



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

**Processo n°** 10580.729192/2011-71  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-003.467 – 1ª Turma  
**Sessão de** 7 de março de 2018  
**Matéria** AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO  
**Recorrentes** COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA  
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

ÁGIO TRANSFERIDO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

Deve ser mantida a glosa de dedução das despesas de amortização do ágio prevista no art. 386 do RIR/1999 se a pessoa jurídica que pagou o ágio (investidora original) transferir o ágio para terceira pessoa jurídica, participando esta terceira da incorporação.

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

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

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

LANÇAMENTOS REFLEXOS OU DECORRENTES.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Por unanimidade de votos, acordam em considerar prejudicada a análise da qualificação da multa de ofício, por preclusão, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação dessa questão constante do recurso voluntário. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente e Relatora

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

## Relatório

FAZENDA NACIONAL e COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA recorrem a este Colegiado, por meio dos Recursos Especiais de e-fls. 8789 e 8991, respectivamente, contra o acórdão nº 1201-001.559, de 15 de fevereiro de 2017 (e-fls. 8708), que, no mérito e por maioria de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário "*para reconhecer a dedutibilidade do ágio nos períodos autuados e para manter parte da autuação n. 0002 dos Autos de Infração, relativa a saldo insuficiente na compensação de prejuízo fiscal e base negativa e eventual reflexo, caso apurado, no que tange à multa isolada de 2007*". Transcreve-se a ementa do acórdão recorrido:

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

*Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010*

*DECADÊNCIA.*

*Na hipótese de fato que produza efeito em períodos diversos daquele em que ocorreu, a decadência não tem por referência a data do evento registrado na contabilidade, mas sim, a data de ocorrência dos fatos geradores em que esse evento produziu o efeito de reduzir o tributo devido.*

*INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INOCORRÊNCIA DE SIMULAÇÃO, ABUSO DE DIREITO OU ABUSO DE FORMA.*

*No contexto do programa de privatização, a efetivação da reorganização de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, mediante a utilização de empresa veículo, desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, não resulta economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo e, por conseguinte, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco.*

**COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. MANUTENÇÃO PARCIAL DA INFRAÇÃO.**

*Havendo saldo insuficiente para a compensação de prejuízo fiscal, mantém-se a autuação até o limite apurado.*

**MULTA ISOLADA.**

*Do ano-calendário 2007 em diante, se não efetuado o pagamento da estimativa mensal, cabe a imputação de multa isolada, sobre a totalidade ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário, mesmo que lançada a multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados no ajuste anual, não se aplicando a referida multa em anos-calendário anteriores nos termos da Súmula CARF nº 105.*

**JUROS. TAXA SELIC.**

*A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.*

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.**

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

Ambos os recursos foram admitidos por meio, respectivamente, do Despacho de e-fls. 8871 e do Despacho de e-fls. 9148.

**Recurso da Fazenda Nacional:**

O recurso especial da Fazenda contempla duas matérias, conforme a seguir.

No tocante à primeira matéria (**amortização de ágio transferido**) foram indicados como paradigmas os acórdãos a seguir, dos quais se transcreve a parte de interesse da ementa:

**Acórdão paradigma nº 9101-002.186:**

**TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.**

*A subsunção aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos artigos 385 e 386 do RIR/99, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material. Exclusivamente no caso em que a investida adquire a investidora original (ou adquire diretamente a investidora de fato) é que haverá o atendimento a esses*

*aspectos, tendo em vista a ausência de normatização própria que amplie os aspectos pessoal e material a outras pessoas jurídicas ou que preveja a possibilidade de intermediação ou de interposição por meio de outras pessoas jurídicas.*

Acórdão paradigma nº 9101-002.304:

*AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INVESTIDOR E INVESTIDA. MESMA UNIVERSALIDADE.*

*Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, se dirigem às pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a controladora e a controlada ou coligada, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio). Enfim, toma-se o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, para se aperfeiçoar o lançamento fiscal com base no regime de tributação aplicável ao caso e estabelecer o termo inicial para contagem do prazo decadencial.*

Em relação à segunda matéria (**qualificação da multa de ofício**) foram indicados como paradigmas os acórdãos a seguir, dos quais se transcreve a parte de interesse da ementa:

Acórdão paradigma nº 1101-000.899:

*MULTA QUALIFICADA.*

*Sujeita-se à multa qualificada a exigência tributária decorrente da prática de negócio jurídico fictício, que se presta, apenas, a construir um cenário semelhante à hipótese legal que autoriza a amortização do ágio pago na aquisição de investimentos.*

Acórdão paradigma nº 1301-002.019:

*ÁGIO INTERNO. MULTA QUALIFICADA (150%). CABIMENTO.*

*Se os fatos retratados nos autos deixam foram de dúvida a intenção do contribuinte de, por meio de atos societários diversos, desprovidos de substância econômica e propósito negocial, reduzir a base de incidência de tributos, cabe a qualificação da penalidade promovida pela autoridade autuante.*

As alegações de mérito da Fazenda, trazidas no tópico "III. FUNDAMENTOS PARA REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO" do seu recurso, são, em síntese, as seguintes:

a) a matéria tratada nos presentes autos diz respeito à dedutibilidade de ágio pago em leilão de privatização da COELBA, ocorrido em 31 de julho de 1997, bem como de aquisição realizada em leilão especial na Bovespa em 06 de outubro de 1999. A Guaraniânia foi a adquirente, ou seja, a investidora na COELBA, tendo por ela pago um ágio fundado na sua

expectativa de rentabilidade futura. Se neste momento tivesse ocorrido a incorporação da Guaraniãna pela COELBA, a amortização do ágio pago seria inquestionável, haja vista subsumir-se completamente à hipótese normativa que rege a matéria. Ocorre que os controladores da Contribuinte optaram justamente pela "outra forma", e seguiram a via do artificialismo e da ausência de propósito negocial para buscar benefício não contemplado na legislação consistente na transferência de ágio. Com efeito, em 27/12/2000, a Guaraniãna subscreve ações da Nordeste e as integraliza com sua participação na COELBA, pretendendo, com isso, dizer que a operação teria resultado na "transferência" do ágio então registrado na Guaraniãna (decorrente da aquisição da COELBA);

b) desde seu surgimento até o aumento de capital efetivado com as ações da COELBA pela Guaraniãna, a Nordeste Participações S.A. não tinha adquirido qualquer investimento a título de participação de capital em nenhuma empresa, ou seja, não exerceu qualquer atividade operacional, uma vez que não consta do seu ativo a aquisição de qualquer participação societária, o que atesta sua inatividade;

c) a operação de aumento de capital e o surgimento do ágio são assim descritos pela Fazenda:

*Em 31 de março de 2000, a empresa Nordeste Participações S/A, aprovou aumento de Capital Social no montante de R\$ 2.105.024.344,00 (dois bilhões cento e cinco milhões e vinte e quatro mil, trezentos e quarenta e quatro reais), mediante emissão particular de 2.105.024.344 (dois bilhões cento e cinco milhões e vinte e quatro mil e trezentas e quarenta e quatro) ações ordinárias ao preço unitário de R\$ 1,00 (um) real, para integralização a vista através de bens. A empresa Guaraniãna subscreveu a totalidade destas ações, integralizando, no ato, a quantia mediante conferência de suas ações preferenciais da COELBA, da qual era titular, atribuindo valor para as ações vertidas de R\$ 2.105.024.344,00 (dois bilhões cento e cinco milhões e vinte e quatro mil e trezentos e quarenta e quatro reais). Como consequência da subscrição e integralização da totalidade do aumento de capital Social, este, passou a ser de R\$ 2.105.276.700,00 (dois bilhões cento e cinco milhões duzentos e setenta e seis mil e setecentos reais), dividido em 2.105.276.700 (dois bilhões cento e cinco milhões duzentas e setenta e seis mil e setecentas) ações ordinárias, escriturais e sem valor nominal;*

*O valor atribuído às ações da COELBA, dadas em subscrição ao capital da Nordeste S/A pela Guaraniãna, foi embasada em Laudo de Avaliação do Patrimônio Líquido da COELBA, datado de 31/03/2000, realizado pela ERNST & YOUNG, tendo como data base 29 de fevereiro de 2000.*

*Tal avaliação atribuiu às ações e ao ágio ali apurado, os mesmos valores dos saldos registrados na contabilidade da Guaraniãna na conta de Investimento – COELBA S/A e na conta de Ágio, resultantes da privatização e da oferta pública de ações;*

d) na sequência, a legitimidade das operações e a conduta da autuada são assim questionadas pela Fazenda:

*Nos dizeres da própria Contribuinte em sua impugnação, oportunamente destacados pela decisão da DRJ, "o ágio que acaba aparecendo na COELBA era o mesmíssimo que estava na Nordeste e anteriormente na Guaraniãna e que, exatamente por causa da incorporação, vai para a COELBA. Nenhum ágio novo. Logo, de forma alguma existe qualquer geração de ágio derivado de operações internas."*

*Tal informação (de não se tratar de ágio novo) é de fundamental importância para denunciar a má-fé e contradição da Contribuinte Recorrente e de sua investidora, Guaraniana, haja vista o fato de ambas as empresas estarem se beneficiando das despesas com ágio e reduzindo sua tributação de maneira reprovável, como bem constatou a DRJ (fls. 87 da Decisão):*

(...)

*Tal conduta, somada a utilização de operações simuladas, caracterizando a intenção dolosa, e por consequência, a situação de Fraude, consubstanciada na conduta intencional da Contribuinte e de suas controladoras de criarem operações sem qualquer substância econômica ou propósito negocial, a não ser o de elidir tributos, mediante a alteração das características essenciais do fato gerador, com a criação indevida de despesas operacionais, modificando, indevidamente, o lucro tributável, conduta esta prevista no já transcrito artigo 72, da Lei 4.502/64, conduzem inexoravelmente à manutenção da multa de ofício qualificada.*

e) assinalando que "em 07/06/2000 a COELBA incorpora a Nordeste e passa a amortizar o ágio que nela estava registrado", a Fazenda assevera que a dedução da despesa de ágio, no contexto de incorporação de empresas investida/investidora, exige a absorção do patrimônio da incorporada", a Fazenda afirma o que segue:

*No presente caso, a Guaraniana S/A não deixou de existir nem perdeu seus investimentos na Contribuinte - COELBA. Dessa forma, requisito legal específico, constante da legislação aplicável à matéria, não foi cumprido, qual seja: a absorção do patrimônio da empresa que de fato realizou o investimento. Neste caso, a absorção do patrimônio foi da empresa veículo (Nordeste S.A), e não da Guaraniana.*

*Somente se tivesse havido a incorporação da Guaraniana pela COELBA é que o requisito legal (absorção de patrimônio) teria sido obedecido.*

f) refutando os argumentos trazidos pela Contribuinte às fls. 27 e seguintes de seu Recurso Voluntário, no sentido de que a via do artificialismo (utilização da empresa veículo Nordeste) fora adotada por existir "vedação regulatória" que impediria a incorporação direta da Guaraniana pela COELBA, a Fazenda aduz que a vedação que a Contribuinte situa na Lei nº 10.848/2004, objeto da MP 144/03, só ingressou no ordenamento jurídico nacional em 2004, ou seja, 4 anos após a operação artificial de incorporação da Nordeste pela COELBA. E pondera que "tal vedação, justificada na Exposição de Motivos da MP 144/2003, não constou do seu texto da MP que efetivamente fora publicado, apenas tendo sido inserida quando da lei de conversão (Lei 10.848/04)". E assinala que "à época dos fatos, ano 2000, não havia qualquer vedação para a incorporação direta da **Guaraniana** pela **Coelba**, o que atenderia à disciplina tributária da amortização do ágio";

g) destaca que aqui não se está tratando "das aquisições ocorridas no contexto da privatização da **COELBA**, que indiscutivelmente representou aquisição junto a terceiros independentes (Estado da Bahia)";

h) traz a decisão da DRJ que aponta o descumprimento de dois requisitos para a legitimidade do ágio, quais sejam, efetivo desembolso ("a Nordeste Participações S/A não desembolsou qualquer valor na aquisição das ações da Impugnante, apenas emitiu ações, quem desembolsou foi a Guaraniana S/A") e absorção do patrimônio da empresa que de fato

realizou o investimento (a absorção do patrimônio foi da empresa veículo - Nordeste S.A., e não da Guarani);

i) destaca que *"ao final das operações, a situação final era idêntica à situação inicial, denunciando a total ausência de propósito comercial e a exclusiva motivação tributária na utilização da empresa veículo Nordeste S.A. para valer-se de expediente não amparado na legislação, qual seja a duplicação do ágio, que a Contribuinte Recorrente eufemisticamente chama de transferência de ágio"*.

Ao final pede a Fazenda que o presente recurso seja conhecido e provido, *"a fim de que o lançamento seja integralmente restabelecido"*.

A Contribuinte apresentou contrarrazões (e-fls. 885).

Em preliminar alega o não preenchimento dos requisitos para admissibilidade e conhecimento do recurso da Fazenda, uma vez que os acórdãos paradigma não possuem similitude fática em relação ao recorrido, aduzindo, em essência, que:

a) em relação ao acórdão paradigma nº 1101-000.899, refere que as operações que geraram o ágio não foram realizadas no contexto do programa de privatização como no presente caso, em que as alterações societárias decorreram da Lei nº 9.532, editada em dezembro de 1997, a fim de incentivar as privatizações;

b) em relação ao acórdão paradigma nº 1301-002.019, aduz que trata da própria inexistência do ágio, criado artificialmente, em negócio entre partes dependentes, sem qualquer pagamento em dinheiro ou aquisição efetiva, enquanto que no recorrido não discute a existência do ágio (reconhecidamente válido, oriundo de aquisição de controle acionário entre partes distintas e sem qualquer relação, por meio de efetivo pagamento em dinheiro), apenas questionando a possibilidade de sua amortização. Além disso, refere que no paradigma sequer se aborda o tema da qualificação da multa.

Quanto ao mérito, a Contribuinte principia (item "V.1 - BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DA OPERAÇÃO EM TELA") descrevendo as operações objeto do presente processo e registrando, em apertada síntese, o que segue:

a) o ágio gerado decorre da aquisição do controle da Recorrida, em processo licitatório de privatização;

b) todos os atos praticados pela Recorrida foram públicos (divulgados em jornais de grande circulação) e foram todos previamente submetidos à agência reguladora do setor de energia elétrica, a qual aprovou todas as operações pretendidas (Resolução ANEEL no 195/00), sendo que *"a União, por intermédio da ANEEL, não apenas autorizou a incorporação da Nordeste Participações, como determinou expressamente que a COLEBA procedesse a amortização do ágio no prazo remanescente da concessão, na Resolução n.o 195/00"*.

Na sequência, passa a discorrer acerca da natureza contábil do ágio na aquisição de ações de empresas e o tratamento tributário a ele dispensado no ordenamento jurídico brasileiro (tópico "V.1.a — Natureza Do Ágio e Seu Tratamento Tributário"). Aqui, além de abordar a legislação que trata da amortização do ágio por rentabilidade futura, a Contribuinte destaca o que segue:

a) que o benefício fiscal de dedutibilidade do ágio pago na aquisição de sociedades tem como objetivo incentivar a prática de fusões e aquisições, especialmente quando se tratasse de estatais em processos de privatização, assinalando que no presente caso se trata da aquisição de companhia estatal em processo licitatório de privatização, completamente regular e no qual todos os atos praticados estão de acordo com as normas de concessão do serviço público;

b) que uma das ferramentas utilizadas pelo Governo Federal, como forma de incentivar as privatizações, foi a concessão do benefício fiscal de dedução do ágio pago na aquisição dessas empresas, facilitando e incentivando, assim, as operações;

c) que, no caso em questão, o fundamento econômico para o pagamento do ágio foi o valor de rentabilidade futura da Recorrida, o qual está devidamente comprovado pelo Laudo de avaliação econômica da COELBA de 23 de dezembro de 1999, elaborado pela Arthur Andersen Business Consulting S/C Ltda., e o Laudo de avaliação elaborado pela Ernst & Young Auditores Independentes S/C de 31 de março de 2000, que apurou o ágio remanescente em 29 de fevereiro de 2000;

d) que a operação encontra-se inserida no âmbito do Programa Nacional de Desestatização ("PND"), por meio do qual o Estado pretendia transferir para a iniciativa privada a prestação de diversos serviços públicos, que até então eram prestados pelo próprio Estado, com o objetivo de aumentar a eficiência da prestação dos serviços e, com isso, obter uma redução das tarifas;

e) que o benefício fiscal previsto no artigo 386 do RIR/99 de aproveitamento do ágio como uma despesa dedutível tinha como objetivo beneficiar situações como a da Recorrida, pois tornava mais atraente a realização dos vultosos investimentos necessários para as privatizações, sendo que era muito comum que o ágio gerado em operações de privatização fosse aproveitado nas próprias empresas privatizadas, com o lucro por elas gerado. Nesse sentido, verifica-se que há autorização expressa do artigo 386, § 6º, inciso II, do RIR/99 para aplicação do benefício fiscal quando a empresa incorporada fosse aquela que detinha a propriedade da participação societária;

f) que foi exatamente esse o mesmo benefício fiscal que a Recorrida pretendeu usufruir. Contudo, a forma como foi realizado o processo de privatização não permitia o aproveitamento de forma automática;

g) que a Recorrida não poderia incorporar automaticamente sua controladora, pois não é razoável a incorporação de empresas como a GUARANIANA S/A, que detém investimentos em diversas companhias de geração e de transmissão de energia elétrica por uma concessionária de energia elétrica. Dessa forma, foi necessário criar legalmente uma estrutura societária que permitisse a segregação desse investimento em uma sociedade que não tivesse outros ativos/atividades sociais que tornasse incompatível, economicamente, a incorporação da controladora pela controlada e, com isso, se transferisse o ágio para a controlada;

h) que a única forma jurídica possível para tornar viável economicamente a aquisição da Recorrida no processo de privatização, com o aproveitamento do benefício fiscal de dedutibilidade do ágio, foi a forma adotada no caso concreto: reestruturação societária legal, de forma que a participação acionária adquirida com ágio pela empresa NORDESTE PARTICIPAÇÕES S/A (gerado com fundamento econômico na privatização) fosse absorvida pelo patrimônio da Recorrida;

i) que o ganho econômico da Recorrida, decorrente do aproveitamento do ágio, reflete um benefício fiscal já considerado no momento do pagamento do preço no processo licitatório de privatização (benefício este considerado por todos os participantes do leilão público). Não poderia agora o próprio Fisco pretender cercear a fruição desse benefício fiscal sob a alegação de que a Recorrida o teria prejudicado;

No item seguinte do recurso ("V.1.b - Motivo, Finalidade e Congruência do Negócio Jurídico"), a Contribuinte aduz o que segue:

a) que parte da doutrina e da jurisprudência administrativa, realmente, vem adotando limites positivos ao "planejamento tributário" (reafirma que não é o caso dos autos), sendo que o primeiro desses limites positivos corresponde **ao motivo, à finalidade e à congruência do negócio jurídico** (aqui cita o Prof. Marco Aurélio Greco, para quem, além de existir o motivo e a finalidade predominantemente não tributários, seria necessário que eles fossem congruentes entre si);

b) que no presente caso, "*todos os atos praticados, analisados como um 'filme', demonstram claramente a congruência do motivo e da finalidade da operação realizada pelo grupo NEOENERGIA S/A, os quais não eram predominantemente tributários*". Nesse sentido, assinala que:

*- todos os atos praticados tiveram por motivo a aquisição da COELBA em processo de privatização, para o conseqüente aproveitamento do benefício fiscal de dedução do ágio gerado nessa aquisição nos estritos termos da Lei. Inclusive, ao longo desta defesa, demonstrou-se os motivos pelos quais foram adotadas outras estruturas ou outros caminhos quando da realização de todas as operações, tendo em vista as peculiaridades do caso;*

*- a finalidade da operação era a aquisição de uma concessionária de energia elétrica de grande porte e participação no mercado brasileiro, como forma de consolidar as atividades do grupo de empresas controlados pela GUARANIANA S/A, atualmente denominada NEOENERGIA S.A, e*

*- todos os atos societários praticados inserem-se congruentemente neste contexto da aquisição de uma concessionária de energia por um grupo detentor de grandes empresas concessionárias de energia elétrica (geradoras e transmissoras): (i) a forma de participação no leilão; (ii) os fluxos de caixa ocorridos; (iii) a necessidade da constituição de todas as sociedades envolvidas; e (iv) todas as operações realizadas para reduzir estruturas desnecessárias e obter uma sinergia no grupo NEOENERGIA S/A.*

Adiante, no item "V.1.c - Legitimidade Da Operação Como Planejamento Tributário" do recurso, a Contribuinte busca demonstrar "*o total equívoco cometido na qualificação dos atos praticados*", argumentando o que segue:

a) sobre o objetivo das operações societárias realizadas, a Contribuinte alega que, conforme exaustivamente demonstrado, sempre apresentou à fiscalização todas as etapas que pretendia realizar, inclusive o objetivo final pretendido de aproveitamento do ágio na Recorrida, referindo que essa situação final já era vislumbrada desde a realização do processo licitatório de privatização e decorre de benefício fiscal previsto em lei. Acrescenta que todos os atos praticados cumpriram as formalidades exigidas em lei e foram devidamente aprovados pela própria UNIÃO, por intermédio da ANEEL, que além de autorizar a incorporação da Nordeste Participações, determinou expressamente que a COELBA procedesse a amortização

do ágio no prazo remanescente da concessão, na Resolução n.º 195/00. E destaca que "*o absoluto silêncio da Recorrente a respeito das Resoluções da ANEEL que autorizam não apenas a prática das operações societárias, como também a própria amortização das despesas de ágio*";

b) sobre a "transferência do ágio", aduz que o entendimento da Fazenda de que não seria possível a transferência do ágio adquirido não pode ser aceito, uma vez que "*o artigo 70 da Lei no 9.532/97 não restringe, por exemplo, a transferência de um investimento e, por conseguinte, uma migração de um ágio*"; "*ao contrário, a lógica da permissão da dedutibilidade do ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura nas hipóteses de cisão, fusão e incorporação, nada mais é do que o reconhecimento de que o ágio deverá, sempre, acompanhar o investimento que lhe é subjacente - o qual justificou seu pagamento*". Destaca trecho do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações - FIPECAFI, bem como julgados de Turmas ordinárias do CARF, em que o fato de o ágio ter sido transferido para diversas empresas como forma de reorganização societária, não teria invalidado o seu aproveitamento - "*Banco Santander S/A, Tele Norte Leste Participações S/A, CPQ Brasil S/A, TIM, Vivo S/A, Itaucard, e CTEEP (estas últimas operações analisadas em recentíssimas decisões de 01/03/2016 e 08/06/2016)*";

c) sobre a criação de negócio jurídico sem substância econômica, alega que é equivocada a conclusão da Fiscalização de que "*a Guaraniã teria criado artificialmente um negócio jurídico, sem substância econômica, que evidenciaria divergência entre a forma apresentada e a vontade fática demonstrada*", destacando que "*a operação realizada pela Recorrida não foi realizada sem nenhum propósito negociai. Ao contrário, foi amplamente utilizada nos processos licitatórios de privatização ocorridos no Brasil e encontra previsão legal no § 40 do artigo 264 da Lei das S/A e no mencionado § 6º do artigo 386 do RIR/99*" e acrescentando que o registro das operações nas demonstrações financeiras seguiu as regras da CVM, inclusive a própria Instrução CVM no 349/01;

d) sobre a suposta geração de ágio de si mesmo, a Contribuinte afirma que "*a notória existência de partes não relacionadas quando do surgimento do ágio, e a já esclarecida possibilidade da transferência do ágio, não há margem para que se fale em 'ágio de si mesmo' em operação oriunda de processo de privatização*", acrescentando que "*ademais, tal questionamento não se justifica quando se percebe que a operação caracteriza hipótese de benefício fiscal expressamente previsto em lei (conforme mencionado, o § 60 do artigo 386 do RIR/99)*";

e) sobre serem as "Operações IntraGrupo", a Contribuinte afirma que "*percebe-se o equivocado raciocínio da Recorrente ao entender que o Fisco teria saído prejudicado com as operações*", uma vez que "*o ágio é antes um ganho ao Estado, pois se está recebendo um valor maior do que o valor patrimonial contábil de sua empresa (com base numa expectativa de rentabilidade futura que pode não ocorrer)*" e que "*a Recorrida incorreu em uma despesa expressamente prevista em lei, motivo pelo qual não há prejuízo ao Fisco, mas sim o pagamento do exato montante previsto em lei*".

f) ressalta que "*o benefício fiscal ora analisado, por sua própria natureza, só existe em operações societárias que envolvam empresas do mesmo grupo*", referindo que "*o próprio § 6º do artigo 386 do RIR/99 deixa clara a sua aplicação para incorporação da controladora pela controlada*";

g) alega que "a tentativa de caracterização como ágio interno deve derivar do fato de que a COELBA, ao incorporar sua controladora, a Nordeste Participações S/A, que por sua vez era controlada pela 521 Participações, acionista da Guaraniã S/A, antiga denominação da Neoenergia S/A, acabou trazendo o ágio para dentro do seu próprio patrimônio", sendo que "o ágio que acaba aparecendo na COELBA era o mesmíssimo que estava na Nordeste e anteriormente na Guaraniã e que, exatamente por causa da incorporação, vai para a COELBA". Não haveria, assim, "ágio novo", o ágio seria único, "gerado na operação de aquisição do controle da COELBA do seu antigo controlador o Estado da BAHIA";

h) sobre o "Laudo apresentado extemporaneamente pela empresa Guaraniã S/A", alega que "reconhece o próprio fiscal a existência de dois laudos de avaliação, o Laudo de avaliação econômica da COELBA de 23 de dezembro de 1999, elaborado pela Arthur Andersen Business Consulting S/C Ltda., e o Laudo de avaliação elaborado pela Ernst & Young Auditores Independentes S/C de 31 de março de 2000, que apurou o ágio remanescente em 29 de fevereiro de 2000 (DOC. 10 anexado à impugnação)". Acrescenta que "não obstante a Recorrida tenha contratado empresas de auditoria externa renomadas para a elaboração de laudos de avaliação do ágio, verifica-se que não há qualquer obrigação de que esse suporte tenha que ser dado por meio de laudo de terceiro especialista em avaliação de empresas". E registra que "após o leilão de privatização e a aquisição de ações da Recorrida na BOVESPA, e até que houvesse as incorporações mencionadas, as amortizações do ágio se fizeram sem que se tomasse sua dedutibilidade", mas que "essa não dedutibilidade se deu pela falta do processo de incorporação (ou fusão ou cisão), como exigido pelo RIR/99, art. 386; e não pela falta de documentação que evidenciasse tratar-se o ágio de expectativa de rentabilidade futura";

i) alegando que não se pode afirmar ter havido abuso de direito no presente caso, uma vez que "para que se verificasse referida distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes, seria necessária a utilização de um direito em finalidade diversa daquela para qual o ordenamento assegura sua existência", o que não teria ocorrido uma vez que "o fundamento econômico do ágio com base em expectativa futura de lucros futuros está evidente, até mesmo porque o ágio foi pago em processo licitatório de privatização (leilão público)", sendo "descabida a afirmação da fiscalização de que a legislação societária foi usada apenas como instrumento para alcançar ganhos na esfera da legislação tributária (formalismo jurídico)";

j) afastando a ocorrência de simulação no presente caso, a Contribuinte refere que "além do fato de que as operações pactuadas entre as partes não aparentarem direito diverso daquele que foi realmente contratado, também não contém quaisquer declarações ou cláusulas não verdadeiras, caracterizada pelo inciso II, do artigo 102 do Código Civil Brasileiro vigente à época". Acrescenta que "simulação não se presume e não se prova por meio de indícios", sendo que "no presente caso, o Sr. Agente da Fiscalização não conseguiu comprovar a ocorrência da simulação" (afirma que as operações societárias ocorreram e que nunca quis demonstrar operação diversa da que foi efetivamente realizada) e refere que "a CSRF já pacificou o entendimento de que para que se possa materializar a simulação, é necessário que o ato praticado não pudesse ser realizado, seja por vedação legal ou por outras circunstâncias fáticas, sendo que os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do mesmo";

k) afastando a ocorrência de fraude à lei no presente caso, a Contribuinte alega que "não há qualquer descumprimento indireto de uma regra imperativa de direito

*privado", sendo que "todas as regras de direito privado foram observadas e cumpridas pela Recorrente ,o que foi exaustivamente demonstrado na presente impugnação e foi reconhecido pelas Resoluções da ANEEL";*

l) a Contribuinte alega ainda a falta de isonomia com o tratamento fiscal do deságio, consubstanciada no fato de que no entendimento da Receita Federal a aquisição de participação societária por valor inferior ao patrimônio líquido (deságio) é suficiente para que esse valor seja configurado como receita tributável, após um evento de incorporação, ainda que o ágio gerado em operações societárias dentro do mesmo grupo (traz o acórdão nº 108-07.684);

m) finalmente, a Contribuinte, apontando o "verdadeiro conteúdo do Ofício CVM SNC 028/98", afirma que *"o Ofício discorre a respeito do prazo para amortização do ágio e em momento algum afirma que o ágio não existe"*. Aqui a Contribuinte registra que *"em que pese a Recorrente não ter questionado em suas razões de recurso a existência do ágio amortizado, considerando que a DRJ afirmou 'segundo a CVM o ágio não existe, eis que desprovido de substrato econômico', bem como o efeito devolutivo do recurso especial, a Recorrida vem demonstrar que referida afirmação é totalmente absurda e descabida e jamais foi objeto do Ofício CVM SNC 028/98"*.

No item "V.2— DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA AGRAVADA", a Recorrente defende, em primeiro lugar, a "ausência de prova de evidente intuito de fraude", assim argumentando:

a) afirmando que *"a fraude não pode ser presumida"* e que *"a autuação encontra-se alicerçada em supostos indícios que comprovam sua imaterialidade e insubsistência"*, a Contribuinte aduz que *"todos os atos praticados refletiram a vontade das partes envolvidas no negócio jurídico, não tendo havido a formalização de atos que omitissem a realidade fática de nenhuma etapa das operações em questão, sendo que "os atos praticados e desejados não foram somente formalizados, mas entregues às autoridades competentes, devidamente publicados, registrados contabilmente e arquivados"*;

b) trazendo a doutrina de Plácido e Silva e Celso Antonio Bandeira de Mello, a Contribuinte afirma que *"no dolo o vício é provocado, é praticado intencionalmente por uma das partes"*, sendo que *"não basta que uma das partes atue com a vontade de prejudicar outrem, é necessária, também, a prova cabal de que houve a malfadada intenção perniciosa"* Traz também o ensinamento de Lourival Vilanova, *"que bem demonstra a necessidade de prova produzida pela autoridade administrativa, como fundamento de cobrança de um tributo e aplicação de penalidades"*;

c) afirmando que *"quem age com intuito de fraude realiza operações proibidas e não as escritura em seus registros comerciais e fiscais"* e *"adultera documentos, utiliza-se de documentos calçados e paralelos, pessoas inexistentes ou 'laranjas' e de documentos falsos e inidôneos"*, a Contribuinte aduz que *"no presente caso, nenhuma destas condutas foi praticada pela Recorrida"*, tendo em vista que:

(i) *todos os atos societários foram devidamente registrados e arquivados nas respectivas Juntas Comercias;*

(ii) *todas as operações societárias foram devidamente informadas e AUTORIZADAS pelo órgão regulador, a ANEEL - (Resolução ANEEL no 195/00 e Resolução ANEEL no 19); e*

(iii) a Recorrida sempre diligenciou da melhor forma possível para conferir a maior transparência nas informações referentes às operações". Acrescenta que "o controle do aproveitamento do ágio seria feito pela Superintendência de Fiscalização Econômica e Financeira da ANEEL" e que "todos os atos praticados pela Recorrida foram precedidos da devida publicização".

d) rechaça "a imputação de 'conluio' pretendida pelo agente fiscal", asseverando que "o conluio exige, para a sua consumação, que um conjunto de pessoas físicas ou jurídicas se afilie a fim de praticar sonegação ou fraude", sendo que, "no presente caso, tendo-se afastado a configuração de simulação e fraude (seu pressuposto), por consequência, não se poderá falar em conluio, nos termos do dispositivo legal que o prescreve";

e) assevera que "quando muito, deve esta Turma Julgadora reconhecer que teria ocorrido uma interpretação diversa da lei pela Recorrida, o que não pode ser confundido com ato ilícito", acrescentando que "a afirmação do fiscal no sentido de que teria ocorrido fraude somente poderia prevalecer caso se entendesse que a Recorrida, a Aneel e a CVM estavam em conluio para reduzir o montante de imposto devido pela Recorrida, o que configura rematado absurdo".

Adiante aduz que houve "violação ao art. 112 do CTN: interpretação da legislação tributária", argumentando, em síntese, que "ainda que se entenda, ao final do presente processo, pela impossibilidade de amortização do ágio, o fato do próprio CARF ter concordado com a Recorrida que tal amortização é possível, por si só, já demonstra que o que ocorreu no presente caso foi uma interpretação diversa da lei pela Recorrida, o que não pode ser confundido com ato ilícito a ensejar a aplicação de multa qualificada".

### **Recurso da Contribuinte:**

A Contribuinte aponta divergência jurisprudencial no tema "**aplicação da Súmula CARF nº 105 para os anos-calendários 2007 em diante, no que se refere à imposição de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa concomitantemente à multa de ofício**". Traz como paradigmas os acórdãos a seguir, cujas ementas estão assim redigidas na parte de interesse:

#### **Acórdão nº 1301-002.180:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA- IRPJ

ANO-CALENDÁRIO: 2009, 2010

(...)

IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO CONCOMITANTE DA MULTA DE OFÍCIO E DA MULTA ISOLADA. A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício (Súmula CARF nº 105).

#### **Acórdão nº 1401-001.367:**

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

*Ano-calendário: 2007, 2008, 2009*

*(...)*

*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. (Súmula CARF nº 105)*

As alegações de mérito da Contribuinte, são, em síntese, as seguintes:

a) no tópico "VI.2 - Da inaplicabilidade da multa Isolada em Razão do Encerramento dos Anos-Base de 2006 a 2010 Quando da Lavratura dos Autos de Infração" do seu recurso, a Contribuinte argumenta que a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e da CSLL somente pode ser realizada antes do encerramento do ano-base;

b) aduz que após a edição da Lei nº 8383/91 o IRPJ e a CSLL passaram a ser apurados em sistema de "bases correntes", ou seja, na medida em que os fatos econômicos integrantes do fato gerador ocorrem, quantifica-se as bases de cálculo naquele mesmo mês e o contribuinte efetua mensalmente o pagamento desses tributos (recolhimentos por estimativa). Ao final do ano-base o contribuinte deve elaborar sua declaração de ajuste anual, com a finalidade de verificar se o montante que foi pago ao longo do ano excede ou fica aquém do que realmente é devido. Independentemente do sistema de apuração (base anual/bases correntes), "o fato jurídico tributário do IRPJ e da CSLL permaneceu sendo ANUAL, pois somente em 31 de dezembro de cada ano-calendário é que se tem a base de cálculo definitiva para a apuração desses tributos";

c) assevera que os recolhimentos efetuados com base na estimativa nada mais são do que uma antecipação do tributo que será devido no encerramento do período-base;

d) conclui com base nessas premissas que "a multa isolada, diferentemente do que entendeu o v. acórdão recorrido, somente pode ser exigida no caso de falta de recolhimento dos tributos, ou recolhimento insuficiente, com base em estimativas mensais, antes do término do ano-base".

e) no tópico "VI.1 - Da Duplicidade de Cobrança - Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício" do seu recurso, a Contribuinte alega que os valores adicionados pela Fiscalização **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 qualificada** sobre os valores supostamente não recolhidos desses tributos;

f) cita julgado do CARF e do STJ pela impossibilidade da aplicação concomitante das multas isoladas e de ofício;

g) contesta a possibilidade de se alegar que a concomitância das multas seria possível pelo fato das normas possuírem finalidades distintas, aduzindo que em face do princípio da consunção, a infração mais grave - não recolhimento do tributo - absorve a infração de menor gravidade;

h) contesta a alegação do acórdão recorrido de que a Súmula CARF nº 105 apenas seria aplicável a fatos ocorridos até 2007, aduzindo que entendimento sumular pela impossibilidade de subsistência da multa isolada em conjunto com a multa de ofício é aplicável mesmo aos casos cuja multa isolada foi fundamentada sob as alterações do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, carreadas pela Lei nº 11.488/2007, na medida em que o conteúdo de referido texto legal não contraria o entendimento de que a multa de ofício e a multa isolada **não** podem ser exigidas concomitantemente. Isso por que as multas são decorrentes de uma **infração única** e inseparável, em relação a qual foram imputadas **duas penalidades**, o que configura dupla (e inadmissível) imposição de pena ao mesmo fato;

i) faz análise histórica da aprovação da Súmula CARF nº 105, concluindo não haver dúvidas de que o entendimento pacificado no CARF e esposado na Súmula CARF nº 105 remete à impossibilidade de aplicação conjunta da multa isolada, pela falta de recolhimento de estimativa, com multa de ofício, pelo não recolhimento do tributo, seja em período anterior ou posterior à entrada em vigor da MP nº 351/2007, que foi convertida na Lei nº 11.488/2007.

Ao final pede a Contribuinte que o presente recurso seja admitido e processado, *"a fim de que seja provido para julgar reconhecer a insubsistência das multas isoladas aplicadas"*.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (e-fls. 9156), aduzindo, em essência, o que segue:

a) o art. 44 da Lei nº 9.430/96 foi alterado pela lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, dando-lhe nova redação, reduzindo a multa isolada para 50%; bem assim deixando bem claro, se dúvidas haviam, de que a referida multa isolada era cabível no caso de estimativa mensal não paga e não de tributo final não pago;

b) até as bases de cálculo das citadas multas foram diferenciadas, afastando-se, dessa forma, qualquer alegação de *bis in idem*;

c) a Câmara Superior de Recursos Fiscais já sinalizou ser possível a cobrança concomitante da multa de ofício com a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas após a entrada em vigor da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Relatora.

Os recursos da Fazenda e da Contribuinte são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade, com as ressalvas que serão tratadas ao longo deste voto, motivo pelo qual deles tomo conhecimento.

### **Recurso Especial da Fazenda Nacional**

A Contribuinte alega que os acórdãos paradigma trazidos no recurso da Fazenda não possuem similitude fática em relação ao recorrido.

Em relação ao acórdão paradigma nº 1101-000.899, refere que as operações que geraram o ágio não foram realizadas no contexto do programa de privatização como ocorre no presente caso, em que as alterações societárias decorreram da Lei nº 9.532, de 1997, a fim de incentivar as privatizações.

Já em relação ao acórdão paradigma nº 1301-002.019, aduz que trata da própria inexistência do ágio, criado artificialmente, em negócio entre partes dependentes, sem qualquer pagamento em dinheiro ou aquisição efetiva, enquanto que no recorrido não discute a existência do ágio (reconhecidamente válido, oriundo de aquisição de controle acionário entre partes distintas e sem qualquer relação, por meio de efetivo pagamento em dinheiro), apenas questionando a possibilidade de sua amortização. Além disso, refere que no paradigma sequer se aborda o tema da qualificação da multa.

Compulsado-se o recurso fazendário e conforme antes relatado, vê-se que esses paradigmas foram trazidos pela Fazenda para sustentar divergência de interpretação da legislação tributária no que se refere à matéria da qualificação da multa de ofício.

Ocorre que o colegiado recorrido reconheceu a dedutibilidade da amortização do ágio glosada na autuação fiscal, deixando, assim, de se pronunciar sobre a qualificação da multa de ofício, imposta pela Fiscalização por ter identificado conduta fraudulenta nas operações que redundaram no aproveitamento fiscal do ágio.

Nesse quadro, caso esta 1ª Turma da CSRF conclua no presente julgamento pela indedutibilidade da amortização do ágio e restabeleça a glosa de despesas correspondentes, devem os autos retornar à Turma recorrida para que esta se pronuncie especificamente sobre a qualificação da multa de ofício.

É, portanto, estéril a discussão acerca da qualificação da multa de ofício neste momento.

Quanto ao **mérito**, tem-se que, conforme Termo de Verificação Fiscal Nº 0001 (e-fls. 63, dentro do documento denominado "Auto de Infração" do e-processo) e outras peças dos autos, especialmente o acórdão da DRJ Salvador (e-fls. 7976), que julgou a Impugnação, a ora Recorrente (COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA) é pessoa jurídica concessionária de serviço público de geração de energia elétrica, tendo passado pelo processo de privatização do setor elétrico, sendo parcialmente adquirida em leilão de privatização em julho de 1997 pelo consórcio GUARANIANA, do qual fazia parte a empresa espanhola Iberdrola Energia em parceria com o fundo de pensão brasileiro Previ e com o Banco do Brasil.

As operações que culminaram com a dedução da amortização do ágio pela Recorrente nos anos-calendário de 2006 a 2010 glosadas pela Fiscalização podem ser assim sintetizadas:

- em 31/07/1997, a empresa GUARANIANA S/A (atualmente NEOENERGIA S/A), adquiriu, via leilão de privatização, 65,64% das ações ordinárias da autuada COELBA S/A, tornando-se sua controladora, pelo valor de R\$ 1.730.888.000,00, com um ágio de 77,44% sobre o preço mínimo estabelecido. O valor da aquisição foi assim registrado na GUARANIANA (avaliado pela equivalência patrimonial): R\$ 635.735.721,80, a título de valor do investimento; e, R\$ 1.095.017.722,11, a título de ágio na aquisição de investimento.
- em 06/10/1999, a GUARANIANA adquiriu nova participação na COELBA, em leilão especial de ações emitidas pela COELBA realizado na Bovespa. Foram adquiridas 3.862.480.000 ações ordinárias e 2.034.946.000 ações preferenciais da COELBA, passando a GUARANIANA a deter 87,832% do seu capital total, pagando de ágio nessa aquisição o valor de R\$ 40.692.244,64.
- em 31/03/2000, a GUARANIANA subscreveu aumento de capital na empresa NORDESTE PARTICIPAÇÕES S/A, mediante transferência de 13.716.702.215 ações ordinárias e 2.811.250.317 ações preferenciais da COELBA.

O valor atribuído às ações transferidas foi embasado em Laudo de avaliação do Patrimônio Líquido da COELBA, datado de 31/03/2000, realizado pela empresa ERNST & YOUNG Auditores Independentes. Foi atribuído às ações e ao ágio ali apurado, os mesmos valores dos saldos registrados na contabilidade da GUARANIANA. A participação recebida foi registrada na NORDESTE PARTICIPAÇÕES em conta Investimento (R\$ 971.264.421,42), e conta Ágio do Investimento (R\$ 1.133.759.923,02, valor do Ágio de R\$ 1.237.721.649,88 diminuído de R\$ 103.961.726,86, referente à Amortização do ágio em 31/03/2000). Em contrapartida a NORDESTE PARTICIPAÇÕES entregou à GUARANIANA 2.105.024.344 ações de sua emissão, ao valor unitário de R\$ 1,00 por ação.

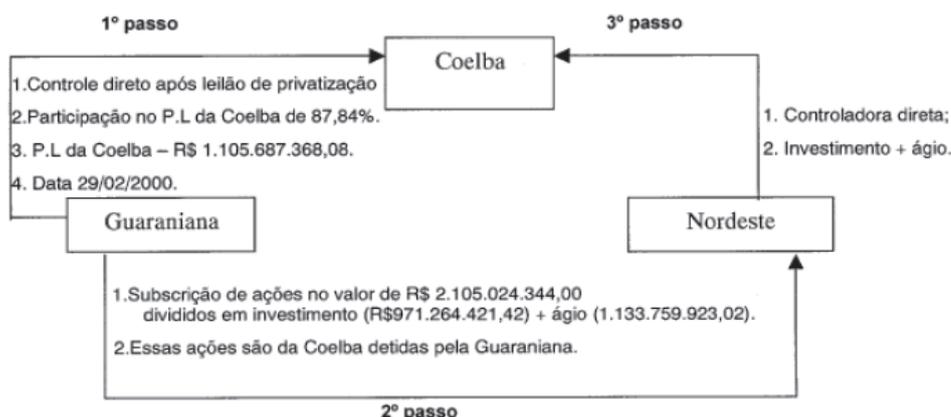
Com essa operação a GUARANIANA passou a ser controladora direta da NORDESTE PARTICIPAÇÕES e essa passou a ser controladora direta da COELBA.

A Fiscalização assinala que a NORDESTE PARTICIPAÇÕES, constituída em 30/09/1997 com outra denominação (e que tinha entre seus sócios a Previ e a empresa 521 Participações), não tivera até a presente operação movimentação, e qualifica a NORDESTE PARTICIPAÇÕES como "empresa veículo".

- em 30/05/2000, a COELBA aprovou o protocolo de incorporação da sua controladora NORDESTE PARTICIPAÇÕES.

Com a incorporação (reversa), a COELBA registrou ágio remanescente do leilão de privatização e do leilão especial na Bovespa (que a Fiscalização designou como sendo "de si mesma") no valor de R\$ 1.126.867.543,90. E passou a deduzir despesa com a amortização desse ágio.

Para ilustrar graficamente as operações levadas a cabo, a Fiscalização apresenta o seguinte gráfico (e-fls. 76):



A Fiscalização considerou a amortização do ágio indedutível, glosando as despesas correspondentes, por entender que (1) o ágio tinha como fundamento econômico fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas (cuja amortização não é dedutível), e não rentabilidade futura, uma vez que o laudo de avaliação econômica apresentado era extemporâneo; e (2) não houve aquisição de participação acionária com ágio por parte da empresa que participou da incorporação (NORDESTE PARTICIPAÇÕES), tendo o ágio sido a ela transferido por outra empresa (GUARANIãNA). E concluindo ter havido conduta intencional fraudulenta nas operações que redundaram na dedução indevida de despesas com amortização de ágio, a Fiscalização qualificou a multa de ofício imposta.

Julgando a Impugnação, a DRJ Salvador afastou a fundamentação do ágio em fundo de comércio, concluindo que o ágio pago pela GUARANIãNA na aquisição das ações da COELBA teve por fundamento a expectativa de rentabilidade futura do investimento. Mas manteve a autuação fiscal, entendendo que o ágio somente é dedutível se houver confusão patrimonial investidora x investida e efetivo dispêndio ("*não se configurando os referidos requisitos nas operações de aumento e integralização de capital, que motivaram a transferência do ágio objeto de glosa, há de se concluir que tais operações se configuram em sofisma formal, e, por conseguinte, operações simuladas, pois, não têm substância econômica, à medida em que não geraram riqueza nova, nem houve a intervenção de terceiros independentes e nem houve efetivo desembolso (pagamento) do preço*"). Manteve a DRJ, também, a qualificação da multa ("*evidenciado nos autos a intenção livre e consciente da contribuinte, em criar despesa inexistente de amortização de ágio com o intuito de reduzir, indevidamente, a carga tributária devida, tal conduta deve ser caracterizada como fraudulenta, sendo cabível a aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) incidente sobre o imposto que deixou de ser recolhido em razão da referida conduta*").

Julgando o Recurso Voluntário, vencido o Relator, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF adotou as razões de decidir expressas pelo Conselheiro Valmir Sandri no acórdão nº 1301-000.999, reconhecendo a dedutibilidade do ágio nos períodos autuados. Como se vê na ementa do acórdão ora recorrido, concluiu a Turma que "no

*contexto do programa de privatização, a efetivação da reorganização de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, mediante a utilização de empresa veículo, desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, não resulta economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo e, por conseguinte, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco".*

Conforme relatado, a Fazenda Nacional alega em seu Recurso Especial, resumidamente, que, tendo o ágio pago pela GUARANIANA nas aquisições de participações acionárias sido transferido para a NORDESTE PARTICIPAÇÕES, tornou-se indedutível, asseverando que a dedução da despesa de ágio, no contexto de incorporação de empresas investida/investidora, exige a absorção do patrimônio da incorporada, e assinalando que *"somente se tivesse havido a incorporação da Guaraniana pela COELBA é que o requisito legal (absorção de patrimônio) teria sido obedecido"*. Refuta a Fazenda os argumentos trazidos pela Contribuinte em sede de Recurso Voluntário *"no sentido de que a via do artificialismo (utilização da empresa veículo Nordeste) fora adotada por existir 'vedação regulatória' que impediria a incorporação direta da Guaraniana pela COELBA"*.

Pois bem, o tema da dedução das despesas de amortização do ágio no caso da transferência do ágio da pessoa jurídica que pagou o ágio (investidora original) para terceira pessoa jurídica, a qual participa da incorporação que possibilitaria o aproveitamento fiscal do ágio, não é novo nesta 1ª Turma da CSRF.

Conforme posição manifestada em julgados anteriores, esta Conselheira defende a necessidade de confusão patrimonial entre investida e investidora para a dedução da amortização do ágio pago, bem como a caracterização da investidora como aquela que efetivamente acreditou na "mais valia" do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição. E tem sido este o entendimento abraçado por esse colegiado.

Cite-se, em particular, três casos que também envolviam ágio pago em processo de privatização de empresas do setor elétrico, muito semelhantes ao presente. São eles os dos acórdãos nºs 9101-002.186 (de 20 de janeiro de 2016, autuada Companhia Energética de Pernambuco - CELPE, Relator Rafael Vidal do Araújo) e 9101-002.304 (de 06 de abril de 2016, autuada Companhia Energética do Rio Grande do Norte - COSERN, Relator André Mendes Moura), ambos trazidos pela Fazenda como paradigmas, bem como o acórdão nº 9101-002.960 (de 4 de julho de 2017, autuada AES Tietê, de relatoria desta Conselheira).

Pede-se vênia, portanto, para trazer elementos de outros votos desta Relatora, em particular do acórdão acima citado.

Em elucidativa incursão conceitual e histórica do ágio, o Conselheiro André Mendes de Moura afirma o conceito jurídico próprio de ágio, o qual é determinado pela legislação tributária e baliza a apreciação dos efeitos na apuração dos tributos (acórdão nº 9101-002.304, desta 1ª Turma da CSRF, de 6 de abril de 2016, paradigma no presente recuso). Nesse e em diversos outros julgados recentes desta Turma em que o voto condutor foi de sua lavra se afirma que *"o conceito do ágio é disciplinado pelo art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977 e os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, e trata-se de instituto jurídico-tributário, premissa para a sua análise sob uma perspectiva histórica e sistêmica"*.

Nesse contexto, a legislação tributária estabelece duas situações (ou "eventos") em que o ágio contabilizado é "aproveitado" na redução das bases de cálculo do

IRPJ e da CSLL. Ambas se relacionam a eventos em que o investimento da investidora na investida se extingue, deixa de existir.

O primeiro evento é o de alienação ou liquidação do investimento na investida pela investidora. O ágio contabilizado se soma ao valor de patrimônio líquido do investimento para compor o valor contábil a ser considerado na apuração do ganho de capital, reduzindo-o (art. 33 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, na redação da época dos fatos, e art. 426 do RIR/1999). E o investimento deixa de existir na investidora, com a baixa do investimento alienado, ocorrendo uma "separação" entre investidora e investida.

O segundo evento é o de incorporação, fusão ou cisão em que investidora e investida passem a constituir uma mesma empresa. A partir da edição da Medida Provisória nº 1.607, de 1997, convertida na Lei nº 9.532, de 1997, tal situação passou a ser regrada pelos dispositivos ali existentes (arts. 7º e 8º na Lei nº 9.532, de 1997). Com a absorção da investida pela investidora (ou vice-versa) ali prevista, ocorre o "encontro" entre investida e investidora (confusão patrimonial) e a consequente extinção do investimento. Nessa situação, os dispositivos em questão estabelecem permissivo legal de o ágio contabilizado ser amortizado (e deduzido) à razão de no máximo um sessenta avos por mês.

De anotar, aliás, a concepção de que a hipótese de aproveitamento do ágio via amortização em caso de incorporação, fusão ou cisão, é excepcional em face da regra geral de utilização do ágio somente se e quando o investimento for alienado.

Os antes referidos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, foram integralmente incorporados ao RIR/1999 por meio de seu art. 386. Esse dispositivo do RIR/1999 guarda forte relação com o artigo que lhe antecede, o qual, reproduzindo as disposições do art. 20 do já citado Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, estabelece as regras de contabilização do ágio. Transcrevem-se, pois, os arts. 385 e 386 do RIR/1999 (sublinhou-se):

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*§1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §1º).*

*§2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §2º):*

*I - o ágio em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;*

*II - o deságio em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.*

*§3º O valor registrado na forma do inciso II (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §3º):*

*I - será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu*

*causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;*

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

*§4º Na hipótese do inciso II do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos ou contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §4º).*

*§5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §5º).*

*§6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando (Lei nº 9.532, de 1997, art. 8º):*

*I - o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor do patrimônio líquido;*

*II - a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.*

*§7º Sem prejuízo do disposto nos incisos III e IV, a pessoa jurídica sucessora poderá classificar, no patrimônio líquido, alternativamente ao disposto no §2º deste artigo, a conta que registrar o ágio ou deságio nele mencionado (Lei nº 9.718, de 1998, art. 11).*

Das disposições dos artigos transcritos tem-se que se dirigem à pessoa jurídica investidora que adquiriu participação societária com ágio ou deságio em pessoa jurídica que se torna sua investida e venha a absorver seu patrimônio (da investida) em virtude de incorporação, fusão ou cisão (hipótese do *caput* do art. 386). Ou, de forma reversa (ou "às avessas"), da investida que venha absorver o patrimônio da investidora que adquiriu participação societária nela com ágio ou deságio (hipótese do § 6º, inciso II do mesmo art. 386).

Tanto numa situação como na outra, o aspecto pessoal da norma se define na pessoa jurídica que fez a aquisição da participação societária com ágio (ou deságio). Assim, no momento em que o investimento é transferido a uma terceira empresa, não pode mais se materializar a hipótese da norma, uma vez que descaracterizado o seu aspecto pessoal.

Em processo que também envolvia ágio pago em aquisição ocorrida no bojo de processo de privatização no setor elétrico (processo nº 10480.723383/2010-76, em que a autuada era a Companhia Energética de Pernambuco - CELPE), esta 1ª Turma da CSRF subscreveu o entendimento do Conselheiro Rafael Vidal do Araújo, que, com muita clareza, explicitou a impossibilidade de se deduzir amortizações de ágio transferido. Vale transcrever

excertos da ementa e do voto (acórdão nº 9101-002.187, de 20 de janeiro de 2016, grifos originais):

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

*Ano-calendário: 2007, 2008*

*TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.*

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

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

**Voto:**

*A norma em debate tem repercussão direta na base de cálculo do tributo, o que permite a sua análise sob a perspectiva da hipótese de incidência tributária delineada pela melhor doutrina (Geraldo Ataliba, Hipótese de Incidência Tributária).*

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

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

*E a norma em debate se dirige à **investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição, sendo ela, e apenas ela a destinatária da prerrogativa de amortização do sobrepreço. A partir do momento em que o ágio é transferido ou repassado para outras pessoas (de A para B, de B para C, de C para D e assim sucessivamente), pessoas jurídicas **distintas** da investidora, a subsunção ao art. 386 do RIR/99 torna-se impossível, vez que o fato imponível (suporte fático, situado no plano concreto) deixa de ser amoldar à hipótese de incidência da norma (plano abstrato), por incompatibilidade do aspecto **pessoal**.***

*(...)*

*Analizando as situações possíveis, sob a ótica dos dois tipos de incorporações, a partir do momento em que o ágio é transferido ou repassado para outras pessoas (de A para B, de B para C, de*

*C para D e assim sucessivamente), pessoas jurídicas distintas da investidora **original** (para, ao fim, incorporar a investida ou ser incorporada pela investida), a subsunção ao **caput do art. 386 do RIR/99 ou ao §6º do mesmo artigo** torna-se impossível, vez que o fato imponible (suporte fático, situado no plano concreto) deixa de ser amoldar à hipótese de incidência da norma (plano abstrato), por incompatibilidade do aspecto pessoal (seja no caso de a investidora que tiver incorporado a investida seja outra investidora que não a original, seja no caso de a investida estar incorporando uma investidora que não a original).*

Outro requisito indispensável que exsurge das disposições dos artigos antes transcritos é a confusão patrimonial entre investidora e investida. A lógica que permeia esta condição reside no fato de que é a extinção do investimento que enseja o aproveitamento do ágio, e nos casos de incorporação, cisão ou fusão, a extinção do investimento somente ocorre quando os patrimônios da investidora e da investida se encontram (ou se confundem).

Nesse quadro, da mesma forma que o ágio em si não pode ser artificial para que se possa admitir a dedução da despesa com sua amortização (esta 1ª Turma tem sistematicamente mantido glosas em que o ágio foi gerado artificialmente dentro de grupo econômico, sem qualquer dispêndio), também não se pode admitir sua dedução quando a confusão patrimonial é apenas aparente. Assim, caso a empresa investidora cujo patrimônio se encontrou com a empresa investida em decorrência de evento de incorporação, cisão ou fusão não for aquela que efetivamente suportou a aquisição do investimento, a despesa com amortização do ágio não poderá ser deduzida na apuração do IRPJ e da CSLL.

Por diversas oportunidades esta 1ª Turma da CRSF vem se defrontando com casos em que operações societárias e movimentação de recursos precedem a incorporação de empresa adquirida com ágio junto a terceiros, incorporação essa que enseja a amortização do ágio pelo permissivo dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997. Em todas elas, a averiguação da correção da dedução do ágio amortizado nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL não se restringe à legitimidade de origem do ágio e aos aspectos formais das operações. A confusão patrimonial entre a real investidora (*"aquela que efetivamente acreditou na 'mais valia' do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição"*) e a investida é requisito indispensável para a dedutibilidade da amortização do ágio, afastando-se situações artificiais em que a incorporação não envolve a real investidora.

Cite-se, por exemplo, o já mencionado acórdão nº 9101-002.304 (de 6 de abril de 2016) e o nº 9101-002.312 (de 3 de maio de 2016), ambos da lavra do Conselheiro André Mendes Moura. Transcreve-se a bem traçada ementa do primeiro julgado:

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

*Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008*

*PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO.*

*O conceito do ágio é disciplinado pelo art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977 e os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, e trata-se de instituto jurídico-tributário, premissa para a sua análise sob uma perspectiva histórica e sistêmica.*

*APROVEITAMENTO DO ÁGIO. INVESTIDORA E INVESTIDA. EVENTOS. SEPARAÇÃO. UNIÃO.*

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

#### *DESPESAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.*

*A amortização, a qual se submete o ágio para o seu aproveitamento, constitui-se em espécie de gênero despesa, e, naturalmente, encontra-se submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 299 do RIR/99, submetendo-se aos testes de necessidade, usualidade e normalidade.*

#### *DESPESAS. FATOS ESPONTÂNEOS.*

*Não há norma de despesa que recepcione um situação criada artificialmente. As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica. Não há como estender os atributos de normalidade, ou usualidade, para despesas derivadas de operações atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.*

#### *CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO*

*A cognição para verificar se a amortização do ágio passa por verificar, primeiro, se os fatos se amoldam à hipótese de incidência dos arts. 385 e 386 do RIR/99, segundo, se requisitos de ordem formal estabelecidos encontram-se atendidos, como arquivamento da demonstração de rentabilidade futura do investimento e efetivo pagamento na aquisição, e, terceiro, se as condições do negócio atenderam os padrões normais de mercado, com atuação de agentes independentes e reorganizações societárias com substância econômica.*

#### *AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INVESTIDOR E INVESTIDA. MESMA UNIVERSALIDADE.*

*Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem às pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a controladora e a controlada ou coligada, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio). Enfim, toma-se o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, para se aperfeiçoar o lançamento fiscal com base no regime de tributação aplicável.*

Mencione-se também os acórdãos nº 9101-002.428 (de 18 de agosto de 2016) e nº 9101-002.470 (de 21 de novembro de 2016), em que o Conselheiro Rafael Vidal de Araújo figurou como Relator, valendo transcrever o trecho a seguir da ementa do último julgado:

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

*Ano-calendário: 2007, 2008, 2009*

*ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTREM. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.*

*A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da "confusão patrimonial" a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na "mais valia" do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.*

*Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a investidora real transferiu recursos a uma "empresa-veículo" com a específica finalidade de sua aplicação na aquisição de participação societária em outra empresa e se a "confusão patrimonial" advinda do processo de incorporação não envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio, ainda que a operação que o originou tenha sido celebrada entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.*

Cite-se, por fim, o acórdão nº 9101-002.213 (de 3 de fevereiro de 2016), da lavra do Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, cuja ementa é transcrita a seguir:

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

*Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010*

*ÁGIO. INVESTIDA. REAIS INVESTIDORAS. INEXISTÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL. INDEDUTIBILIDADE. IRPJ. CSLL.*

*Nos termos da legislação fiscal, é indedutível o ágio deduzido pela investida, em inexistindo a necessária confusão patrimonial com as suas reais investidoras.*

No antes referido acórdão nº 9101-002.470, o Conselheiro Rafael Vidal de Araújo foi preciso ao situar a figura do investidor de fato, que suporta o ágio, e a confusão patrimonial, efetiva e não aparente, nos componentes pessoal e material das regras de amortização do ágio que o RIR/1999 traz, nos já transcritos arts. 385 e 386, da Lei nº 9.532, de 1997, e no Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Caso o ágio não tenha sido de fato arcado por nenhuma das pessoas participantes da "confusão patrimonial", não restarão satisfeitos nem o aspecto pessoal da norma nem o material, não havendo "sentido em clamar-se pela dedutibilidade das despesas decorrentes de amortização de ágio instituída pelo art. 386 do RIR/1999". Confira-se:

*Conclui-se, portanto, que o art. 386 do RIR/1999, sob o aspecto pessoal, se dirige à investidora que vier a incorporar sua*

*investida (ou por ela ser incorporada), após ter efetivamente acreditado na mais valia do investimento, feito os estudos de rentabilidade futura e desembolsado os recursos para a aquisição da participação societária (tanto o valor do principal quanto o do ágio). Ou seja, quando ocorre a incorporação é que se dá a subsunção do fato à norma e surge a prerrogativa de amortização do sobrepreço, pago em momento anterior pela investidora em razão da confiança na rentabilidade futura da investida.*

*Destaque-se que a regra se aplica tanto à incorporação da investida pela investidora quanto, no sentido inverso, à hipótese em que a investidora é que é incorporada por sua investida. Em ambos os casos, a lei exige que a investidora envolvida na incorporação seja a "original" ou stricto sensu (no sentido de que a originalidade está indissociavelmente ligada à pessoa jurídica que paga o ágio e, por isso mesmo, tem confiança na rentabilidade futura, pois é quem assume o risco).*

(...)

*De forma correlata ao que se analisou quanto ao aspecto pessoal, a **confusão de patrimônios**, principal item do aspecto material para fins de enquadramento no art. 386 do RIR/1999, consuma-se **quando, na sociedade incorporadora, o lucro futuro e o investimento original com expectativa desse lucro (aquele que foi sobreavaliado) passam a se comunicar diretamente** (os riscos se fundem: o risco do investimento assim entendidos os recursos aportados e o risco do empreendimento).*

*Compartilhando o mesmo patrimônio a investidora e a investida, consolida-se cenário no qual a pessoa jurídica detentora da "mais valia" (ágio) do investimento baseado na expectativa de rentabilidade futura passa a ser responsável também por honrar tal rentabilidade.*

*Assim, a legislação permite que o contribuinte considere perdido o capital que foi investido com o ágio e deduza a despesa relativa à "mais valia".*

*Configuração semelhante ocorre na incorporação reversa, na medida em que a pessoa jurídica responsável por gerar a rentabilidade esperada para o futuro passa a ser a detentora do ágio baseado na expectativa de tal rentabilidade.*

*Sendo assim, pressupõe-se que a "mais valia" porventura contabilizada tenha sido efetivamente suportada por alguma das pessoas que participam da "confusão patrimonial".*

*Para fins de acesso à dedutibilidade estabelecida pelo art. 386 do RIR/1999, a pessoa jurídica que efetivamente suportou o ágio pago na aquisição de um investimento deve incorporar tal investimento (incorporação da investida pela investidora) ou ser incorporada pela empresa onde investiu (incorporação "às avessas").*

*Em síntese, a subsunção aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos artigos 385 e 386 do RIR/1999, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material das hipóteses ali previstas. Na atual redação destes dispositivos,*

*exclusivamente no caso em que houver o efetivo desembolso de valores (ou sacrifício de outros ativos) a título de investimento da investidora (futura incorporadora ou, no caso da incorporação reversa, incorporada) na investida (futura incorporada ou, no caso da incorporação reversa, incorporadora), é que haverá o atendimento aos aspectos pessoal e material. Se o ágio não foi de fato arcado por nenhuma das pessoas participantes da "confusão patrimonial", não há sentido em clamar-se pela dedutibilidade das despesas decorrentes de amortização de ágio instituída pelo art. 386 do RIR/1999.*

O Conselheiro André Mendes Moura, por sua vez, no acórdão nº 9101-002.304, mostra que, independentemente da "*genialidade da construção empreendida, da reorganização societária arquitetada e consumada*", o investidor originário é, de fato, aquele de quem partem a decisão e os recursos para a aquisição do investimento com sobrepreço. Veja-se:

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

*Quem tomou a decisão de adquirir um investimento com sobrepreço? Respondo: a **investidora originária**.*

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

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

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

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

*para adquirir o investimento com sobrepreço) e as receitas auferidas pela pessoa jurídica B (investida).*

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

Feitas as digressões anteriores, verifica-se, no presente caso, que o ágio pago pela investidora GUARANIANA na aquisição de participação societária na (investida) COELBA foi transferido para a NORDESTE PARTICIPAÇÕES, não mais se verificando o aspecto pessoal da regra de dedutibilidade da amortização de ágio. De outra banda, uma vez transferido o ágio a terceira empresa (NORDESTE PARTICIPAÇÕES), não mais pode haver a indispensável confusão patrimonial entre a investidora original (GUARANIANA) e a investida (COELBA).

Não há qualquer dúvida no sentido de se estar diante de caso de ágio transferido, o qual, como se viu, não dá direito à dedução da amortização.

Com efeito, a GUARANIANA adquiriu o controle acionário da COELBA no leilão de privatização da última (em Junho/1997), pagando ágio de R\$ 1.095.017.722,11 e em leilão especial na Bovespa (em Outubro/1999), pagando ágio de R\$ 40.692.244,64. Meses depois (em Março/2000), o ágio foi transferido para a NORDESTE PARTICIPAÇÕES no momento em que a GUARANIANA subscreveu aumento capital nessa empresa (NORDESTE PARTICIPAÇÕES), utilizando o investimento que detinha na COELBA. Pouco depois a investida COELBA incorporou a investidora NORDESTE PARTICIPAÇÕES (incorporação "reversa" ou "as avessas") e passou a amortizar o ágio e a deduzir a despesa correspondente nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Vale transcrever os trechos a seguir do Termo de Verificação Fiscal Nº 0001 (e-fls. 63, dentro do documento denominado "Auto de Infração" do e-processo):

Porém, conforme mostra a ata de reunião citada na página 8, a Guaraniãna S/A tinha interesse em aproveitar o benefício previsto na Lei 9.532/97. Para isso, teria que promover uma reorganização societária de forma a tentar se adequar à exigência do inciso III do artigo 7º da Lei.

A estratégia que a empresa Guaraniãna S/A adotou foi transferir as ações emitidas pela COELBA, nos leilões citados, que detinha, para a empresa Nordeste Participações S/A, que era controlada pela 521 Participações S/A, que por sua vez, mantinha participação societária na COELBA. Abaixo reproduzo diagrama em bloco que racionaliza a questão.

(...)

Após a transferência das ações emitidas pela COELBA, que detinha, para a Nordeste Participações S/A, a Guaraniãna S/A, mantém-se controladora direta desta (99,99%) e indireta daquela através da participação obtida. Abaixo reproduzo diagrama ilustrativo que representa as operações citadas.

(...)

O passo seguinte para consecução do objetivo traçado (transferência do ágio gerado em si mesma) foi a incorporação reversa da Nordeste Participações S/A pela COELBA. Observa-se que o ágio remanescente após incorporação vem sendo deduzido do lucro real.

Ressalta-se que a participação societária que a Guaraniãna S/A mantinha antes da transferência de ações (87,84% - 16.529.952.532 ações nominativas) para Nordeste Participações S/A é exatamente a mesma após a sequência de operações formais realizadas, ou seja, não houve qualquer liquidação/extinção de investimento adquirido com ágio por meio dos institutos da fusão, cisão ou incorporação, como pressupõe e exige a lei para permitir a dedutibilidade da amortização do ágio.

De todo acima exposto é possível constatar que a operação realizada, como um todo, não se enquadra nos permissivos legais, conforme descrição abaixo.

(...)

A empresa Guaraniãna S/A resolve investir na Nordeste Participações S/A, empresa ligada, mediante aporte de capital subscrito por ações, que já detinha, da própria COELBA. Ora, os dispositivos legais supracitados, autorizam a amortização do ágio se, e somente se, a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, detiver participação societária adquirida com ágio ou deságio. Nesta primeira operação o que se vislumbra é que a Guaraniãna S/A adquiriu participação com ágio, porém, o transferiu para a Nordeste Participações S/A através de aporte de capital. Assim, constata-se claramente que esta não adquiriu qualquer participação com ágio, desvirtuando os dispositivos legais vigentes.

Observe-se que a Fiscalização atribui a condição de "empresa veículo" à PARTICIPAÇÕES por ter concluído que ela teve a função única de transferir o ágio para que pudesse ser amortizado e deduzido.

A Recorrente alega não haver artificialismo, abuso de direito, simulação ou fraude a lei nas operações levadas a cabo, e que elas foram realizadas da forma com o intuito de possibilitar que a Recorrente se valesse do benefício de dedução do ágio pago no processo de privatização, não sendo razoável a incorporação de empresas como a GUARANIãNA, que detém investimentos em diversas companhias de geração e de transmissão de energia elétrica por uma concessionária de energia elétrica.

Ocorre que ainda que o ágio tenha sido efetivamente pago originariamente (pela GUARANIãNA) e mesmo que sejam relevantes as razões societárias ou mesmo regulatórias a justificarem a utilização NORDESTE PARTICIPAÇÕES nas operações societárias levadas a cabo, não se pode ignorar o fato de que o investimento original foi extinto quando foi transferido da GUARANIãNA para a NORDESTE PARTICIPAÇÕES. Não pode, dessa maneira, ser "carregado" por terceira empresa, que, assim procedendo, justifica a qualificação doutrinária de "empresa veículo".

É dizer, ainda que o ágio tenha sido originariamente pago e mesmo que possa ser justificável a interposição de terceira empresa no processo por razões extratributárias, os efeitos tributários de dedutibilidade da amortização do ágio não se verificam.

A Recorrente, de outra banda, questiona a alegação da Fiscalização de que o laudo de rentabilidade futura foi apresentado extemporaneamente pela GUARANIãNA. Ocorre que esta discussão foi superada em sede de julgamento da Impugnação, em que a impossibilidade de aproveitamento do ágio por decorrer de fundo de comércio foi afastada pela DRJ julgadora, como se vê no trecho a seguir:

*45. Dessa forma, com base na convicção de que o ágio pago pela Guaraniãna S/A na aquisição das ações da COELBA S/A teve por fundamento a expectativa de rentabilidade futura do investimento, passo ao exame dos demais*

*elementos que compõem a operação que deu causa à despesa de ágio registrada na Impugnante e ora objeto de glosa.*

A Recorrente questiona também a alegação trazida no TVF de que se trataria de "ágio de si mesmo" e de que as operações se deram dentro do grupo econômico, sublinhando que haveria aí uma quebra de isonomia com o tratamento fiscal do deságio. Entretanto, como antes referido, ainda que o ágio tenha sido originariamente pago a partes não relacionadas no leilão de privatização da COELBA, sua amortização não pode ser deduzida como despesa a partir do momento em que o investimento foi extinto com a transfência a terceira empresa.

É de se dar, portanto, provimento ao recurso da Fazenda para restabelecer a glosa das despesas com amortização de ágio perpetrada pela Fiscalização

Como a Turma recorrida, como se viu, não se pronunciou acerca da qualificação da multa de ofício imposta pela Fiscalização por ter identificado conduta fraudulenta nas operações que redundaram no aproveitamento fiscal do ágio, deverá fazê-lo na sequência.

### **Recurso Especial da Contribuinte**

Nessa matéria a Recorrente alega, em apertada síntese, (1) que a multa isolada por falta por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e da CSLL somente pode ser exigida antes do término do ano-calendário correspondente e (2) que a imposição dessa multa não pode ser cumulada com a multa de ofício, trazendo à baila o princípio da consunção e contestando a conclusão do acórdão recorrido de que a Súmula CARF nº 105 apenas seria aplicável a fatos ocorridos até 2007.

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

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

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

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de

dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

*Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o*

*momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.*

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

[...]

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

*Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a*

*primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição. Observe-se:*

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

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

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

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

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

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

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

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

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

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

Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos nºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, nº 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, nº 9101-

001.336, de 26 de abril de 2012, nº 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, nº 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e nº 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):

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

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

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

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

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

*[...].*

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

*Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir, no parágrafo § 1º, excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.*

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

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

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

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

Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

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

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

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

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

*[...];*

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

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

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

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

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

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

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

*Explico.*

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

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009<sup>2</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>3</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; 9202-01.833, de 25/ 10/ 2011.

[...]

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

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

<sup>3</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 nº 9.430/96.

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

[...]

PORTARIA N.º- 18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013<sup>4</sup>

[...]

### ANEXO I

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

## 9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

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

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

[...]

PORTARIA N.º 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2014<sup>5</sup>

[...]

### ANEXO I

[...]

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

[...]

## 13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

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

<sup>4</sup> Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

<sup>5</sup> Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

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

[...]

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

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

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

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

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

*Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares<sup>6</sup> à parcela do litígio já pacificada.*

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

[...]

Anexo II

[...]

*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

---

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]

Exercício: 2000, 2001

Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFICIO 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 OFICIO 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 OFICIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

**Acórdão nº 1402-001.217:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

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

[...]

**Acórdão nº 1102-000.748:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa:

[...]

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

[...]

**Acórdão nº 1803-001.263:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

[...]

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

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

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

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

*Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do acórdão 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 694278-RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

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

3. Recurso especial improvido.”

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

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

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

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

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

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSSL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº

9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

*Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de "pagamento de tributo", dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos<sup>7</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 nº 1.576.289/RS:*

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

1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II

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

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

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

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

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

[...]

do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015).

2. Agravo Regimental não provido.

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

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

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

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

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

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

*Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta<sup>8</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 ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.

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

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

*No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito-fim.*

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

[...]

<sup>8</sup> [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=2644](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644)

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

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

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

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

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

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

*[...];*

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

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

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

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

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

*negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade mesmo se apurado lucro tributável e, por consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.*

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

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

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

[...]

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, 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>9</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 nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF nº 105 e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.*

*Somente a essência extraída dos paradigmas, integrada ao enunciado - no caso, mediante expressa referência ao fundamento legal aplicável antes da edição da*

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

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

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

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

---

*Medida Provisória nº 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996) - , representa o entendimento acolhido pela 1ª Turma da CSRF a ser observado, obrigatoriamente, pelos integrantes da 1ª Seção de Julgamento. Nada além disso.*

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

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

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

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

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

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

[...]

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

Porém, os Acórdãos nº 9101-001.203 e 9101-001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim

como os Acórdãos nº 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.

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

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

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

[...]

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

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

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

Abaixo, segue a discriminação dos valores:

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

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

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

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

[...]

*A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas não aplicá-la a casos distintos. Assim, a*

*referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões cujo significado não pode ser identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.*

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

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

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

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

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

Cumpre, portanto, negar provimento ao recurso da Contribuinte, mantendo-se o decidido no acórdão recorrido.

### **Conclusão**

Em face do exposto, conheço do recurso da Fazenda e, no mérito, DOU-LHE PROVIMENTO. Conheço do recurso da Contribuinte e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

Devem os autos retornar à Turma recorrida para que se pronuncie acerca da qualificação da multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo

Processo nº 10580.729192/2011-71  
Acórdão n.º **9101-003.467**

**CSRF-T1**  
Fl. 9.216

---