDENTES NÃO PRODUZ ÁGIO

INTERNO

Conforme exposto, a glosa do *ágio da 2ª etapa* foi mantida por dois fundamentos autônomos: (i) o de que a incorporação de ações, ainda que celebrada com minoritários, constituiria operação incapaz de gerar ágio dedutível; e (ii) que o preço atribuído nesta transação teria sido *manipulado*, comprometendo seu fundamento econômico na alegada rentabilidade futura.

Nesse contexto, e considerando que o Apelo não questiona o *segundo fundamento jurídico*, o conhecimento recursal resta prejudicado ante a caracterização de *fundamento não atacado*, na linha, inclusive, do que orienta o *Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial* do CARF (versão 3.1. Dez. 2018, página 36):

- Matéria decidida mediante a adoção de fundamentos diversos e autônomos

Há casos de matérias que são decididas aplicando-se fundamentos diversos e autônomos, de sorte que qualquer um deles, isoladamente, é apto a fundamentar a conclusão do voto sobre aquela matéria. Nesse caso, o seguimento da matéria à Instância Especial pressupõe a demonstração de divergência jurisprudencial acerca de todos os fundamentos.

Conclusão

Pelo exposto: **(i)** conheço integralmente do recurso especial da PGFN; e **(ii)** conheço parcialmente do recurso especial da contribuinte, apenas em relação à matéria *1- INEXISTÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL AO REGISTRO E AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO INTERNO*, limitada ao *ágio da 1ª etapa*.

MÉRITO

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Da concomitância da multa isolada de **estimativas de CSLL** com a multa de ofício

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):

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.

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 na 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 já se manifestou o E. Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins², da 2ª Turma desse E. Tribunal:

Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações a pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, “a” e “b”, em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de,

² Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015.

nos casos ali decritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas “multas isoladas”, portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Esse posicionamento, diga-se, foi ratificado em outros julgados, conforme atesta, também de forma exemplificativa, a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. [...]. CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE.

[...]

2. Nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, seria cabível a multa de ofício ou no percentual de 75% (inciso I), ou aumentada de metade (parágrafo 2º), não se cogitando da sua cumulação.” (Resp 1.567.289-RS. Dje 27/05/2016).

Posteriormente, os Ministros da 2ª Turma do STJ, por unanimidade de votos, reiteraram esse posicionamento, conforme atesta a ementa do julgamento proferido no **Resp 1.708.819/RS**, de 16/11/2023. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

1. A multa de ofício tem cabimento nas hipóteses de ausência de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, sendo exigida no patamar de 75% (art. 44, I, da Lei n. 9.430/96).

2. A multa isolada é exigida em decorrência de infração administrativa, no montante de 50% (art. 44, II, da Lei n. 9.430/96).

3. A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção. Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.603.525/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, Dje de 25/11/2020; AgRg no REsp 1.576.289/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, Dje 27/5/2016; AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, Dje 28/9/2015; REsp

n. 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, Dje de 24/3/2015.

4. Recurso especial provido.

A propósito, em Sessão de 1º de setembro de 2020, esta C. Turma, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em julgamento do qual o presente Relator participou, afastou a concomitância das multas de ofício e isolada para fatos geradores posteriores a 2007.

Do voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.080, do I. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, e do qual acompanhei, extrai-se que:

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu 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 penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inoccorrência 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):

(...)

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)

Como se observa, o *efetivo* cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Ao passo que as estimativas representam um simples *adiantamento* de tributo que tem seu *fato gerador* ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa *antecipação* mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra³.

Frise-se que, *per se*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva *cumulação*, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

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, devem ser canceladas todas as 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.

³ Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

Digna de nota, também, é a declaração de voto constante desse mesmo Acórdão, da I. Conselheira Livia De Carli Germano, da qual transcrevo o seguinte trecho:

Isso porque, de novo, é essencial destacar que, nos presentes autos, não estamos tratando do principal de tributo, mas da **pena** prevista para a conduta consistente em agir em desconformidade com o que prevê a legislação fiscal (dever de adiantar estimativas mensais).

Neste sentido, a análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado sumular esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário. Não obstante, a pena prevista para o descumprimento do dever de recolher a estimativa permanece - e, até por isso, é denominada “multa isolada”: porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a própria estimativa devida).

De fato, parece que só faz sentido se falar em exigência *isolada* de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir a própria estimativa devida, acrescida de multa e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, a cobrança “isolada”) quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

A título ilustrativo, destaco a argumentação constante de trecho do voto condutor do acórdão 101-96.353, de 17/10/2007, que é um dos que orientaram a edição do enunciado da Súmula CARF 82:

(...)

A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.

Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.

(...)

Portanto, compreendo que os argumentos acima não são suficientes para levar ao cancelamento da exigência de multas isoladas.

Não obstante, -- **e aqui reside especificamente o ponto em que, com o devido respeito, discordo do voto da i. Relatora** -- compreendo que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual.

Não nego que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida *versus* valor do ajuste anual devido), assim como não nego que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena

por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual).

Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

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

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

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

A matéria é pacífica na doutrina penal, sendo certo, por exemplo, que um indivíduo que falsifica identidade para praticar estelionato apenas responderá pelo crime de estelionato, e não pelo crime de falsificação de documento – tal entendimento está, inclusive, pacificado na Súmula 17 do Superior Tribunal de Justiça: *“Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido”*. E isso é assim não porque as condutas se confundam (já que uma coisa é falsificar documento e outra é praticar estelionato), sendo certo também que as penas previstas são diversas e visam a proteger diferentes bens jurídicos, mas simplesmente porque, quando uma conduta for etapa preparatória para a outra, a sua punição é absorvida pela punição da conduta-fim.

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

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

(...)

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

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

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

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

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

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

(...)

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

Súmula CARF 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não

pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

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

Estas são as razões pelas quais, novamente pedindo vênias à i. Relatora, orientei meu voto para cancelar as multas isoladas também quanto ao ano calendário de 2007.

Nesse sentido, entendo que nenhum reparo cabe ao afastamento das multas isoladas sobre as estimativas apuradas a título de CSLL.

Da exigência da multa isolada sobre **estimativas de IRPJ** após o encerramento do ano-base

De acordo com a Súmula CARF nº 178, de caráter vinculante e aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021, com a partir de 16/08/2021: *A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*

Daí a necessidade de reforma da decisão recorrida, de modo que a multa isolada sobre as estimativas de IRPJ deve ser restabelecida.

Recurso Especial da contribuinte

A controvérsia diz respeito à possibilidade ou não de amortização de despesas de ágio gerado em operações entre partes relacionadas, o dito *ágio interno*, antes da alteração promovida pela Lei nº 12.973/14.

Pois bem.

Podemos dizer que a “novela ágio” começou com o Decreto-Lei nº 1.598/1977, publicado com a finalidade de adequar a legislação tributária ao então novo regime contábil

previsto na Lei nº 6.404/1976, especialmente no que diz respeito ao tratamento da diferença entre o custo de aquisição e o valor do investimento avaliado pelo método de equivalência patrimonial – MEP.

Como se sabe, o artigo 248 da Lei nº 6.404/1976 (LSA) estabelece que os investimentos considerados relevantes nos termos desta lei estão sujeitos ao MEP, o que significa dizer que devem ser registrados no balanço da investidora pelo valor correspondente à sua participação no patrimônio líquido da investida, submetendo-se, assim, à apuração de diferenças, para mais ou para menos, em relação ao custo de aquisição⁴.

Do ponto de vista societário (LSA), então, o Legislador não fez (e ainda não faz) nenhuma referência a ágio ou deságio, determinando apenas quem está sujeito ao MEP.

O Legislador tributário, por seu turno, já na redação originária do artigo 20 do Decreto-Lei 1.598/77⁵ prescreveu que os investimentos sujeitos ao MEP deveriam ser desdobrados em duas rubricas: **(a)** valor de patrimônio líquido na época da aquisição (patrimônio líquido da sociedade x percentual de participação), e **(b)** ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de patrimônio líquido descrito acima.

Verifica-se, assim, que foi o próprio Direito Tributário que, após incorporar por remissão à figura societária do *método de equivalência patrimonial* (o MEP), veiculou um conceito próprio de ágio ou deságio, representados justamente pela diferença (positiva ou negativa) apurada em razão do MEP.

Ainda previu a norma tributária, à luz do § 2º do artigo 20, que:

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

- a)** valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;
- b)** valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;
- c)** fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

⁴ Antes da LSA, o Decreto-Lei n. 2.627/1940, por meio do seu artigo 129, determinava a avaliação de todo tipo de investimento com base no custo de aquisição efetivo.

⁵ Artigo 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 seguinte; e

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

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

Ressalte-se, ainda, que a legislação tributária originária não previa o tratamento fiscal da baixa do investimento (e, conseqüentemente, da *mais valia*) em função do seu fundamento econômico (*motivo do ágio*), conforme atestam os artigos 25, 31, 33⁶ e 34 do Decreto-Lei nº 1.598/77, *in verbis*:

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

Artigo 31 - Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, inclusive por desapropriação (§ 4º), na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente.

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

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

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

(...)

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

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

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

⁶ Esse artigo foi alterado pela Lei nº 12.973, de 2014.

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

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

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

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

Isso significa dizer que desde 1977 o ágio gerado na aquisição de participações societárias já possuía efeitos fiscais quando da liquidação do investimento por fusão, incorporação ou cisão, afinal o contribuinte pessoa jurídica já estava sujeito ao comando legal que determinava a apuração de um ganho tributável ou uma perda de capital dedutível nessas operações.

Assim dispunha o referido art. 34: nas hipóteses de fusão, incorporação ou cisão de empresas com investimento entre elas (ou, nas palavras do Legislador, da *extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra*), o resultado do confronto entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor do acervo líquido **avaliado a mercado** que as substituir: se negativo, poderia ser deduzido fiscalmente como *perda de capital*, inclusive com a opção, prevista na norma, deste saldo ser registrado no Ativo Diferido para amortização em até 10 (dez) anos; e se positivo, deveria ser tributado como *ganho de capital*.

Ao contrário, então, do que alguns autores afirmam, o direito à dedução do ágio não constitui um *benefício fiscal* em sentido técnico (renúncia estatal), tendo em vista que a sua natureza é de custo incorrido na aquisição de participação societária (ativo), custo este que, na ausência de regra legal específica, poderia ser deduzido como perda (decrécimo patrimonial) quando da liquidação do investimento.

Nesse contexto, e decorridos 20 (vinte) anos da vigência do Decreto-Lei nº 1.598/77, os Poderes Executivo e Legislativo resolveram estabelecer novo tratamento fiscal para a “baixa do ágio” por fusão, incorporação ou cisão, o que foi feito através das regras introduzidas pela Medida Provisória nº 1.602/1997, a qual, após sua conversão na Lei nº 9.532/1997, passou a regulamentar a matéria no bojo dos artigos 7º e 8º, a seguir transcritos:

Artigo 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 1977⁷: (*grifamos*)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

⁷ Artigo 20 - (...)

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

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

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

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

§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

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

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

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

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

- a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido
- b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

Percebe-se, assim, que houve por bem o Legislador:

(i) alterar a redação (*caput* do artigo 7º) quanto à pessoa jurídica que pode se valer da norma: o texto originário dispunha que o direito à dedução seria da empresa *que possuía na outra* ações ou quotas extintas por incorporação, fusão ou cisão, **ao passo que a nova redação permitiu o aproveitamento fiscal do ágio pela empresa que detenha participação societária adquirida com ágio.**

(ii) estabelecer a dedução fiscal como perda de capital apenas à baixa do ágio com fundamento na rentabilidade futura da investida, podendo esta perda ser aferida agora com base no valor contábil do acervo (e não mais necessariamente por valor a mercado⁸), mas com diferimento mínimo à razão de 1/60 para cada mês do período de apuração;

(iii) estender a dedução fiscal do ágio também aos investimentos não sujeitos ao MEP; e

(iv) autorizar expressamente a aplicação deste regime tributário não só na *incorporação direta*, mas também na *incorporação reversa*.

Outro ponto que chama atenção é o de que, nos termos do § 3º do artigo 20 em questão, antes de sua alteração pela Lei n. 12.973/2014, a razão (ou motivo) do ágio deveria ser objeto de *demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração*.

⁸ No regime anterior, conforme visto, a perda de capital apurada nos eventos societários implementados a valor contábil não era dedutível. A legislação até então vigente condicionava a dedução a apuração do acervo líquido a mercado.

No caso de *expectativa de rentabilidade futura*, ordinariamente essa demonstração costuma ser feita com base em projeções de fluxo de caixa descontado, evidenciadas em estudos econômicos internos ou por meio de laudos de empresas de auditoria ou terceiros especialistas, critério este que corresponde a uma metodologia comum de se proceder a um *business valuation* e que não prejudica ou impede o Fisco, em caso de discordância dos dados apresentados, questionar o critério de cálculo adotado.

Desde então, ou seja, após a edição da Lei 9.532/97, que conferiu o direito de dedução nas hipóteses legais dos artigos 7º e 8º, a figura do "ágio" foi sendo amplamente utilizada, inclusive em aquisições entre particulares, partes independentes ou não, em operações lícitas, ilícitas ou simuladas, o que acabou colocando o assunto ágio como um dos principais alvos de autuações fiscais.

Como pontua Valter Lobato⁹:

É preciso destacar que a autorização legal de amortização fiscal do ágio surgiu no contexto do Plano Nacional de Desestatização (PND), levado a efeito pelo Governo Federal à época. Tinha-se o objetivo claro de atrair investimentos, primordialmente externos, que deveriam recair sobre empresas estatais brasileiras, como foi o caso das empresas de telefonia. Contudo, é preciso apontar que a lei não ficou restrita a investimentos em estatais, ou seja, àqueles que seriam realizados no âmbito do PND, mas sim toda e qualquer aquisição, nos termos da referida lei.

O Legislador, aliás, em momento posterior chegou a permitir o diferimento da tributação do ganho de capital relativo a resultados positivos decorrentes de alienação de investimento por integralização com ações de outras empresas, o que claramente induziu a criação de uma espécie específica de *ágio interno*, em operações que poderiam até mesmo ser vistas como meras *reavaliações de ativos*, não fosse o permissivo legal e o conceito fiscal amplo de ágio até então vigente¹⁰.

⁹ O Novo Regime Jurídico do Ágio na Lei 12.973/2014. In: O ágio no direito tributário e societário: questões atuais. São Paulo: Quartier Latin. 2015. P. 101.

¹⁰ Mais precisamente, durante o período compreendido entre 01/01/2003 e 21/11/2005, esteve em vigência o artigo 36 da Lei n. 10.637/02, o qual dispunha sobre uma hipótese de ágio gerado internamente nos seguintes termos:

Art. 36 - Não será computada, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da pessoa jurídica, a parcela correspondente à diferença entre o valor de integralização de capital, resultante da incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização, e o valor dessa participação societária registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa jurídica.

§ 1º - O valor da diferença apurada será controlado na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e somente deverá ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido:

I - na alienação, liquidação ou baixa, a qualquer título, da participação subscrita, proporcionalmente ao montante realizado;

Posteriormente o artigo 36 da Lei n. 10.637/02 foi revogado pela Lei nº 11.196/05, de modo que o diferimento do ganho de capital decorrente de operação interna de subscrição de participação societária pelo valor de mercado com geração de ágio não mais se tornou possível.

Quanto ao *ágio interno* propriamente dito, sua dedução fiscal passou a ser expressamente proibida apenas com a **MP 627/2013**, convertida na **Lei nº 12.973/2014**, em momento, portanto, posterior aos fatos geradores aqui contemplados.

Ou seja, somente a partir da publicação da Lei 12.973/14, que produz efeitos em relação às operações realizadas a partir de 1º de janeiro de 2015, é que passou a ser vedado, no sistema jurídico, o registro e apuração de ágio em operações realizadas entre partes relacionadas, de modo que a tentativa da Fiscalização, corroborada pela decisão *a quo*, de aplicar essa limitação para operações anteriores a 2015 – como é o caso –, não tem cabimento, sob pena de violação aos princípios da legalidade e irretroatividade.

Nesse sentido já se posicionou essa E. 1ª Turma da CSRF em sessões de julgamento ocorridas em novembro/2022, conforme atestam as ementas dos julgados abaixo transcritos:

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

Até a edição da Lei n. 12.973/14 inexistia proibição para a constituição de ágio em operações de aquisição de participação societária de partes dependentes, sendo que durante a vigência do artigo 36 da Lei n. 10.637/02, havia até previsão expressa de diferimento de ganho de capital de operação de subscrição de participação societária pelo valor de mercado com geração de ágio. Inexistindo comprovação de que as operações que geraram o ágio entre partes dependentes foram fraudulentas, há que ser mantida a dedutibilidade da então despesa com a amortização do ágio.

(Acórdão nº **9101-006.358**. Sessão de 08 de novembro de 2022. Rel. Cons. Alexandre Evaristo Pinto).

RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO INTERNO. EFEITOS TRIBUTÁRIOS MANTIDOS. Ágio T4U I.

Até o advento da MP 627/2013, convertida na Lei 12.973/2014, não era relevante para fins fiscais a distinção entre ágio surgido em operação entre empresas do grupo (denominado de “ágio interno”) e aquele surgido em operações entre empresas sem vínculo. A mera circunstância de a operação ter sido realizada entre entes que pudessem ser considerados como integrantes do mesmo grupo

II - proporcionalmente ao valor realizado, no período de apuração em que a pessoa jurídica para a qual a participação societária tenha sido transferida realizar o valor dessa participação, por alienação, liquidação, conferência de capital em outra pessoa jurídica, ou baixa a qualquer título.

§ 2º Não será considerada realização a eventual transferência da participação societária incorporada ao patrimônio de outra pessoa jurídica, em decorrência de fusão, cisão ou incorporação, observadas as condições do § 1º.

de empresas não descaracterizava o ágio, cujos efeitos fiscais decorrem da legislação tributária

(Acórdão nº **9101-006.373**. Sessão de 09 de novembro de 2022. Rel. Cons. Livia De Carli Germano).

Ora, na linha do antigo brocardo romando, *ubi lex non distinguir nec nos distinguere debemus*: onde a lei não distingue, não cabe ao intérprete distinguir. Nesses termos, não havendo no art. 7º da Lei nº 9.532/97 a restrição de apuração de ágio em operações entre partes relacionadas, não poderia o intérprete criá-la, **salvo nas hipóteses de simulação ou ilicitude, o que nunca foi aventado nessa situação particular.**

Nas palavras de Edmar Oliveira Andrade Filho¹¹:

Se a realização de operações entre as pessoas ligadas é aceita pelo ordenamento jurídico, elas não podem se comportar como se tais operações, desde que legitimamente realizadas, não existissem ou fossem condenadas a priori. A criação de ágio entre partes relacionadas é legítima e tem origem em ganho de capital; não se pode condenar o ágio, porque existem no ordenamento jurídico normas que induzem à sua criação.

Por mais *apaixonantes* que possam ser os rótulos e argumentos contrários à dedução fiscal do ágio interno antes da Lei nº 12.973/14, ou por mais *justas* que possam ser as normas regulatórias acerca do registro do ágio para fins contábeis e econômicos, não se pode perder de vista que há todo um regime jurídico-tributário específico sobre o tema, regime jurídico este que deve prevalecer em um autêntico Estado Democrático de Direito.

A propósito, e diferentemente do que sustenta a decisão recorrida, a própria contabilidade, na época dos fatos geradores aqui envolvidos, aceitava, sim, a figura do *ágio interno* como apto ao registro de despesa em determinadas operações.

De fato, a doutrina contábil, de onde as r. autoridades fiscais não raramente costumam buscar elementos para refutar a validade *per se* de ágio gerado entre partes relacionadas, na verdade já reconheceu que o "ágio interno" pode ser tratado da mesma forma que ágios decorrentes de transações realizadas com partes não-relacionadas para fins fiscais. É justamente o que concluíram Eliseu Martins e Jorge Vieira Costa Júnior¹², quando assim se manifestaram:

O surgimento do ágio em operações de combinação de negócios, realizadas dentro de um mesmo grupo societário, não tem sentido econômico. A

¹¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Estudos e Pareceres sobre Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas*. São Paulo : MP Editora, 2007. p. 65.

¹² COSTA JÚNIOR; Jorge Vieira; MARTINS, Eliseu. A Incorporação Reversa com Ágio Gerado Internamente: Consequências da Elisão Fiscal sobre a Contabilidade. Disponível em <http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos42004/13.pdf>. Acesso em 18.4.2014.

Contabilidade, sabiamente, expurga essa informação ao considerar o grupo societário uma entidade única, quando reporta suas demonstrações consolidadas. O correto, contabilmente, é fazer o mesmo nas demonstrações individuais também.

Entretanto, o respaldo em legislação tributária para o fenômeno - ágio gerado internamente - dá sentido econômico à operação. (...)

Nas palavras de Marcos Takata¹³:

Há ágios internos e "ágios internos". Quero com isso dizer que há ágios internos reais ou efetivos ou com causa, e ágios internos "criados" ou artificiais ou sem causa.

Para fins jurídicos-tributários, o ágio interno, formado dentro do grupo societário, para ser real ou com causa, deve ter uma efetividade econômica ou um significado econômico.

A premissa, então, de que à época das operações societárias em tela a existência de despesa de registro de *ágio interno* seria proibida sob o enfoque contábil é *no mínimo duvidosa*, para não dizer *equivocada*.

É certo, porém, que o movimento pela vedação de registro e consequente amortização contábil de *ágios internos* na escrituração se deu no contexto do processo de conversão, iniciado a partir da edição da Lei nº 11.638/2007, das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais – *IFRS*, justificando-se sob a perspectiva da necessidade de elaboração de balanços consolidados.

As demonstrações contábeis, até então diretamente influenciadas pela legislação tributária, passaram a ter como objetivo “*fornecer informações contábil-financeiras acerca da entidade que reporta a informação*” (OB2 do CPC 00 – Estrutura Conceitual) através dos registros contábeis **consolidados** da entidade.

De qualquer forma, o tratamento contábil do *ágio interno*, o qual, repita-se, mostra-se no mínimo duvidoso a época dos fatos geradores aqui tratados, jamais poderia interferir no direito de sua dedução fiscal. No jargão popular: *uma coisa é uma coisa; outra coisa é outra coisa*.

Como bem notou a Cons. Livia De Carli Germano em declaração de voto apresentada no Acórdão nº **9101-005.778**, precedente este que analisou justamente o tratamento fiscal do rotulado *ágio interno*:

... não estamos tratando, nos presentes autos, de Contabilidade, mas de Direito Tributário. Assim, o fato de eventualmente se concordar com as conclusões acima

¹³ TAKATA, Marcos Shigueo. Ágio Interno sem Causa ou “Artificial” e Ágio Interno com Causa ou Real – Distinções Necessárias. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. Controvérsias Jurídico-Contábeis. 3º volume. São Paulo: Dialética, 2012. p. 194-214.

acerca do tratamento **contábil** do ágio intragrupo nada diz sobre os **efeitos tributários** desse ágio.

De fato, muito embora o ágio seja registrado em livros contábeis, ele está previsto em regras tributárias e é controlado em livros fiscais (ex. LALUR), independentemente do que ocorre na contabilidade.

O próprio STF já assinalou que *“ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário”*¹⁴.

O que precisa ficar claro, pois, é que é perfeitamente normal que o Direito, enquanto criador de sua própria realidade, possa se distanciar de preceitos ou orientações contábeis.

Como aduz Ricardo Mariz de Oliveira¹⁵:

... a fonte e sede do ágio ou deságio está no ato ou negócio jurídico de que ele promana e na respectiva disciplina legal, e não no lançamento contábil.

E mesmo que aquela contabilização tenha que ser adotada por necessária obediência às prescrições da CVM ou de outro órgão regulatório, não afetará o tratamento tributário para o ágio, pois a distinção de critérios não altera o tratamento tributário, devendo este ser observado fora da contabilidade, nos termos do parágrafo 2º e do art. 177 da Lei nº 6.404¹⁶ e dos parágrafos 2º e 3º do art. 8º do Decreto-lei n. 1.598¹⁷.

¹⁴ Trecho extraído do voto da Ministra Relatora Rosa Weber no RE 606.107/RS.

¹⁵ "Os motivos e os Fundamentos Econômicos dos Ágios e Deságios na Aquisição de Investimentos, na Perspectiva da Legislação Tributária". In: Direito Tributário Atual nº 23. Página 475.

¹⁶ "A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras".

¹⁷ "§ 2º - Para fins da escrituração contábil, inclusive da aplicação do disposto no § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, os registros contábeis que forem necessários para a observância das disposições tributárias relativos à determinação da base de cálculo do imposto de renda e, também, dos demais tributos, quando não devam, por sua natureza fiscal, constar da escrituração contábil, ou forem diferentes dos lançamentos dessa escrituração, serão efetuados exclusivamente em:

I – livros ou registros contábeis auxiliares; ou

II – livros fiscais, inclusive no livro de que trata o inciso I do caput deste artigo.

§ 3º O disposto neste artigo será disciplinado em ato normativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil".

Também Luis Eduardo Shoueri¹⁸ foi direito ao ponto:

Eis um bom exemplo de divergência entre as disciplinas contábil e tributária, já existente mesmo antes das recentes modificações da legislação societária: embora contabilmente o ágio exija uma participação de terceiros, a legislação tributária jamais trouxe semelhante ressalva. Do ponto de vista tributário, o investidor deve, sempre, registrar um ágio que corresponderá, sempre, à diferença positiva entre o valor patrimonial e o preço pago pela participação societária. (...) Daí que eventuais lições extraídas da Contabilidade devem ser lidas *cum grano salis*, visto que surgidas a partir de outro pressuposto (o contábil), não adotado pelo legislador tributário.

Reitera-se, aqui, que distintamente da contabilidade, as normas fiscais brasileiras exigem a elaboração de demonstrações contábeis individuais para fins de cálculo e apuração dos tributos devidos, o que significa dizer que o tratamento tributário das entidades brasileiras está diretamente ligado aos **balanços individuais**.

Tanto é assim que o Brasil, para fins de apuração do Lucro Real e base de cálculo da CSLL, sempre tomou (e continua tomando) cada sociedade como uma entidade própria, e não todo o grupo econômico como um único contribuinte.

Nos termos da Lei nº 6.404/76 ("Lei das S.A."), mesmo que uma sociedade faça parte de um grupo econômico, esta sociedade ainda assim deverá levantar balanços de forma individualizada¹⁹, demonstrando os seus resultados à luz das efetivas operações por ela realizadas, inclusive com partes vinculadas²⁰.

Ainda sob o ponto de vista comercial, chama atenção que a legislação brasileira inclusive impõe o dever de partes relacionadas transacionarem sempre em bases comutativas, como se terceiros independentes fossem²¹.

Em harmonia com esses preceitos, a legislação fiscal brasileira reconhece a possibilidade de partes relacionadas transacionarem a mercado como se fossem partes

¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo – Ágio em Reorganizações Societárias (Aspectos Tributários). São Paulo: Dialética. 2012. P. 106.

¹⁹ Esses balanços individuais, reitera-se, são o ponto de partida para o cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL de cada sociedade, conforme determina o artigo 248 do RIR: "Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), 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)".

²⁰ As demonstrações financeiras consolidadas previstas no artigo 249 da Lei das S.A., na verdade, têm apenas efeitos acessórios às demonstrações financeiras individuais da sociedade, servindo como uma espécie de complemento à divulgação, mas sem implicar quaisquer efeitos contábeis e societários.

²¹ Nesse sentido dispõe o artigo 245 da Lei das S.A.: "Art. 245. Os administradores não podem, em prejuízo da companhia, favorecer sociedade coligada, controladora ou controlada, cumprindo-lhes zelar para que as operações entre as sociedades, se houver, observem condições estritamente comutativas, ou com pagamento compensatório adequado; e respondem perante a companhia pelas perdas e danos resultantes de atos praticados com infração ao disposto neste artigo."

independentes (*arm's lenght*), prevendo inclusive tratamentos específicos para disciplinar essas relações em bases comutativas, como se praticadas entre partes absolutamente independentes, dos quais podem ser citados como exemplo os casos de **Preços de Transferência, Distribuição Disfarçada de Lucros, Interdependência e Subcapitalização**.

Nem na hipótese de incorporação, fusão ou cisão é permitida a compensação de prejuízos fiscais da empresa sucedida, como prevê o art. 514 do RIR/99: *a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida*.

Todo esse arcabouço legislativo reforça a premissa de que, em não havendo norma proibitiva, operações de aquisição e incorporação realizadas entre empresas distintas, ainda que sujeitas a controle comum, devem ser consideradas válidas e eficazes do ponto de vista tributário, salvo quando demonstrado eventual vício quanto às bases comutativas usadas como parâmetro entre as partes.

Para valer a tese em prol da glosa, deveria ao menos a Fiscalização ou a decisão recorrida contrapor os dados ou conclusão do demonstrativo de avaliação que deram suporte à escrituração do ágio, seja alegando eventuais vícios ou equívocos concretos que o tornariam imprestável em seu conteúdo, seja demonstrando eventual simulação, mas nada disso foi feito para o ágio da 1ª etapa, o que contamina o *critério jurídico empregado* neste lançamento.

De acordo com Humberto Ávila²²:

o aproveitamento do ágio não pode ser negado em razão de a operação societária que o gerou ter englobado empresas do mesmo grupo ou troca de ações, pois tais particularidades estão protegidas pelos princípios fundamentais de liberdade. Em vez disso, o aproveitamento do ágio só pode ser negado se a operação societária praticada tiver envolvido algum ato ou negócio jurídico eivado de vício relativo à sua existência ou à sua validade. Em outras palavras, o problema não está na prática de atos ou na celebração de negócios jurídicos envolvendo empresas do mesmo grupo ou troca de ações ou quotas; o problema reside na prática de atos ou na celebração de negócios jurídicos viciados envolvendo empresas do mesmo grupo ou troca de ações ou quotas. São coisas completamente diferentes.

A decisão recorrida, porém, tomou rumo diverso, mantendo o lançamento sob uma premissa exclusivamente teórica, qual seja, de que a vinculação das partes antes da Lei 12.973 por si só já prejudicaria o direito de reconhecer e deduzir ágio.

Esse entendimento não deve prevalecer, não só sob pena de contrariar a literalidade e o conteúdo do texto legal vigente à época dos fatos geradores, integrados com a técnica de tributação individual que sempre vigorou no âmbito do IRPJ e Reflexos, mas também

²² ÁVILA, Humberto. Notas sobre o Novo Regime do Ágio. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel. Controvérsias Jurídico-Contábeis. 5 volume. São Paulo: Dialética, 2014. p. 155.

como meio de coibir uma condenável *presunção absoluta* de que “*todo ágio interno é ruim*”, como se os fatos e dados concretos das operações societárias em nada importassem.

É justamente aqui que a decisão recorrida não se sustenta, na linha do que decidiu a 1ª Turma do STJ quando do julgamento do **Resp 2.026.473/SC**, do qual transcrevo as seguinte passagem do voto condutor do Min. Gurgel de Faria, acompanhado por todos os demais Ministros:

[...] do ponto de vista lógico-jurídico, as premissas em que se baseia a Fazenda passam longe de resultar automaticamente na conclusão de que o “ágio interno” ou o ágio resultado de operação com o emprego de “empresa-veículo” impediria a dedução do instituto em exame da base de cálculo do lucro real.

Primeiro, porque os supracitados arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997 em nenhum momento dispuseram de maneira expressa sobre a impossibilidade apriorística do aproveitamento do ágio nas operações de partes dependentes ou mediante o emprego de empresa interposta.

Aliás, quando desejou excluir, de plano, o ágio interno, o legislador o fez expressamente (com a inclusão do art. 22 da Lei n. 12.973/2014), a evidenciar que anteriormente, não havia vedação, e continua não havendo, ao uso de sociedade-veículo.

Segundo, porque se a preocupação da autoridade administrativa é quanto à existência de relações exclusivamente artificiais (como as absolutamente simuladas), compete ao Fisco, caso a caso, demonstrar a artificialidade das operações, mas jamais pressupor que a só existência de ágio entre partes dependentes ou com o emprego de “empresa-veículo” já seria abusiva.

[...]

Em resumo, compreendo que a existência do ágio interno (ao menos até 2014) ou a constituição de sociedade-veículo não podem, por si sós, configurar impedimento para a dedução do ágio. (grifamos)

Essas são as razões, contudo, para reformar o acórdão recorrido, de modo a afastar a glosa relativa ao *ágio da 1ª etapa*.

Conclusão

Pelo exposto, dou provimento parcial ao recurso especial da PGFN, para restabelecer a multa isolada sobre as estimativas de IRPJ; e dou provimento ao recurso especial da contribuinte, para restabelecer a dedução das despesas com o *ágio da 1ª etapa*.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, redatora designada

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável ao provimento do recurso especial da Contribuinte na matéria conhecida, bem como na parte em que negava provimento ao recurso especial da PGFN, acerca das exigências de multas isoladas concomitantes de CSLL.

Com respeito ao recurso especial da Contribuinte, a maioria do Colegiado compreendeu que, firmada a premissa de ter sido formado internamente ao grupo econômico o ágio correspondente à 1ª etapa de aquisição do investimento, sua dedutibilidade na apuração do lucro tributável deveria ser negada, conforme bem expresso no acórdão recorrido:

Tendo nascido de negócio jurídico celebrado entre empresas integrantes do mesmo grupo econômico, esse ágio é o que se convencionou chamar de ágio interno.

O ágio interno, não dedutível para fins de IRPJ e CSLL, decorre de negócio jurídico celebrado entre partes relacionadas. Existe vínculo entre as partes quando elas estejam submetidas a controle comum, ou quando uma delas se ache submissa à vontade da outra. Nessa hipótese, estarão ausentes as condições de mercado necessárias à livre formação do preço de alienação e de aquisição do investimento. Portanto, mesmo que não haja fraude, simulação ou conluio; mesmo que haja laudo indicando a expectativa de rentabilidade, o ágio não será suscetível de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A não dedutibilidade do ágio interno é ponto acerca do qual existe jurisprudência no CARF; jurisprudência que se consolida a cada dia pela reiteração sistemática de decisões no mesmo sentido, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF.

Ágio é a diferença entre preço de aquisição de ações ou quotas de uma determinada empresa e o valor patrimonial desse ativo. Dessa definição sobressaem dois elementos: preço e valor patrimonial. O valor patrimonial decorre objetivamente de uma relação entre ações ou quotas de capital e o valor do patrimônio líquido. Já o preço é fixado pelas partes.

E na fixação do preço que reside a distinção mais visível entre as operações realizadas por partes independentes, e as realizadas por entidades empresariais que se encontram sob controle comum, ou quando uma delas se acha submissa à vontade da outra.

Em operações envolvendo partes independentes, comprador e vendedor têm posições antagônicas em relação ao preço. Enquanto o primeiro busca o menor preço possível, o segundo quer levá-lo a patamar mais alto. No que tange à fixação do preço, pode-se afirmar que as posições de vendedor e comprador são antagônicas. O ponto de equilíbrio entre essas duas forças é dado pelo mercado. As condições do mercado, ao final, é que fazem com que as partes se componham quanto ao preço.

Tal situação, entretanto, não ocorre quando o negócio é firmado entre partes vinculadas. A disputa em tomo do preço desaparece, cedendo o passo a propósitos que transcendem o interesse das partes, para contemplar o interesse superior do grupo econômico. Prevalecerá o que convier ao grupo.

Uma operação de compra e venda envolvendo empresas do mesmo grupo não gera riqueza nova. Não há ganho, nem perda. Eventual ganho de uma parte é perda para outra e, dentro do grupo econômico, elas se anulam. Nesse sentido, a fixação de preço passa a ser um dado de menor relevância sob o aspecto econômico. Porém, do ponto de vista fiscal a fixação de preço da participação societária em montante superior ao patrimônio líquido tornar-se conveniente na medida em que o ágio daí resultante possa ser deduzido das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Nos negócios jurídicos de aquisição de quotas ou de ações envolvendo entidades vinculadas, a conveniência das partes se confunde com o objetivo do próprio grupo.

Se o ágio, nos negócios jurídicos envolvendo partes independentes, é uma consequência, é um elemento periférico, embora relevante; nas operações com partes vinculadas, ele muitas vezes é a própria razão de ser do negócio.

A teoria contábil repudia o ágio interno por falta de substância econômica. Seja para garantir a confiabilidade das demonstrações contábeis ou para proteger acionistas minoritários; seja para assegurar informações confiáveis ao investidor ou por qualquer outra razão, o fato é que a Comissão de Valores Mobiliários - CVM, o Conselho Federal de Contabilidade - CFC, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC rejeitam o ágio interno.

Se o ágio interno carece de substância econômica, pois criado arbitrariamente entre partes vinculadas, não pode esse mesmo ágio ser utilizado como dedução de IRPJ e CSLL. Nesse sentido, o CARF vem decidindo reiteradamente, como demonstram as ementas abaixo transcritas, na parte que diz respeito ao ponto aqui examinado:

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada. (Acórdão nº 9101-002.388 da 1ª Turma da CSRF)

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Inadmissível a formação de ágio por meio de operações internas, sem a intervenção de partes independentes e sem o pagamento de preço. (Acórdão nº 9101-002.487 da 1ª Turma da CSRF)

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada. (Acórdão nº 9101-002.389 da 1ª Turma da CSRF)

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada. (Acórdão nº 9101-002.390 da 1ª Turma da CSRF)

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem dispêndio de recursos, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada. (Acórdão nº 9101-002.392 da 1ª Turma da CSRF)

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada. (Acórdão nº 9101-002.550 da 1ª Turma da CSRF)

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/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.

Inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienante e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico, 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 pretendido pela contribuinte. (Acórdão nº 9101-002.449 da 1ª Turma da CSRF)

ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. AMORTIZAÇÃO. ALCANCE.

Não é dedutível o pretenso ágio na aquisição de participação societária apurado no estrangeiro, em operação envolvendo pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, mesmo que sem qualquer vinculação entre si, ainda mais quando, tanto o laudo de avaliação apresentado, quanto o lançamento fiscal se baseiam em ágio contabilizado mais de dois anos depois, oriundo de operações envolvendo empresas já pertencentes ao mesmo grupo econômico, domiciliadas no Brasil, caracterizando ágio interno. É correta, portanto, a glosa das exclusões não previstas na legislação da CSLL, e da redução do lucro tributável por despesa atribuída a ágio, mas que não se reveste das características necessárias para ser assim classificada. (Acórdão nº 9101-002.183 da 1ª Turma da CSRF) (g.n.)

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/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.

Inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienante e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico, 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. (Acórdão nº 9101-002.427 da 1ª Turma da CSRF)

Ainda sobre o ágio interno, cumpre ressaltar que as orientações emanadas da CVM e do CFC, bem como os pronunciamentos técnicos do CPC que cuidam da matéria não conferiram ao ágio interno uma natureza que antes ele já não tivesse. A falta de substância econômica e todas as características desse tipo de ágio antecedem a tais orientações, bem como à própria legislação que instituiu as regras de convergência internacional. Nessa linha de raciocínio, é possível concluir que a vedação à dedutibilidade do ágio interno, presente no caput do art. 22 da Lei nº 12.973/2014, vem apenas reforçar o entendimento de que esse ágio carece, e sempre careceu, de substância econômica.

A ausência de substância econômica implica a ausência do próprio fundamento econômico. Quando o inciso III do art. 7º da Lei nº 9.532/1997 autoriza a amortização do ágio fundado em rentabilidade futura, o dispositivo legal está a exigir um requisito (fundamento econômico) que o ágio interno não possui.

A falta de substância econômica faz o ágio interno indedutível tanto para o IRPJ, quanto para a CSLL.

Reafirma-se, portanto, o entendimento contrário à amortização fiscal de ágio constituído internamente ao grupo econômico, em linha com a jurisprudência deste Conselho consolidada desde a edição do Acórdão nº 9101-002.300, de 7 de abril de 2016, no sentido de que não há qualquer substância econômica nos valores que, formados internamente ao grupo econômico em operações desta espécie, passam a reduzir as bases tributáveis, independentemente da vedação posteriormente veiculada na Lei nº 12.973/2014 ou mesmo nos casos em que, antes da revogação pela Lei nº 11.196/2005, vislumbrava-se "opção legal" no art. 36 da Lei nº 10.637/2002.

Na sequência são transcritas as razões de decidir expressas pela ex-Conselheira Adriana Gomes Rêgo no Acórdão nº 9101-002.388 ("Caso Gerdau"), cujos fundamentos, aqui adotados, refutam os argumentos de defesa da Contribuinte:

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, como quis fazer crer a Recorrida em suas contrarrazões, 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 FIPECAFI (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. Vejase, todavia, caso especial no item 11.7.6.

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

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

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

11.7.2 Segregação Contábil do Ágio ou Deságio

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

11.7.3 Determinação do Valor do Ágio ou Deságio

a) GERAL

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

b) DATA-BASE

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

11.7.4 Natureza e Origem do Ágio ou Deságio

(...)

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

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

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

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

11.7.5 Amortização do Ágio ou Deságio

CONTABILIZAÇÃO

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

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

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

(...).

11.7.6 Ágio na Subscrição

(...)

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

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

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

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

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

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 e como a própria Recorrida aduz em suas Contrarrazões, 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 enxergar-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 enxergar-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, iniciase com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato contínuo, utilizarse 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: 10196724, 10323.290, 10517.219.

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:

EM nº 00187/2013 MF

Brasília, 7 de Novembro de 2013

Excelentíssima Senhora Presidenta da República,

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

32. As novas regras contábeis trouxeram grandes alterações na contabilização das participações societárias avaliadas pelo valor do patrimônio líquido. Dentre as inovações introduzidas destacam-se a alteração quanto à avaliação e ao tratamento contábil do novo ágio por expectativa de rentabilidade futura, também conhecido como **goodwill**. O art. 21 estabelece prazos e condições para a dedução do novo ágio por rentabilidade futura (**goodwill**) na hipótese de a empresa absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual

*detinha participação societária adquirida com **goodwill**, apurado segundo o disposto no inciso III do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Esclarece que a dedutibilidade do **goodwill** só é admitida nos casos em que a aquisição ocorrer entre empresas independentes. (Grifei)*

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

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

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

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte na matéria conhecida.

Quanto ao recurso especial da PGFN, a maioria do Colegiado compreendeu que também deveriam ser restabelecidas essas exigências, na medida em que a partir de 2007 não há impedimento à aplicação das multas isoladas simultaneamente com a multa de ofício proporcional, como claramente exposto no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.962, de lavra da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, cujas razões também se prestam a afastar a pretensão de aplicação do princípio da consunção:

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

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

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

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

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

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

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

I dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; II dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração; III do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real; IV do imposto de renda pago na forma deste artigo. [...]

Há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base impositiva ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que *a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora*. E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importaria o afastamento da penalidade menos gravosa.

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

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do

ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo

fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição. Observe-se:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; II de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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

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

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

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

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

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

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

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

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, 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, excetua a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

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

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

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

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

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

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

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

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

[...];

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

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

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

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto:

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

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário.

A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário.

A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente²³.

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

²³ Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

Pleno da CSRF, e mesmo pela 1ª Turma da CSRF. Vejase, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009²⁴

[...]

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 2012²⁵

[...]

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; 920-201.833, de 25/10/2011.

[...]

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

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA 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 Nº18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013²⁶

²⁴ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

²⁵ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

[...]

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 2014²⁷

[...]

ANEXO I

[...]

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

[...]

13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

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

[...]

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

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

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007. As

²⁶ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

²⁷ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

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 sumulares²⁸ à parcela do litígio já pacificada.

²⁸ Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e alterado pela Portaria MF nº 586, de 2010:

[...]

Anexo II

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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 TRIBUTOS. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.

Acórdão nº 9101-001.238:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

[...]

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTOS. Incabível a aplicação concomitante da

multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Acórdão nº 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

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

Acórdão nº 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO.

INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).

[...]

Acórdão nº 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa:

[...]

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

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

[...]

Acórdão nº 1803-001.263:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2002

[...]

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano.

Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

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

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

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

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

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação.

O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.

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

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

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

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

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

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

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

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo.

Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-

constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

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

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

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

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

[...]

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

[...]

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

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO.

ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

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

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

3. Recurso especial improvido.”

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

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

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

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)

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

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

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSSL 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 devidos²⁹ e exigidas de forma isolada.

²⁹ Lei nº 10.426, de 2002: Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado

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.

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

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do ano-calendário.

a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

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

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

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

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 Vitta³⁰:

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

³⁰ http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644

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 menor³¹. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

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

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

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

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

³¹ Lei nº 9.430, de 1996, art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 120100.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

[...]

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

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

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

Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

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

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

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

[...]

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

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

Sendo assim e diante do todo o exposto, não só não há falar na aplicação ao caso da Súmula CARF nº 105, como não se pode cogitar da impossibilidade de lançamento da

multa isolada por falta de recolhimento das estimativas após o encerramento do ano-calendário.

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

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

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

É de se negar, portanto, provimento ao recurso da Contribuinte, mantendo-se o lançamento de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas. *(destaques do original)*

Especificamente acerca do princípio da consunção, vale o acréscimo das razões de decidir adotadas pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto e expostas, dentre outros, no voto condutor do Acórdão nº 9101-006.056³²:

A alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 buscou adequar o dispositivo face à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, o qual atacava a redação do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...*"), e divisava *bis in idem*, entendendo que a "mesma" multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520).

Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*"), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A multa isolada ora é tratada em dispositivo específico (inciso II), que estabelece percentual distinto do da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

³² Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

[...]

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regradada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.”

Desse modo, após o advento da MP nº 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratarem de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Em complemento, e em especial em relação à suposta aplicação do princípio da consunção, transcrevo o entendimento firmado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em seus votos sobre o tema em debate:

“Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o *sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave*.³³.

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe *crime progressivo* quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.³⁴ (destaques acrescidos).

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não

³³ RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

³⁴ Idem, Idem

necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.” *(destaques do original)*

Nestes termos, ainda que as infrações cometidas repercutam na apuração da estimativa mensal e do ajuste anual, diferentes são as condutas punidas: o dever de antecipar e o dever de recolher o tributo devido ao final do ano-calendário. As alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, por sua vez, não excetuaram a aplicação simultânea das penalidades, justamente porque diferentes são as condutas reprimidas, o mesmo se verificando na Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, replicado atualmente na Instrução Normativa RFB nº 1700, de 2017, que em seu art. 52 prevê a imposição, apenas, da multa isolada durante o ano-calendário, enquanto não ocorrido o fato gerador que somente se completará ao seu final, restando a possibilidade de aplicação concomitante com a multa de ofício, depois do encerramento do ano-calendário, reconhecida expressamente em seu art. 53. Veja-se:

Art. 52. Verificada, durante o ano-calendário em curso, a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, o lançamento de ofício restringir-se-á à multa isolada sobre os valores não recolhidos.

§ 1º A multa de que trata o caput será de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado.

§ 2º As infrações relativas às regras de determinação do lucro real ou do resultado ajustado, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do IRPJ ou da CSLL a pagar em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de ofício sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

§ 3º Na falta de atendimento à intimação de que trata o § 1º do art. 51, no prazo nela consignado, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil procederá à aplicação da multa de que trata o caput sobre o valor apurado com base nas regras previstas nos arts. 32 a 41, ressalvado o disposto no § 2º do art. 51.

§ 4º A não escrituração do livro Diário ou do Livro de que trata o caput do art. 310 até a data fixada para pagamento do IRPJ e da CSLL do respectivo mês, implicará desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução de que trata o art. 47 e a aplicação do disposto no § 2º deste artigo.

§ 5º Na verificação relativa ao ano-calendário em curso o livro Diário e o Lalur a que se refere o § 4º serão exigidos mediante intimação específica, emitida pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Art. 53. Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e

II - o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.

Observe-se, também, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema foram editadas, apenas, no âmbito da 2ª Turma, e o posicionamento desta, inclusive, está renovado em acórdão mais recente, mas sem acréscimos nas razões de decidir, exarado nos autos do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.603.525/RJ, proferido em 23/11/2020³⁵ e assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

I - Na origem, trata-se de ação objetivando a anulação de três lançamentos tributários, em virtude da existência de excesso do montante cobrado.

II - Após sentença que julgou parcialmente procedente o pleito elaborado na exordial, foram interpostas apelações pelo contribuinte e pela Fazenda Nacional, recursos que tiveram, respectivamente, seu provimento parcialmente concedido e negado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ficando consignado o entendimento de que é ilegal a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, previstas no art. 44 da Lei n. 9.430/1996.

III - Conquanto a parte insista que a única hipótese em que se poderá cobrar a multa isolada é se não for possível cobrar a multa de ofício, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica ao afirmar que é ilegal a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/1996. Nesse sentido: REsp 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/3/2015, DJe 24/3/2015 e AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/9/2015, DJe 28/9/2015.

IV - Agravo interno improvido.

Recentemente, porém, noticiou-se que as duas turmas do Superior Tribunal de Justiça teriam se alinhado sob este entendimento, nos termos dos julgados proferidos à

³⁵ Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator Francisco Falcão.

unanimidade no REsp nº 2.104.963/RJ³⁶, de 05/12/2023, e no REsp nº 1.708.819/RS³⁷, de 07/11/2023.

Primeiramente cabe observar que o REsp nº 2.104.963/RJ não teve em conta exigência cumulada de multa proporcional com multa de ofício isolada por falta de recolhimento de estimativas. A cumulação da multa proporcional, no caso, se deu com multa de ofício aplicada por inobservância do dever de manter arquivos magnéticos, como registrado no voto condutor do acórdão de 05/12/2023:

Em suma, ao se examinar a pretensão fazendária posta neste apelo especial, verificar-se-á que a discussão nestes autos em epígrafe, defende a exigência concomitante e cumulada das multas tributárias impostas à contribuinte, seja em face da exigibilidade da infração fiscal imposta de ofício, pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, seja pela multa fiscal impingida em razão da inobservância da obrigação tributária concernente ao dever da contribuinte de entregar corretamente a autoridade fiscal, os arquivos digitais com registros contábeis, nos termos do artigo 12, inciso III, da Lei 8.212/1991.

De toda a sorte, como antes registrado, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já vinha se manifestando contrariamente à cumulação da multa de ofício proporcional com a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas. Apenas que tal julgado, de 2020, contou com a participação de Ministros que não mais integram a Segunda Turma.

Com respeito ao julgado proferido no REsp nº 1.708.819/RS, releva notar que a unanimidade foi extraída sem a participação do Ministro Benedito Gonçalves, ausente justificadamente. Ainda, embora os fundamentos da decisão em questão tratem dos dispositivos legais que autorizam a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa proporcional, nas duas passagens do voto que referem o caso em discussão, vê-se que o questionamento era dirigido a penalidades no âmbito aduaneiro:

O magistrado a quo denegou a ordem, decidum este mantido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por fundamentos que podem ser resumidos nos seguintes termos: (I) constituem multas isoladas aquelas aplicadas pela Administração Aduaneira em decorrência de infração administrativa ao controle das importações; (II) a multa isolada pela incorreta classificação da mercadoria importada tem natureza diversa da multa de ofício. Esta última objetiva penalizar o contribuinte que deixa de recolher os tributos de forma voluntária e sua aplicação não implica ilegalidade, podendo, inclusive, incidir de forma cumulativa; e (III) a concessão de parcelamento é atividade discricionária da administração tributária, devendo o optante submeter-se às suas regras especiais e condições bem como aos seus requisitos.

[...]

Na espécie, entendeu o acórdão recorrido pela possibilidade de cumulação das multas, nos seguintes termos (fls. 620/621):

³⁶ A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Afrânio Vilela, Francisco Falcão e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator Mauro Campbell Marques.

³⁷ Os Srs. Ministros Regina Helena Costa, Gurgel de Faria e Paulo Sérgio Domingues (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator Sérgio Kukina. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Benedito Gonçalves.

Como se vê, pretende a impetrante o reconhecimento de que as multas administrativas aplicadas constituem multa de ofício, para fins de gozo dos benefícios previstos na Lei 11.941 de 2009, que estabelece regime de parcelamento de débitos tributários. Com efeito, cabe observar que a multa de ofício objetiva penalizar o contribuinte que deixa de recolher os tributos de forma voluntária e, com isso, obriga o Fisco, mediante complexo procedimento de fiscalização, a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido. Todavia, a multa aqui analisada decorre da infração administrativa ao controle das importações, sendo irrelevante que tenha havido ou não o pagamento dos tributos incidentes na importação. É certo, pois, que se trata de multa isolada, e não de multa de ofício. No que se refere à alegação de impossibilidade de cumulação da multa isolada e de ofício, melhor sorte não assiste à impetrante. Conforme esclareceu o juiz da causa, 'a multa isolada pela incorreta classificação da mercadoria importada - caso dos autos - tem expressa permissão para ser aplicada cumulativamente com outras penalidades administrativas, conforme disposto no § 2º do art. 84 da Medida Provisória 2.158-35/2001.

[...]

Estes descompassos, somados ao fato de que ainda não se verificou o trânsito em julgado das referidas decisões, assim como não há notícia se houve interposição de recurso extraordinário nos correspondentes autos, impedem qualquer cogitação de mudança do entendimento até então afirmado por esta Conselheira.

Cabe esclarecer, por fim, que a Súmula CARF nº 82 confirma a presente exigência. Isto porque o entendimento consolidado de que *após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas* decorre, justamente, da previsão legal de aplicação da multa de ofício isolada quando constatada tal infração. Ou seja, encerrado o ano-calendário, descabe exigir as estimativas não recolhidas, vez que já evidenciada a apuração final do tributo passível de lançamento se não recolhido e/ou declarado. Contudo, a lei não deixa impune o descumprimento da obrigação de antecipar os recolhimentos decorrentes da opção pela apuração do lucro real, estipulando desde a redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa por falta de recolhimento das estimativas, assim formalizada sem o acompanhamento do principal das estimativas não recolhidas que passarão, antes, pelo filtro da apuração ao final do ano-calendário.

Estas as razões que prevaleceram na parte em que foi DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN para restabelecer as exigências de multas isoladas concomitantes de CSLL.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**

A infração aqui apurada ensejou, no ano-calendário 2013, redução do prejuízo fiscal e aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ, bem como lançamento de CSLL com acréscimo de multa de ofício de 75% e aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de CSLL. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência e o Colegiado *a quo* assim decidiu:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares arguidas. No mérito, acordam os conselheiros, por maioria, dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a multa isolada, vencidos Giovana Pereira de Paiva Leite, Lizandro Rodrigues de Souza e Rafael Taranto Malheiros, que foram pela possibilidade de concomitância de aplicação de multa de ofício e multa isolada; quanto à amortização do ágio, por maioria, manter a glosa da amortização, vencidos os conselheiros Marcelo José Luz de Macedo e Eduardo Monteiro Cardoso. Julgamento iniciado em março/2020. Não votou a Conselheira Carmen Ferreira Saraiva (Suplente Convocada), tendo em vista que o Relator Roberto Silva Junior já havia votado na reunião de março/2020. A conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite foi designada redatora *ad hoc*.

A PGFN opôs embargos de declaração ao acórdão recorrido e em sua rejeição a Presidente do Colegiado *a quo* consignou que:

Como se vê, o acórdão recorrido se utiliza de dois fundamentos adotados pelo Colegiado recorrido para afastamento da aplicação da multa isolada, mas um deles (impossibilidade da concomitância entre ambas as multas) fica prejudicado em face da existência de prejuízo fiscal. O fundamento que remanesceu foi a impossibilidade de aplicação da multa isolada a infrações como dedução indevida de despesas, exclusão não autorizada ou falta de adição ao lucro líquido após o encerramento do ano-calendário (período de apuração).

Por outro lado, o vício de obscuridade é aquele que compromete o entendimento do julgado. Não é o que se observa no caso concreto.

A decisão é clara e coerente, e fundamenta suas conclusões com referências a elementos dos autos e dispositivos legais.

Outrossim, o colegiado recorrido não negou a possibilidade de surgimento de falta ou insuficiência de recolhimento decorrente de dedução indevida de despesas, de exclusão não autorizada ou da falta de adição ao lucro líquido, com consequente aplicação da penalidade isolada ali em questão, mas, note-se, limitou o momento de referida aplicação *somente até o encerramento do respectivo ano-calendário*, limite considerado extrapolado no presente caso pela

embargante, na medida em que a multa isolada foi imputada após o respectivo encerramento.

Diante de tal cenário e tese, se opinou pelo afastamento da imputação da penalidade isolada mesmo em havendo prejuízo fiscal, desta forma, ao se considerar o teor do voto condutor em sua inteireza, não se verifica qualquer falta de clareza lógica ou inconsistência a ser complementada. *(destaques do original)*

O exame de admissibilidade bem observou acerca dos paradigmas nº 9101-003.002 e 9101-002.745:

As decisões cotejadas trataram da questão sobre a possibilidade da aplicação concomitante da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais e da multa de ofício sobre o tributo apurado no ajuste anual.

E, em sentido totalmente contrário ao acórdão recorrido (no que toca às estimativas de CSLL), os paradigmas admitiram a cobrança concomitante dessas duas multas para os períodos transcorridos a partir de 2007.

Além disso, os paradigmas admitiram a cobrança da multa isolada após o encerramento do exercício, destacando que ela é cabível ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano calendário correspondente, de modo que a divergência jurisprudencial também se dá em relação à multa isolada sobre as estimativas de IRPJ.

Assim, esta Conselheira acompanha o I. Relator em seus fundamentos e conclusões para CONHECER do recurso especial da Fazenda Nacional.

Com respeito às glosas promovidas na apuração do lucro tributável do ano-calendário 2013, a maioria do Colegiado *a quo* concordou com a acusação fiscal assim sintetizada no voto condutor do acórdão recorrido:

A controvérsia gira em torno da dedução do ágio oriundo da aquisição da CAEMI pela VALE S.A., que se deu em duas etapas. A primeira em fevereiro de 2006, a segunda em março do mesmo ano. Em cada etapa foi gerada uma parcela de ágio.

Na 1ª etapa, em fevereiro foi registrado contabilmente um ágio de R\$ 968 milhões relativo à aquisição de 100% das ações ordinárias e 40% das ações preferenciais da CAEMI, correspondente a 60% do capital. Na 2ª etapa, em março, mercê de uma operação de incorporação de ações, foi adquirido o restante (40%) do capital da CAEMI, correspondente a 60% das ações preferenciais, gerando um ágio de R\$ 4,2 bilhões, aproximadamente.

A Fiscalização entendeu que o ágio, nos dois casos, é artificial. Disse ela que *“restou comprovado de forma inequívoca a **apuração artificial de ágio nas operações de reestruturação societária para incorporação da Caemi**, e consequentemente, a presente ação fiscal resultou na glosa de despesas com*

amortização do ágio na apuração do Lucro e Real e da Base de Cálculo da CSLL no ano-calendário de 2013.” (fl. 702) (destaques do original)

A Contribuinte também opôs embargos de declarações e do despacho que o rejeitou extraí-se:

1) INEXISTÊNCIA DE REAVALIAÇÃO NA 1ª ETAPA QUE ELIDIRIA A CONFIGURAÇÃO DE ÁGIO INTERNO

Neste item, em apertada síntese, o contribuinte apresenta embargos argumentando que o acórdão não considerou adequadamente a natureza do ágio interno na operação, na medida em que o ágio interno ocorre quando há aumento patrimonial do grupo econômico sem transações com terceiros, resultando em distorções nas demonstrações financeiras. No entanto, no caso em questão, as ações adquiridas foram registradas pelo mesmo valor de custo, sem qualquer aumento, não gerando distorções nas demonstrações financeiras do contribuinte. Dessa forma, alega que essa questão não foi analisada no acórdão e solicita a integração do acórdão para que esse ponto seja avaliado.

Passa-se à análise desta primeira arguição de omissão.

Na verdade, a Contribuinte **não aponta nenhum vício** que dê ensejo ao manejo dos embargos porque o enfoque da sua reclamação é todo voltado para **o mérito de uma questão interpretativa e conceitual, considerada por ela mal definida ou delimitada**, dado que a seu juízo o aspecto mais relevante para caracterizar a ocorrência de um ágio intragrupo não seria o fato de a transação se dar entre partes relacionadas, como posto pelo acórdão embargado, mas sim de haver reavaliação de ativos, o que segundo ela não ocorreu.

O acórdão embargado é claríssimo ao analisar a matéria em seu todo (ágio da 1ª etapa) de forma completa, demonstrando em que momento o ágio no Brasil nasceu após desvincular a sua origem do exterior, e depois porque o mesmo deveria ser considerado como ágio interno, declinando conceituação que toma como mais relevante a ocorrência de transação com partes vinculadas. Confira-se:

[...]

Como se vê, o acórdão recorrido declinou fundamentação que considerou suficiente para torna-lo irrelevante, fazendo um enfrentamento geral da questão, não havendo aqui qualquer espaço para imputação de uma omissão.

Ademais, como se depreende do § 1º, do inciso IV, do artigo 489 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), somente quando o julgador não enfrenta todos os argumentos deduzidos pela parte, capazes de infirmar sua conclusão, é que cabe o remédio jurídico de que lançou mão a defesa. Mas isto não se dá quando a embargante apenas julga que o colegiado não enfrentou, a seu contento, os seus argumentos de defesa, ou quando o julgado não adota a tese da defesa, como é o caso.

Dessa forma, definitivamente não estamos diante de qualquer omissão, na verdade, o que a embargante pretende aqui é se valer do seu inconformismo para que, novamente, a Turma reaprecie o mérito do litígio, reexaminando a interpretação de normas e conceitos envolvendo a natureza do ágio (interno) e que modifique a decisão embargada em sede estreita dos embargos. Portanto, indicação da referida “omissão” é mero subterfúgio para que os embargos possam ser admitidos com a natureza de “Pedido de reconsideração” – apontando suposto erro de direito, recurso esse não admitido no âmbito do PAF.

Portanto, rejeito esta primeira arguição de omissão, em face de ser manifestamente improcedente. *(destaque do original)*

O recurso especial da Contribuinte teve seguimento nas matérias:

- 1- INEXISTÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL AO REGISTRO E AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO INTERNO;
- 2- ÁGIO ORIGINADO EM AQUISIÇÃO ENTRE PARTES INDEPENDENTES NÃO É ÁGIO INTERNO;
- 3- INEXISTÊNCIA DE ÁGIO INTERNO NO PRESENTE CASO – INEXISTÊNCIA DE REAVALIAÇÃO; e
- 4- INCORPORAÇÃO DE AÇÕES DE TERCEIROS INDEPENDENTES NÃO PRODUZ ÁGIO INTERNO.

Com respeito à matéria *inexistência de vedação legal ao registro e amortização do ágio interno*, o recurso especial teve seguimento com base nos paradigmas nº 1301-001.297 e 9101-006.373. Neste ponto, a Contribuinte pretende alcançar a dedutibilidade das amortizações de ágio correspondentes às 1ª e 2ª etapas da aquisição do investimento. Para tanto, demonstra que o voto condutor do acórdão recorrido tem em conta que *o ágio interno, não dedutível para fins de IRPJ e CSLL, decorre de negócio jurídico celebrado entre partes relacionadas*, ao passo que o 1º paradigma defende que *a lei tributária não exigia substância econômica, desembolso em dinheiro ou que a transação não fosse realizada dentro do grupo econômico para que fosse possível a amortização fiscal do ágio*, e o 2º paradigma diz que *até o advento da MP 627/2013, convertida na Lei 12.973/2014, não era relevante para fins fiscais a distinção entre ágio surgido em operação entre empresas do grupo (denominado de “ágio interno”) e aquele surgido em operações entre empresas sem vínculo*.

Os dois paradigmas se prestam a caracterizar o dissídio jurisprudencial dentro dos estreitos limites propostos, valendo notar que o 1º paradigma constituiu a divergência decidida de forma favorável ao sujeito passivo no 2º paradigma, sem neste discutir a premissa fática lá adotada no julgamento do recurso voluntário de que o ágio teria sido constituído internamente ao grupo econômico. Esclareça-se que o 1º paradigma é recorrentemente admitido para discussões semelhantes à aqui suscitada pela Contribuinte, e este Colegiado somente apresentou ressalva a

tanto na hipótese de haver questionamento, aqui ausente, quanto à avaliação do investimento, consoante já se decidiu, por maioria de votos³⁸, no Acórdão nº 9101-005.973.

Todavia, tendo em conta as peculiaridades das operações societárias aqui em debate, importa avaliar se o dissídio jurisprudencial demonstrado seria suficiente para reverter as glosas nas duas fases da aquisição do investimento, como pretende a Contribuinte.

O ágio formado na 1ª etapa da aquisição apresenta uma discussão antecedente à sua caracterização como interno, porque a Contribuinte alegou que sua formação remonta a 2001 a 2003, quando controladas da Contribuinte situadas nas Ilhas Cayman adquiriram 100% das ações ordinárias de CAEMI e 40% das ações preferenciais. Rejeitada esta origem, o Colegiado *a quo* compreendeu que o valor registrado e amortizado surge quando a Contribuinte *já controlava a CAEMI, indiretamente por meio da AMAZON*, de modo que *os atos praticados por ambas as companhias estavam submetidas à vontade emanada do mesmo órgão*. Assim, interpretar que a legislação tributária não veda a amortização fiscal de ágio formado internamente ao grupo econômico é suficiente para afastar a glosa das amortizações correspondente ao ágio formado na 1ª etapa da aquisição.

O ágio formado na 2ª etapa da aquisição, que alcançou os 60% restantes das ações preferenciais da CAEMI, foi formado em operação de incorporação de ações, na qual os sócios minoritários da CAEMI receberam em troca dessa participação ações preferenciais da Contribuinte. O Colegiado *a quo* concordou com os fundamentos da decisão de 1ª instância que também se opôs à amortização deste ágio porque gerado internamente ao grupo econômico. Nos termos do voto condutor do acórdão recorrido: *a VALE detinha todas as ações da CAEMI com direito a voto. A vontade da VALE era a vontade da CAEMI. O negócio entre as duas empresas era feito à revelia dos sócios minoritários CAEMI, que só detinham ações preferenciais*.

Neste caso, porém, interpretar que a legislação tributária não veda a amortização fiscal de ágio formado internamente ao grupo econômico, apenas afasta o fundamento adotado nas duas instâncias de julgamento administrativo, subsistindo outras motivações, vez que o voto condutor do acórdão recorrido também consigna que:

A autoridade fiscal arrolou algumas situações que, a seu juízo, evidenciam a insubsistência do ágio, tais como, a inexistência de pagamento formal, porque no caso houve apenas troca de ações, sem desembolso monetário; o valor adotado como base do ágio era superior ao valor de mercado, refletido no laudo; e diferença entre o valor de reembolso e o valor adotado na incorporação de ações.

A defesa apresentada contra estes óbices à amortização fiscal do ágio não foi examinada desde a 1ª instância, conforme expresso na decisão lá proferida:

³⁸ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício) e restaram vencidos neste ponto os conselheiros Caio Cesar Nader Quintella (relator) e Alexandre Evaristo Pinto.

62. Dito isto, tem-se que as questões trazidas pela interessada, se não são de todo irrelevantes, certamente são insuficientes para desconstituir os lançamentos. Porque ainda que, por hipótese, o contribuinte tenha razão em todos os pontos aqui debatidos, o fato de todos os atos societários dessa segunda etapa terem sido praticados por uma empresa que detém o controle das ações com direito a voto, culminando com a total aquisição da controlada, feita com ágio, significa que as transações foram feitas entre partes dependentes.

De toda a sorte, a divergência jurisprudencial aqui suscitada resta validamente demonstrada. Por tais razões e por também concordar com os demais fundamentos do I. Relator, o recurso especial da Contribuinte deve ser CONHECIDO na matéria *inexistência de vedação legal ao registro e amortização do ágio interno*.

Na matéria *ágio originado em aquisição entre partes independentes não é ágio interno*, o recurso especial teve seguimento com base no paradigma nº 9101-006.289, sendo rejeitado o paradigma nº 1402-001.402. Neste ponto, a Contribuinte pretende discutir apenas a dedutibilidade das amortizações de ágio formado na 1ª etapa da aquisição do investimento. O exame de admissibilidade compreendeu que:

O primeiro paradigma, Acórdão nº 9101-006.289, também examinou caso em que se discutia a nacionalização de ágio gerado no exterior (designado como “ágio francês”), e realmente validou a amortização fiscal, por empresa brasileira, de ágio surgido no exterior e, em seguida, trazido ao Brasil em operação entre controladora e controlada.

No caso do recorrido, a nacionalização/transferência do ágio do ágio se deu pelo resgate das ações da Amazon, enquanto que no referido paradigma esse mesmo tipo de evento se deu pela incorporação de ações de emissão da GVT pela VTB Participações. Essa diferença, entretanto, não afeta a caracterização da divergência

Em seu recurso especial, a Contribuinte afirma a similitude entre os casos nos seguintes termos:

103. No Acórdão Paradigma 9101-006.289 (doc. 03), esta C. CSRF validou a amortização fiscal, por empresa brasileira, de ágio surgido no exterior e, em seguida, trazido ao Brasil em operação entre controladora e controlada (grifos nossos):

Como relatado, a acusação fiscal foi no sentido de que a empresa francesa Vivendi S/A adquiriu ações de GVT (Holding) S/A, sendo 31,08% detidas por investidores estrangeiros e 56,2% por investidores nacionais, e por meio de operações societárias transferiu o ágio pago para subsidiárias no Brasil, estas envolvidas na incorporação com GVT S/A, a partir da qual verificou-se a amortização fiscal do ágio. No entender do Colegiado a quo, as subsidiárias brasileiras não efetuaram o investimento, totalmente suportado pela Vivendi no exterior, e as operações que visaram trazer para o Brasil a possibilidade dessa amortização foram todas efetuadas intragrupo.” (pp. 46 e 47)

(...)

Nessa situação particular, dúvidas não pairam de que a aquisição da GVT foi feita naquilo que se espera da livre iniciativa, com participação efetiva de dois concorrentes de grande porte (Grupo Vivendi e Telesp Telefônica) e que o Grupo Vivendi - vencedor da disputa -, num primeiro momento, adquiriu 87% do investimento diretamente no exterior

(...)

Posteriormente, e como forma de centralizar o controle direto no Brasil, e indireto na França, houve a aquisição pela VTB das ações de GVT por meio de incorporação de ações desta por aquela, de modo que a GVT se tornou uma subsidiária da VTB, nos termos do artigo 252 da LSA.

As transações que precederam àquelas que levaram à amortização do ágio se deram entre partes não relacionadas, em condição de livre mercado, com definição independente e pagamento efetivo de preço, com ampla divulgação e anuência das diversas autoridades regulatórias: Anatel, CVM, Banco Central do Brasil (Bacen) e Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE).

104. Relembre-se que, no presente caso, as ações ordinárias da CAEMI foram adquiridas pela Amazon, utilizando-se de recursos aportados pela Recorrente. Tal como no caso analisado pelo Acórdão Paradigma, a aquisição das ações da CAEMI ocorreu “com participação efetiva de dois concorrentes de grande porte” (Recorrente vs. BHP), sendo que o Grupo Vale (cuja controladora é a Recorrente), “num primeiro momento, adquiriu” 100% “do investimento diretamente no exterior”. No mesmo sentido, “Posteriormente, e como forma de centralizar o controle direto no Brasil”, houve aquisição das ações da CAEMI pela Recorrente.

105. São casos praticamente idênticos: no entanto, no Acórdão Paradigma, considerou-se que essa transferência era possível, enquanto, no acórdão recorrido, considerou-se que se trataria de ágio interno não passível de amortização fiscal. A divergência é nítida e enseja a admissão do presente Recurso Especial.

O acórdão recorrido não traz os detalhes fáticos apontados pela Contribuinte em seu recurso especial acerca da operação ocorrida no exterior. Somente é referida a alegação a Contribuinte de que a aquisição de 60% do capital de CAEMI em 2001 e 2003 teria se dado entre partes independentes, e que a transferência à recorrente em 2006 ocorreu com base nos mesmos valores originalmente registrados. E a razão para tanto são as premissas adotadas para decisão contrária à pretensão da Contribuinte:

Não pode ser acolhida a pretensão de contabilizar, no país, como ágio um valor supostamente oriundo da aquisição de investimento no exterior. Existem várias razões para isso.

Primeiro porque se desconhece se o país onde se encontra o investidor, as Ilhas Cayman, prevê ou determina a contabilização de ágio. Por outro lado, se existe registro do ágio, não se sabe como ele é feito e tampouco qual o tratamento legal

dispensado ao ágio. Aliás, não é possível dizer se o ágio foi utilizado e de que forma. Não é possível assegurar se o ágio ainda existe ou já foi totalmente consumido.

Sem responder a tais perguntas, não se pode validamente defender o direito de o contribuinte trazer para sua contabilidade ágio supostamente nascido no exterior, sobretudo considerando o intervalo de tempo entre a data do negócio do qual supostamente se originou o ágio e a data em que ele foi registrado na contabilidade da recorrente, ou seja, em suas demonstrações financeiras individuais.

Portanto, no caso em exame e para fins tributários, a primeira parcela do ágio (1ª etapa) deve ser desvinculada de qualquer negócio feito por empresas estabelecidas nas Ilhas Cayman, ainda que tais empresas fossem controladas pela recorrente. Sendo assim, o nascimento do ágio deve ser considerado como ocorrido no momento em que houve o resgate das ações da AMAZON cujo pagamento foi feito mediante entrega da participação societária na CAEMI, ou seja, 100% das ações ordinárias e 40% das ações preferenciais.

Como se vê, as operações no exterior teriam ocorrido entre 2001 e 2003, e a alegada transferência para o Brasil ocorreu em 2006, permanecendo o investimento neste interregno no patrimônio das controladas situadas em Ilhas Cayman, e assim suscitando dúvida acerca do registro e aproveitamento deste ágio. No paradigma, a aquisição do investimento tem início no exterior em novembro/2009, prossegue no Brasil mediante Oferta Pública de Ações – OPA em março/2010 e encerra em dezembro/2011 quando as ações adquiridas no exterior são transferidas para o capital da subsidiária brasileira que havia operado a OPA, e que, ao final, é incorporada pela investida. O sujeito passivo no paradigma, inclusive, sustentava o fundamento dos ágios com base no mesmo laudo elaborado em novembro/2009.

Relevante também observar que, no paradigma, a aquisição de investimento no Brasil se inicia no exterior, pela controladora estrangeira, e esta parcela adquirida é posteriormente transferida para sua subsidiária no Brasil. No recorrido, a adquirente teria sido a Contribuinte, empresa nacional, que promoveu a aquisição de investimento também no Brasil, mas por meio de suas controladas no exterior para, anos depois, buscar a transferência desta aquisição para seu patrimônio, com vistas à amortização fiscal do ágio. Evidente que estas peculiaridades que distinguem esta operação daquela tratada no paradigma suscitaram as dúvidas postas pelo Colegiado *a quo* e que não foram cogitadas no paradigma.

Sendo distintos, portanto, os contextos fáticos dos casos comparados, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte na matéria *ágio originado em aquisição entre partes independentes não é ágio interno*.

Quanto à matéria *inexistência de ágio interno no presente caso – inexistência de reavaliação*, o recurso especial teve seguimento com base no paradigma nº 9101-006.289. Neste

ponto, a Contribuinte pretende discutir apenas a dedutibilidade das amortizações de ágio formado na 1ª etapa da aquisição do investimento.

Trata-se do mesmo paradigma analisado na matéria antecedente, mas neste ponto a Contribuinte argumenta que:

124. Ao longo do presente processo, a Recorrente vem demonstrando que o presente caso não trata do controverso “ágio interno” repudiado pelas normas contábeis. Com efeito, nenhum dos ágios ora discutidos resultou de uma reavaliação de ativos e, portanto, nenhum deles inflou o patrimônio líquido da Recorrente ou de seu grupo econômico.

125. O r. acórdão recorrido diverge do Acórdão Paradigma 9101-006.289 (doc. 03), que, diante de caso similar, assim concluiu (grifamos):

Nesse caso concreto, entendo que a fixação do valor do próprio custo de aquisição incorrido pelo grupo Vivendi às ações incorporadas possui base legal e, mais ainda, está em consonância com o próprio objetivo do desenho inicial da operação, qual seja, de concentrar o investimento no próprio país.

Nesse ponto, me parece equivocado a terminologia de “ágio francês” pago a mais-valia pela Vivendi. Em sentido técnico, todo o valor pago por ela constitui, na verdade, custo de aquisição do investimento. (...) (fl. 4.288)

Apesar da acusação de amortização de ágio interno, a autoridade fiscal nunca indicou a criação de qualquer riqueza nova intra-grupo e, mais ainda, nunca questionou que o valor do ágio cuja amortização se questiona teve como parâmetro o próprio custo do investimento. (fl. 4.289)

126. Como se observa, o acórdão paradigma considerou que a transferência de investimento em transação intragrupo, sem reavaliação de ativos e criação de riqueza, não se qualifica como criação de “ágio interno”, de modo que não há qualquer óbice à amortização do ágio no caso.

127. O r. acórdão recorrido, diante de idêntica situação, em que não há reavaliação de ativos nem criação de riqueza, concluiu que se trata do ágio interno cuja amortização seria vedada pela legislação à época em vigor. Assim, demonstrada a similitude fática e a divergência jurisprudencial.

Como demonstrado no tópico antecedente, as dúvidas suscitadas pelo Colegiado *a quo* impediram qualquer constatação de que, no presente caso, não houve *reavaliação de ativos nem criação de riqueza*. O paradigma, de outro lado, considerando a proximidade das datas entre a geração do ágio e a sua transferência para o Brasil, inclusive fundamentado no mesmo laudo da aquisição original, pode atestar que não houve qualquer reavaliação e, assim, afastar qualquer cogitação de que se trataria de ágio interno.

Assim, à semelhança do que antes consignado, também aqui deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte na matéria.

Por fim, com respeito à matéria *incorporação de ações de terceiros independentes não produz ágio interno*, o recurso especial teve seguimento com base apenas no paradigma nº 1401-004.192, sendo rejeitado o paradigma nº 9101-006.289. Neste ponto, a Contribuinte pretende discutir apenas a dedutibilidade das amortizações de ágio formado na 2ª etapa da aquisição do investimento.

A Contribuinte argumenta no seguinte sentido:

138. O acórdão recorrido considerou que a incorporação de ações que deu origem ao ágio registrado na 2ª etapa também seria uma espécie de “ágio interno”. A razão para isso é que a Recorrente já detinha o controle das ações da CAEMI quando da deliberação da incorporação de ações. Considerando que a lei determina que a incorporação de ações depende da aprovação por 50% dos acionistas e a Recorrente possuía percentual superior, poderia determinar, unilateralmente, a realização da operação, entendeu-se pela impossibilidade de se considerar que a operação se deu a valor de mercado. Veja-se:

O artigo transcrito mostra que a incorporação de ações depende de aprovação, em assembleia geral da companhia, pela metade, no mínimo, das ações com direito a voto. A deliberação tomada nesses moldes se impõe a todos os sócios, inclusive àqueles que eventualmente se opuseram ao negócio.

No caso concreto, os protagonistas do negócio de incorporação de ações foram a VALE e a CAEMI. Ocorre que a VALE detinha todas as ações da CAEMI com direito a voto. A vontade da VALE era a vontade da CAEMI. O negócio entre as duas empresas era feito à revelia dos sócios minoritários CAEMI, que só detinham ações preferenciais.” (fl. 2.293)

139. O acórdão recorrido diverge do Acórdão Paradigma 1401-004.192 (doc. 05), que validou ágio surgido em incorporação de ações na qual a sociedade incorporadora detinha 68,69% do capital da sociedade cujas ações foram incorporadas:

A WEL (fiscalizada) já era detentora de 68,69% do capital da TRAFOP EQUIPAMENTOS ELÉTRICOS S/A (TRAFOP) e a parcela restante estava em poder de acionistas minoritários (pessoas físicas e jurídicas), a qual foi adquirida, em 28/12/2009, pela WEG S/A (controladora da WEL) por meio de incorporação de ações, com formação de ágio. (...)

“Como demonstrado nos autos, o ágio gerado na 2ª etapa surgiu quando da incorporação, pela WEG S/A, das ações dos acionistas minoritários da TRAFOP, sendo, absolutamente incorreto suscitar tal hipótese de ágio interno, fato que levou a decisão de primeira instância por caminhos equivocados, de maneira secundária, mas equivocados. (...)

Esta ementa deveria espelhar o que foi o verdadeiro impedimento legal à pretensão da Recorrente e, com certeza, de ágio interno não se tratou, uma vez que o ágio originário na 2ª etapa surgiu em procedimento de incorporação de ações de terceiros, os acionistas minoritários, independentes.

140. Como se observa, o acórdão paradigma concluiu que a aquisição de ações de acionistas minoritários não gera ágio interno, mesmo que a sociedade incorporadora já detenha o controle da sociedade cujas ações são incorporadas e, portanto, possa determinar unilateralmente a realização e o valor da operação. Dessa forma, caminha em sentido diametralmente oposto ao acórdão recorrido.

Ocorre que a operação tratada neste paradigma, e que esteve sob análise deste Colegiado na pauta de julgamento do mês passado por conta do segundo lançamento formalizado para glosa da amortização fiscal daquele ágio, foi questionada pela autoridade fiscal sob o argumento principal de que houve transferência do ágio pago por WEG S/A para a fiscalizada “WEL”. A amortização fiscal do ágio pago na primeira fase da aquisição de “TRAFO”, diretamente por “WEL”, não foi questionada. A glosa recaiu, apenas, sobre a amortização fiscal do ágio que foi objeto de transferência após a aquisição por WEG S/A. É neste contexto que surge a acusação subsidiária de ágio interno por ocasião da transferência da parcela do investimento adquirida nesta segunda fase, como transcrito no voto condutor do paradigma:

Conforme destacou a fiscalização:

Veja-se que a norma não deixa margem a dúvidas quando restringe a permissão de amortização à pessoa jurídica que “absorver patrimônio de outra, [...], na qual detenha participação societária adquirida com ágio”. Pergunta-se: a WEL, na incorporação do patrimônio da TRAFO, detinha participação nela adquirida com ágio? Sim, mas apenas o ágio da 1ª etapa. O ágio gerado na 2ª etapa não foi em processo de aquisição pela WEL, mas sim pela WEG! Este ágio foi transferido à WEL quando da subscrição de capital efetivado pela WEG, com os papéis da TRAFO adquiridos dois dias antes.

Mesmo que se argumente que o ágio foi gerado, não na incorporação de ações pela WEG, mas no processo de subscrição de capital efetivado pela WEG na WEL, ainda sim se trataria de um ágio indedutível na WEL, uma vez que restaria caracterizado um ágio intragrupo, interno. Cumpre lembrar que WEG e WEL fazem parte do mesmo Grupo Econômico, sendo a WEG acionista majoritária da WEL.

Frente a esta acusação, o outro Colegiado do CARF conclui, nos termos antes transcritos, que não há vício na transferência do ágio para quem já havia iniciado a aquisição do investimento, e que o ágio que, em razão da transferência, surge no patrimônio de “WEL”, não pode ser considerado interno. A transcrição de parágrafos do voto condutor do paradigma, suprimidos no recurso especial da Contribuinte, evidenciam o contexto em que se abordou a acusação de ágio interno, naquele caso:

A decisão de piso limitou-se a acatar uma outra decisão que tratou do mesmo tema, envolvendo o mesmo contribuinte, apenas de outro período de apuração, decisão esta que transcreve extensas citações doutrinárias, textos legais, Resolução de CVM, de CFC e Ofício Circular CVM, basicamente tratando de assuntos como ágio interno.

Talvez tenha assim procedido em função do afirmado no Relatório Fiscal:

Mesmo que se argumente que o ágio foi gerado, não na incorporação de ações pela WEG, mas no processo de subscrição de capital efetivado pela WEG na WEL, ainda sim se trataria de um ágio indedutível na WEL, uma vez que restaria caracterizado um ágio intragrupo, interno. Cumpre lembrar que WEG e WEL fazem parte do mesmo Grupo Econômico, sendo a WEG acionista majoritária da WEL.

Como demonstrado nos autos, o ágio gerado na 2ª etapa surgiu quando da incorporação, pela WEG S/A, das ações dos acionistas minoritários da TRAFÓ, sendo, absolutamente incorreto suscitar tal hipótese de ágio interno, fato que levou a decisão de primeira instância por caminhos equivocados, de maneira secundária, mas equivocados. *(destaques do original)*

Como se vê, a decisão do paradigma foi no sentido de que era incorreto a autoridade julgadora de 1ª instância manter a glosa sob a natureza de ágio interno diante de objeções, apenas, à transferência de ágio em favor de quem havia iniciado a aquisição do investimento, nada se dizendo acerca da natureza do ágio que surge em incorporação de ações por quem já detém o controle da sociedade cujas ações são incorporadas, vez que a autoridade fiscal não questionara a amortização fiscal do ágio sob esta ótica.

Anote-se que não se vislumbra a questão acerca da “manipulação” do preço atribuído à transação como fundamento autônomo do acórdão recorrido, aparentando a esta Conselheira tratar-se de um apontamento decorrente do controle exercido pela Contribuinte na investida, e integrado à caracterização do ágio como interno. É certo que, como anotado na primeira matéria, houve outras objeções à amortização fiscal do ágio pago na segunda operação – *inexistência de pagamento formal, porque no caso houve apenas troca de ações, sem desembolso monetário; o valor adotado como base do ágio era superior ao valor de mercado, refletido no laudo; e diferença entre o valor de reembolso e o valor adotado na incorporação de ações* –, mas a defesa contra estes aspectos não foi apreciada desde a 1ª instância, sustentando-se a glosa, apenas, na caracterização do ágio como interno.

O presente voto, portanto, concorda com o I. Relator em NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte na matéria *incorporação de ações de terceiros independentes não produz ágio interno*.

Contudo, em consequência de não se vislumbrar o fundamento autônomo em referência, vislumbra o conhecimento da primeira matéria com alcance para os ágios formados nas duas etapas da operação.

Estas as razões, portanto, para NÃO CONHECER do recurso especial da Contribuinte nas matérias “2- ágio originado em aquisição entre partes independentes não é ágio interno”, “3- inexistência de ágio interno no presente caso – inexistência de reavaliação”, “4- incorporação de ações de terceiros independentes não produz ágio interno”, e “5- CSLL: possibilidade de amortização do ágio”, e CONHECER do recurso na matéria “1- Inexistência de vedação legal ao registro e amortização do ágio interno”, com respeito ao ágio formado nas duas etapas de aquisição do investimento.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

Conselheira **Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**

Em que pese o bem fundamentado voto do Relator, dele discordei com relação à possibilidade de amortização fiscal do ágio interno.

Como já me manifestei em outras oportunidades, entendo que não havia, até a publicação da Lei nº 12.973/2014, vedação expressa à exclusão do lucro real do ágio decorrente de participação societária adquirida entre partes dependentes. E, por isso, não concordo com o entendimento de que, mesmo antes do advento da referida lei, todo e qualquer ágio gerado dentro de um grupo econômico é, necessariamente, artificial e indedutível.

Como explica o Conselheiro Marcos Takata, na declaração de voto apresentada no Acórdão nº 1103-00.501³⁹, para fins jurídico-tributários, “não se podem colocar os ágios internos todos numa ‘vala comum’”, de forma que é preciso distinguir os “ágios internos reais ou efetivos ou com causa”, que são aqueles que possuem efetividade econômica, daqueles “ágios internos ‘criados’ ou artificiais ou sem causa”.

No mesmo sentido, ensina Luís Eduardo Schoueri que “o fato de as partes serem ligadas, por si só, não é determinante para que se possa dizer que o ágio gerado em uma transação interna decorre de uma operação simulada, na qual não houve um real intuito negocial, isto é, que não busca realizar seus efeitos próprios.”⁴⁰

Complementam esse raciocínio Eliseu Martins e Alexsandro Broedel Lopes, ao afirmar que, quando o ágio por expectativa de rentabilidade futura (ou “goodwill”) é gerado em transações entre partes independentes, “existe maior segurança de que esse valor realmente corresponda a um ativo ligado à expectativa de rentabilidade futura da sociedade”. Por outro lado, “quando a transação societária envolve empresas sob controle comum, por exemplo, maior rigor deve ser aplicado na verificação da real existência do ágio”⁴¹.

Assim, no que se refere às operações anteriores à Lei nº 12.973/2014 – como as aqui analisadas – o fato de um ágio decorrer da aquisição de participação societária entre partes dependentes, por si só, não impede sua amortização na apuração do lucro real. O que impede a amortização do ágio interno é a ausência de fundamentação econômica da operação que lhe deu

³⁹ J. em 30.06.2011.

⁴⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários). São Paulo: Dialética, 2012, p. 115.

⁴¹ LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. Do Ágio Baseado em Expectativa de Rentabilidade Futura - Algumas Considerações Contábeis. In MOSQUEIRA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos). 3. ed., São Paulo: Dialética, p. 39.

causa, ou, ainda, o não preenchimento de um dos requisitos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 ou 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977.

Nos termos do art. 7º, III, da Lei nº 9.532/1997, ágio somente será amortizável quando sua fundamentação econômica for a expectativa de rentabilidade futura da investida. O valor do ágio é decorrência direta do custo de aquisição, já que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido da investida. Diante disso, a ausência de fundamentação econômica da operação de aquisição torna artificial o custo de aquisição e, por consequência, o próprio ágio. O ágio artificial, por sua vez, carece de fundamentação econômica, o que impede sua amortização, por violação ao disposto no referido art. 7º, III, da Lei nº 9.532/1997.

Em outras palavras: o ágio interno será real, efetivo, quando a operação de aquisição que lhe deu causa tiver fundamentação econômica – hipótese na qual o ágio com fundamento na expectativa de rentabilidade futura da investida poderá ser amortizado na apuração do lucro real.

Nesse sentido, Ricardo Mariz de Oliveira explica que a justificativa econômica é o que dá suporte ao tratamento jurídico do ágio, de forma que, quando não houver aquisição ou a aquisição não dispuser de sentido econômico, o ágio interno será apenas aparente. Confira-se:

“Aliás, foi a sensibilidade do legislador do Decreto-lei nº 1.598 que o levou a arrolar um amplo leque de fundamentos econômicos para o ágio ou deságio, os quais estão no fundo da própria razão da sua existência. (...)”

Em síntese, há sempre uma justificativa econômica para ágio ou deságio, e essa justificativa dá suporte para o respectivo tratamento jurídico.

Pois é exatamente quando não haja essa justificação que se pode falar em ágio interno, bastando utilizar os exemplos acima no sentido negativo, ou seja, notadamente quando não haja aquisição ou haja uma aquisição na qual nenhum sentido econômico possa ser encontrado para o pagamento de ágio”⁴².

Nas transações envolvendo empresas sob controle comum, a ausência de interesses conflitantes na formação do custo de aquisição do investimento indica artificialidade do ágio interno. Isso porque o preço de mercado se forma a partir da contraposição de interesses, de maneira que, ainda que o valor justo de uma participação societária possa ser estimado, é o crivo de uma negociação que traz concretude à estimativa, afastando eventuais distorções.

Portanto, para que um ágio interno seja passível de amortização na apuração do lucro real, é preciso que a sua formação sofra a influência de fatores externos ao grupo, que indiquem a contraposição de interesses na sua formação. Do contrário, ainda que o custo de aquisição da participação societária esteja baseado em laudo de avaliação, a artificialidade do ágio

⁴² 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, Alessandro Broedel. Controvérsias Jurídico-Contábeis. 2º volume. São Paulo: Dialética, 2011, p. 231.

interno não será afastada, tendo em vista que o documento - em regra, contratado pelo próprio grupo - conterà uma estimativa, que pode não refletir o valor que um terceiro estaria disposto a pagar pela participação societária. Em outras palavras: para fins de dedutibilidade do ágio interno, a mera apresentação de laudo de avaliação não é suficiente para comprovar que a operação realizada entre empresas sob controle comum atendeu a condições de mercado, isto é, teve fundamentação econômica.

Diante disso, embora concorde com o Relator quando afirma que “somente a partir da publicação da Lei 12.973/14, que produz efeitos em relação às operações realizadas a partir de 1º de janeiro de 2015, é que passou a ser vedado, no sistema jurídico, o registro e apuração de ágio em operações realizadas entre partes relacionadas”, discordo de sua conclusão no sentido de que, no presente caso, o ágio interno seria passível de amortização fiscal.

Isso porque o ágio em discussão – “ágio da 1ª etapa” – decorre da aquisição de participação societária na CAEMI por empresas controladas pela VALE S.A., nas Ilhas Cayman, em 2001 e 2003 e, posteriormente, transferido à Recorrente em 2006. Portanto, trata-se de ágio interno, amortizado fiscalmente no Brasil, mas gerado a partir de uma operação societária ocorrida no exterior. E, como se extrai do acórdão recorrido – cujo julgamento, frise-se, contou com minha participação – não há nos autos comprovação de que houve contabilização ou aproveitamento do ágio no exterior.

Diante disso, não vislumbro, no presente caso, elementos que indiquem que o ágio interno amortizado no Brasil possui a exigida fundamentação econômica. E, como afirmado anteriormente, a ausência de fundamentação econômica da operação de aquisição torna artificial o custo de aquisição e, por consequência, o próprio ágio.

Por essa razão, voto por negar provimento ao recurso especial da contribuinte.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic