



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16682.722573/2016-71  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-006.464 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 2 de fevereiro de 2023  
**Recorrente** GE CELMA LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011, 2012

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

ADIÇÃO DE AMORTIZAÇÕES DE ÁGIO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisões em contextos fáticos distintos, concernentes a amortizações de ágios existentes e considerados indedutíveis por inobservância de requisitos estabelecidos no âmbito da apuração do lucro real, e não decorrentes de operação artificial entre partes relacionadas.

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.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO A PARTIR DE 2007. EXIGÊNCIA DEPOIS DO ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Especial em relação à matéria “amortização de ágio interno” e “multas isoladas”; votaram pelas conclusões, quanto à matéria “amortização de ágio interno”, os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Fernando Brasil de Oliveira Pinto; (ii) por maioria de votos, não conhecer da matéria “ágio na base de cálculo da CSLL”, vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator), Luis Henrique Marotti Toselli e Gustavo Guimarães da Fonseca que votaram pelo conhecimento; (iii) no mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator), Livia De Carli Germano. Luis Henrique Marotti Toselli e Gustavo Guimarães da Fonseca que votaram por dar provimento em relação à matéria “amortização de ágio interno”, e os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator), Livia De Carli Germano. Luis Henrique Marotti Toselli e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que votaram por dar provimento em relação à matéria “multas isoladas”; votou pelas conclusões do voto vencido Guilherme Adolfo dos Santos Mendes. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela contribuinte acima identificada contra o Acórdão n. 1302-003.160, de 17/10/2018, por meio do qual a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiu, entre outras questões, manter lançamento de IRPJ e CSLL com base na glosa de valores de despesa com amortização de ágio na aquisição de investimento, assim como lançamento de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais.

O acórdão recorrido restou assim ementado:

***ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ***

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

*Ano-calendário: 2011, 2012*

**REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. CISÃO PARCIAL. TRANSFERÊNCIAS DE ATIVOS MOBILIÁRIOS. PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA E SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. EMPRESA VEÍCULO. ÁGIO DE SI MESMO GERADO INTRAGRUPO.**

*A outorga da dedutibilidade da amortização do ágio de cisão parcial inserida em um contexto de operações estruturadas e coordenadas em sequência no âmbito de reestruturação societária demanda que as transações estejam regularmente amparadas em atos empresariais não atingidos por manobras artificiais ou vícios sociais albergados por práticas abusivas entre companhias participantes do mesmo grupo societário.*

*Demonstrada a irregularidade do arranjo societário ante a ausência de propósito negocial e da artificialidade de transações engendradas intragrupo, torna imperativo a manutenção dos efeitos da glosa promovida em decorrência da configuração de ágio de si mesmo gerado derivado de operações de cisão parcial entre partes relacionadas.*

**DA AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO PROVENIENTE DE CISÃO PARCIAL. LAUDO DE AVALIAÇÃO. DEMONSTRAÇÃO INEFICAZ DA ORIGEM E FUNDAMENTO ECONÔMICO DO ÁGIO. FLUXO FINANCEIRO INEXISTENTE. INTERMEDIACÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO ENTRE PARTES RELACIONADAS. ÁGIO ARTIFICIAL. MOTIVAÇÃO IMPRÓPRIA PARA A GERAÇÃO DO SOBREPREÇO. INDEDUTIBILIDADE.**

*De acordo com os termos da legislação de regência, a dedutibilidade da amortização de ágio proveniente de aquisição de negócio empresarial mediante cisão parcial de pessoa jurídica demanda a plena observância dos seguintes requisitos essenciais: (i) a realização da transação societária entre partes não relacionadas e independentes; (ii) a efetiva demonstração do fluxo financeiro que evidencie o pagamento do custo aquisição celebrado entre as partes, incluindo-se o montante do ágio; (iii) demonstração do respectivo fundamento econômico do ágio gerado na operação societária que norteou a deliberação em assembleia do corpo diretivo do conglomerado, respeitada as hipóteses prescritas na legislação de regência.*

*Outrossim, a interpretação sistemática das normas aplicáveis mostra ser compulsório que a prova de demonstração do fundamento do ágio designe a representação fidedigna da negociação empresarial e seja contemporânea às efetivas razões da tomada de decisão pelo adquirente para celebração da relação contratual pelo preço estabelecido.*

*Evidenciado que o bojo das transações das companhias advém de centralização decisória da cúpula diretiva do conglomerado, não*

*viabiliza reconhecer a pertinência da mais valia aferida no investimento societário, porquanto resultante de processo imparcial de precificação, pois desprovido negociação em ambiente de livre mercado e independência entre as partes contratantes.*

*As operações de arranjo societário entre companhias integrantes do mesmo grupo econômico cuja indução das transações revela-se tendente à criação de um ágio artificial destinado à redução imprópria da base imponível do imposto de renda, bem assim a obtenção vantagem tributária indevida desamparada de propósito negocial, são circunstâncias bastantes para determinar a perda da eficácia do sobrepreço avaliado e ratificar a negativa de dedutibilidade das parcelas de amortização de ágio computadas no resultado fiscal do impugnante.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

*Ano-calendário: 2011, 2012*

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. VINCULAÇÃO AO LANÇAMENTO PRINCIPAL.**

*Aplicam-se aos lançamentos tidos como reflexos as mesmas razões de decidir do lançamento principal (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica IRPJ), em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos jurídicos ou elementos probatórios a ensejar conclusões com atributos distintos.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Ano-calendário: 2011, 2012*

**ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CABIMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO INCIDENTE SOBRE O TRIBUTO APURADO COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL.**

*Nos casos de lançamento de ofício, é aplicável a multa de 50%, isoladamente, sobre o valor de estimativa mensal que deixou de ser recolhido, mesmo após o encerramento do exercício, e ainda que seja apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa para a CSLL no ano-calendário correspondente.*

*A hipótese normativa de imputação da multa isolada não se confunde com a motivação determinante de aplicação da multa de ofício, pois aquela é cabível defronte a constatação da falta de pagamento da importância devida da estimativa mensal de IRPJ e da CSLL aferida com base nos ditames do regime de apuração do lucro real anual. Tratam-se de infrações distintas e autônomas, razão pela qual ambas as sanções são passíveis atribuição concomitante em face do sujeito passivo.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer da alegação, suscitada na tribuna pela recorrente, quanto à*

*aplicação, ao caso concreto, do art. 24 da LINDB na redação dada pela Lei 13.655/2018, vencidos os conselheiros Maria Lúcia Miceli e Flávio Machado Vilhena Dias, que votaram por conhecer e rejeitar a alegação; por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade da decisão de primeiro grau, de decadência, e de nulidade da autuação por ausência de motivação; e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (relator), Gustavo Guimarães da Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Cesar Candal Moreira Filho.*

Em 15/04/2019, a contribuinte teve ciência do despacho que rejeitou embargos de declaração apresentados contra o acórdão acima referido, e em 30/04/2019, ela interpôs tempestivamente o recurso especial cuja admissibilidade está sendo agora examinada.

No recurso especial, a contribuinte alega que houve divergência de interpretação da legislação tributária quanto aos seguintes temas:

*1- preliminar de nulidade - alteração de critério jurídico do lançamento: divergência de interpretação do artigo 146 do CTN (Acórdãos paradigmas: 1401-002.822 e 1301-001.436);*

*2- preliminar de decadência do direito de questionar a formação do ágio: divergência de interpretação do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN (Acórdãos paradigmas: 101-97.084 e 107-08.306);*

*3- erro de direito - ausência de motivação legal do lançamento: divergência de interpretação do artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 (Acórdãos paradigmas: 2402-004.102 e 9303-005.460);*

*4- inaplicabilidade do conceito de ágio interno ao presente caso: divergência de interpretação dos artigos 385 e 386 do RIR/99 e dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 (Acórdãos paradigmas: 1301-001.297 e 1302-001.184);*

*5- efetivo pagamento do ágio - a subscrição de ações é uma forma de aquisição e gera ágio válido e amortizável: divergência de interpretação dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 (Acórdãos paradigmas: 9101-001.657 e 1301-001.297);*

*6- impossibilidade de se aplicar a teoria do propósito negocial e de descon sideração de negócios jurídicos validamente celebrados - demonstração da causa e do propósito negocial das transações realizadas: divergência de interpretação dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 (Acórdãos paradigmas: 1201-001.507 e 1201-002.247);*

*7- possibilidade de utilização de "empresa veículo" e inaplicabilidade do conceito de simulação: divergência de interpretação dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 (Acórdãos paradigmas: 1201-001.507 e 1201-001.811);*

*8- legalidade das operações envolvendo incorporações às avessas: divergência de interpretação do artigo 8º da Lei nº 9.532/97 (Acórdãos paradigmas: 1201-001.507 e 1301-002.434);*

9- validade dos laudos apresentados pela recorrente como registro confiável da mensuração do ágio: divergência de interpretação do artigo 385 do RIR/99 (Acórdãos paradigmas: 1201-002.247 e 1201-001.811);

10- inexistência de previsão legal para a adição à base de cálculo da CSLL das despesas com a amortização de ágio: divergência de interpretação do artigo 57 da Lei n.º 8.981/95 (Acórdãos paradigmas: 1301-002.432 e 1201-000.285);

11- inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-calendário: divergência do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 (Acórdãos paradigmas: 1301-003.351 e 1103-00.200);

12- impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício: divergência de interpretação do artigo 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96 (Acórdãos paradigmas: 1301-003.351 e 1401-002.725); e

13- ilegalidade da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício: divergência de interpretação do artigo 161 do CTN e do artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 (Acórdãos paradigmas: 9202-002.600 e 9101-000.722).

O r. despacho de admissibilidade deu parcial seguimento ao Recurso Especial, apenas em relação às seguintes divergências: 4- inaplicabilidade do conceito de ágio interno ao presente caso: divergência de interpretação dos artigos 385 e 386 do RIR/99 e dos artigos 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97; 5- efetivo pagamento do ágio - a subscrição de ações é uma forma de aquisição e gera ágio válido e amortizável: divergência de interpretação dos artigos 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97; e 12- impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício: divergência de interpretação do artigo 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96.

Apresentado o competente agravo, ele acolhido parcialmente em relação ao tema **“10 - inexistência de previsão legal para a adição à base de cálculo da CSLL das despesas com a amortização de ágio: divergência de interpretação do artigo 57 da Lei n.º 8.981/95”**.

No mérito, sustenta que a Lei 9.532/97 aplica-se a todas as aquisições de participações societárias, não se restringindo às aquisições feitas no âmbito dos processos licitatórios ou com a participação de investidores estrangeiros, Aplica-se, portanto, à aquisição do investimento na CE Celma realizado pela GE participações.

Importa dizer que, à época dos fatos, os atos condenados pela Autoridade Lançadora não eram apenas válidos, como também representavam condutas expressamente AUTORIZADAS, AMPLAMENTE CONHECIDAS e INDUZIDAS pelo ordenamento jurídico brasileiro. Portanto, a acusação fiscal aqui combatida caminha em sentido contrário à intenção do legislador ordinário, que instituiu o mecanismo de amortização fiscal do ágio.

O acórdão recorrido limitou-se a mencionar que o ágio não seria válido, uma vez que decorrente de operação entre partes dependentes. Acresceu ainda que as operações não teriam ocorrido em valor de mercado por terem sido realizadas entre partes ligadas, sendo o ágio desprovido de consistência econômica (fls. 9342 e 9343).

A participação societária na Recorrente, anteriormente detida pela GEBHL, sociedade localizada na Irlanda, foi entregue a título de pagamento do aumento de capital da GE Participações. A entrega das participações foi efetuada com base no mesmo valor dessas participações então registradas nos livros da GEBHL. É o que se pode depreender da Alteração do Contrato Social da GE Participações, datada de 24 de novembro de 2009, já apresentada ao

longo da Fiscalização (fls, 3576/3594 dos autos), que atesta o referido aumento de capital baseado no valor das participações societárias da Recorrente, dentre outras sociedades.

Por sua vez, no que se refere à participação societária na Recorrente anteriormente detida pela GEB, essa paga para a GE Participações por redução de capital social, tal como descrito na B1a Alteração do Contrato Social da GEB, datada de 22 de setembro de 2010, já apresentada ao longo da fiscalização (fls. fls. 3620/3636 dos autos). A entrega das participações, que representou a aquisição das quotas da Recorrente pela GE Participações, também foi realizada com base nos valores registrados até então na GEB.

A aquisição pela GE Participações das participações societárias na GE Celma foi feita com base no valor de custo dessas participações registrado na GEBHL e GEB. Dessa forma, não há que se falar em acréscimo patrimonial indevido, reavaliação ou ganho não realizado na transação em análise.

No que se refere à operação com a GEBHL, a aquisição da participação societária da Recorrente foi paga mediante a entrega das quotas da GE Participações, Em razão dessa transação, a GE Participações viu-se obrigada a desdobrar o investimento e o ágio nos termos das normas contábeis então existentes. Ocorre que a participação nas três empresas foi entregue pela GEBHL para a GE Participações pelo mesmo valor que constavam nos livros da primeira.

Já no que se refere à redução de capital da GEB, a participação societária na Recorrente foi utilizada para realizar o pagamento pela redução do capital social, e, como esse pagamento representou aquisição de novas quotas para a GE Participações/ novamente foi efetuado o desdobramento entre investimento e ágio.

O caso em concreto não se aproxima do controverso "ágio interno,,. o Agente Fiscal e o acórdão recorrido não se aperceberam da diferença entre o ágio existente nos livros da GE Participações e o controverso "ágio interno,,. o "ágio interno,, muitas vezes questionado é o ágio criado a partir de uma reavaliação espontânea decorrente de uma transação intragrupo.

Os artigos 385 e 386 do RIR/99, em vigor à época dos fatos geradores, tratam do registro de ágio fiscal na aquisição de participação societária e sobre a possibilidade de amortizá-lo. Os referidos artigos têm como base o próprio artigo 20 do Decreto-Lei 1598/77 e os artigos 7 e 8º da Lei 9.532/97.

Não há qualquer restrição posta para a amortização de ágio reconhecido em operações envolvendo partes relacionadas. Muito pelo contrário, essas normas são claramente aplicáveis a todas as situações que importam na aquisição de participação societária. Foi a MP 627/13 que trouxe, pela primeira vez, a restrição ao ágio interno em seu artigo 21.

Avaliando as operações realizadas pela Recorrente, resta evidente que não houve uma reavaliação de ativos já detidos pela última ou um ágio de si mesma. Ocorreu de fato uma aquisição de participação societária até então pertencente à GEBHL e à GEB por parte da GE Participações.

O artigo 385 do RIR/99, determina que o contribuinte deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar contabilmente o custo de aquisição em: (i) valor de patrimônio líquido na época da aquisição, e (ii) ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido. Para fins de amortização fiscal do ágio, a existência, ou não, do pagamento em moeda é irrelevante, pois mesmo nos casos de aumento ou redução de capital, como no caso ora analisado, há um legítimo

custo de aquisição, que corresponde ao valor das ações entregues em pagamento dos bens e direitos devolvidos.

Na operação de aquisição da participação societária da Recorrente pela GE Participações, houve sim pagamento pelo ágio, realizado, no caso da GEBHL, mediante a subscrição de novas quotas e, para a operação de redução de capital da GEB, com a entrega de quotas da Recorrente.

A legislação do IRPJ contempla a proibição da amortização do ágio para fins fiscais. o artigo 389 do RIR/99, cuja base legal reporta-se ao artigo 23, parágrafo único do Decreto-Lei 1.598/77, e artigo 1, inciso V do Decreto-Lei no I.648/78, determina expressamente que: I 10 Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País.

Como resultado, a regra geral é que a amortização de ágio não é dedutível para os fins de IRPJ. Para que a amortização seja dedutível na base de cálculo do IRPJ é necessário um regime especial. Esse regime está contido no artigo 386 do RIR/99, que no caso dos ágios fundamentados com base em rentabilidade futura, conforme regulado pelo inciso III, temos: III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do I 20 do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração.

O artigo 57 determina apenas que as normas de apuração e pagamento do IRPJ serão extensíveis à CSLL. Dessa forma, prazos de pagamento, apuração trimestral, mensal, juros, etc. aplicáveis ao IRPJ também serão aplicáveis à CSLL. O artigo 57, importa observar, ressalva expressamente que a base de cálculo e as alíquotas aplicáveis à CSLL serão aquelas previstas na legislação própria dessa contribuição.

O artigo 13, inciso III da Lei no 9.249/95, por sua vez, veda, para fins de apuração da CSLL, as deduções de despesas de amortização de bens móveis ou imóveis, exceto se relacionados à produção ou comercialização de bens e serviços. O ágio pago na aquisição de participação societária, como no caso em tela, não se amolda a nenhum espectro desse comando legal, não podendo ser enquadrado como bem móvel ou imóvel.

A ausência de dispositivo legal que vede a dedutibilidade do ágio para fins de apuração da CSLL é tão clara que o artigo 50 da Lei 12.973/14 prevê expressamente a aplicação também para a CSLL das normas legais que impõem que o ágio pautado em expectativa de rentabilidade futura somente poderá ser amortizado pela pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra na qual detinha participação societária.

Há cobrança cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, sobre os mesmos valores supostamente devidos a título de IRPJ e CSLL, pois sobre o montante mensal glosado incidiu tanto a multa de ofício, quanto a multa isolada, o que não pode ser admitido. Essa cobrança representa dupla incidência sobre a mesma materialidade, uma vez que os valores adicionados pela Autoridade Lançadora nas bases mensais, para cálculo da multa isolada pela suposta falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e de CSLL, foram os mesmos incluídos no cálculo do ajuste anual para a cobrança da multa de ofício sobre os valores supostamente não recolhidos desses tributos.

Intimada a PGFN sustenta que o ágio ou deságio, dessa forma, deve sempre decorrer da efetiva aquisição de um investimento oriundo de um **negócio comutativo**, onde as

partes contratantes, **interdependentes entre si** e ocupando posições opostas, tenham interesse em assumir direitos e deveres proporcionais. Como exemplo, se em um negócio o alienante pede pelo seu bem ou direito determinado sobrepreço, essa *mais valia* a ser paga pelo adquirente deve ser justificada pela expectativa de algum ganho. **Se não há previsão de ganho, não há porque existir ágio.**

No caso em apreço, isso não aconteceu. O ágio gerado é indedutível porque originado dentro de um mesmo grupo econômico. Não houve confusão patrimonial do suposto real adquirente da participação societária e a sociedade adquirida.

**Sustenta que o único dispositivo que poderia fundamentar eventual dedução da despesa com a amortização do ágio seria o inciso III do art. 386 do RIR/99.** Isso porque não há que se falar em alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada, muito menos em ganho ou perda de capital. No caso da apuração da base de cálculo da CSLL, **como não há norma expressa que autoriza a dedução da despesa com amortização de ágio, não há que se falar nessa renúncia fiscal.**

**A regra é a indedutibilidade das despesas, a sua dedutibilidade é a exceção que deve vir expressamente prevista.** Entender de forma distinta significa “rasgar” o preceito contido no artigo 111 do CTN. Assim, não há que se falar em ampliação ilegal da base de cálculo da CSLL, visto que a autoridade administrativa apenas aplicou regras de apuração para chegar ao montante correto da base de cálculo – sem qualquer alteração no conceito trazido pelo caput do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988.

O ordenamento jurídico pátrio rechaça a existência de *bis in idem* na aplicação de penalidades tributárias. Isso significa dizer, em suma, que não é legítima a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária, sendo certo que o contribuinte não pode ser apenado duas vezes pelo cometimento de um mesmo ilícito.

Analisando-se os autos, vê-se que a aplicação da multa de ofício, prevista no art. 44, inc. I, da Lei 9.430/96, resultou falta de recolhimento de tributo (IRPJ e CSLL) por parte da empresa. A denominada multa isolada, **fundada no art. 44, II, ‘b’ da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei 11.488/2007**, foi aplicada em razão do descumprimento da sistemática de recolhimento por estimativa mensal da CSLL.

O não recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa é **infração bastante diversa daquela consistente na omissão de receitas apurada ao final do ano-calendário.** Nada impede que dessas infrações resultem penalidades distintas: da omissão de rendimentos, decorre a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96; enquanto que do descumprimento do regime de recolhimento de estimativa, decorre a multa isolada prevista no atual art. 44, inciso II, alínea “b”, da mesma Lei.

**Em suma, as multas de ofício e isolada não decorrem da mesma infração. São multas inteiramente diversas, previstas em lei, e não configuram bis in idem, como defendido pela parte.** Quando deixar de recolher os tributos devidos, sem justificar o não recolhimento mediante a transcrição no Livro Diário dos balancetes de suspensão ou redução, estará sujeito ao pagamento da multa prevista no art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430/96. No presente caso, restou plenamente configurado o desrespeito da Recorrida à Lei 9.430/96, devendo, portanto, ser mantido o lançamento da multa isolada.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

### Recurso especial do Contribuinte - Admissibilidade

Tempestivo o Recurso Especial.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

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

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

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

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

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

[...]

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF<sup>1</sup>, “*a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles*”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli<sup>2</sup>, “*a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a*

<sup>1</sup> CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

*pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal”.*

Trazendo essas considerações para a prática, forçoso concluir que a *divergência jurisprudencial* não se estabelece em matéria de prova, e sim em face da aplicação do Direito, mais precisamente quando os Julgadores possam, a partir do cotejo das decisões (recorrido x paradigma(s)), criar a convicção de que a interpretação dada pelo Colegiado que julgou o *paradigma* de fato reformaria o acórdão recorrido.

Quanto ao tema 4, assim se manifestou o despacho de admissibilidade do recurso:

**4- INAPLICABILIDADE DO CONCEITO DE ÁGIO INTERNO AO PRESENTE CASO: DIVERGÊNCIA DE INTERPRETAÇÃO DOS ARTIGOS 385 E 386 DO RIR/99 E DOS ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97.**

Estes são os argumentos que a contribuinte apresenta para a admissibilidade do recurso especial em relação à quarta divergência:

- como demonstrado pela Recorrente em suas defesas, o termo "ágio interno" é ambíguo e apresenta incertezas. "Ágio interno" é apenas um conceito chavão adotado pelas Autoridades Fiscais e que, em sua forma usualmente empregada, não reflete a natureza real do ágio registrado nos livros da GE Participações;

- desde já, a Recorrente ressalta que ao longo do presente processo demonstrou de forma clara e inequívoca que o ágio em discussão não é um "ágio interno";

- no entanto, o acórdão recorrido deixa claro que a geração intragrupo de ágio é rechaçada e não se adequa à permissão normativa de dedução das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL. Confira-se:

*Importa acentuar que somente pode ser admitida a validade do ágio quando decorrente de transações envolvendo partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos mobiliários envolvidos na transação.*

*Na situação em exame, resta evidente que seu aparecimento acontece no bojo de transações entre companhias sob o mesmo controle societário.*

*Nesta perspectiva, não se revela minimamente razoável atribuir legitimidade de uma mais valia no investimento societário, visto que não resulta de uma transação de precificação de natureza imparcial, avalizado por um ambiente condizente com a livre negociação de mercado e de independência entre as partes envolvidas na negociação.*

- com base no entendimento de que o ágio em discussão seria um "ágio interno", o acórdão recorrido manteve a glosa das despesas de amortização por entender que não teria ocorrido comprovação do fluxo financeiro e que o ágio teria surgido a partir de transferência de investimento societário envolvendo ações da própria Recorrente. Vale

---

<sup>2</sup> EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

dizer, no entender do acórdão recorrido, o fato das operações terem acontecido supostamente entre empresas do mesmo grupo econômico seria suficiente para invalidar a amortização do ágio;

- o acórdão recorrido diverge do entendimento do acórdão paradigma n.º 1301-001.297 (doc. 08). Veja-se:

*Acórdão n.º 1301-001.297*

*Ementa:*

*ÁGIO - INCORPORAÇÃO DE AÇÕES - EMPRESAS DO MESMO GRUPO - O registro foi expressamente admitido pelo art. 36 da Lei n.º 10.637/2002, não podendo a administração tributária recusar-lhe os efeitos previstos nos arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97.*

*A incorporação, da pessoa jurídica para a qual foi transferido o investimento, pela pessoa jurídica investida, implica realização prevista no §1º do art. 36 (baixa a qualquer título), fazendo cessar o diferimento do valor controlado no LALUR. A hipótese não se encontra abrangida pela exceção prevista no §2º do artigo, por não ocorrer transferência da participação ao patrimônio de outra pessoa jurídica, mas sua extinção por confusão patrimonial entre investidora e investida.*

*Trecho:*

*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.º 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 substância econômica (...).*

*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 do mesmo grupo econômico, nem exige que para a sua formação o investimento seja feita com desembolso de dinheiro e a necessidade de substância econômica.*

*(... )*

*Por sua vez, o acórdão da DRJ ora recorrido (fl. 1.263), na tentativa de buscar um fundamento de maior substância, adicionou aos dispositivos já citados pela fiscalização o item 20 da Resolução CFC n.º 1.110/2007 (revogada pela Resolução CFC no 1.292/2010), que prescrevia :*

*(...)*

*Daí, conclui-se que as disposições da Resolução CFC n.º 1.157/2009 e Ofício CVM n.º 01/2007, que tratam da vedação do ágio interno para fins contábeis, não podem ser transpostos para fins fiscais.*

*Nesse sentido, valo-me da crítica esposada pelo ilustre Relator do proc. Adm. n. 16682.720880/2011-11, conselheiro Alberto Pinto Souza Junior que, ao se referir ao ofício-circular CVM/SNC/SEP n. 01/2007 (que entendeu que determinadas operações de reestruturação societária de*

*grupos econômicos - incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de ágio, arrematou:*

*"Nota-se, hoje, que alguns tentam elevar tal pronunciamento da CVM a um status de norma tributária proibitiva do reconhecimento do chamado ágio interno ao grupo econômico, o que, por si só, já seria absurdo. A análise feita pela CVM é de cunho estritamente econômico, pois sequer embasa seu entendimento em qualquer norma jurídica, muito pelo contrário, afirma que, ainda que respeitada a Lei, economicamente é inconcebível o reconhecimento do ágio interno. Como já dito anteriormente, "falta de substância econômica" assim como "falta de propósito negocial" não são institutos jurídicos nacionais, logo não maculam o ato jurídico seja lá qual for o conceito que os seus aplicadores lhes dêem, logicamente, desde que não se configurem como um vício do negócio jurídico, segundo o nosso ordenamento legal."*

*(...)*

*Neste diapasão, é relevante, também, examinar que a Instrução CVM nº 247/1996 que foi citada pela autoridade fiscal como fundamento normativo que impedia o uso do ágio, mormente porque ela não veda a utilização do ágio interno, mas simplesmente não aceita o ágio sem fundamento econômico, como se pode ver:*

*(...)*

*Com isso, pode-se concluir que inicialmente era desejo do legislador fiscal pátrio introduzir a consolidação dos resultados do grupo da Lei*

*Societária para fins fiscais, porém, posteriormente, esse mesmo legislador optou por não considerar tais disposições para fins fiscais.*

*É cristalino, portanto, que quaisquer regras da lei societária que disponham sobre registros, raciocínios ou consolidação dos resultados ou lançamentos de operações relativos a grupos de empresas que são aplicáveis para fins societários ou contábeis não poderão ser trazidas ou aplicáveis para fins fiscais.*

*Assim, diante da impossibilidade, para fins fiscais, da aplicação das regras contábeis que tratam da escrituração e apuração envolvendo empresas de um mesmo grupo econômico, sobretudo após as alterações promovidas pelas Leis nºs 11.638/2007 e 11.941/2009, bem como pode-se concluir que o reconhecimento do ágio mesmo se tratando do chamado "ágio interno" está de acordo com os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 e devem gerar todos os efeitos fiscais deles decorrentes.*

*- como se pode ver dos trechos acima destacados, o acórdão paradigma, em sentido diametralmente oposto ao acórdão recorrido, entende que não há na legislação fiscal vigente à época qualquer vedação ao ágio gerado dentro do mesmo grupo econômico;*

*- o acórdão recorrido também diverge do entendimento do acórdão paradigma nº 1302-001.184 (doc. 09), que expressamente reconhece a*

possibilidade de amortização do ágio gerado em operações realizadas entre partes relacionadas, Confira-se:

*Acórdão n.º 1302-001.184*

*Ementa:*

**DESPESA COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. GLOSA INDEVIDA.**

*Se as operações que geraram o ágio foram procedimentos legais em seu aspecto formal, conforme reconhece o próprio TVF, e não resta demonstrada qualquer ilicitude na conduta da recorrente, como sustenta a decisão recorrida, não procede a glosa da despesa com amortização do ágio.*

*Trecho:*

*No mérito, ressalto que, se as operações que geraram o ágio foram procedimentos legais em seu aspecto formal, conforme reconhece o próprio TVF, e não resta demonstrada qualquer ilicitude na conduta da recorrente, como sustenta a decisão recorrida, não procede a glosa de despesa com amortização de ágio. Nesse ponto, divirjo radicalmente da decisão recorrida, pois, essa, ao mesmo tempo que diz que não houve ilicitude, mantém a glosa da despesa. ora, ou o ato é ilícito e lhe são negados os seus efeitos ou ele é lícito e devem ser reconhecidos os efeitos que lhe são próprios. A decisão recorrida manteve o lançamento apenas sob o fundamento de que se tratava de ágio em si próprio, o que já foi anteriormente refutado à exaustão, seja porque tal argumento, por si só, não justificaria a glosa da despesa, seja porque sequer o ágio ora sub examine se enquadraria no conceito de ágio interno forjado pela CVM (...).*

é importante destacar que o acórdão paradigma n.º 1302-001.184 (doc. 09) trata, inclusive, de caso no qual o E. CARF entendeu que, no caso concreto, não haveria que se falar em "ágio interno", mas ainda que a operação envolvesse partes relacionadas, a circunstância de a operação haver sido praticada por empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico não seria suficiente para descaracterizar o ágio;

- enquanto no acórdão recorrido são afastados os efeitos tributários da amortização de ágio com base na afirmação de que trata-se de um ágio enquadrado no conceito chavão de "ágio interno", os acórdãos paradigmas expressamente reconhecem a validade fiscal de ágio interno ao grupo econômico.

Deve-se primeiramente observar que embora o segundo paradigma, proferido em 08/10/2013, tenha a numeração iniciada pelo código "1302", ou seja, o mesmo código da Turma que exarou o acórdão recorrido em 17/10/2018, cabe aqui a aplicação do §2º do art. 67 do atual RICARF (aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015), segundo o qual, para fins de processamento de recurso especial, "entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são

distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno".

Os dois paradigmas, portanto, atendem aos requisitos mencionadas nas letras "a" a "g" da página 5 deste despacho. É preciso verificar, então, se essas decisões realmente servem para demonstrar a divergência alegada.

No exame da primeira divergência ficou esclarecido que o acórdão recorrido manteve a glosa do ágio por considerar que estava diante de um ágio tido como artificial, gerado internamente por empresas de um mesmo grupo econômico, mediante utilização de empresa veículo, com a realização de operações meramente contábeis (aquisição de ações mediante entrega de outras ações) e sem circulação de riqueza.

Vê-se que o Acórdão paradigma nº 1301-001.297 examinou questão de dedutibilidade de ágio em situação semelhante, ou seja, em situação onde foram apontados os mesmos problemas destacados pelo acórdão recorrido.

Vale aqui transcrever um trecho do voto do relator do referido paradigma (voto vencido), que sintetiza a situação lá examinada:

*Em apertada síntese, as operações que resultaram no surgimento da despesa de ágio objeto de glosa por parte da Fiscalização foram as seguintes: a fiscalizada promoveu avaliação do seu patrimônio; a empresa ZANOTTI ADMINISTRADORA DE BENS E PARTICIPAÇÕES, que detinha ações da fiscalizada, ingressa como sócia na empresa ZANOTTI COMERCIAL EXPORTADORA LTDA. com as ações da fiscalizada; a fiscalizada incorpora a empresa ZANOTTI COMERCIAL EXPORTADORA LTDA., passando a amortizar o ágio derivado do seu próprio patrimônio.*

*Resta fora de dúvida, portanto, que estamos diante da denominada AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO DE SI PRÓPRIO (ÁGIO INTERNO).*

*O ágio interno em questão caracteriza-se pelo fato de ter sido criado por meio de processo de reorganização societária, empreendido dentro de um Grupo de empresas submetidos a uma única vontade, sem movimentação financeira de qualquer natureza e, ressalvada a redução da incidência tributária derivada da sua amortização, destituído de substância econômica.*

*No presente caso, o Grupo econômico (do qual a fiscalizada faz parte) promoveu uma simples reorganização societária por meio da qual artificializou a criação de uma despesa, derivada da reavaliação do patrimônio de uma das empresas que o integrava, e, por meio de incorporação às avessas, fez com a que a própria empresa que teve o seu patrimônio reavaliado passasse a deduzir essa suposta despesa da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.*

Entretanto, esse paradigma, ao contrário do acórdão recorrido, considerou que os aspectos acima mencionados não acarretavam prejuízo à dedutibilidade do ágio.

A divergência jurisprudencial, portanto, está caracterizada a partir da referida decisão.

De outro lado, assim se manifestou em relação ao tema 5:

Estes são os argumentos que a contribuinte apresenta para a admissibilidade do recurso especial em relação à quinta divergência:

- a Recorrente demonstrou ao longo do presente processo administrativo que na operação de aquisição da participação societária da Recorrente pela GE Participações, houve o efetivo pagamento pelo ágio, realizado, no caso da GEBHL, mediante a subscrição de novas quotas e, para a operação de redução de capital da GEB, com a entrega de quotas da Recorrente;

- no entanto, o acórdão recorrido limitou-se a afirmar que inexistiu "fluxo financeiro na concretização da operação societária; apenas a versão de ações" (fl. 9342) e considerou que "todo ágio registrado em GEP PARTICIPAÇÕES originou-se de atribuição deste sobrepreço em face de participações detidas pelos sócios em outras empresas, ou seja, sem qualquer desembolso de recursos." (fl. 9286);

- no entanto, a 1ª Turma desta C. CSRF já se manifestou favoravelmente ao contribuinte ao decidir que a subscrição de ações equipara-se à uma aquisição para fins do registro e amortização do ágio, por meio do acórdão paradigma n.º 9101-001.657 (doc. 10). Confira-se:

*Acórdão n.º 9101-001.657*

*Ementa:*

*ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES. A operação societária de subscrição de ações equipara-se a uma aquisição. A subscrição de ações é uma forma de aquisição e o tratamento do ágio apurado nessa circunstância é o previsto na legislação em vigor (artigos 7º e 8º da Lei 9.532/1997). Subscrição de ações e alienação de ações são duas operações que permitem a aquisição de participação societária.*

- a Conselheira Relatora do referido acórdão paradigma sustenta que a origem dos recursos que são utilizados para aquisição do investimento não é relevante para a dedutibilidade fiscal do ágio. A contraprestação da aquisição societária pode ocorrer com recursos financeiros, conferência de bens ou de participações societárias, sendo indiferente a natureza que tal contraprestação assume. Confira-se:

*Trecho:*

*Na verdade, os efeitos contábeis independem da forma como a investidora adquiriu o seu investimento, quer tenha sido por subscrição de capital com recursos financeiros ou mediante a conferência de bens*

*ou em participações societárias. A Lei não discriminou nenhuma dessas alternativas de aquisição de participação societária e não negou, em nenhuma dessas hipóteses, a possibilidade da amortização do ágio nos casos de incorporação reversa. A origem dos recursos utilizados para aumento do capital social na empresa investidora (por exemplo, se recursos dos sócios, imóveis, subscrição de ações, contribuição de investimento em outra companhia) não é relevante no tocante à análise da dedutibilidade fiscal do ágio na empresa operacional quando esta incorpora sua investidora. Portanto, a subscrição de ações por aumento de capital é uma forma de aquisição.*

- a posição do acórdão paradigma n.º 9101-001.657 é refletida também em outros acórdãos do E. CARF, tal como o acórdão paradigma n.º 1301-001.297 (doc. 08):

*Acórdão n.º 1301-001.297*

*Ementa:*

*ÁGIO - INCORPORAÇÃO DE AÇÕES - EMPRESAS DO MESMO GRUPO - O registro foi expressamente admitido pelo art. 36 da Lei n.º 10.637/2002, não podendo a administração tributária recusar-lhe os efeitos previstos nos arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97.*

*A incorporação da pessoa jurídica para a qual foi transferido o investimento, pela pessoa jurídica investida, implica realização prevista no §1º do art. 36 (baixa a qualquer título), fazendo cessar o diferimento do valor controlado no LALUR. A hipótese não se encontra abrangida pela exceção prevista no §2º do artigo, por não ocorrer transferência da participação ao patrimônio de outra pessoa jurídica, mas sua extinção por confusão patrimonial entre investidora e investida.*

*Trecho do voto:*

*Como visto do relatório, o fundamento da autuação foi no sentido da impossibilidade de amortização do ágio quando: a) não há um pagamento em dinheiro decorrente de uma operação de compra e venda e, b) quando o ágio é gerado envolvendo pessoas jurídicas de um mesmo grupo econômico, em virtude da vedação existente na "teoria contábil".*

*Tem razão a Recorrente quando defende que a "ausência de pagamento em dinheiro, não é suficiente para invalidar o ágio. De fato, o ágio é conceituado na lei, ex vi do art. 385 do RIR/1999, como a diferença entre o custo de aquisição e o valor do investimento segundo a equivalência patrimonial. A aquisição é meio legal de transmissão da propriedade e a lei não define a que título se faça, nem qual modalidade de contraprestação.*

*Portanto, não se pode fazer uma leitura restritiva de que seja aquisição, inclusive, por ser este um vocábulo transposto da área civil, de acordo com o art. 109 do CTN, devendo, portanto, ser respeitado na sua essência. Ora, a lei tributária poderá dar efeito tributário diverso aos conceitos e princípios de outros campos do saber, mas nunca alterar a*

*definição do termo. Ressalte-se que, no caso, não é a lei, mas é a interpretação da douta autoridade fiscal que procura dar sentido restritivo diverso ao termo aquisição.*

(...)

*Assim, sob esse aspecto, não se vislumbra nenhuma vedação no aproveitamento do ágio quando decorrente de outro meio de aquisição que não seja a exclusiva entrega de dinheiro.*

- evidenciado o dissídio jurisprudencial sobre o tema.

Estão atendidos os requisitos mencionadas nas letras "a" a "g" da página 5 deste despacho. É preciso verificar, então, se os paradigmas apresentados realmente servem para demonstrar a divergência alegada.

Essa quinta divergência apresenta um problema semelhante ao que ocorreu no tópico anterior.

O Acórdão paradigma n.º 9101-001.657 examinou a questão da aquisição de participação societária mediante a subscrição de ações e alienação de ações (em vez de pagamento em dinheiro) num caso em que não estava presente a questão do ágio interno, gerado por transações entre empresas de um mesmo grupo econômico.

Não se discutiu naquele caso questões relativas à artificialidade do ágio. A glosa das despesas de amortização do ágio foi motivada pela sequência em que as incorporações das empresas ocorreram e pelo entendimento de que não era possível reconhecer ágio na subscrição de novas ações por meio de aumento de capital.

Aliás, no processo do paradigma houve reconhecimento do ágio já na segunda instância administrativa, e uma parte desse ágio nem foi objeto do recurso especial da PGFN que resultou no referido Acórdão n.º 9101-001.657, o que também evidencia que questões relativas à artificialidade do ágio não estavam presentes naquele julgado.

E a questão do ágio interno (considerado artificial), como já destacado anteriormente, é um aspecto fundamental para as conclusões do acórdão recorrido, de modo que não há como identificar a divergência jurisprudencial em relação a esse primeiro paradigma.

Entretanto, o segundo paradigma apresentado para a quinta divergência, o Acórdão n.º 1301-001.297, conforme já destacado no tópico anterior, examinou a questão da dedutibilidade do ágio em situação onde foram abordados os mesmos problemas tratados pelo acórdão recorrido.

Tanto o acórdão recorrido quanto o Acórdão paradigma n.º 1301-001.297 trataram de caso de ágio tido como artificial, gerado internamente por empresas de um mesmo grupo econômico, mediante utilização de empresa veículo, com a realização de operações meramente contábeis (aquisição de ações mediante entrega de outras ações) e sem circulação de riqueza, mas chegaram a conclusões opostas.

Desse modo, considerando o referido paradigma, deve ser DADO SEGUIMENTO ao recurso especial para a quinta divergência.

O despacho de admissibilidade ainda deu seguimento ao tema 12:

**12- IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO DA MULTA ISOLADA COM A MULTA DE OFÍCIO: DIVERGÊNCIA DE INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 44, INCISO I, DA LEI Nº 9.430/96.**

Estes são os argumentos que a contribuinte apresenta para a admissibilidade do recurso especial em relação à décima segunda divergência:

- o acórdão recorrido sustenta ser possível a aplicação da multa isolada de 50%, prevista no art. 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430, com redação da Lei nº 11.488/2007 em concomitância com a multa de ofício de 75% prevista no inciso I do referido artigo, uma vez que decorreriam de hipóteses de incidência distintas. Confira-se:

A hipótese normativa de imputação da multa isolada não se confunde com a motivação determinante de aplicação da multa de ofício, pois aquela é cabível defronte a constatação da falta de pagamento da importância devida da estimativa mensal de IRPJ e da CSLL aferida com base nos ditames do regime de apuração do lucro real anual. Tratam-se de infrações distintas e autônomas, razão pela qual ambas as sanções são passíveis atribuição concomitante em face do sujeito passivo.

- entretanto, tal entendimento não pode prevalecer. Isso porque a interpretação dada ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96 pelo acórdão recorrido contraria o que restou decidido pelo E. CARF em situações fáticas semelhantes, das quais se destacam os acórdãos paradigmas nº 1301-003.351 (doc. 17) e nº 1401-002.725 (doc. 19), conforme será demonstrado a seguir;

- o acórdão paradigma nº 1301-003.351 (doc. 17) sustenta, em sentido diametralmente oposto ao acórdão recorrido, que a imposição da multa isolada em concomitância com a multa de ofício penaliza o contribuinte duas vezes em função da mesma infração, caracterizando um verdadeiro bis in idem. Veja-se:

Acórdão nº 1301-003.351

Ementa:

**MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE.**

Não é cabível a multa isolada de forma de forma cumulativa com a multa de ofício sobre as faltas de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, de forma cumulativa, com a multa de ofício.

Trecho:

Em que pese o entendimento sobre a inaplicabilidade da súmula acima transcrita para as hipóteses em que foi cominada a aplicação conjunta da multa de ofício e da multa isolada a partir de 2007, quando houve a alteração do art. 44 da lei no 9.430/96. Não compartilho do mesmo entendimento. (...)

Dessa forma, o contribuinte não deve ser penalizado duas vezes em função a mesma infração, caracterizando um verdadeiro bis in idem. No caso em que as estimativas não foram recolhidas pelo aproveitamento indevido, ao final do ano-calendário, deve prevalecer somente a cobrança do IRPJ e da CSLL devidos no ajuste anual e, conseqüentemente, da multa de ofício aplicada sobre esta infração. (...)

Assim sendo, entendo improcedente a cominação da multa isolada aplicada sobre as estimativas de IRPJ e de CSLL não pagas, devendo permanecer, somente, a aplicação da multa de ofício sobre o imposto apurado ao final do ano-calendário e não pago.

- em situação análoga, o acórdão paradigma n.º 1401-002.725 (doc. 19) suportou o mesmo entendimento e acrescentou ainda que, pelo princípio da absorção ou consunção, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Confira-se:

Acórdão n.º 1401-002.725

Ementa:

**MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ABSORÇÃO OU CONSUNÇÃO.**

A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Tratando-se de mesmo tributo, esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

Trecho:

Em outros termos: não há dúvida de que estamos tratando de multas relacionadas a um mesmo fato gerador de tributo (isto é, IRPJ/CSLL devidos em 31 de dezembro do ano-calendário), de maneira que, mesmo que se queira dizer que não se trata da mesma infração (conduta), impõe-se considerar que o bem jurídico maior é o tributo efetivamente devido, do que é conteúdo provisório ou iter preparatório o bem jurídico representado pelo dever de adiantar estimativas de "algo" (e não "algo efetivo").

Desse modo, se por um lado é preciso dar sentido à norma que prevê a aplicação da multa pelo não recolhimento de estimativas mesmo em caso

de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa (redação do art, 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007), por outro mantém-se a premissa de que não se pode penalizar mais a infração-conteúdo que a infração-contínente.

- em ambos os acórdãos paradigmas destacados acima discute-se a aplicação da multa isolada prevista no artigo 44, inciso II da Lei nº 9.430, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007, cumulativamente à aplicação da multa de ofício, pretensamente devidas em razão da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base mensal estimada nos períodos de apuração fiscalizados, tendo em vista a glosa realizada pela fiscalização de despesas com a amortização fiscal do ágio;

- em tais oportunidades foi reconhecido pelo E. CARF que a aplicação da multa de ofício, cumulativamente com a multa isolada, implicaria em dupla penalização do contribuinte pelo mesmo fato, diversamente do quanto decidido pelo acórdão recorrido, o que, por si só, revela a existência de divergência jurisprudencial entre os acórdãos paradigmas e o acórdão recorrido, ao analisar o escopo de aplicação do artigo 44, inciso II da Lei nº 9.430/96.

Os dois paradigmas apresentados para a décima segunda divergência atendem aos requisitos mencionadas nas letras "a" a "g" da página 5 deste despacho. É preciso, então, verificar se eles realmente servem para demonstrar a divergência alegada.

O primeiro paradigma, Acórdão nº 1301-003.351, já foi abordado no tópico anterior, e tudo o que a contribuinte traz agora nessa 12ª divergência confirma o que lá foi dito sobre ele.

Essa decisão tratou de estimativas do ano-calendário de 2012, período também submetido às regras da Lei nº 11.488/2007 (como aconteceu com o acórdão recorrido), e abordou especificamente o problema da concomitância de multas, divergindo realmente do acórdão recorrido quanto a essa matéria.

Enquanto o acórdão recorrido sustenta ser possível a aplicação concomitante das duas multas (de ofício e isolada), uma vez que decorreriam de hipóteses de incidência distintas; o referido paradigma não a admite, entendendo que isso penaliza o contribuinte duas vezes em função da mesma infração, caracterizando um verdadeiro bis in idem.

O segundo paradigma (Acórdão nº 1401-002.725) tratou de estimativas do ano-calendário de 2011, e na mesma linha de raciocínio do primeiro paradigma, também não admite a cobrança cumulativa das multas, invocando em reforço dessa interpretação o princípio da absorção ou consunção.

A divergência jurisprudencial, portanto, está caracterizada com base nos dois paradigmas apresentados.

Desse modo, deve ser DADO SEGUIMENTO ao recurso especial para a décima segunda divergência.

Por fim, embora inicialmente tendo sido negado seguimento ao tema 10, a r. presidência acolheu agravo para dar seguimento nos seguintes termos:

**Matéria: “10 - inexistência de previsão legal para a adição à base de cálculo da CSLL das despesas com a amortização de ágio: divergência de interpretação do artigo 57 da Lei nº 8.981/95”.**

Acerca dessa matéria, o despacho agravado sintetizou a divergência alegada, transcreveu trechos do recurso especial, quando necessário, e se manifestou conforme segue (e-fls. 10226 e segs., grifos no original):

Novamente é preciso registrar que o acórdão recorrido manteve a glosa do ágio por considerar que estava diante de um ágio artificial, gerado internamente por empresas de um mesmo grupo econômico, mediante utilização de empresa veículo, com a realização de operações meramente contábeis (aquisição de ações mediante entrega de outras ações) e sem circulação de riqueza.

[...]

Vê-se que o primeiro paradigma (Acórdão nº 1301-002.432) examinou a questão do ágio em situação bem distinta. Vale transcrever trechos do voto do relator, que orientou naquele caso a manutenção da glosa do ágio na base de cálculo do IRPJ:

[...]

O relator ficou vencido apenas em relação à CSLL, conforme indica o trecho do voto vencedor apresentado pela contribuinte, também transcrito acima.

O voto que admitiu a dedução do ágio no âmbito da CSLL destacou que se "se a despesa afetou o resultado (lucro líquido), ela pode ser deduzida, a menos que haja vedação legal específica, o que não acontece no presente caso". Vê-se que a dedução do ágio no âmbito da CSLL foi admitida em decorrência de uma situação fática bem diferente da examinada pelo acórdão recorrido.

Conforme destacado acima, no caso do paradigma, a transação envolveu partes independentes, e não foi levantada qualquer dúvida acerca do efetivo pagamento do preço. A glosa em relação ao IRPJ se deu em razão do fundamento econômico do ágio, e é esse contexto que balizou o julgamento em relação à CSLL.

O voto que orientou a manutenção do glosa para o IRPJ esclarece que a turma julgadora tem admitido a dedução do ágio desde que não haja vício na sua formação, de onde se constata, pelo raciocínio inverso, que se o contexto fático fosse semelhante ao examinado pelo acórdão recorrido, o debate, não só para o IRPJ, mas também para a CSLL, seria feito com outra abordagem, e seguiria outros caminhos.

Nesses termos, não há como visualizar, a partir do Acórdão paradigma nº 1301-002.432, divergência jurisprudencial que permita o debate proposto

pela recorrente acerca da glosa do ágio no âmbito da CSLL. Não há semelhança nos contextos fáticos para a caracterização da alegada divergência.

O segundo paradigma, Acórdão n.º 1201-000.285, apresenta problemas semelhantes para a caracterização da divergência.

Assim como ocorreu com o primeiro paradigma, o debate sobre a glosa do ágio, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, foi feito diante de um contexto fático bem diferente do examinado pelo acórdão recorrido.

A questão em relação à glosa do ágio no caso do segundo paradigma, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, dizia respeito à absorção patrimonial que a lei exige para a dedução do ágio, com foco no entendimento de que "não se admite a amortização de ágio relativo à aquisição de participação societária em terceira sociedade, da qual o patrimônio não foi absorvido em razão de incorporação, fusão ou cisão".

Não houve nenhum questionamento sobre vício na formação/origem do ágio, sobre a ocorrência de ágio artificial, gerado internamente por empresas de um mesmo grupo econômico, com realização de operações meramente contábeis, sem circulação de riqueza.

Vale reproduzir alguns trechos do voto que orientou o referido paradigma (Acórdão n.º 1201-000.285):

[...]

Vê-se que o debate sobre a dedução do ágio, tanto no âmbito do IRPJ, quanto no da CSLL, se deu diante de uma situação fática bem diferente da examinada pelo acórdão recorrido, de modo que também não há como visualizar, a partir do Acórdão paradigma n.º 1201-000.285, divergência jurisprudencial que permita o debate proposto pela recorrente acerca da glosa do ágio no âmbito da CSLL.

A Agravante não comunga de tais conclusões e as combate nos seguintes termos (e-fl. 10263):

64. O dissídio jurisprudencial que postulou a Agravante, sequer analisado pelo Despacho, é evidente: a interpretação do artigo 57 da Lei n.º 8.981/95 e a aplicação das normas de IRPJ para a CSLL.

65. No que tange à CSLL, não existe vedação para a amortização do ágio, como também não se requer um regime especial para a sua amortização, vinculado à necessidade de incorporação de empresas ou independência entre as partes. A amortização do ágio para os fins da CSLL é dedutível em qualquer hipótese, havendo ou não incorporação. Logo, os argumentos trazidos pelo Despacho para defender a suposta ausência de similitude fática jamais poderiam ser aplicados para a parcela de amortização de ágio na base de cálculo da CSLL.

66. Ambos os acórdãos paradigmas tratam da dedutibilidade da amortização do ágio na base da CSLL, mais precisamente da (i) existência ou não de dispositivo legal que exija a adição à base de cálculo

de referida contribuição das contrapartidas da amortização do ágio pago na aquisição de investimento e da (ii) transposição das regras atinentes ao IRPJ para a CSLL.

Para decidir sobre a questão posta, faz-se mister verificar o quanto decidido pelos acórdãos recorrido e paradigmas.

Do **acórdão recorrido**, extraem-se os seguintes trechos da ementa, do relatório e do voto vencedor (grifos não constam do original):

Ementa:

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. VINCULAÇÃO AO LANÇAMENTO PRINCIPAL.**

Aplicam-se aos lançamentos tidos como reflexos as mesmas razões de decidir do lançamento principal (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica IRPJ), em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos jurídicos ou elementos probatórios a ensejar conclusões com atributos distintos.

Relatório:

Sob outra ótica, reclama a inadmissibilidade de adição à base impositiva da CSLL de valores de despesas com a amortização de ágio, pois ausente fundamentação normativa que respalde a providência. Respalda sua tese com precedentes do CARF.

[...]

Inconformada com a decisão retro, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário submetendo o presente processo à apreciação deste Conselho, aduzindo, em síntese, as mesmas razões apresentadas em 1º grau [...].

Voto vencedor:

Destacado o brilhantismo do voto proferido pelo ilustre Relator, discordo de suas convicções em relação ao mérito, adotando os mesmos fundamentos do acórdão recorrido, que passo a transcrever:

[...]

Do lançamento relativo à adição da despesa com amortização indevida de ágio na base de cálculo da CSLL

O impugnante protesta o cancelamento da autuação na CSLL por falta de previsão legal para a adição ao lucro líquido do valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

**Cumpram-se instar que a decisão pertinente ao lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ deve nortear as inferências correlatas aos autos de infração decorrentes, os quais, no presente caso, foram lavrados para fins de constituição da Contribuição Social**

**sobre o Lucro Líquido (CSLL)** tendo em vista que deriva de elementos de prova idênticos e mantêm íntima relação de causa e efeito.

Além disto, especificamente à amortização de ágio, a Instrução Normativa SRF n.º 390, de 2004, exercendo seu papel de norma cogente, consolidando sobre as regras pertinentes à apuração e pagamento da CSLL, dispôs em seus arts. 38, 44 e 75:

[...]

Neste compasso, **denota-se irrepreensível a admissibilidade de incidência da metodologia aplicada ao IRPJ** à luz da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, com a alteração dada pelo art. 10 da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, porquanto **evidenciado que a normatização atinente à CSLL adotou a mesma providência inerente ao registro e ao tratamento a ser dispensado ao ágio na aquisição de investimentos, inclusive no que concerne à sua amortização.**

Assim sendo, impõe-se manter a eficácia da autuação reflexa decorrente de irregularidades apuradas no âmbito do IRPJ e aplicáveis extensivamente à CSLL, por sua aderência à matéria fática inserta aos fundamentos do lançamento primário.

Do **primeiro paradigma**, acórdão n.º 1301-002.432 (e-fls. 9958/9997), da mesma forma se reproduzem excertos da ementa e do voto vencedor (grifos não constam do original):

Ementa:

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DISCIPLINA LEGAL LANÇAMENTO REFLEXO. INAPLICABILIDADE À CSLL.

**Não se aplica de forma reflexa o lançamento à CSLL, ante a ausência de previsão de adição das despesas com a amortização do ágio na base de cálculo da CSLL, sob pena de ferir o princípio da legalidade.**

Voto vencedor:

A decisão da DRJ entendeu que há previsão legal no sentido de aplicar-se à CSLL as mesmas regras de apuração e pagamento do IRPJ, inclusive no que diz respeito à apuração da Base de Cálculo, nos termos do art. 57 da Lei n.º 8.981/95, bem como do art. 28 da Lei n.º 9.430/96, *in verbis*:

[...]

Não obstante as regras gerais para IRPJ e CSLL serem as mesmas, tais como os períodos de apuração, de pagamento, prestação de informações, cobrança, penalidades, etc, cada qual, contudo, possuem a sua própria base de cálculo e respectiva alíquota.

Nesse caso, **se a despesa afetou o resultado (lucro líquido), ela pode ser deduzida, a menos que haja vedação legal específica, o que não acontece no presente caso.**

Em matéria tributária vige o princípio da estrita legalidade e, por conta de seus efeitos é que a obrigação tributária é constituída em *numerus clausus*, ou seja, as hipóteses de tributação devem vir descritas em Lei em hipóteses fechadas.

Não existe em nosso ordenamento pátrio a tributação por analogia e é justamente essa conduta que o princípio da legalidade visa coibir, até porque a falta de previsão legal geraria insegurança jurídica, vez que o contribuinte nunca saberia ao certo quando pagar ou não o tributo.

**Tendo em vista que a CSLL tem regras que lhes são próprias, não deve aplicar para fins de composição de base de cálculo desta regras que são próprias do IRPJ**, sob pena de afrontar o princípio da legalidade. Este Colegiado já se manifestou nesse sentido confira-se:

[...]

Desse modo, ante a ausência de previsão de adição das despesas com a amortização do ágio na base de cálculo da CSLL, entendo, portanto, que deve ser cancelada a exação fiscal nesse ponto.

Finalmente, do **segundo paradigma**, acórdão n.º 1201-000.285 (e-fls. 9999/10020), transcrevem-se também trechos da ementa e do voto condutor (grifos não constam do original)

Ementa:

CSLL. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO EM AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. LIMITE. ÁGIO EFETIVAMENTE PAGO. Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial, posto que o art. 25 do Decreto-lei n. 1.598/77, com a redação dada pelo Decreto-lei n. 1.730/79, apenas veda o computo das contrapartidas de referida amortização no lucro real. O art. 57 da Lei n. 8.981/95 ressalva a manutenção da base de cálculo da CSLL nos modos em que prevista na legislação específica, inexistindo, portanto, identidade entre a base de cálculo da CSLL e a do IRPJ.

Voto condutor:

[...]

Pois bem, **no caso do ágio vertido pela BALAIO (itens 1.2.1 e 1.2.2 do TVF)**, [...].

[...] em relação a estas operações, **entendo que restou atendida a condição prevista no art. 386 do RIR/99 para dedutibilidade das despesas com a amortização do ágio em referência.**

[...]

No caso do **ágio vertido por BPBR (itens 2.3.1 e 2.3.2 do TVF)**, [...].

A situação fática acima descrita não preenche a *fattispecie* do benefício previsto nos arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/97, de modo que **a glosa de despesas relativas ao IRPJ sobre as parcelas de ágio excluídas/deduzidas indevidamente devem ser mantidas.**

Quanto à CSLL, inexistente previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo de referida contribuição das contrapartidas da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Ressalte-se que para isso não se presta o art. 57 da Lei n. 8.981/95, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.

Como já exposto, o art. 25 do Decreto-lei n. 1.598/77 determina que não devem ser incluídas no cômputo do lucro real as contrapartidas da amortização do ágio pago por ocasião de aquisição de participação societária avaliada pelo valor do patrimônio líquido. Referido artigo, pois, diz respeito unicamente à base de cálculo do IRPJ (o lucro real).

Já o art. 57 da Lei n. 8.981/95 (com a redação dada pela Lei n. 9.065/95) dispõe que, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas. Referido artigo, pois, não estabelece identidade de base de cálculo entre CSLL e IRPJ. [...]

[...]

Possível, portanto, a dedução das contrapartidas da amortização do ágio vertido à Contribuinte, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

O cotejo entre o acórdão recorrido e os paradigmas revela que assiste razão à Agravante.

Em todos os casos, a discussão girou em torno da existência de fundamentação legal/normativa que impusesse a adição de despesas com amortização de ágio à base de cálculo da CSLL.

O acórdão recorrido respondeu positivamente a essa questão, mencionando a normatização da IN SRF nº 390/2004 e afirmando que, por se tratar de autuação reflexa, dever-se-iam aplicar as mesmas razões de decidir do lançamento principal (IRPJ). Nesses termos, manteve a exação.

Os acórdãos paradigmas, por sua vez, responderam negativamente à mesma questão, afirmando expressamente a inexistência de vedação legal específica à dedutibilidade do ágio da base de cálculo da CSLL e a impossibilidade de aplicação do regramento do IRPJ de forma reflexa à CSLL, nesse particular.

Ao contrário do que entendeu o despacho agravado, nem o acórdão recorrido nem os paradigmas se valeram das circunstâncias fáticas específicas de cada caso para decidir acerca da exigência de CSLL (muito embora o tenham feito para decidir sobre o IRPJ). Para esta

matéria, os trechos supratranscritos evidenciam que se cuidou exclusivamente de matéria de direito.

Diante de tais constatações, há que se reconhecer que merece reparos o despacho agravado, devendo ser acolhido o agravo para esta matéria **“10 - inexistência de previsão legal para a adição à base de cálculo da CSLL das despesas com a amortização de ágio: divergência de interpretação do artigo 57 da Lei n.º 8.981/95”**.

No caso, não havendo alegações contrárias ao conhecimento, o recurso especial da Recorrente deve ser conhecido, nos termos delimitados pelo despacho de admissibilidade, com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei n.º 9.784, de 1999.

#### Recurso Especial do Contribuinte - Mérito

##### Possibilidade de Amortização do Ágio Interno no Presente Caso

Este é um dos temas mais controversos no âmbito da doutrina e da jurisprudência, merecendo uma análise detida e casuística.

Não há como se falar de antemão que qualquer ágio interno deverá ser dedutível para fins de apuração de IRPJ e CSLL, assim como tampouco é possível falar que qualquer ágio interno possui caráter fraudulento ou simulatório.

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

Mas antes de adentrarmos nos detalhes do ágio interno, cumpre notar o que vem a ser o ágio.

Embora possua essa denominação semântica que indica um sobrepreço em relação a algo, o fato é que o ágio nada mais é do que um resultado do desdobramento do custo de aquisição.

Ou seja, ágio é parte do custo de aquisição. Alguém desembolsou um determinado montante ou ativo com vistas a adquirir uma participação societária, de modo que o ágio é uma parte deste custo de aquisição da participação societária.

Ora se alguém está desembolsando um determinado montante ou ativo para a aquisição de participação societária, temos que há outra parte em um contrato de compra e venda de participação societária que está vendendo uma participação societária e por um valor maior do que era originalmente o seu custo de aquisição. Logo, temos um adquirente comprando uma participação societária com um sobrepreço e um vendedor alienando uma participação societária com um sobrepreço.

Sob a perspectiva do vendedor, a princípio, há um potencial ganho de capital tributável na medida em que está vendendo uma participação societária com sobrepreço. Embora

potencialmente tal ganho seja tributável, há diferentes situações que façam com que não haja ou haja apenas uma tributação parcial de tal ganho de capital. Assim, caso o vendedor da participação societária com sobrepreço seja a União, não haverá tributação do ganho de capital deste vendedor. Também podem ocorrer outras situações em que não haverá tributação do ganho de capital, tal qual acontece com a alienação de participações societárias adquiridas e mantidas por mais de cinco anos durante a vigência do artigo 4º, “d”, do Decreto-lei n. 1.510/76.

Vale ressaltar ainda que a dedutibilidade do ágio pago na aquisição de participação societária independe do tratamento tributário de tal sobrepreço na perspectiva do vendedor, ou seja, ainda que não haja uma efetiva tributação do ganho de capital em virtude de uma imunidade, isenção ou redução de base de cálculo, haverá a dedutibilidade do ágio desde que sejam cumpridos os requisitos de sua dedutibilidade.

Por mais que não haja necessidade de tributação do ganho de capital pelo vendedor para que haja a dedutibilidade do ágio sob a perspectiva do comprador da participação societária, tal análise pode ser relevante nos casos de ágio decorrente de aquisição de participações entre partes dependentes.

Assim, ainda que o ágio ocorra em uma operação entre partes dependentes, não há que se falar em qualquer caráter de fraude, dolo ou simulação no âmbito do Direito Tributário quando houve efetiva tributação do sobrepreço oriundo da alienação da participação societária pelo vendedor. Isto é, qual seria a lógica de um “planejamento tributário” em que o vendedor já paga uma alíquota combinada de 34% de IRPJ e CSLL sobre o ganho de capital e o adquirente da participação terá uma dedutibilidade do ágio (de igual montante) após uma operação de incorporação entre investidora e investida e com uma limitação temporal de dedutibilidade mínima de 5 anos (1/60 por mês).

Como consequência de tal raciocínio, se em alguma operação de “ágio interno”, houver comprovação do pagamento de tributo sobre o ganho de capital do vendedor, estará demonstrado por si só o caráter lícito de toda a operação.

Toda esta introdução se fez necessária para uma melhor apresentação do tema, uma vez que se trata de tema relevante e controverso.

Diante de tal cenário, apresento aqui três argumentos para defender a possibilidade de amortização fiscal do ágio interno no caso concreto.

### **1. Da ausência de vedação legal à constituição de ágio entre partes dependentes até a edição da Lei n. 12.973/14**

Em primeiro lugar, no presente caso a amortização do ágio ocorreu nos anos de 2010 a 2012 e se dava por meio de amortização contábil da então conta de “Ativo Diferido”.

Portanto, o ágio foi gerado e amortizado antes das alterações promovidas pela Lei n. 12.973/14 no Decreto-Lei n. 1.598/77.

Vale notar que a redação original do artigo 20 do Decreto-Lei 1.598/77 previa a necessidade do desdobramento do custo de aquisição dos investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial em: (i) valor de patrimônio líquido na época da aquisição e (ii) ágio ou deságio na aquisição.

Conforme o §2º do referido artigo, o ágio deveria ser classificado de acordo com as seguintes fundamentações econômicas:

- 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.*

Conforme se observa inexistia proibição para que o investimento tivesse sido adquirido com ágio numa operação entre partes independentes.

Tampouco nos parece adequado também limitar o termo “aquisição” a uma relação entre partes independentes.

Ainda merece ser citado o artigo 7º da Lei n. 9.532/97, que trata da amortização do ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura e que assim dispõe:

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

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

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

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

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

Desta forma, em relação ao ágio baseado em rentabilidade futura, a legislação permitiu a dedução fiscal no balanço da sucessora dentro do prazo de mínimo de cinco anos.

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

Ao se observar o caso concreto, verifica-se que houve operação de incorporação entre investida e investidora (a chamada “confusão patrimonial”), sendo que o investimento da investidora na investida havia sido feito com ágio nos termos do artigo 20 do Decreto-lei n. 1.598/77 e houve a amortização do ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura no prazo previsto em lei.

Dessa forma, todos os atos societários relacionados à operação foram devidamente formalizados e registrados perante os órgãos competentes, de forma que todas as operações foram feitas “às claras”.

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

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

*“As leis tributárias devotam especial atenção às operações realizadas por sujeito passivo com pessoas ligadas (art. 465 do RIR/99) ou partes relacionadas. O espectro significativo destas expressões é amplo e variado; são consideradas pessoas ligadas às sociedades coligadas (art. 243, §1º, da Lei n. 6.404/76) ou controladas (§2º) e também as pessoas que, por determinação legal, sejam consideradas “interdependentes”, interligadas” ou vinculadas”<sup>3</sup>.*

Prossegue, ainda, o referido autor:

*“As partes relacionadas podem fazer o que a lei não proíbe, ou não fazê-lo nas mesmas condições que contratariam com terceiros independentes; as pessoas jurídicas são distintas das pessoas físicas, cabendo unicamente à lei restringir a densidade normativa deste princípio jurídico. As citadas normas de bloqueio existem para eliminar os efeitos das operações realizadas fora do âmbito do princípio da equidade ou do ‘dealing at arms length’”<sup>4</sup>.*

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

Nesse sentido, Edmar Oliveira Andrade Filho menciona que:

*“o ágio não é inventado a partir do nada; ele é parte integrante do preço de aquisição de participações societárias e, portanto, para que ele surja são sacrificados ativos ou assumidas obrigações por parte do adquirente”<sup>5</sup>.*

Afirma, ainda, o referido autor:

<sup>3</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Estudos e Pareceres sobre Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas*. São Paulo : MP Editora, 2007. p. 49-50

<sup>4</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Estudos e Pareceres sobre Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas*. São Paulo : MP Editora, 2007. p. 50-51

<sup>5</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das Empresas*. 3 ed. São Paulo : Atlas, 2006. p. 380-2.

*“a menos que o ágio não seja fruto de uma operação legítima (sincera e devidamente documentada), não cabe às autoridades fiscais contestar a sua existência e os respectivos efeitos, salvo em caso de fraude, sonegação ou conluio”<sup>6</sup>.*

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

Analisando a não existência de limitação normativa à criação de ágio gerado internamente, Edmar Oliveira Andrade Filho conclui que:

*“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”<sup>7</sup>.*

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

A fundamentação econômica do ágio se dá por meio da elaboração de laudo de avaliação por perito ou empresa especializada. Sobre a necessidade de fundamentação do ágio, Edmar Oliveira Andrade Filho assevera que:

*“O sujeito passivo deve produzir provas sobre a existência do ágio ou deságio e o fundamento econômico que lhe foi atribuído. A atribuição de fundamento econômico é ato de valoração (de escolha entre possibilidades igualmente válidas) e tem como consequência a qualificação jurídica do valor respectivo”<sup>8</sup>.*

No que tange especificadamente ao o ágio fundamentado na rentabilidade futura, José Luiz Bulhões Pedreira assevera que:

*“A decisão da investidora de pagar determinado preço pela participação pode basear-se também em previsão dos resultados da sociedade objeto do investimento – o custo de aquisição é determinado em função do valor dos resultados previstos para determinados exercícios futuros. Esse valor pode ser superior quanto inferior ao de patrimônio líquido contábil, justificando, respectivamente, ágio ou deságio”<sup>9</sup>.*

Prossegue, ainda, o referido autor:

<sup>6</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das Empresas*. 3 ed. São Paulo : Atlas, 2006. p. 380-2

<sup>7</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Estudos e Pareceres sobre Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas*. São Paulo : MP Editora, 2007. p. 65.

<sup>8</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Estudos e Pareceres sobre Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas*. São Paulo : MP Editora, 2007. p. 41

<sup>9</sup> PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Finanças e demonstrações financeiras da companhia (conceitos fundamentais)*. Rio de Janeiro : Forense, 1989. p. 698.

*“O valor de rentabilidade (ou de lucro líquido) da ação tem fundamento no direito, que esta confere, de participar nos lucros da companhia. Quando avaliada com base na rentabilidade, a ação é considerada na sua natureza de fonte de renda financeira. E o método para determinar o valor de qualquer fonte de renda financeira é calcular o valor presente (descontado) do fluxo futuro de renda que dela deverá ser derivado. Esse valor atual é o montante de capital que, à taxa adotada no cálculo, produz fluxo futuro renda”<sup>10</sup>.*

Nesse mesmo sentido, Edmar Oliveira Andrade Filho menciona que:

*“A ‘previsão de resultados’, requerida pela norma da letra b do §2º do art. 20 do Decreto-lei n. 1.598/77, diz respeito ao virtual montante dos lucros ou prejuízos de exercícios futuros que indicam as projeções realizadas quanto da aquisição da participação societária. Evidentemente, os valores projetados devem ser submetidos a um critério de depuração do fator do tempo. Não é economicamente correto comparar um valor hoje (valor presente) a um valor formado no futuro; é necessário expurgar o efeito financeiro e trazer os valores projetados ao valor presente na data de aquisição da participação societária”<sup>11</sup>.*

Dessa forma, diante da ausência de vedação legal, seria possível a aquisição de investimento com ágio em operações com partes dependentes até a edição da Lei n. 12.973/14, sendo a amortização de tal ágio possível após o cumprimento dos requisitos do artigo 7º da Lei n. 9.532/97.

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

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

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

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

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

*“14. Suponha-se que haja aumento de capital de uma sociedade e um dos sócios ou acionistas não o subscreva, sendo integralmente subscrito pelo outro sócio ou acionista (por exemplo, o controlador). Como a empresa em que se organiza a sociedade vale mais que seu valor contábil, o sócio ou acionista que subscrever o aumento de capital*

<sup>10</sup> PEDREIRA, José Luiz Bulhões, LAMY FILHO, Alfredo. *A Lei das S.A. : pressuposto, elaboração, aplicação*. Rio de Janeiro : Renovar, 1992. p. 769-70.

<sup>11</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Estudos e Pareceres sobre Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas*. São Paulo : MP Editora, 2007. p. 40

daquela irá apurar ágio no aumento de sua participação societária, para que não haja diluição injustificada do outro sócio ou acionista. É um exemplo de ágio interno real ou com causa sob o aspecto jurídico-tributário. Há efetividade ou significado econômico nesse ágio.

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

14.2. Mais. Conjecture-se que o negócio entre duas controladas, como descrito acima, seja de aquisição integral das ações da outra controlada, i.e., seja uma incorporação de ações. Na medida em que a controlada que tem suas ações incorporadas possuam minoritários que não sejam os mesmos da controladora (que é de ambas), aqui também pode ser gerado ágio. Este ágio tem significado ou justificativa econômica. É caso de ágio interno real ou com causa, nomeadamente sob o aspecto jurídico-tributário (...)

14.3. Cogite-se de uma pessoa jurídica que resolva incorporar as ações de uma controlada. Esta possui minoritários (outros acionistas que não do grupo). Também aqui, se a investida vale mais que seu valor contábil (e, quiçá, que o valor justo líquido de seus ativos), a relação de substituição de ações pode se dar com base no valor econômico da investida (e da investidora), e a incorporação de ações pode vir a ser feita por esse valor econômico (um critério de avaliação) da investida. Haverá um ágio no investimento, pago pela incorporadora de ações, através da emissão de ações entregues aos novos acionistas da incorporadora de ações (antigos acionistas da que teve as ações incorporadas) – leia-se, aos minoritários, diretos ou indiretos. (...) É inegável que esse ágio tem causa, é efetivo ou real, sob o aspecto jurídico-tributário”<sup>12</sup>.

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

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

“Porém, há, sim, situações em que se justifica ágio dentro de um grupo de empresas, como, por exemplo, e em tese, quando uma pessoa jurídica subscreva capital de outra cujo controlador seja a mesma pessoa física ou jurídica que a controle, mas cujas pessoas jurídicas (a

<sup>12</sup> 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.

que aumenta o capital e a que o subscreva) tenham acionistas minoritários distintos entre elas, hipótese que ocorre comumente quando se trata de companhias abertas”<sup>13</sup>.

Assim, a princípio, há uma série de operações que geram efetivamente um ágio ainda que elas se deem entre partes relacionadas.

Ao tratar da questão de que o ágio interno não deveria ter a sua dedutibilidade negada de “per si”, Humberto Ávila pontua que:

“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.

Em razão disso, repita-se, o aproveitamento do ágio não depende de as operações societárias terem sido ou não praticadas entre empresas do mesmo grupo ou envolverem ou não ações ou quotas. Ele depende, em vez disso, de as operações societárias terem sido praticadas por meio de atos ou negócios jurídicos sem vícios de existência ou validade”<sup>14</sup>.

Portanto, as autoridades tributárias dispõem de instrumentos para não validar as operações que geraram ágios (internos ou não) de forma comprovadamente fraudulenta, mas o ágio interno por si só não deveria ser uma causa impeditiva de amortização fiscal do ágio e não era por falta de previsão legal específica até a edição da Lei n. 12.973/14.

E é possível dizer ainda mais. Mesmo com a redação após a Lei n. 12.973/14, verifica-se que o contribuinte DEVE desdobrar o custo de aquisição em três diferentes blocos (valor proporcional do patrimônio líquido, mais ou menos valia de ativos e goodwill), inexistindo previsão de hipótese de dispensa de desdobramento de custo de aquisição quando a aquisição de participação societária se der entre partes dependentes:

*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:*

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

<sup>13</sup> 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. 232.

<sup>14</sup> ÁVILA, Humberto. Notas sobre o Novo Regime do Ágio. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel. Controvérsias Jurídico-Contábeis. 5 volume. São Paulo: Dialética, 2014. p. 155.

*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*

*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.*

A vedação trazida pela Lei n. 12.973/14 envolve tão somente a exclusão do goodwill derivado da aquisição de participação societária entre partes dependentes, mas não impede que haja o registro do ágio como resultado do desdobramento do custo de aquisição.

## **2. Existe ágio interno na Contabilidade?**

Uma das questões mais tormentosas relativas ao chamado ágio interno diz respeito à sua existência ou não na Contabilidade.

Em primeiro lugar, cumpre notar que as demonstrações financeiras podem ser individuais ou consolidadas. A apuração do IRPJ e da CSLL é feita a partir das demonstrações financeiras individuais, ainda que na redação original do Decreto-Lei n. 1.598/77 até houvesse previsão de tributação em conjunto de grupo econômico, no entanto, tal previsão foi revogada antes mesmo que produzisse efeitos.

No âmbito da normatização contábil, é comum que as normas contábeis sejam elaboradas tendo como premissa a elaboração de demonstrações financeiras consolidadas. Tal premissa tem a sua razão de ser, uma vez que as normas contábeis geralmente se destinam a garantir uma padronização na evidenciação da situação econômica e financeira de uma entidade aos seus usuários externos, sobretudo investidores e credores.

Desse modo, faz todo sentido que as demonstrações financeiras sejam transparentes e demonstrem a situação consolidada de todo o grupo econômico e não apenas a situação patrimonial da entidade controladora que é a sociedade de capital aberto.

As normas contábeis internacionais (padrão IFRS) foram desenvolvidas tendo por fundamento as demonstrações financeiras consolidadas e a maior parte dos países adotou o padrão IFRS tão somente para as demonstrações consolidadas, de forma que as demonstrações individuais permaneceram seguindo os padrões locais, inclusive para fins de tributação da renda.

No Brasil, adotou-se o padrão IFRS tanto para as demonstrações consolidadas quanto para as demonstrações individuais. Como decorrência da adoção do padrão IFRS nas demonstrações individuais, surgem diferentes desafios relativos à tributação da renda.

Sob a ótica de uma demonstração financeira consolidada, as operações intragrupo acabam sendo anuladas, de forma que uma eventual aquisição de participação societária entre duas empresas do mesmo grupo acabam sendo anuladas quando demonstradas (evidenciadas) nas demonstrações consolidadas. O mesmo não se pode dizer das demonstrações individuais, que são utilizadas para fins de tributação.

Dessa forma, a partir da premissa das demonstrações consolidadas surgem posições abalizadas da doutrina sobre a inexistência de ágio em operações entre partes dependentes. Talvez o mais citados dos estudos sobre o tema seja o artigo “A Incorporação Reversa com Ágio gerado Internamente: consequências da elisão fiscal sobre a contabilidade”,

escrito pelo então doutorando Jorge Vieira da Costa Junior e pelo professor Eliseu Martins, artigo apresentado ao Congresso USP de Contabilidade e Controladoria.

Os seguintes trechos do referido artigo merecem ser citados:

“Resta justificado, dessa forma, pelo exposto, que definitivamente, à luz da Teoria da Contabilidade, é inadmissível o surgimento de ágio em uma operação realizada dentro de um mesmo grupo econômico. Não é permitido contabilmente o reconhecimento de ágio gerado internamente, tampouco o lucro resultante.

(...)

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

Conforme se observa, os referidos autores pontuam que à luz da teoria da contabilidade não haveria registro de ágio interno e tampouco lucro de operações entre partes de um mesmo grupo econômico.

É curioso notar que o referido artigo acadêmico é interpretado de forma a não validar a dedutibilidade do ágio interna, mas se permanece tributando o lucro em demonstrações financeiras individuais de operações entre partes relacionadas.

As ideias contidas no artigo acadêmico de Jorge Vieira e Eliseu Martins foram, de certa forma, repetidas no Ofício-Circular CVM/SNC/SEP n. 01/2007, que trazia as seguintes disposições:

#### 20.1.7 “Ágio” gerado em operações internas

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

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

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

Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, única e exclusivamente, quando o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, preço ou custo

de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.

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

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

Mais uma vez, o documento feito pela CVM ressalta uma análise do ponto de vista econômico, sendo que há a afirmação expressa de que “essas operações atendam integralmente os requisitos societários” e “ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto)”, o que demonstra por si só que houve o cumprimento dos requisitos normativos de cunho societário.

Feitas estas considerações iniciais, torna-se relevante trazer outros trechos do artigo acadêmico de Jorge Vieira e Eliseu Martins, conforme segue:

Logo, em termos de Teoria da Contabilidade, a rigor, em uma transação admite-se tão só a figura do ágio, que vem a ser um resultado econômico obtido em um processo de compra e venda de ativos líquidos (net assets), quando estiverem envolvidas partes independentes não relacionadas. Enfim, quando o ágio for resultado de um processo de barganha negocial não viciado, que concorra para a formação de um preço justo dos ativos líquidos em apreço.

Como se nota, a formação do ágio pressupõe uma negociação não viciada entre partes. Assim, é possível depreender do referido trecho que desde que cumpridos os requisitos de uma negociação a mercado entre as partes, poderia haver conceitualmente a geração de um ágio, ainda que se desse entre partes relacionadas. O que não gera ágio é um processo negocial viciado.

Indo para as conclusões do artigo acadêmico de Jorge Vieira e Eliseu Martins, trazemos o seguinte trecho para leitura:

O surgimento do ágio em operações de combinação de negócios, realizadas dentro de um mesmo grupo societário, não tem sentido econômico. A 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. Há de fato riqueza sendo gerada pelo grupo societário nesses arranjos só que, no caso, está sendo transferida do Estado para o grupo via renúncia fiscal. É bem verdade que referido respaldo legal concorre, ainda que indiretamente, para o retrocesso do estágio avançado de desenvolvimento em que se encontra a Contabilidade Brasileira. A bem da verdade, pavimenta um caminho tortuoso: o fomento à indústria do ágio.

Finalizando, a expectativa que se tem é a de que órgãos reguladores de governo e entidades representativas da profissão contábil e de auditoria atentem para a questão, e que eventualmente revejam posicionamentos adotados e/ou manifestem-se prontamente na disciplina da matéria, de tal sorte que a Contabilidade, na sua finalidade mais nobre, que é a de servir como um sistema de informações relevantes e úteis para julgamento e para tomada de decisão, não seja prejudicada.

Mais uma vez, é trazida a questão de não faria sentido econômico um ágio interno, no entanto, o artigo conclui que: “entretanto, o respaldo em legislação tributária para o fenômeno – ágio gerado internamente – dá sentido econômico à operação. Há de fato riqueza sendo gerada pelo grupo societário nesses arranjos só que, no caso, está sendo transferida do Estado para o grupo via renúncia fiscal”. Logo, há respaldo legal para tal operação, que acaba por dar respaldo econômico. Vale notar que o artigo é da época em que vigia o artigo 36 da Lei n. 10.637/02.

Outro ponto importante do trecho é que o artigo expressamente se propõe a mais apontar uma situação problemática (na visão dos autores) a ser corrigida “de lege ferenda”, do que concluir que o ágio interno é vedado pela legislação brasileira, de forma que há menção explícita da legalidade do ágio interno. O artigo acadêmico possui um tom de alerta ao legislador tanto é assim que há o trecho: “a expectativa que se tem é a de que órgãos reguladores de governo e entidades representativas da profissão contábil e de auditoria atentem para a questão, e que eventualmente revejam posicionamentos adotados e/ou manifestem-se prontamente na disciplina da matéria”.

Após a edição de diversos precedentes em que este artigo acadêmico foi citado, Eliseu Martins escreveu um novo artigo, desta vez ao lado de Sérgio de Iudícibus, ressaltando alguns pontos, dentre os quais: (i) o artigo tinha a pretensão acadêmica de provocar os normatizadores; (ii) quem registrou ágio interno na época estava agindo de acordo com as normas contábeis vigentes; e (iii) há ágios internos com substância econômica. Merecem ser citados os seguintes trechos:

“o inconformismo dos autores a esse respeito se dava à luz não de estarem as empresas descumprindo normas contábeis vigentes; exatamente pelo contrário: as normas em vigor, na sua visão, permitiam o que eles não consideravam como o melhor para a informação contábil brasileira.

(...)

Mas não podemos deixar de reconhecer que, do ponto de vista normativo, nada impedia, pelo contrário, era-se obrigado a reconhecer esses resultados até a efetiva entrada em vigência da ICPC 09. E como contrapartida desse reconhecimento tem-se o registro, na adquirente, pelo valor total referente à transação. Desde, é claro, que tais valores tenham substância econômica”<sup>15</sup>.

Este novo artigo surge em resposta ao uso equivocado na visão do Professor Eliseu Martins do artigo acadêmico anterior que, de algum modo, estava sendo interpretado “em tiras” como se a legislação proibisse o ágio interno.

Mais uma vez, voltamos aquele ponto de que há ágios e ágios. Tanto é assim que a própria Diretoria da Comissão de Valores Mobiliários já validou alguns ágios decorrentes operações entre partes dependentes que foram registrados em demonstrações financeiras.

A título de ilustração, em decisão proferida em 2011, no âmbito do processo administrativo CVM nº RJ 2010/16665, de relatoria do Diretor Otávio Yazbek, a CVM julgou o recurso interposto pela Mahle Metal Leve S.A. contra entendimento da área técnica acerca do tratamento contábil do ágio decorrente de reorganização societária envolvendo sociedades sob controle comum.

Para um melhor entendimento da questão, torna-se fundamental uma breve descrição do caso.

Em 27 de setembro de 2010, a Mahle protocolou consulta a respeito do tratamento contábil a ser dado a ágio por expectativa de rentabilidade futura decorrente de reorganização societária envolvendo entidades do "Grupo Mahle".

No caso em tela, a Mahle Metal Leve S.A. adquiriu a totalidade das quotas da Mahle Participações Ltda. (ambas as sociedades controladas pela sociedade alemã Mahle Industriebeteiligungen GmbH), sendo que a Mahle Participações Ltda incorporou uma terceira empresa do grupo: a Mahle Componentes de Motores do Brasil Ltda.

A avaliação econômica das cotas da Mahle Participações Ltda foi efetuada por dois avaliadores independentes e a operação de incorporação da Mahle Componentes de Motores do Brasil Ltda foi deliberada em assembléia geral extraordinária, exclusivamente pelos acionistas não controladores.

Considerando que a reorganização foi negociada e submetida à aprovação dos acionistas minoritários, a Mahle Metal Leve S.A. entende que o ágio gerado na aquisição da Mahle Participações Ltda poderia ser considerado como resultante de uma transação realizada entre partes independentes, sendo passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade.

A Superintendência de Normas Contábeis e Auditoria (SNC) se manifestou nos Memos SNC/GNC/Nº037/10 e SNC/GNC/Nº045/10 no sentido de que a transação supracitada foi efetuada entre partes relacionadas, pelo que não teria havido "geração de riqueza", de forma que o não exercício do poder de voto do controlador na aprovação da reorganização não pode ser considerado suficiente para caracterizar a transação como "arm's length" e, conseqüentemente, autorizar o reconhecimento do ágio.

---

<sup>15</sup> MARTINS, Eliseu; IUDÍCIBUS, Sérgio de. Ágio Interno – É um mito?. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. Controvérsias Jurídico-Contábeis. 4o volume. São Paulo: Dialética, 2013. p. 83-103.

A Superintendência de Relações com Empresas (SEP) comunicou o entendimento da SNC por meio do Ofício/CVM/SEP/GEA-5/Nº002/2011, sendo que a Mahle Metal Leve S.A. apresentou recurso reiterando os mesmos argumentos apresentados anteriormente.

O diretor relator Otávio Yazbek assinalou que embora o CPC 15 não seja aplicável em caso de combinações de negócios sob controle comum, também é importante que seja reconhecido que tal não aplicação do CPC 15 decorre do fato que tal norma foi elaborada pensando-se no âmbito das demonstrações financeiras consolidadas.

Assim, entendeu-se que deverá ser observado “in casu” se estão presentes as características que, em operações realizadas intragrupo, usualmente impedem o reconhecimento de ágio.

A título de exemplo, não seria possível reconhecer o ágio naquelas operações justamente em que não há nenhuma verdadeira alteração patrimonial no âmbito das demonstrações consolidadas.

Todavia, no voto, foi considerado que no caso em tela, a discussão diz respeito ao reconhecimento do ágio nas demonstrações financeiras (individuais) da Mahle Metal Leve S.A., sendo que houve inequívoco ganho patrimonial decorrente da operação, uma vez que a Mahle Metal Leve S.A. recebeu em decorrência da operação um ativo que ela não possuía antes, isto é, ela não detinha os potenciais lucros futuros da Mahle Participações Ltda.

Ademais, a partir de uma interpretação do conceito de partes relacionadas presente no Pronunciamento Técnico CPC 05, que trata da divulgação de partes relacionadas, a deliberação tomada pelos minoritários pode ser entendida como uma relação entre partes independentes, além de legitimar a operação.

Nessa linha, os acionistas minoritários poderiam ser considerados como terceiros em relação ao grupo societário e deliberariam em função de um interesse econômico próprio.

Diante do exposto, a CVM reconheceu a possibilidade de reconhecimento de ágio e a respectiva aplicação do Pronunciamento Contábil CPC 15, uma vez que existe ganho patrimonial na Mahle Metal Leve S.A., que não poderia deixar de ser reconhecido, já que as partes que deliberaram e aprovaram a operação podem ser consideradas independentes.

Tendo em vista o exposto, o preconceito contra o ágio de operações entre partes dependentes cai por terra quando se verifica a validação de um caso pela CVM, sendo que o eventual não registro do ágio interno pode causar prejuízos diretos aos acionistas minoritários.

Por fim, outra questão interessante é a seguinte.

No âmbito da Contabilidade não há nenhuma norma contábil disposta sobre o tratamento tributário em operações de combinações de negócios sob o controle comum. Em outras palavras, não há norma que trate do registro contábil das aquisições de participação societária intragrupo.

Diante de uma lacuna normativa, cabe ao preparador da demonstração contábil construir a sua política contábil e desenvolver a sua norma contábil de modo a refletir de maneira fidedigna aquela transação econômica.

Em situação tal qual a julgada pela CVM no caso Mahle, não tenho dúvidas de que a melhor forma de demonstrar aquela operação é exatamente registrar eventual ágio ou ganho por compra vantajosa.

A discussão tem se tornado tão relevante que o órgão que normativa a contabilidade internacional, isto é, o IASB tem discutido minutas de normas com a temática do “Business Combinations under Common Control” (BUCC), de forma que nos próximos anos podemos ter uma norma contábil expressamente prevendo o registro do ágio interno.

Isso não significa que a porteira esteja aberta. Somente haverá registro de ágio em tais operações quando houver substância econômica, de modo que as autoridades regulatórias poderão não concordar com o registro de alguns ágios e exigir a republicação das demonstrações financeiras, tal qual a CVM poderá fazer com relação às companhias por ela reguladas.

### **3. O artigo 36 da Lei n. 10.637/02 e a indução ao “ágio interno”**

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 com a constituição de sociedade veículo 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;*

*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.”*

Dessa forma, no período em que o artigo em comento esteve em vigência, era possível que uma sociedade “A”, que possuísse participação societária em outra sociedade “B”, constituísse uma terceira sociedade “C” mediante a integralização das quotas que representam a participação societária em “B” avaliadas a valor de mercado. Tal diferença entre o valor pelas quais as quotas foram integralizadas e o valor contábil das mesmas não era computado na determinação do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL.

Assim, era possível que houvesse a geração de um ágio interno dentro de um grupo econômico por meio de uma operação de combinação de negócios mediante a constituição

de “sociedade veículo”, que surgia e era extinta em um breve período de tempo. Cumpre ressaltar que tal artigo foi revogado pela Lei 11.196/05, de forma que a partir de 2006 não é mais possível elaborar uma operação nesses moldes.

Por mais que cada indivíduo possa ter um diferente juízo de valor acerca de tal autorização legislativa, destaque-se que o legislador determinou de forma expressa a possibilidade de geração deste “ágio interno”, de forma que havia uma indução à realização de tais operações, isto é, os contribuintes que praticaram tais operações apenas seguiram a determinação do legislador.

Não nos parece razoável que um ágio gerado nos termos explícitos do artigo 36 da Lei n. 10.637/02 (e durante a vigência do referido dispositivo legal, por óbvio) venha a ser desconsiderado. É como se o Poder Legislativo expressamente autorizasse e incentivasse que os contribuintes praticassem um determinado ato (durante o período de vigência da lei), mas o Poder Executivo venha anos depois desconsiderar a dedutibilidade dos ágios gerados nas operações que tão somente seguiram a lei.

Além disso, é importante destacar que o artigo 36 da Lei n. 10.637/02 não trazia uma não tributação de quem integralizou a participação societária com ágio, mas tão somente o diferimento da tributação de tal ganho de capital.

Dessa forma, a existência do artigo 36 da Lei n. 10.637/02 enquanto vigente me parece por si só motivo suficiente para amparar as operações entre partes dependentes que geraram ágio interno, sob pena de descumprimento a uma série de preceitos que embasam o Estado de Direito, dentre os quais a segurança jurídica, a proteção da boa-fé e da confiança legítima.

Diante de todo o exposto, o ágio decorrente de operações entre partes dependentes no presente caso deve ser considerado válido e dedutível para fins de IRPJ e CSLL, uma vez que os requisitos gerais de formação do ágio foram cumpridos, assim como os requisitos relacionados a sua dedutibilidade, além do que: (i) inexistia proibição ao ágio interno até a edição da Lei n. 12.973/14; e (ii) o ágio interno pode existir na Contabilidade, sobretudo nas demonstrações financeiras individuais, sendo que não há norma contábil regulando o tema, o que dá margem para que ele possa a ser escriturado quando for a melhor forma de representar fidedignamente uma situação, há decisões da CVM em tal sentido e inclusive tal tema está sendo discutido para a elaboração de uma norma expressa no âmbito das normas contábeis internacionais (IFRS).

Assim, entendo deva ser dado provimento ao Recurso Especial da Recorrente.

#### Concomitância de Multas

No que tange à possibilidade de concomitância da cobrança de penalidade pela falta de recolhimento da obrigação principal devida ao término do exercício fiscal em decorrência da apuração do Lucro Real Anual e pela falta de recolhimento da estimativa mensal, é importante destacar que no caso concreto as duas infrações são decorrentes de um único ato.

Nesse caso, entendo que se está diante de apenas um ilícito, ao invés de duas infrações cumuláveis e autônomas. Como decorrência de tal interpretação, a infração mais gravosa deve absorver a menos gravosa.

Vale notar que ainda que a Súmula CARF n. 105 somente se aplique a fatos geradores anteriores a 2007, pode-se depreender da inteligência da referida súmula que a multa de ofício deve absorver a multa isolada, conforme se observa da leitura da referida súmula:

*Súmula CARF n.º 105*

*Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014*

*A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 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 precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF 105 indicam que, embora se trate de penalidades por descumprimento de deveres distintos (descumprimento do dever de antecipar estimativas versus descumprimento do dever de pagar o ajuste anual), 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 deve ser absorvida pela pena aplicável à infração-fim.

Cabe ressaltar que alguns julgadores desta 1ª Turma da CSRF já havia concluído que, mesmo após a alteração legislativa trazida pela Lei 11.488/2007, ainda não poderia haver a cobrança concomitante das multas isolada e de ofício. Nessa linha, trago aqui trecho do voto do ilustre Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli no acórdão 9101-005.824, que reproduzo abaixo e adoto como razões de decidir:

*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 n.º 105, restou sedimentado que: “a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 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 n.º 11.488/2007 (conversão da Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007) ao art. 44 da Lei n.º 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 quanto à aplicação da Súmula CARF nº 105 para fatos geradores posteriores a 2007.*

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

*Nesse sentido já se manifestou o E. Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins<sup>1</sup>, da 2ª Turma desse E. Tribunal (Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015):*

*"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, 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).*

*E mais recentemente, em Sessão de 1º de setembro de 2020, esta C. Turma, por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 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.*

Cumpre citar ainda que o Código Tributário Nacional, de observância obrigatória no âmbito administrativo municipal, expressamente impõe, no que atine à aplicação das penalidades, dentre as quais a multa, que a legislação se interpreta da maneira mais favorável ao acusado, incorporando ao campo do Direito Tributário Penal o princípio constitucional do in dubio pro reo, conforme pode ser observado abaixo:

*Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I - à capitulação legal do fato;*

*II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*

*III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*

*IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*

Dessa forma, entendo pela aplicação da consunção da pena, de modo que deverá ser aplicada tão somente a multa mais gravosa.

Por todo o exposto, CONHEÇO do Recurso Especial para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

## Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em seu posicionamento favorável ao conhecimento da matéria “10 - inexistência de previsão legal para a adição à base de cálculo da CSLL das despesas com a amortização de ágio: divergência de interpretação do artigo 57 da Lei n.º 8.981/95”.

O recurso especial teve seguimento em sede de agravo, em face dos paradigmas n.º 1201-000.285 e 1301-002.432, observando-se especialmente que *ao contrário do que entendeu o despacho agravado, nem o acórdão recorrido nem os paradigmas se valeram das circunstâncias fáticas específicas de cada caso para decidir acerca da exigência de CSLL (muito embora o tenham feito para decidir sobre o IRPJ). Para esta matéria, os trechos supratranscritos evidenciam que se cuidou exclusivamente de matéria de direito.*

Contudo, importa observar que com o seguimento das matérias “4- inaplicabilidade do conceito de ágio interno ao presente caso: divergência de interpretação dos artigos 385 e 386 do RIR/99 e dos artigos 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97” e “5- efetivo pagamento do ágio - a subscrição de ações é uma forma de aquisição e gera ágio válido e amortizável: divergência de interpretação dos artigos 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97”, a Contribuinte logrou controverter as glosas de amortização de ágio no IRPJ e na CSLL, de modo que a divergência “10 - inexistência de previsão legal para a adição à base de cálculo da CSLL das despesas com a amortização de ágio: divergência de interpretação do artigo 57 da Lei n.º 8.981/95” somente tem utilidade para afastar a exigência de CSLL, ainda que mantida a glosa no âmbito do IRPJ.

Sob esta ótica, mostra-se relevante que os acórdãos comparados tenham em conta circunstâncias fáticas semelhantes e, em sentido contrário, o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto assim fundamentou o não conhecimento da mesma matéria em face de recurso especial interposto por outra pessoa jurídica do mesmo grupo econômico, GE Power & Water Equipamentos e Serviços de Energia e Tratamento de Água Ltda, nos termos do voto condutor do Acórdão n.º 9101-006.056<sup>16</sup>:

Quanto à matéria (3) “inexistência de previsão legal para a adição à base de cálculo da CSLL das despesas com a amortização de ágio”, em que pese a ausência de resistência, por parte da Fazenda Nacional, quanto ao conhecimento do recurso, entendo que o mesmo não tem como ser admitido.

Isso porque, enquanto no acórdão recorrido tratava-se de “ágio interno”, em operação realizada intragrupo, sem substância econômica e sem observância do princípio do “*arm's length*”, tachado pelo acórdão recorrido como inexistente, nos paradigmas

---

<sup>16</sup> 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 no conhecimento da matéria os Conselheiros Livia De Carli Germano e Alexandre Evaristo Pinto.

colacionados pela Recorrente (Acórdãos n.º 1301-002.432<sup>17</sup> e n.º 1201-000.285) tratava-se de ágio existente, mas considerado não passível de amortização no momento em que realizado pelo contribuinte. Confirma-se outros trechos das respectivas ementas não transcritos no recurso e também no Despacho de Admissibilidade:

Paradigma – Acórdão n.º 1301-002.432, de 16/05/2017

**ÁGIO. CARTEIRA DE CLIENTES, FUNDOS E CONTRATOS. FUNDAMENTO ECONÔMICO. FUNDO DE COMÉRCIO, INTANGÍVEIS E OUTRAS RAZÕES ECONÔMICAS. INDEDUTIBILIDADE.**

*É indedutível para fins do IRPJ o ágio que tenha como fundamento econômico a carteira de clientes, bem como fundos e contratos administrados pela empresa adquirida, pois, de acordo com a classificação legal, essa situação não se caracteriza como rentabilidade futura, mas se enquadra como fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas.*

**AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DISCIPLINA LEGAL LANÇAMENTO REFLEXO. INAPLICABILIDADE À CSLL.**

Não se aplica de forma reflexa o lançamento à CSLL, ante a ausência de previsão de adição das despesas com a amortização do ágio na base de cálculo da CSLL, sob pena de ferir o princípio da legalidade.

Paradigma – Acórdão n.º 1201-000.285, de 09/07/2010

**IRPJ. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO EM AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA.**

*A autorização para cômputo no lucro real das contrapartidas da amortização do ágio em razão de fusão, cisão ou incorporação, contida no art. 7º, III, e art. 8º da Lei n. 9.532/97 restringe-se ao caso em que patrimônio da sócia/acionista detentora do ágio absorve o patrimônio da sociedade cuja participação societária foi adquirida com ágio, ou vice-versa, posto que os arts. 7º, III, e 8º da Lei n. 9.532/97 (e o art. 386 do RIR/99) referem-se à absorção do patrimônio de sociedade por outra, entre as quais uma deve deter participação societária de outra (i.e., uma sociedade deve ser sócia/acionista da outra). Ademais, a autorização restringe-se ao ágio referente à aquisição da participação societária de uma sociedade em outra. Não se admite a amortização de ágio relativo à aquisição de participação societária em terceira sociedade, da qual o patrimônio não foi absorvido em razão de incorporação, fusão ou cisão.*

**CSLL. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO EM AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. LIMITE. ÁGIO EFETIVAMENTE PAGO.**

*Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial, posto que o art. 25 do Decreto-lei n. 1.598/77, com a redação dada pelo Decreto-lei n. 1.730/79, apenas veda o cômputo das contrapartidas de referida amortização no lucro real. O art. 57 da Lei n.º 8.981/95 ressalva a manutenção da base de cálculo da CSLL nos modos em que prevista na legislação específica, inexistindo, portanto, identidade entre a base de cálculo da CSLL e a do IRPJ.*

Conforme se observa, em ambos os paradigmas, tratava-se de ágio existente e efetivamente pago em relação entre partes independentes, defluindo-se daí que sua amortização contábil não poderia ser desconsiderada na apuração do lucro líquido por ausência de base legal para tanto, situação fática absolutamente distinta enfrentada no acórdão recorrido, no qual a própria existência do ágio é refutada.

<sup>17</sup> No Despacho de Admissibilidade, transcreveu-se o número errado desse paradigma (1302-002.432), sem qualquer prejuízo à Recorrente, uma vez que retratando a ementa e os fatos do acórdão efetivamente indicado como divergente.

Portanto, em que pese o acórdão recorrido afirmar que a apuração da base de cálculo da CSLL deveria seguir o critério adotado pelo IRPJ, em abstrato, havia fundamento autônomo para manutenção da exigência, pois, ao replicar os fundamentos do Acórdão n.º 1402-002.692, relativo ao IRPJ, para afirmar que os valores registrados pelo Contribuinte sequer se caracterizariam como ágio.

Adicione-se que nos paradigmas n.º 1301-002.432 e 1201-000.285 as motivações para glosa das amortizações de ágio diziam respeito a requisitos presentes em legislação que refere a apuração do lucro real (comprovação do fundamento em rentabilidade futura, expresso no art. 20 do Decreto-lei n.º 1.598/77, e necessidade de adição das amortizações de ágio pago em investimentos mantidos no patrimônio da investidora, expresso no art. 25 do Decreto-lei n.º 1.598/77), distintamente do caso presente no qual se questiona a inadmissibilidade do próprio registro contábil do ágio formado entre partes relacionadas. Assim, distintos são os cenários jurídicos nos quais a possibilidade de exigência reflexa da CSLL foi debatida.

Estas as razões para NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte na matéria “10 - inexistência de previsão legal para a adição à base de cálculo da CSLL das despesas com a amortização de ágio: divergência de interpretação do artigo 57 da Lei n.º 8.981/95”.

O I. Relator também restou vencido no mérito das duas matérias que tiveram seguimento. A maioria qualificada do Colegiado compreendeu que as amortizações de ágio eram indedutíveis na apuração do lucro tributável, bem como que esta glosa poderia ensejar a cobrança de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa proporcional aplicada sobre os tributos apurados no ajuste anual.

Com respeito à “amortização de ágio interno”, que teve seguimento sob os tópicos “4- inaplicabilidade do conceito de ágio interno ao presente caso: divergência de interpretação dos artigos 385 e 386 do RIR/99 e dos artigos 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97” e “5- efetivo pagamento do ágio - a subscrição de ações é uma forma de aquisição e gera ágio válido e amortizável: divergência de interpretação dos artigos 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97”, o voto condutor do acórdão recorrido reproduz as razões expostas pela autoridade julgadora de 1ª instância para firmar a inadmissibilidade da amortização fiscal do ágio aqui em debate:

[...]

Acrescente-se ainda que não houve comprovação da existência de fluxo financeiro na concretização da operação societária; apenas a versão de ações de titularidade de suas controladas em contrapartida da redução de capital da GEB, acarretando na transferência da participação societária na GE CELMA, primeiramente, para a GE PARTICIPAÇÕES e, finalmente, para o patrimônio do autuado acrescido de um ágio gerado de si mesmo.

Sob este aspecto, oportuno trazer a colação as considerações do tributarista Marco Aurélio Greco ao se reportar sobre a questão do ágio de si mesmo:

*“Por vezes, quando uma pessoa adquire determinada participação societária o faz com ágio, pois o valor da aquisição é superior ao respectivo valor de patrimônio líquido.*

*Ocorre que, num momento posterior à aquisição, por vezes sucede de ser feita uma incorporação às avessas que gera uma situação curiosa em relação ao ágio na aquisição da participação societária. Com efeito, o ágio tem por objeto uma participação societária de titularidade da controladora, que representa uma fração do capital da pessoa jurídica controlada à qual se reporta. Na medida em que a controlada incorpora a controladora, desaparece o sujeito jurídico titular da participação societária. Assim, caso preservado, o montante do ágio passaria a estar dentro da incorporadora (antiga controladora), possuindo como origem*

*um elemento que agora integra a própria incorporadora. Seria um “ágio de si mesmo”, o que sugere*

*uma preocupação quando se analisa caso concreto que apresente este feito.*

*Também aqui é preciso fazer uma distinção entre o surgimento do ágio (motivos e finalidades da operação) e o seu aproveitamento, pois a lei tributária pode admitir essa hipótese (“ágio de si mesmo”) e prever algum tipo de dedução, seja como elemento integrante da apuração da renda como tal, seja a título de incentivo ou benefício fiscal. O cerne da questão não será o aproveitamento, mas o meio utilizado e o modo de agir adotado para, eventualmente, “construir” ou “materializar” a hipótese de incidência da regra de aproveitamento.” (Greco, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 3ª edição. São Paulo, Dialética, 2011, p. 478/479).*

O ágio de si mesmo é um ativo intangível originalmente reconhecido em relação a determinado investimento societário numa companhia investidora, veículo ou não, intragrupo ou não, com o sobrepreço em relação ao seu valor patrimonial, uma vez que esta investidora é incorporada pela investida, tem-se na contabilidade da investida um valor trazido da incorporada que corresponde ao ágio pago pela participação nela mesma. Por conseguinte, ágio de si mesmo é aquele contabilizado e amortizado pela própria investida, após a incorporação da empresa investidora pela investida.

Em suma, exatamente nos mesmos moldes da operacionalização dos ativos mobiliários de todas as pessoas jurídicas que receberam por transferência, via cisão parcial da GP PARTICIPAÇÕES, a fração patrimonial advinda de sua controladora, entre a quais a própria autuada.

Importa acentuar que somente pode ser admitida a validade do ágio quando decorrente de transações envolvendo partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos mobiliários envolvidos na transação.

Na situação em exame, resta evidente que seu aparecimento acontece no bojo de transações entre companhias sob o mesmo controle societário.

Nesta perspectiva, não se revela minimamente razoável atribuir legitimidade de uma mais valia no investimento societário, visto que não resulta de uma transação de precificação de natureza imparcial, avalizado por um ambiente condizente com a livre negociação de mercado e de independência entre as partes envolvidas na negociação.

O ágio gerado internamente mostra-se plenamente desprovido de consistência econômica ou contábil, configurando-se uma seqüência de operações estruturadas em seqüência, em curto lapso temporal na concretude dos atos societários vinculados, desenvolvidos com a finalidade de geração artificial na demonstração do resultado do exercício a partir do reconhecimento contábil da amortização deste sobrepreço.

Em suma, afora os aspectos formais norteadores para a determinação da perda da legitimidade dos relatórios de avaliação defendidos na peça impugnatória, notadamente, o conteúdo destas informações servem para avigorar a ineficácia probatória da demonstração que respaldou a mensuração do ágio sobre o investimento societário.

Neste panorama, importa ressaltar que o reconhecimento da operação com esta formatação evidencia a ocorrência de uma motivação convergente à obtenção de uma vantagem fiscal imprópria advinda de prática empresarial lesiva ao erário público, ratificando a carência de propósito negocial não-tributário no engendramento dos métodos aplicados no curso da reorganização societária.

Notadamente, as deliberações realizadas unicamente entre companhias integrantes do Grupo GE e exercidos sem autonomia entre as partes envolvidas, mostra que a sucessão de atos societários e contábeis formulados a partir do ano de 2009, inflando-se artificialmente mediante avaliações patrimoniais do acervo de investimentos societários no âmbito da GE PARTICIPAÇÕES e da GE DO BRASIL, operações que serviram apenas aos propósitos da cúpula dos órgãos de administração e diretivo do

conglomerado (incluindo-se a GE BRAZIL HOLDING – PJ irlandesa) para obtenção de uma vantagem tributária.

Além disto, resta claro que a GE PARTICIPAÇÕES, igualmente, teve sua atividade principal aquecida para atuação como empresa veículo corroborativa neste processo de transações estruturadas em sequência (*conduit companies e step transactions*): recebendo-se, primeiramente, em transferência, todo um conjunto de investimentos societários em coligadas ou controladas para um posterior esvaziamento patrimonial que se concluiu ao final do ano de 2012 (momento da dissolução da *holding*), após um ciclo sucessivo de operações de cisão parcial instauradas para a devolução de participações societárias, dilatadas com a respectiva porção de ágio artificial (oriundo da GE DO BRASIL [precedendo o ato de redução de capital] ou gerada dentro da GE PARTICIPAÇÕES), internalizando-o no patrimônio das próprias investidas, seguindo a dinâmica orientada por suas controladoras internacionais.

Por sinal, analisando a situação fática restritamente associado ao campo do Direito Privado, exatamente onde se encaixa as reorganizações societárias do GRUPO GE, não há que se admitir a argumentação que propugna a admissibilidade da criação de uma empresa-veículo para estruturação das operações, mormente evidente a intenção de utilização deste instrumento como o exercício de manobras internas tendentes à inobservância das normas jurídicas de direito público.

De acordo com aquilo que foi demonstrado ao longo do procedimento de fiscalização, a partir do início das operações societárias transitadas pela GEB e na GE PARTICIPAÇÕES patente que os líderes estrangeiros do conglomerado empresarial ignorou totalmente a noção de *affectio societatis*, atributo este que, em nosso sistema jurídico, ainda se constitui como elemento primordial na constituição dos atos societários das pessoas jurídicas.

Na verdade, o Grupo GE instaurou uma série de artifícios que objetivaram ocultar as violações às normas jurídicas brasileiras, empregando meios alternativos para alçar à cena uma aparência irreal dos fatos tendente, não apenas, à ocultação da efetiva origem de eventual ágio negociado entre partes independentes, mas, também do esmerado propósito do conglomerado empresarial.

Não se pode deixar de salientar que o nosso sistema jurídico não admite a existência de sociedades eivadas com práticas dissimulatórias, circunstância que perfaz assegurar que os métodos empregados no processo de reestruturação societária gravou, reincidentemente, seus negócios jurídicos com defeito que causa a nulidade de todos os atos praticados neste contexto, porquanto elaborados com o intuito de fraude à lei (art. 167 do Código Civil), sem prejuízos da qualificação daquilo que a doutrina intitula de vício social.

No que concerne a existência de vício social na simulação civil e empresarial, compete ilustrar o tema com as lições do jurista José Inácio Ferraz de Almeida Prado Filho em obra coordenada pelo comercialista Erasmo Valladão Azevedo e Novaes França, *in verbis*:

*“Simulação é a declaração enganosa de vontade, onde se promove uma desconformidade consciente e deliberada entre a declaração emitida e a vontade real das partes. Como Pontes de Miranda explica, “ostenta-se o que não se quis; deixa-se inostensivo aquilo que se quis”. Para configuração da fattispecie exige-se (i) o acordo entre os contratantes, (ii) a intencionalidade na discrepância entre vontade e declaração e (iii) o propósito de enganar, que não se confunde com a ocorrência de fraude ou prejuízos a terceiros.*

*Para existir a simulação pressupõe consenso entre as partes envolvidas, sendo por esta razão, denominado vício social, em oposição aos vícios de consentimento (erro, dolo e coação). Como bem apontado por Roppo, a discrepância entre a vontade das partes e a*

*declaração emitida é “conscientemente querida e deliberadamente procurada pelos contratantes”, sendo que, por meio dessa discrepância, as partes*

*perseguem seus planos e interesses pessoais, Vislumbra-se, assim, uma situação aparente destinada a enganar a terceiros, e subjacente a ela, a situação real, que corresponde aos efeitos e ao quanto efetivamente objetivado pelas partes. A intenção das partes pode ser a ausência de qualquer efeito, hipótese em que a doutrina denominou a simulação absoluta ou a ser a produção de efeitos diversos daqueles declarados, situação denominada simulação relativa.”* (França. Erasmo Valladão Azevedo e Novaes (coord.). *Direito Societário Contemporâneo I. São Paulo : Quartier Latin 2009. P. 119/120*). (destacou-se)

No caso da GE PARTICIPAÇÕES, estruturada sob a forma de holding pura, sobretudo a partir de 2008, protagonizou-se exclusivamente para servir de veículo condutor para a concentração de todos os investimentos elencados no quadro-demonstrativo de fl. 14 desta minuta (fl. 50 do Termo de Verificação Fiscal), dilatados interna e artificialmente sem a instauração de nenhum processo negocial, mas sim sob uma orientação rigorosa exercida pela influência significativa de seus gestores estrangeiros fomentando-se a feitura de uma sequência de atos empresariais vinculados à reorganização societária, contudo, notadamente ineficazes para produção dos efeitos fiscais pretendidos pelo grupo econômico.

Sob este prisma, razoável a interpretação levada a efeito no encerramento do procedimento de fiscalização, afastando-se os efeitos tributários dos atos societários produzidos desde o início da reestruturação empresarial, haja vista a caracterização de confusão patrimonial e assimetria informacional em decorrência de atuações reservadas à cúpula dos dirigentes do Grupo GE, particularmente, neste caso, os controladores da GE HOLDING (PJ estrangeira domiciliada na Irlanda), da GEB e da GE PARTICIPAÇÕES.

Saliente-se que o emprego de atos revestidos de mera observância de sua estrutura formal não convalida sua eficácia do ponto de vista tributário, porquanto operações desenvolvidas com a inserção de artifícios tendentes ao alcance do benefício fiscal disciplinado pelos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97, caracteriza a prática de abuso de direito no âmbito corporativo resultante de evasão tributária.

Nesse sentido, importa acentuar, por mais esta oportunidade, as lições emitidas pelo juriconsulto Marco Aurélio Greco em obra que analisou a questão do abuso de direito de auto-organização no âmbito tributário e as circunstâncias que tornam admissível a desqualificação de atos corporativos desta natureza, pois, vedado que sejam oponíveis ao Fisco:

*“Inoponibilidade do Ato Abusivo*

*[...] a possibilidade de serem identificadas situações concretas em que os atos realizados pelos particulares, embora juridicamente válidos, não serão oponíveis ao Fisco quando forem fruto de um uso abusivo do direito de auto-organização que, por isso, compromete a eficácia do princípio da capacidade contributiva e da isonomia fiscal.*

*[...]*

*Sublinhe-se que, depois do Código Civil de 2002, não é apenas inoponibilidade perante o Fisco, é hipótese de ato ilícito que destrói um dos requisitos indispensáveis para haver efetivo planejamento tributário:*

*Cumpre, portanto, distinguir três hipóteses de abuso:*

- a) o abuso de direito assim qualificado no âmbito civil, a teor do artigo 187 do Código Civil. Nesse caso configura-se um ato ilícito no pressuposto na incidência da norma;*
- b) abuso de exercício de condutas fiscalmente reguladas; e*
- c) abuso da perspectiva de legislações específicas, por exemplo, abuso de poder de controle regulado pela Lei das Sociedades Anônimas.*

*As três hipóteses contaminam o planejamento, pois sempre levarão à ilicitude que, por si, prejudica a proteção jurídica do planejamento.*

*[...] sempre que o exercício da auto-organização se apoiar em causas reais e não unicamente fiscais, a atividade do contribuinte será irrepreensível e contra ela o Fisco nada poderá objetar, devendo aceitar os efeitos jurídicos dos negócios realizados. [...] No entanto, os negócios jurídicos que não tiverem nenhuma causa real e predominante, a não ser conduzir a um menor imposto, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem um caráter abusivo; neste caso, o Fisco a eles pode se opor, desqualificando-os fiscalmente para requalificá-los segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato. Ou seja, se o objetivo predominante for a redução da carga tributária, ter-se-á um uso abusivo do direito.” (Greco, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 3ª edição. São Paulo, Dialética, 2011, p. 210/212).*

Sob este prisma, evidente que a ordem jurídica não autoriza a livre de gestão de negócios empresariais com a inserção de operações não usuais e anormais, praticados por mera liberalidade e alheios de propósito comercial que contribuam ao fomento da atividade econômica, sobretudo abrigadas à geração de despesas não necessárias com a única serventia de afetação ilícita da base impositiva do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro, reduzindo-se artificial e impropriamente a carga tributária da entidade.

Não se trata de impor um questionamento ao planejamento estratégico empresarial derivado da reestruturação societária para a otimização da sinergia de seus segmentos de negócios, o aprimoramento da eficiência da gestão organizacional por intermédio de melhores práticas de governança corporativa ou outras atuações societárias derivadas do legítimo exercício da iniciativa privada, mas, sim, censurar a prática lastreada em mecanismos artificiais tendentes à adequação meramente formal de atos dentro dos parâmetros normativos, procurando atribuir uma roupagem de fidedignidade do montante do ágio; mais ainda: dirimir práticas veladas que criam subterfúgios forçados de amortização do sobrepreço, pautado tão somente em aspectos indutores de redução injusta da tributação no âmbito do conglomerado econômico.

A dedutibilidade da amortização do ágio deverá envolver a situação literalmente prevista no art. 386 do RIR/99, bem assim a observância estrita das condições nele estipuladas, sob pena de qualificação de sua natureza indevida.

Evidenciado que a transferência do ágio registrado na investidora originária para outra companhia pertencente ao mesmo grupo econômico, por meio de operações meramente contábeis e sem circulação de riqueza, desautoriza a admissibilidade de aproveitamento tributário do ágio.

A conduta imprópria do conglomerado por intermédio de arranjos societários desenvolvidos entre partes relacionadas, valendo-se de manobras irregulares de evidenciação de artificioso propósito comercial e da presença de motivação extratributária, prestaram-se tão somente à obtenção de êxito do planejamento tributário abusivo.

A resultante desta prática determinou a aceleração indevida da realização do ágio correlato à operação, encurtando-se forçosamente o lapso temporal de amortização do ágio artificial, acarretando no desvirtuamento da aferição da base impositiva da tributação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido do período-base.

A propósito, prevalece na estrutura de princípios fundamentais de Contabilidade o princípio da primazia da essência sobre a forma, razão pela qual irrelevante a condução aos autos de laudo de avaliação que se revele dissonante da concreta motivação que legitimaria a aquisição societária nos moldes da relação jurídica instituída.

Nesse sentido, importa trazer a lume as considerações do professor Edison Carlos Fernandes em artigo que versa sobre a influência deste pressuposto subjacente na aplicação dos princípios fundamentais de Contabilidade:

*“(...) de acordo com o princípio contábil da primazia da substância sobre a forma, as demonstrações financeiras (especialmente, o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício) deverão trazer a informação da operação econômica pretendida pelo empresário.*

*(...) ganha concretude o disposto nos artigos 167 e 170 do Código Civil Brasileiro – CCB que estabelecem, por um lado, que “é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá este quando o fim a que visavam, as partes permitir supor o que teriam querido”. Em conclusão, havendo eventualmente, conflito sobre a interpretação de um negócio econômico, juridicamente configurado, a contabilidade poderá servir de prova para a definição da sua natureza jurídica e das responsabilidades de cada contratante daí decorrentes.” (Fernandes, Edison Carlos. Primazia da substância sobre a forma. Novas Tendências da Contabilidade e (Potenciais) Reflexos Tributários. In Reorganizações Empresariais: Aspectos Societários e Tributários. Roberta Nioac Prado e Daniel Monteiro Peixoto (coord.). São Paulo. Série GV Law. Saraiva, 2011, p. 152).*

A regra da primazia da essência sobre a forma encontra-se consolidada no §2º do art. 177 da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A), ante a positivação deste princípio, impondo-o como norma procedimental de observância compulsória na feitura da escrituração contábil.

De acordo com seus termos, 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, ainda, a elaboração de outras demonstrações contábeis.

Daí a pertinência da glosa dos valores de amortização do ágio em consonância com o disposto com o Art. 7º inciso I e seu parágrafo primeiro da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, com a redação dada pelo art. 10 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, combinado com o art. 1º inciso I, §3º inciso I e §4º da Instrução Normativa SRF nº 11, de 10 de fevereiro de 1999. *(destaques do original)*

Firmada a premissa de que o ágio é artificial, resultante de *conduta imprópria do conglomerado por intermédio de arranjos societários desenvolvidos entre partes relacionadas*, resta solucionar a divergência jurisprudencial demonstrada quanto à admissibilidade de sua amortização no âmbito tributário.

A jurisprudência deste Conselho está 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, ao final de 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 FINECAFI (item 10.3.2.a, da 7ª ed., 2008), não deixa dúvidas:

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

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

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

*“11.7.1 – **Introdução e Conceito** Os investimentos, como já vimos, são registrados pelo valor da equivalência patrimonial e, nos casos em que os investimentos foram feitos por meio de subscrições em empresas coligadas ou controladas, formadas pela própria investidora, não surge normalmente qualquer ágio ou deságio. 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 subscreeva 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 enxerga-la tecnicamente, abstraindo outras questões, similarmente a um ativo fiscal diferido advindo de estoques de prejuízos fiscais e de bases negativas de contribuição social. Poder-se-ia advogar que seu registro encontra amparo no fato de haver uma evidência persuasiva de sua substância econômica: um diploma legal que corrobora o seu surgimento. E ainda dentro dessa corrente de pensamento, seria admitido como critério de mensuração contábil inicial, por analogia, o mesmo dispensado a um ativo fiscal diferido advindo de estoques de prejuízos fiscais e de bases negativas de contribuição social, qual seja, **mensuração a valores de saída**, utilizando o método do fluxo de benefícios futuros trazidos a valor presente, no limite de benefícios nominais projetados para dez anos.*

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### *20.1.7 “Ágio” gerado em operações internas*

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

*Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas, 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 n.º 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 n.º 12.973, de 2014, ou melhor, da MP n.º 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 n.º 637, de 2013, que ora colaciono:

EM n.º 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 n.º 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 n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007, alterou a Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 12.973/2014 é decorrente dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pelas Leis n.º 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 n.º 6.404/76), a alteração sobre o Método da Equivalência Patrimonial (art. 248 da Lei n.º 6.404/79), além da edição de atos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC sobre o assunto (em especial, o CPC n.º 18 – “Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto” e CPC n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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*)

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte relativamente às matérias que tratam de amortização de ágio interno.

Quanto às multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, foram elas aplicadas em razão de as amortizações indevidas de ágio, além de afetarem a apuração do lucro real no ano-calendário 2011 e nos trimestres de 2012, resultarem também em falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL em meses do ano-calendário 2011. A Contribuinte refere paradigmas que afirmam a existência de *bis in idem* pela imposição de duas penalidades pela mesma infração, e ainda defendem a aplicação do princípio da consunção para afastar a penalidade pela violação do dever de antecipar. Argumenta que as penalidades são calculadas sobre a mesma materialidade e refere julgados administrativos e manifestações do Superior Tribunal de Justiça contra a concomitância das multas.

Contudo, não procedem os argumentos da Contribuinte como claramente exposto no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.962, de lavra da ex-Conselheira Adriana Gomes Rêgo, cujas razões são aqui adotadas:

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 imponible ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que *a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.* E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que imporia o afastamento da penalidade menos gravosa.

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

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

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

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

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

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei n.º 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 n.º 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 n.º 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei n.º 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 n.º 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.ºs 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, n.º 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, n.º 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, n.º 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, n.º 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e n.º 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):*

*O artigo 44 da Lei n.º 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 n.º 9.430, de 1996 pela Lei n.º 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, exceceu 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 subsequente<sup>18</sup>.

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

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

Explico.

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

**PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009<sup>19</sup>**

[...]

**ANEXO I**

**I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:**

[...]

**12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº :**

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

[...]

**PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012<sup>20</sup>**

[...]

**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:**

<sup>18</sup> Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

<sup>19</sup> Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

<sup>20</sup> Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

[...]

**22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:**

*Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei n.º 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 N.º 18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013<sup>21</sup>**

[...]

**ANEXO I**

*I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:*

[...]

**9.ª PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA** *Até a vigência da Medida Provisória n.º 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 N.º 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2014<sup>22</sup>**

[...]

**ANEXO I**

[...]

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

[...]

**13.ª 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 n.º 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 n.º 9.430, de 1996, pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 2007. **Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.**

<sup>21</sup> Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

<sup>22</sup> Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

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 n.º 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares<sup>23</sup> à parcela do litígio já pacificada.

---

<sup>23</sup> Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 256, de 2009, e alterado pela Portaria MF n.º 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 n.º 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 TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.*

**Acórdão nº 9101-001.238:**

*Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF*

*Exercício: 2001*

[...]

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

**Acórdão nº 9101-001.307:**

---

[...]

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ*

*Ano-calendário: 1998*

[...]

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

**Acórdão n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo.*

*Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei n.º 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado "sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição".*

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de "pagamento de tributo", dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos<sup>24</sup> e exigidas de forma isolada.

Sob esta ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.

Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acima citadas expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma opção, e distinguem a antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

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

<sup>24</sup> Lei n.º 10.426, de 2002: Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 11.051, de 2004)

## 2. Agravo Regimental não provido.

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

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

Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral.

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

### ***Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção***

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

*Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.*

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta<sup>25</sup>:

*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*

<sup>25</sup> [http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=2644](http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644)

*ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.*

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

*Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º] 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 n.º 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei n.º 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 n.º 9.430, de 1996, dada pela Lei n.º 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 conseqüência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de *bis in idem* sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário.

A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de *bis in idem*.

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

*Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação.*

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

[...]

*Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.*

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

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

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

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de

ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor<sup>26</sup>. 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 n.º 351, de 2007, no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF n.º 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 n.º 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 9.430, de 1996.

Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão n.º 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 n.º 105 de seguinte teor: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

*Os períodos de apuração autuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF n.º 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*

---

<sup>26</sup> Lei n.º 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 n.º 1.725, de 1998) (Vide Lei n.º 9.716, de 1998)

*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 n.º 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:*

[...]

*Observa-se nas ementas dos Acórdãos n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 120100.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

[...]

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

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

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

*Abaixo, segue a discriminação dos valores:*

*Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79*

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

É de se negar, portanto, provimento ao recurso da Contribuinte, mantendo-se o lançamento de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

Especificamente acerca do princípio da consunção, vale o acréscimo das razões de decidir adotadas pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto e expostas, dentre outros, no voto condutor do Acórdão nº 9101-006.056<sup>27</sup>:

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).

<sup>27</sup> 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.

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):

[...]

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 delitativa, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

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

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

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

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

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

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

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever

de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.”

Desse modo, após o advento da MP n.º 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.<sup>28</sup>

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*.<sup>29</sup> (destaques acrescidos).

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

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

---

<sup>28</sup> 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.

<sup>29</sup> Idem, Idem

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 n.º 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.”

Nestes termos, ainda que as infrações cometidas repercutam na apuração da estimativa mensal e do ajuste anual, diferentes são as condutas punidas: o dever de antecipar e o dever de recolher o tributo devido ao final do ano-calendário. As alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, convertida na Lei n.º 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 n.º 93, de 1997, replicado atualmente na Instrução Normativa RFB n.º 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 Lalur 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 23/11/2020<sup>30</sup> e assim ementado:

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

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

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

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

IV - Agravo interno improvido.

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

Assim, também deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte relativamente às multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa, Redatora designada

<sup>30</sup> Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator Francisco Falcão.

## Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA.

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator em sua conclusão de conhecer do recurso especial da Contribuinte na matéria “amortização de ágio interno”.

No acórdão recorrido n.º 1302-003.160 foi validada a glosa de amortizações de ágio e, em exame de admissibilidade, o recurso especial da Contribuinte teve seguimento quanto à matéria “amortização de ágio interno” sob as seguintes vertentes em confronto com a motivação principal da exigência: “4- inaplicabilidade do conceito de ágio interno ao presente caso: divergência de interpretação dos artigos 385 e 386 do RIR/99 e dos artigos 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97” e “5- efetivo pagamento do ágio - a subscrição de ações é uma forma de aquisição e gera ágio válido e amortizável: divergência de interpretação dos artigos 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97”. Ambas tiveram seguimento com base, apenas, no paradigma n.º 1301-001.297.

Este Colegiado apreciou nesta reunião de julgamento litígio semelhante instaurado por GE Transportes Ferroviários S/A, nos autos do processo administrativo n.º 10600.7200589/2016-94, e o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, relator do recurso especial do sujeito passivo, assim ponderou quanto ao conhecimento com base no paradigma n.º 1301-001.297:

Antes de mais nada, é preciso esclarecer o escopo do conhecimento do Apelo: o paradigma colacionado e admitido pelo despacho se limita a discutir a possibilidade, ou não, do registro e amortização do “ágio interno”, intragrupo.

Portanto, as questões atinentes aos argumentos da Recorrente de que o referido ágio não seria interno implicariam, a uma só vez, reexame de matéria fático-probatória e de matéria não admitida no despacho de admissibilidade, aspectos que transbordam a competência da Câmara Superior de Recurso Fiscais.

No que diz respeito ao paradigma admitido, Acórdão n.º 1301-001.297, em outro precedente envolvendo empresa do mesmo grupo econômico (Acórdão n.º 9101-006.057 – julgado na sessão de 05/04/2022) cheguei a examinar o mesmo precedente, mas indicado para fins de divergência em relação à existência, ou não, de vedação de ágio gerado internamente no bojo de subscrição de ações, e assim me pronunciei acerca do não conhecimento do recurso naquele caso:

Se a Recorrente tivesse indicado esse precedente como paradigma para questionar não só a matéria subscrição de ações como apta a gerar ágio amortizável, *mas também a possibilidade de amortização de ágio interno*, o presente exame poderia se estender para esse enfoque.

No caso concreto, a Recorrente indicou esse mesmo paradigma, mas justamente para *questionar a possibilidade de existência de amortização de ágio gerado internamente*. Sob esse aspecto, não há dúvidas acerca da existência de dissídio jurisprudencial: os acórdãos paragonados tratam de ágio surgido entre partes relacionadas e seus efeitos para fins de amortização de ágio interno, e parte da divergência construída neste tópico do Recurso Especial enveredou por esse caminho. O fato de o referido paradigma examinar o ágio gerado intragrupo em operação de subscrição de ações, em nada

interfere no que diz respeito à formação do dissenso, uma vez que, em ambos os acórdãos, tal discussão sequer é tangenciada. ´

Nesse contexto, uma vez que o paradigma n.º 1301-001.297 admite a amortização de ágio gerado internamente ao grupo empresarial, não há dúvidas de que o colegiado paradigmático reformaria o acórdão recorrido.

Por essas razões, voto por, na parte admitida, conhecer do recurso.

Adicione-se que, apesar de uma das divergências jurisprudenciais ter sido identificada como “inaplicabilidade do conceito de ágio interno ao presente caso”, o dissídio evidenciado em face daquele paradigma não permite adentrar à *natureza real do ágio registrado nos livros da GE Participações*, e apenas autoriza avaliar se *o fato de as operações terem acontecido supostamente entre empresas do mesmo grupo econômico*, e assim constituir ágio interno, *seria suficiente para invalidar a amortização do ágio*, consoante refere a Contribuinte ao demonstrar a divergência em face do entendimento firmado no paradigma n.º 1301-001.297.

Confrontando esta decisão com o acórdão recorrido, a Contribuinte assevera que referido julgado *entende que não há na legislação fiscal vigente à época qualquer vedação ao ágio gerado dentro do mesmo grupo econômico*. E, sob esta ótica, tal paradigma presta-se a caracterizar o dissídio jurisprudencial porque o questionamento presente no acórdão recorrido, acerca da fundamentação do ágio registrado não corresponde ao que demandado no paradigma para invalidar a amortização fiscal do ágio.

No voto vencido do acórdão recorrido, o ex-Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa pontua que:

De acordo com a Recorrente, a autoridade fiscal não aceitou o Laudo de Avaliação porque a Recorrente não esclareceu o motivo das divergências entre o valor estimado para a GE Celma (R\$ 2.089.901.000,00), apontado pela EY, e o valor do investimento/ágio na GE Celma registrado no Laudo de Avaliação do acervo líquido cindido da GE Participações para GE Celma (R\$ 1.630.614.181,89). Diversamente, a decisão recorrida teria justificado a invalidade do r. Laudo porque a Recorrente não teria apresentado acervo documental que pudesse demonstrar a origem e fundamentação do ágio em discussão.

[...]

Resta saber, portanto, se o ágio escriturado era real, ou fictício. Nesse sentido, destaco que apesar de haverem algumas considerações sobre o Laudo de Avaliação elaborado pela Ernst & Young (que serão analisadas com mais vagar no tópico seguinte), o TVF não aponta qualquer evidência clara de que a metodologia utilizada estivesse errada, ou de que estivessem equivocadas as informações prestadas pelo Grupo GE para elaboração do relatório de avaliação patrimonial das ações de GE Celma.

[...]

A empresa de auditoria responsável pelo Laudo afirma que o propósito desta avaliação é estimar o valor justo da GE Celma em 30 de junho de 2009. Portanto, caso a autoridade fiscal não conseguisse provar que o valor justo da GE Celma era distinto (o que não consta no TVF), o demonstrativo apresentado deve ser aceito como retrato do valor justo da empresa avaliada.

Portanto, o ágio em questão é real, pois decorre de uma aquisição de ações através de pagamento (subscrição de ações) do valor do patrimônio líquido na época da aquisição, acrescido de sobre preço, isto é, ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura.

[...]

Isto é, enquanto o Laudo de Avaliação Econômico-Financeiro da GE Celma, elaborado pela Ernst & Young, apontava que o valor justo para investimento na GE Celma era de

R\$ 2.089.901.000,00; o Laudo de Avaliação do acervo líquido cindido da GE Participações vertido para a GE Celma discriminava uma parcela de ágio e valor de investimento que, juntos, somavam R\$ 1.630.614.181,89.

[...]

O argumento da recorrente permite o seguinte raciocínio:

- se o demonstrativo que fixava o valor da rentabilidade futura das aquisições previa um valor maior do que aquele efetivamente pago pelo investimento (PL + ágio);
- então, o valor efetivamente pago seria uma parcela do valor da rentabilidade futura e, por este motivo, o sobrepreço estaria devidamente fundamentado.

Este entendimento é razoável, haja vista que o Laudo de Avaliação que a Recorrente arquivou como comprovante da escrituração retratava a realidade dos fatos à época das operações societárias que originaram o ágio, como o valor do patrimônio líquido da GE Celma.

Destarte, ainda que o sobrevalor advindo das perspectivas de rentabilidade futura seja maior do que o sobrepreço pago na aquisição da participação societária, o ágio por expectativa de rentabilidade futura dedutível encontraria limite no sobrepreço efetivamente pago.

[...]

Deste modo, entendo que a Recorrente se desincumbiu do ônus de comprovação do fundamento do valor do investimento/ágio na GE Celma registrado no Laudo de Avaliação do acervo líquido cindido da GE Participações vertido para a própria GE Celma (R\$ 1.630.614.181,89, com parcela de ágio de R\$ 1.459.964.573,06, e de investimento, R\$ 170.649.614.181,89), devendo, no entanto, a dedução limitar-se a este montante efetivamente incorrido.

O voto vencedor, por sua vez, incorpora as razões de decidir de 1ª instância que, em resumo, mantém a desqualificação dos relatórios de avaliação apresentados porque não esclarecido o descompasso entre eles. E este descompasso, como expresso pelo Conselheiro Relator do acórdão recorrido, era no sentido de a operação ter sido realizada por valor inferior ao fixado em laudo de avaliação.

No paradigma n.º 1301-001.297, por sua vez, ressaltou-se que *somente assistiria razão à autoridade fiscal se ela comprovasse que efetivamente os valores envolvidos não mereceriam fé. Porém, nesse ponto, haveria a necessidade de questionar o laudo e seus critérios de avaliação, o que, de fato, não aconteceu no curso da fiscalização.*

Esta a razão, inclusive, para rejeição deste paradigma em discussão semelhante, nos termos do voto vencedor desta Conselheira exarado no Acórdão n.º 9101-005.973<sup>31</sup>:

No que se refere à 3 (*Dedutibilidade das despesas com a amortização do ágio interno – Observância dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 e artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/77*), tem-se que o dissídio jurisprudencial foi reconhecido em face do paradigma n.º 1301-001.297, cujo voto vencido bem evidencia que a magnitude do ágio construído artificialmente era relevante para a manutenção da exigência:

[...]

v) em 31 de outubro de 2003, por conta de alteração contratual, ingressa na ZANOTTI COMERCIAL EXPORTADORA LTDA., como sócia, a empresa

<sup>31</sup> 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 divergiram neste ponto os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Caio Cesar Nader Quintella (relator).

ZANOTTI ADMINISTRADORA DE BENS E PARTICIPAÇÕES LTDA., o que faz com que o capital social fosse aumentado em R\$ 356.734.070,00, capital esse subscrito e integralizado mediante a incorporação de 1.596.504 ações emitidas por ZANOTTI S/A;

[...]

Não tenho dúvidas de que não cabe à Administração Tributária imiscuir-se nas decisões tomadas em âmbito privado por Grupo Econômico de qualquer natureza. Entretanto, quando tais decisões resultam em significativo abalo no fluxo de recolhimento de tributos, deve a autoridade tributária envidar esforços para, no exercício da sua atividade fiscalizadora, verificar se os procedimentos com repercussão tributária porventura adotados encontram-se em conformidade com a lei de regência.

[...]

O planejamento tributário engendrado pela Recorrente, que ao menos no que tange aos seus efeitos fiscais revela o lado perverso das práticas adotadas sob esse manto, representou, em síntese, a criação de uma despesa que tem por base a própria mais valia do seu patrimônio, isto é, a contribuinte, a partir de uma avaliação por ela própria solicitada, fez refletir no ativo de uma empresa a ela ligada, os resultados de uma suposta rentabilidade futura e, por meio de uma incorporação às avessas, efetivada sem que fosse despendido um único centavo, transformou essa mais valia em uma despesa.

O voto vencedor, por sua vez, replicando fundamentos antes expressos pelo mesmo ex-Conselheiro Valmir Sandri em julgamento anterior, conclui que:

Dessa forma, o ágio só poderia ser considerado indevido pela fiscalização se os negócios jurídicos não tivessem ocorrido, retratado algo diverso do que efetivamente ocorreu, afastado requisitos legais e/ou preceitos de observância obrigatória ou negado a finalidade legal que justificou a sua celebração. Como nada disso ocorreu, não há como o fisco vedar sua dedução.

Ocorre que dentre esses fundamentos reproduzidos, consta a seguinte abordagem acerca do laudo que justifica a rentabilidade futura na qual se pauta a reavaliação do investimento:

Ocorre que, ainda que as normas contábeis pudessem ser aplicadas no presente caso, superando-se questões insuperáveis como a legalidade fiscal e a irretroatividade, mesmo assim, do exame das robustas provas do processo pode-se concluir que aqui não se aplicam tão somente os argumentos da “teoria contábil” para a não aceitação do chamado ágio interno, mas também o propósito negocial da operação, tendo em vista que na operação está presente uma empresa estrangeira que é um terceiro independente, a qual teria o maior interesse em ser rigorosa com a concretude da operação e, o mais importante, toda operação foi acompanhada por laudos de empresas idôneas e não impugnados pela autoridade fiscal, ou seja, quer contabilmente quer pela lei fiscal, todas as operações realizadas pela empresa foram e são consideradas verdadeiras, eis que foram públicas, registradas e efetivas.

(.....)

Logo, mesmo à luz da teoria contábil não se poderia refutar tal operação, pois nesta se identifica perfeitamente qual o propósito negocial decorrentes dos contratos formalizados e legalmente perfeitos, quais os resultados advindos da operação e a confiabilidade do respectivo custo.

Em sendo assim, somente assistiria razão à autoridade fiscal se ela comprovasse que efetivamente os valores envolvidos não mereceriam fé. Porém, nesse ponto, haveria a necessidade de questionar o laudo e seus critérios de avaliação, o que, de fato, não aconteceu no curso da fiscalização.

E, como demonstrado na reprodução ao norte, o voto condutor do acórdão recorrido endossa os apontamentos fiscais de insegurança e incerteza acerca do valor atribuído às participações societárias, dada a coleta de dados por meras *entrevistas e informações orais ou escritas fornecidas pela Administração*; dada a análise mediante *comparação dos resultados projetados apresentados no Plano de Negócios da Empresa com os resultados históricos da mesma*, sem qualquer confirmação das premissas de cálculo do fluxo de caixa descontado. Destaca-se a ressalva de *que o trabalho não foi uma auditoria, conforme as normas geralmente aceitas de auditoria e não deve ser interpretado como tal*. Esse o contexto no qual *a KPMG afirma que os investidores futuros devem realizar suas próprias análises e sujeitar aos seus consultores jurídicos, tributários e financeiros qualquer decisão, e se isentam de qualquer responsabilidade pelos números apresentados. Basicamente, o que afirmam é que a avaliação que fizeram não tem nenhuma fidedignidade*.

Constata-se, assim, a dessemelhança entre o recorrido e o paradigma que valida a amortização do ágio gerado internamente na hipótese em que *toda operação foi acompanhada por laudos de empresas idôneas e não impugnados pela autoridade fiscal*. Houve tal impugnação no presente caso, ela foi acolhida no voto condutor do acórdão recorrido, inclusive infirmando a existência de um trabalho de auditoria por *empresas idôneas*.

Diante de dessemelhanças fáticas em pontos determinantes para a decisão vertida nos acórdãos comparados, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

No presente caso, não houve questionamento dos critérios de avaliação, mas apenas invalidação porque o laudo apresentado evidenciaria valor superior ao adotado na operação que resultou na formação do ágio em discussão. Assim, não há evidência suficiente para desassemelhar o contexto fático destes autos frente ao cogitado no paradigma n.º 1301-001.297 no ponto em que firma as possibilidades de rejeição da amortização fiscal do ágio formado internamente ao grupo econômico.

Anote-se, por fim, que sob a ótica do dissídio jurisprudencial assim estabelecido, descabe apreciar as objeções da Contribuinte quanto ao fato de que *o caso em concreto não se aproxima do controverso “ágio interno”, em seu entendimento criado a partir de uma reavaliação espontânea decorrente de uma transação intragrupo*, inclusive no que se refere a circunstâncias fáticas que, desconsideradas no acórdão recorrido, ensejaram a conclusão de *que as deliberações foram exercidas sem autonomia entre as partes envolvidas*. Isto porque os acórdãos comparados são substancialmente distintos quanto aos contornos das operações realizadas, e se alinham apenas na resultante de um ágio entre partes relacionadas, exteriorizando distintas interpretações acerca da admissibilidade das amortizações no âmbito tributário.

Assim, ausente divergência jurisprudencial acerca dos demais dispositivos de legislação tributária e societária enfrentados ao longo das razões de defesa deduzidas na matéria em referência, o conhecimento do recurso especial se limita aos argumentos em favor da admissibilidade fiscal das amortizações de ágio interno antes da edição da Medida Provisória n.º 627/2013, convertida na Lei n.º 12.973/2014.

Estas as razões para acompanhar o I. Relator em suas conclusões e CONHECER do recurso especial da Contribuinte na matéria “amortização de ágio interno” sob os contornos acima delineados.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

