



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720021/2016-03
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-004.500 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 6 de novembro de 2019
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
ATACADÃO S/A

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

Ano-calendário: 2012, 2013

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.

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

Por ser desnecessário para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, e não contribuir para a manutenção de sua fonte produtora, o empréstimo contraído pelos novos controladores para financiar a própria aquisição da pessoa jurídica não produz despesas financeiras dedutíveis na determinação do seu resultado tributável.

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 falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF n.º 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas quanto à glosa de encargos decorrentes de empréstimo contraído para a aquisição da própria empresa fiscalizada, vencida a conselheira Lívia De Carli Germano, que não conheceu do recurso e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Lívia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro André Mendes de Moura. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento nos seguintes termos: (i) quanto ao ágio, por maioria de votos, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Lívia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), que lhe deram provimento; (ii) quanto à multa isolada, por voto de qualidade, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Lívia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), que lhe deram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Demetrius Nichele Macei.

(documento assinado digitalmente)

ADRIANA GOMES RÊGO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

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

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN", e-fls. 17570/17602) e por ATACADÃO S/A ("Contribuinte", e-fls. 17968/18056) em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1201-002.085 (e-fls. 17446/17568), na sessão de 14 de março de 2018, no qual o Colegiado *a quo* negou provimento ao recurso de

ofício e deu provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a exigência referente à glosa de despesas financeiras.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013

DECADÊNCIA. FORMAÇÃO DE ÁGIO EM PERÍODOS ANTERIORES AO FATO GERADOR. INOCORRÊNCIA.

Pode a fiscalização verificar documentos e analisar fatos ocorridos há mais de cinco anos para deles extrair a repercussão tributária de exercícios futuros. A vedação contida no Código Tributário Nacional impossibilita apenas o lançamento de crédito tributário relativo a período já fulminado pela decadência.

REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. GLOSA DO ÁGIO PAGO NA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE NÃO DEMONSTRADO. INAPLICABILIDADE.

A infração decorrente da amortização do ágio pago em vista de investimento adquirido por valor superior ao patrimonial decorreu de uma reorganização societária que não pode ser como tida como engendradora com evidente intuito de fraude, pois, como sabido, trata-se de questão polêmica, com decisões oscilantes nas instâncias julgadoras administrativas, o que desautoriza a manutenção da exasperação da penalidade aplicada pela Fazenda Nacional.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

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 (Súmula CARF nº 4). Além disso, o art. 161 do Código Tributário Nacional CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o *caput* do artigo, o que torna legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

ÁGIO FUNDAMENTADO EM EXPECTATIVA DE RESULTADOS FUTUROS DEDUTIBILIDADE DA AMORTIZAÇÃO.

A pessoa jurídica que absorver patrimônio de sua controladora, a qual tinha desdobrado o valor da participação em seu capital em valor patrimonial e em ágio, somente poderá deduzir a despesa com a amortização desse ágio se, além de cumprir as demais exigências legais, comprovar: que o ágio fora pago em virtude da expectativa de resultados futuros como exclusivo fundamento econômico do ágio; a existência de substância econômica e propósito comercial nas operações de reorganização societária; que houve a reunião numa só pessoa jurídica do patrimônio que tiver sofrido o encargo do ágio e o patrimônio que presumivelmente gerará os lucros que justificaram o seu pagamento, mediante efetiva incorporação, cisão ou fusão.

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

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

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PAGAMENTO DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO NO CAPITAL SOCIAL.

Os juros sobre capital próprio que são dedutíveis na apuração do resultado tributável são somente os que são pagos ou creditados individualizadamente a cada titular, sócio ou acionista a título de remuneração do capital. Não se enquadram como tal e são indedutíveis os juros pagos ou creditados que excederem ao que beneficiário teria direito, de acordo com sua participação no capital social da empresa.

APURAÇÃO ANUAL DO IRPJ/CSLL. ESTIMATIVAS MENSAS NÃO RECOLHIDAS. LANÇAMENTO MULTAS ISOLADAS.

No caso de lançamento efetivado após o encerramento do exercício, abrangerá a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa não recolhida (exigida isoladamente, no percentual de 50% do valor do pagamento mensal, art. 44, inc. II, b, da Lei nº 9.430, de 1996), como também o imposto devido com base no lucro real determinado em 31 de dezembro, a ser acrescido da multa de ofício e dos juros de mora que necessariamente acompanham o lançamento fiscal. Isso porque as duas penalidades pecuniárias (multa isolada e a multa de 75% sobre o valor do principal) possuem materialidades distintas, nada impedindo os respectivos lançamentos de maneira simultânea.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2012, 2013

LANÇAMENTO DA CSLL NA CONDIÇÃO DE LANÇAMENTO DECORRENTE OU REFLEXO DO IRPJ.

Tendo em vista a identidade verificada nos períodos fiscalizados e nas infrações apontadas pela autoridade lançadora, sabendo-se, ainda, serem as mesmas as objeções suscitadas pela pessoa jurídica impugnante, aplicam-se à CSLL as mesmas razões de decidir que foram estabelecidas no presente julgado, referentemente ao IRPJ.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro apurados nos anos-calendário 2012 e 2013 a partir da constatação de amortização indevida de ágio gerado na aquisição da atuada por Carrefour Nederland B.V. (Carrefour BV) com interposição de Korcula Participações Ltda (Korcula), incorporada pela atuada, além da glosa de despesas financeiras decorrentes de empréstimo tomado por Korcula destinado à quitação do empréstimo feito junto a Carrefour BV para aquisição da atuada, e da glosa de juros sobre capital próprio pagos em desacordo com a participação societária de cada um dos sócios, dada a interposição de empresa veículo. As glosas de amortização de ágio foram acrescidas de multa qualificada, e todas as exigências repercutiram no recálculo das estimativas, com a consequente exigência de multas isoladas (e-fls. 16132/16213). A autoridade julgadora de 1ª instância afastou a qualificação da penalidade, sendo que esta exoneração sujeitou-se a reexame necessário (e-fls. 17041/17166). O Colegiado *a quo*, por sua vez, *por voto de qualidade*, deu *parcial provimento ao recurso voluntário para cancelar a exigência referente à glosa de despesas financeiras e, por consequência, a exigência relativa às multas isoladas, proporcionalmente à exclusão da glosa dessas despesas*, vencidos os conselheiros: *Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa e Luis Fabiano Alves Penteado que davam integral provimento ao recurso voluntário*, bem como, *por maioria de votos*, negou *provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do relator. Vencida a conselheira Ester Marques Lins de Sousa que dava provimento ao recurso de ofício para manter a multa qualificada.*

Os autos do processo foram recebidos na PGFN em 17/04/2018 (e-fl. 17569), que remeteu os autos ao CARF em 29/05/2018 veiculando o recurso especial de e-fls. 17570/17602, no qual a Fazenda aponta divergências em face do Acórdão nº 101-00.120, que manteve glosa de despesas financeiras em circunstâncias semelhantes, bem como em relação ao Acórdão nº 1301-001.220, que manteve a qualificação da penalidade aplicada em caso análogo.

O recurso especial da PGFN foi admitido pelo despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 18161/18166, do qual se extrai:

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado, **por matéria recorrida** (destaques do original transcrito):

(1) “glosa de encargos decorrentes de empréstimo contraído para a aquisição da própria empresa fiscalizada”

Decisão recorrida:

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

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

[...].Adoto como relatório aquele do Acórdão n.º 08-38.345 da 3ª Turma da DRJ/FOR, de 30 de março de 2017 (fls. 17.041 a 17.166), complementando-o a seguir:

[...].

AUTO DE INFRAÇÃO – IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

· **DESPESAS FINANCEIRAS NÃO DEDUTÍVEIS** – decorrentes de empréstimo utilizado em sua própria aquisição, bem como dos pagamentos de juros sobre o capital próprio em desacordo com a participação societária; fatos geradores 31/12/2012 e 31/12/2013; enquadramento legal: artigo 3º, da Lei n.º 9.249, de 1995; artigos 247 e 248, artigo 249, inciso I, e artigos 251, 277, 278, 299, 300, 347 e 374, todos do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda RIR 1999; [...].

[...].

Glosa de despesas financeiras decorrentes de empréstimo e despesas com o pagamento de juros sobre o capital próprio.

Quanto a esses tópicos, também são adotadas como razões de decidir os fundamentos do voto condutor do acórdão 1402-002.119 (Processo 16561.720053/2013-58):

[...].

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

[...].

E, sendo a despesa dedutível pela *holding*, se esta vem a ser incorporada pela investida, como, aliás, permite explicitamente o art. 8º, alínea “b”, da Lei n.º 9.532/97, para fins de amortização de ágio, a despesa antes dedutível, assim permanecerá sendo na sucessora, por força do disposto no *caput* do art. 227 da Lei n.º 6.404/76:

[...].

Em face do exposto, exonera-se a exigência referente à glosa de despesas financeiras e mantém-se a relativa ao pagamento de Juros sobre o Capital Próprio.

Acórdão paradigma n.º 101-00.120, de 2009:

GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS DESNECESSIDADE —Comprovado, pelo conjunto dos atos praticados pelas partes envolvidas a ocorrência de simulação, impõe-se a glosa das despesas daí decorrentes.

[...].

Conforme se depreende do relatório, trata o presente recurso do inconformismo da contribuinte em relação à decisão da 2ª Turma da DRJ/CPS que, por unanimidade de votos, manteve os lançamentos efetuados a título de IRPJ e CSLL, decorrente das glosas de despesas financeiras e de amortização de ágio oriundos da incorporação, pela ora Recorrente, de sua controladora — Rádio e TV Astúrias Ltda. -, com o consequente cancelamento das ações representativas de seu próprio capital social, por ela deduzidos da base de cálculo dos tributos nos anos-calendário de 2003 a 2006.

[...].

Da mesma forma, entenderam os julgadores a quo que não se admite como regular a sucessão de obrigações decorrente de uma operação de incorporação, quando provado que a incorporada não se constitui numa sociedade empresária, na medida em que não exerce qualquer atividade operacional, a qual foi utilizada nas operações de alienação de investimentos, para fins exclusivos de permitir a fruição do benefício fiscal da dedutibilidade da amortização do ágio pago e, sendo assim, em observância ao princípio da entidade, procedente também a glosa das despesas relacionadas a contrato de empréstimo bancário efetuado pela incorporada para aquisição das ações da incorporadora, quando comprovado que os verdadeiros adquirentes do investimento foram de fato os sócios da incorporadora.

[...].

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

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

Com relação a essa primeira matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu por exonerar a exigência referente à glosa de despesas financeiras [...] decorrentes de empréstimo utilizado em sua própria aquisição, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 101-00.120, de 2009) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que não merece qualquer reforma a r. decisão recorrida que entendeu ser procedente [...] a glosa das despesas relacionadas a contrato de empréstimo bancário efetuado pela incorporada para aquisição das ações da incorporadora, quando comprovado que os verdadeiros adquirentes do investimento foram de fato os sócios da incorporadora.

(2) “divergência quanto à aplicação da multa qualificada”

Decisão recorrida:

REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. GLOSA DO ÁGIO PAGO NA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE NÃO DEMONSTRADO. INAPLICABILIDADE.

A infração decorrente da amortização do ágio pago em vista de investimento adquirido por valor superior ao patrimonial decorreu de uma reorganização societária que não pode ser como tida como engendrada com evidente intuito de

fraude, pois, como sabido, trata-se de questão polêmica, com decisões oscilantes nas instâncias julgadoras administrativas, o que desautoriza a manutenção da exasperação da penalidade aplicada pela Fazenda Nacional.

[...].

ÁGIO FUNDAMENTADO EM EXPECTATIVA DE RESULTADOS FUTUROS DEDUTIBILIDADE DA AMORTIZAÇÃO.

A pessoa jurídica que absorver patrimônio de sua controladora, a qual tinha desdobrado o valor da participação em seu capital em valor patrimonial e em ágio, somente poderá deduzir a despesa com a amortização desse ágio se, além de cumprir as demais exigências legais, comprovar: que o ágio fora pago em virtude da expectativa de resultados futuros como exclusivo fundamento econômico do ágio; a existência de substância econômica e propósito negocial nas operações de reorganização societária; que houve a reunião numa só pessoa jurídica do patrimônio que tiver sofrido o encargo do ágio e o patrimônio que presumivelmente gerará os lucros que justificaram o seu pagamento, mediante efetiva incorporação, cisão ou fusão.

[...].

Muito embora o caso julgado nessa turma não seja exatamente igual ao dos autos, os argumentos acerca da empresa veículo, sua efemeridade, ausência de substância econômica e falta de propósito negocial, são aplicáveis ao caso sob análise.

Mantém-se, pois, a parte do lançamento relativo à amortização/exclusão do ágio.

[...].

Pela decisão de primeira instância, a multa de ofício exigida inicialmente no percentual de 150% foi exonerada em parte, determinando-se a aplicação do percentual de 75%. Não há reparos a se fazer quanto a essa decisão, confirmando-se os termos do voto condutor, conforme excerto abaixo:

[...].

Acórdão paradigma nº 1301-001.220, de 2013:

MULTA. QUALIFICAÇÃO. PROCEDÊNCIA.

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, descabe afastar a qualificação da penalidade promovida pela autoridade atuante.

REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. SUBSTÂNCIA ECONÔMICA E PROPÓSITO NEGOCIAL. AUSÊNCIA.

Se os elementos colacionados aos autos indicam que a despesa de ágio apropriada no resultado fiscal derivou de operações que, desprovidas de substância econômica e propósito negocial, objetivaram, tão-somente, a redução das bases de incidência das exações devidas, há de se restabelecê-las, promovendo-se a glosa dos referidos dispêndios.

No que se refere a essa segunda matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, apesar da **ausência de substância econômica e falta de propósito negocial**, [...], a multa de ofício exigida inicialmente no percentual de 150% deveria ser exonerada em parte, determinando-se a aplicação do percentual de 75%, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1301-001.220, de 2013) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que, 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, descabe afastar a qualificação da penalidade promovida pela autoridade autuante.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização das divergências de interpretação suscitadas.**

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO seja **ADMITIDO** o Recurso Especial interposto. *(destaques do original)*

Argumenta a PGFN que *o empréstimo tomado pela KORLUCA com o banco BNP PARIBAS não foi necessário a essa empresa, haja vista que não teve qualquer relação com a aquisição das quotas do ATACADÃO pelo Grupo Carrefour.* Defende que referido empréstimo, contraído em 18/01/2008, *não foi necessário à aquisição das quotas do ATACADÃO pelo Grupo Carrefour concretizada no dia 30/04/2007, dado que o negócio foi realizado oito meses antes e o CARREFOUR BV disponibilizou por si só todos os R\$ 2 bilhões necessários no dia 30/04/2007, sem a necessidade de qualquer financiamento.* Acrescenta que a indedutibilidade das despesas se justifica em razão da existência fraudulenta de KORCULA.

A recorrente entende que *o referido financiamento foi assumido pelo Grupo Carrefour como uma mera liberalidade. Uma forma de devolver a sua controladora estrangeira (CARREFOUR BV) parte do valor pago pelo ATACADÃO, transferindo, por outro lado, esse custo para o próprio investimento adquirido.* Assevera que *por meio desse empréstimo com o banco BNP PARIBAS, o Grupo Carrefour resolveu capitalizar a sua controladora estrangeira com base em uma despesa assumida por sua mais nova empresa, e observa que se a investida fosse sociedade anônima, esta operação seria vedada por lei.*

Conclui ser correta a glosa de despesas financeiras porque, *tendo a empresa ATACADÃO assumido uma despesa financeira decorrente da aquisição de sua própria participação societária e em nome dos seus novos sócios, não há como reconhecer a necessidade dessa despesa, seja com relação a KORCULA, seja com relação ao próprio ATACADÃO.* Pede, ainda, que restabelecida a glosa de despesas, sejam também restabelecidas as correspondentes multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas.

Quanto à qualificação da multa de ofício, afirma correta *a atitude da Fiscalização, a qual pautou a sua conclusão na simulação orquestrada pelo contribuinte em conluio com outras empresas. Com efeito, não fosse a participação artificial da KORCULA na aquisição das quotas do ATACADÃO, o ágio pago não seria deduzido da forma como foi.* Observa que a sequência de operações realizadas permitiu *deduzir fiscalmente o ágio que seria pago pelo CARREFOUR BV, sem, contudo, ter que realizar a “confusão patrimonial” entre investidora e investida exigida pela lei.*

Defende não ser *lícita a interposição de uma “empresa de gaveta” na aquisição de um investimento e, ainda assim, usufruir um benefício fiscal que fora editado visando reais aquisições societárias, inclusive porque esta “empresa de gaveta” estava programada para ser extinta.* Em seu entendimento *a intenção do contribuinte e das outras empresas era simular a materialização dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997. A simulação ocorreu em razão da participação artificial da KORCULA na aquisição. Como fora visto, não obstante essa empresa constar do contrato, ela jamais adquiriu as quotas. Quem o fez fora a empresa CARREFOUR BV.*

Evidenciada a simulação, por divergência entre a vontade declarada e a vontade real aferida, resta claro o evidente intuito doloso da Contribuinte. Acrescenta *que, partindo do*

resultado ilícito obtido pelo contribuinte (dedução do ágio sem que tenha havido a “confusão patrimonial” exigida pela Lei n.º 9.532/1997), a participação da KORCULA na aquisição não pode ser oposta contra o Fisco. Tal participação acabou proporcionando o gozo indevido de um benefício fiscal.

Observa que a publicidade e a regularidade dos atos praticados pelo contribuinte não afastam o seu evidente intuito doloso porque tais aspectos de validade dos atos artificiais praticados são necessariamente parte integrante da simulação praticada, e assim demonstram o evidente intuito do contribuinte em fazer com que o Fisco incorresse em erro no momento da apuração do fato gerador dos tributos.

Cita doutrina, destaca que era de conhecimento da Contribuinte a inexistência de propósito negocial, senão a economia de tributos, e afirma desatendidos os requisitos para validade de negócios realizados entre partes ligadas. Acrescenta que a *sonegação está caracterizada nos autos uma vez que o contribuinte fiscalizado, por meio da reorganização societária, retardou parcialmente o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. No caso, o contribuinte utilizou-se de uma série de instrumentos com o intuito de criar uma roupagem legal capaz de dar uma aparência legítima às operações de reorganização societária cujo único fundamento era o aproveitamento do ágio como despesa dedutível.*

Finaliza concluindo que a multa qualificada deve ser restabelecida porque o autuado:

- a) praticou atividade ilícita comprovada, detalhadamente descrita no termo de verificação fiscal, observada a partir da realização de diversos atos simulados, tudo visando a criação artificial de ágio, motivo pelo qual foi aplicada e devidamente justificada a multa de 150%;
- b) como resultado da conduta dolosa, houve a diminuição do efetivo valor da obrigação tributária, com o conseqüente pagamento a menor do tributo devido, em evidente prejuízo ao erário;
- c) a conduta foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, já que realizada de forma simulada e artificial, mediante a reorganização societária sem nenhum propósito negocial, objetivando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal;

Cientificada em 28/08/2018 (e-fls. 18181), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 04/09/2018 (e-fls. 18188), reiterando a petição apresentada antes da ciência (e-fls. 18095/18118) na qual discorda do seguimento dado ao recurso especial da PGFN porque *as decisões apresentadas como paradigma não guardam identidade fática com o presente caso*, além de o acórdão recorrido estar baseado em súmula do CARF, no que se refere à redução da multa de ofício.

No paradigma n.º 1301-001.220, admitido para caracterização da divergência “glosa de encargos decorrentes de empréstimo contraído para a aquisição da própria empresa fiscalizada”, *o empréstimo foi contraído pelo contribuinte em operação praticada com dolo e com a caracterização de simulação*, ensejando sua desconsideração, diversamente do acórdão recorrido, que nada apontou acerca de *fraude, dolo, simulação ou abuso de forma na glosa das despesas financeiras*.

Na primeira petição acrescenta que *a origem e destinação do empréstimo discutido no acórdão paradigma dos juros são distintos da origem e destinação do empréstimo*

discutido no acórdão recorrido, destacando que, no paradigma pelo fato de a despesa de juros ter sido paga por empresa que não tinha nenhuma relação com a dívida contraída, o CARF entendeu que (i) a operação de empréstimo não teve propósito negocial ou econômico; e que (ii) a dívida não seria necessária às atividades da EPTV. No presente caso, os recursos foram utilizados para o desenvolvimento das atividades da própria Korcula (aquisição de participação societária) - e não para aumento de capital de uma empresa (Serra do Japi), em transação desprovida de propósitos econômicos ou negociais.

Também observa que distinguiria os casos o destaque, pela DRJ, de que a dívida contraída pela Korcula junto ao Carrefour BV “já viabilizaria o recurso necessário para a aquisição”, sendo questionada apenas a dedutibilidade após a sucessão da dívida pela Recorrida. Reitera que no paradigma o empréstimo teve como finalidade o aumento de capital de uma sociedade não operacional do grupo econômico, por mera liberalidade. Argumenta que a dívida amortizada pela Recorrente tem uma origem legítima e operacional, que se justifica pela necessidade econômica do Grupo Carrefour de pagar o preço de aquisição pelas ações da Recorrida. O questionamento fiscal surge quando essa dívida é transferida à Recorrida por sucessão de bens e direitos – e não na própria origem do empréstimo e na finalidade da utilização dos recursos.

Aduz, ainda na primeira petição, que os casos comparados não se debruçaram sobre a mesma legislação tributária, porque o paradigma manteve a exigência com fundamento no art. 299 do RIR/99 e o recorrido cancelou a glosa mediante aplicação do art. 374, II do RIR/99.

De toda a sorte, afirma a improcedência do recurso especial da PGFN por não observar *uma das principais razões econômicas que justificaram a contratação dessa segunda dívida: o Grupo Carrefour não detinha os recursos necessários para sustentar o investimento a longo prazo, motivo pelo qual havia a necessidade de quitação do primeiro empréstimo feito pelo Carrefour BV e contratação de novo financiamento, que seria amortizado junto às receitas operacionais da Recorrida. Em seu entendimento, se a Fiscalização não questiona o primeiro empréstimo tomado junto ao Carrefour BV, é evidente que a segunda operação (BNP Paribas) também não deve ser desconsiderada, uma vez que esta teve por objetivo recompor o patrimônio do Carrefour BV e permitir a futura amortização junto às receitas da Recorrida. Os dois empréstimos têm a mesma natureza: permitir a aquisição de participação societária na Recorrente.*

Discorda do argumento da PGFN de que o empréstimo teve por objetivo “reduzir o valor do investimento”. Isso porque, após a aquisição do Atacadão pelo grupo Carrefour, a sociedade investida passou efetivamente a integrar o grupo econômico. Em outras palavras, isso significa que foi o próprio grupo Carrefour – controlador do Atacadão após a compra de participação societária – que arcou financeiramente com a dívida após a compra da Recorrida.

Quanto à qualificação da penalidade, limitada às glosas de amortização de ágio, o Acórdão recorrido utiliza como fundamento o entendimento jurisprudência sedimentado na Súmula 14 do CARF, hipótese na qual não cabe recurso especial. Para além disso, o paradigma indicado tratou de operação de ágio interno, sem qualquer propósito negocial ou econômico, por não envolver terceiros ou efetivo desembolso de valores, inclusive trazendo a observação de que “tivesse a citada reestruturação envolvido partes independentes e revelado efetiva substância econômica, de modo que o preço do negócio (custo de aquisição) fosse formado sem interferência”, o ágio seria dedutível. Ademais, no Acórdão Paradigma da Multa, o CARF entendeu que os fatos envolviam atos fraudulentos por parte do contribuinte, os quais foram

devidamente comprovados pela Fiscalização (a geração de ágio interno). Já no Acórdão Recorrido, o CARF entendeu que a Fiscalização não apresentou provas que justifiquem a qualificação da multa (compra de participação societária de terceiros).

Na primeira petição acrescentou que os acórdãos comparados exporiam entendimentos convergentes por adotarem *o mesmo critério jurídico*, no sentido de *que a caracterização de fraude só é possível quando a Fiscalização apresenta provas inequívocas de que os atos foram praticados com dolo, fraude ou simulação*, adotando conclusões diferentes porque *no caso do Acórdão Paradigma da Multa, o CARF entendeu que os fatos envolviam atos fraudulentos por parte do contribuinte, comprovados pela Fiscalização (a geração de ágio interno); enquanto no Acórdão Recorrido o CARF entendeu que não há provas que justifiquem a qualificação da multa (compra de participação societária de terceiros).*

Destaca, ainda, que recurso especial da Fazenda, em circunstâncias semelhantes, não foi admitido no processo administrativo nº 16561.720053/2013-58, sob os seguintes fundamentos:

“Entendo, pela comparação entre as decisões, no caso, **o voto proferido no acórdão recorrido e a ementa que constou do paradigma acima, que a divergência não se estabelece. Isto se dá porque o colegiado que proferiu o paradigma entendeu que, naquele caso, houve prática de negócio jurídico fictício o que justificou a imposição da penalidade qualificada. Mas tal fato é distinto daquele apreciado pelo acórdão recorrido, que considerou que a operação de pagamento de ágio foi verdadeira.** Apenas o ágio pago foi considerado indedutível.

(...)

Aqui, da mesma forma como se deu com o paradigma anterior, o colegiado ficou convencido de que a auditoria fiscal demonstrou que as operações que geraram o ágio foram artificiais, com atos praticados com abuso de direito e ausência de substância econômica, além do intuito doloso de se obter benefício fiscal por meios indevidos.

Mas, igualmente, **não se pode afirmar que houve divergência de interpretação de legislação tributária sobre mesmos fatos.** Em verdade os colegiados se debruçaram sobre a apreciação e a qualificação jurídica de fatos e de provas envolvendo as patologias tributárias.

Isto porque, no caso do recorrido, como se viu, o colegiado entendeu que os fatos que envolveram a geração do ágio, amparados pelos elementos constantes dos autos, não denunciavam simulação, mas efetivo pagamento de ágio. Em que pese a veracidade da operação que envolveu a geração do ágio, ele foi considerado indedutível pela turma julgadora, e apenas isto. Indedutível.

Por outro lado, **no caso dos paradigmas, os colegiados ficaram convencidos de que as operações que envolveram a geração e amortização dos ágios foram, ora simuladas, ora praticadas com abuso de direito, ausência de substância econômica com o objetivo doloso de obter economia fiscal.**

Entendo, assim, que a comparação entre as decisões não demonstrou divergência jurisprudencial.” (*destaques da Contribuinte*)

No mérito, defende que *não se pode confundir o questionamento com relação à utilização de empresa veículo com a existência de atos fraudulentos na operação em análise. Ainda que a fiscalização não concorde com a existência da empresa holding na operação, essa discussão não tem nenhuma relação com a qualificação da multa de ofício.* Ausente prova inequívoca sobre a existência de atos praticados com abuso de forma e fraude a lei por parte da Contribuinte, *é impossível se falar qualificação da multa de ofício.*

Assim, pede que o recurso especial não seja admitido ou, subsidiariamente, que lhe seja negado provimento.

A Contribuinte também interpôs recurso especial em 02/05/2018 (e-fls. 17658) no qual arguiu divergências parcialmente reconhecidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 18236/18256, do qual se extrai:

1) Das Matérias/temas apontadas como divergentes:

Segue abaixo os temas apontados como divergentes pela recorrente:

1) Legitimidade da amortização fiscal do ágio

Paradigmas indicados: Acórdãos n.º 1302-001.150 e n.º 1301-001.516

2) possibilidade de dedução dos valores pagos a título de juros sobre o capital próprio.

Paradigmas indicados: Acórdãos n.º 2202-01.759 e n.º 1401-000.40.

3) Inadequação da concomitância da multa isolada com a multa de ofício

Paradigmas indicados: Acórdãos n.º 1301-002.609 e n.º 1102-001.084.

4) Impossibilidade de aplicação de juros sobre multa de ofício.

Paradigmas indicados: o Acórdão n.º 1202-001.257 e o Acórdão n.º 1202-001.109.

ANÁLISE DAS DIVERGÊNCIAS

1) Legitimidade da amortização fiscal do ágio - empresa veículo

Paradigmas indicados e não reformados: Acórdãos n.º 1302-001.150 e n.º 1301-001.516.

Paradigma 1- Ac. n.º 1302-001.150:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

GLOSA DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. INDEVIDA. SIMULAÇÃO. NÃO CARACTERIZADA.

Deve ser afastada a imputação de simulação, quando não demonstrado o pacto simulatório.

O fato de o investidor no exterior ter preferido aportar capital em uma subsidiária brasileira, para que essa depois adquirisse as ações da recorrente com ágio não se constitui em conduta simulada, pois, diante de dois caminhos lícitos, não estaria obrigado a optar pelo mais oneroso tributariamente, ou seja, aquele em que ele adquirisse diretamente as ações com ágio e depois não pudesse realizar o evento (incorporação, fusão ou cisão) que lhe permitisse recuperar o custo sem alienar o investimento. (destacou-se)

Paradigma 2- Ac. n.º 1301-001.516:

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97. PLANEJAMENTO FISCAL INOPONÍVEL AO FISCO. INOCORRÊNCIA.

Analisando todas as etapas do negócio jurídico levado a efeito, até os resultados concretos que redundaram no aproveitamento do ágio não há como enquadrar esta operação como sendo um planejamento tributário abusivo, conforme entendeu a r. decisão recorrida, mesmo porque, para restar compreendida como abusiva, uma conduta deve refletir um conflito entre forma e substância, e a prova de tal conflito deve ser feita com base em elementos objetivos, sem uma justificativa razoável para tal operação, a qual não seja mera vantagem fiscal, o que, diga-se de passagem, em nenhum momento ficou comprovado nos autos.

A Recorrente manejou o seu recurso especial a fim de demonstrar a divergência no relevante, nos seguintes termos:

Em relação ao primeiro paradigma:

23. *No presente caso, o Acórdão recorrido manteve a glosa sobre a dedutibilidade das despesas geradas pela amortização fiscal do referido ágio, por equivocadamente entender que não teriam sido preenchidos todos os requisitos necessários para viabilizar a amortização.*

24. *Segundo o equivocado entendimento manifestado no Acórdão recorrido, a Korcula não teria sido a sociedade que realmente pagou pelo preço (e pelo ágio) envolvido na aquisição. Como consequência, foi equivocadamente alegado que a incorporação da Korcula pela Recorrente não implicaria em junção do patrimônio (investidor) e do ágio (investida) em uma mesma pessoa jurídica*

(...)

31. *No caso, prevaleceu entendimento de que a constituição de uma holding brasileira, por investidor estrangeiro, para efetuar a aquisição de participação societária com ágio, não representa conduta simulada ou artificial. Desse modo, foi aceita a amortização fiscal do ágio após a incorporação da sociedade holding brasileira na empresa adquirida, nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97. Confira-se o entendimento proferido no Caso Multiplan:*

(...) *Como se pode notar, a semelhança da operação objeto do Acórdão Paradigma nº 1302-001.150 com a operação em análise nos presentes autos é evidente: em ambos os casos há o aporte de capital feito por investidor estrangeiro em investida brasileira (qualificada pelas autoridades fiscais como “empresa-veículo”), visando à aquisição de participação societária com ágio em outra empresa. Após a aquisição, a sociedade adquirida incorpora a investidora e passa a amortizar o ágio fiscalmente, nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97.*

33. *No Caso Multiplan, o CARF considerou como legítima a amortização fiscal do ágio reconhecido pela sociedade adquirente domiciliada no Brasil após a incorporação desta pela sociedade adquirida. Caso o mesmo entendimento do Caso Multiplan fosse aplicado no presente caso, não há dúvidas de que a incorporação da Korcula pela Recorrente seria considerada como operação legítima e apta a permitir a amortização fiscal do ágio reconhecido pela Korcula.*

Esse é o entendimento defendido pela Recorrente desde sua Impugnação.

34. *Portanto, analisando o desfecho do Acórdão Paradigma nº 1302-001.150, resta clara a divergência de posicionamentos, pois enquanto o Acórdão recorrido descaracteriza a constituição da sociedade adquirente (Korcula) e considera que o ágio não seria passível de amortização fiscal após a incorporação da Korcula pela Recorrente, adotou-se no Caso Multiplan entendimento exatamente contrário (em linha com o posicionamento da Recorrente), reconhecendo (i) a legitimidade da sociedade holding constituída para a aquisição e; (ii) a legitimidade da amortização fiscal do ágio após a incorporação da sociedade holding pela sociedade adquirida, nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97.*

35. *A esse respeito, é importante notar que no Acórdão Paradigma a Fiscalização também entendeu que o investidor estrangeiro estaria obrigado a optar por adquirir diretamente as ações da empresa-alvo com ágio, adotando assim um caminho mais oneroso ante a impossibilidade de confusão patrimonial entre o investidor estrangeiro e a sociedade adquirida. E o entendimento manifestado pelo CARF no caso foi exatamente oposto ao trazido no Acórdão recorrido (...)*

Em relação ao segundo paradigma:

44. *No mesmo sentido, a Recorrente também destaca o Acórdão Paradigma n.º 1301-001.516 (doc. n.º 5), - Caso CPQ - o qual envolveu questionamento muito semelhante ao do presente processo administrativo.*

(...)

45. *No caso, prevaleceu o entendimento no sentido de que o uso de sociedade holding, por si só, não vicia a dedutibilidade das despesas de amortização fiscal de ágio, nos casos em que há o efetivo desembolso de valores, em uma operação conduzida entre partes independentes, e com fundamento na rentabilidade futura da coligada ou controlada.*

Confira-se trechos desse Acórdão Paradigma:

(...)

"Não parece legítimo, destarte, concluir que a simples intenção da Recorrente em proceder de forma a gerar economia de tributo possa desnaturar e invalidar os efeitos da transação, mesmo que tais efeitos tenham implicado na geração de um ágio interno, por absoluta falta de previsão legal para esta conclusão.

Vê-se assim, que a decisão recorrida estipula que as justificativas dadas pela Recorrente para o implemento da transação, não hospedariam a legitimidade para deduzir-se a despesas, eis que a Arthemina teria sido mera 'empresa veículo', surgida com o intuito preponderante, senão único, de criar-se o ágio. Mas, se como vimos acima, a lei tributária não traz vedação semelhante, de fato se precisa aferir se a Recorrente agiu com abuso de direito, de sorte que a questão, para além da formação de ágio, cujo laudo - repito - não foi contestado, passa pelo enfrentamento da questão da elisão fiscal.

(...)

Ora, se a própria decisão recorrida assenta que a intenção da Recorrente sempre foi realizar a operação da forma menos onerosa, nada há de simulado ou abusivo nisso, de sorte que não vejo no caso em exame a dissimulação de qualquer aspecto da legislação de regência, já que inexistiu abuso do direito, da forma jurídica ou da interpretação da mens legis, eis que os negócios jurídicos praticados pela Recorrente tiveram evidente motivação no plano societário."

46. *Como se pode notar, no Caso CPQ prevaleceu entendimento totalmente contrário ao do Acórdão recorrido, por reconhecer que de fato não há qualquer vedação legal à utilização de sociedade holding em estruturas de aquisição de participação societária com pagamento de ágio, desde que este tenha sido legitimamente gerado. No Caso CPQ, o CARF também afastou a alegação de que a operação teria sido simulada ou conduzida de forma artificial, uma vez que a estrutura objetivou justamente o investimento na sociedade-alvo.*

47. *Em relação ao Caso CPQ, é interessante notar também que um dos propósitos negociais envolvidos na constituição da sociedade holding é muito semelhante aos fatos do presente caso: houve a contratação de uma dívida pela sociedade holding para financiar via empréstimo o investimento a ser adquirido. De fato, tal como trazido pela Recorrente desde sua Impugnação, um dos fatores que motivou a constituição da Korcula foi justamente a captação de recursos de terceiros obtidos por meio de contratação de empréstimo, sendo que o valor do financiamento representou um montante relevante em relação ao preço total pago aos vendedores.*

48. *Nesse aspecto, a Recorrente ressalta a nítida divergência de entendimentos, pois enquanto o Acórdão recorrido não vislumbrou qualquer propósito negocial da Korcula no contexto da estrutura de aquisição da Recorrente, no Caso CPQ o CARF reforçou a relevância da sociedade holding na operação, especialmente*

por ter obtido o financiamento do valor da aquisição. Confirma-se o comparativo entre as duas decisões:

Trecho relevante do primeiro paradigma:

(...) Da simples leitura do TVF, nota-se que a autoridade fiscal nega em verdade o permissivo legal criado pelos art. 7º e 8º da Lei 9.532/97, ou seja, estamos diante de uma situação em que foi efetivamente pago o ágio (não se trata de planejamento com base no art. 36 da Lei 10.637/02), no qual um investidor estrangeiro (1700480 ONTARIO INC) aporta capital em uma empresa (BERTOLINO), a qual adquire ações de outra empresa com ágio (MTE) e, a seguir, esta incorpora aquela.

Da mesma forma, não estamos diante do planejamento de transferência de ágio externo (aquele decorrente do processo de privatização, em que o investidor se utiliza de empresa veículo para transferir o ágio que pagou no leilão de privatização para a empresa operacional adquirida). Trata-se aqui de aplicação direta do disposto nos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97 sem utilização de empresa veículo, pois a autoridade fiscal se insurge contra o fato de o investidor no exterior ter preferido aportar capital em uma subsidiária, para que essa depois adquirisse as ações da recorrente com ágio. Por certo, entendeu a autoridade fiscal que estaria obrigado o investidor a optar por adquirir diretamente as ações da recorrente com ágio, pois aí não teria como se valer das referidas normas - caminho mais oneroso.

Da situação fática assemelhada

No primeiro paradigma, assim como no recorrido, considerou-se que o pagamento do ágio foi efetivo e que se deu entre empresas independentes no contexto de questão ligada à internalização de ágio oriundo de empresas do exterior que resolvem abrir uma empresa no Brasil com capital aportado e subscrito pela empresa no exterior, em que a discussão se volta para saber se essa empresa constituída no Brasil seria considerada uma mera empresa de passagem sem propósito negocial - sendo neste caso desconsiderada - para efeito de se saber quem seria o real investidor na confusão patrimonial que se estabeleceria futuramente entre a incorporação desta última pela investida: se a empresa de passagem ou o investidor no exterior que aportou capital na empresa de passagem no Brasil.

A acusação fiscal no **segundo paradigma** é praticamente similar ao do primeiro paradigma também envolvendo empresas independentes com existência de efetivo pagamento, embora outras particularidades não relevantes não sejam as mesmas. Neste caso, acusação fiscal também sustentou que o ágio foi transferido à contribuinte por meio de empresa veículo (Holding), o que tornaria a despesa indedutível, já que a empresa de passagem não teve outro propósito negocial que não o de proporcionar a transferência do ágio. Inclusive o teor do voto condutor deste paradigma valeu-se como fundamento das razões de decidir no voto proferido no paradigma anterior - Acórdão n.º 1302-001.150.

E neste caso também, o relator considerou que a autuação não poderia subsistir unicamente pelo fato de que o ágio ter sido transferido por operação envolvendo empresa veículo (Holding), sendo que nada fora feito em contrariedade à legislação de regência, tampouco operações simuladas ou dissimuladas, tudo sendo feito às claras.

Porém a conclusão a que chegaram as turmas foram dissonantes.

Enquanto o acórdão recorrido, em contexto fático similar, concluiu-se por não ter direito à amortização do ágio uma vez que não houve extinção do investimento adquirido com ágio mediante confusão patrimonial entre investida e investidora, condição básica para aplicação da regra de dedutibilidade do ágio, justamente porque a recorrente se utilizou de empresa veículo (holding), artificial e interposta por um investidor estrangeiro quando este teria a possibilidade de fazer o aporte direto na empresa investida sem a necessidade da constituição de tal subsidiária apenas para este

fim, sendo esta desconsiderada como sendo a "real adquirente" em detrimento da empresa no exterior (a que aportou o capital).

De outra banda, nos acórdãos paradigmas decidiu-se que o ágio deveria ser amortizado uma vez que esse tipo de aporte de capital na constituição de um Holding no Brasil seria uma operação perfeitamente normal, sem artificialidade alguma, havendo a confusão patrimonial porque a real empresa investidora não seria a domiciliada no exterior, mas sim a denominada empresa de passagem, como no caso do paradigma 1; ou porque não haveria óbice algum na constituição de uma empresa de passagem mesmo que tenha como único propósito negocial a economia tributária se tudo foi feito às claras, entre empresas independentes e através de laudo de rentabilidade futura não questionado.

Portanto, OPINO por **ADMITIR** esta matéria através dos dois paradigmas.

[...]

3) Inadequação da concomitância da multa isolada com a multa de ofício

Paradigmas indicados: Acórdãos n.º 1301-002.609 e n.º 1102-001.084.

Ementa do primeiro paradigma:

Acórdão n.º 1301-002.609

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

(...)

MULTA ISOLADA. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

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

Ementa do segundo paradigma:

Acórdão n.º 1102-001.084

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. É ilegítima a aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre bases estimadas e da multa de ofício lançada conjuntamente com o montante principal do imposto, quando ambas tiverem por base o mesmo fato apurado em procedimento fiscal.

Trecho relevante do recorrido:

Contudo, o papel precípua do julgador é o de analisar o conjunto normativo vigente e aplicável ao tempo dos fatos.

Assim, na hipótese dos autos, convém destacar que houve alteração no comando original do artigo 44, oriunda da redação que lhe foi dada pela Lei n. 11.488/2007, fruto da conversão da Medida Provisória n. 351/2007.

Penso que a alteração buscou afastar a dubiedade e a imprecisão do comando anterior, circunstâncias que levaram à elaboração da Súmula 105 deste Conselho, que conferiu, à luz do artigo 112, I, do CTN, interpretação jurídica mais favorável ao contribuinte.

(...)

Mantém-se, pois, as multas isoladas exigidas pelos lançamentos de ofício.

Trechos relevantes do primeiro paradigma:

(...)

*Com referência à cumulação da multa de ofício com a multa isolada, devo aqui fazer reparos à decisão recorrida, pois **penso não ser possível a aplicação simultânea da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário.** O não pagamento das estimativas seria apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre a mesma infração, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal a pagar.*

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

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

No caso em apreço, como se trata de autuação referente aos anos calendários 2012 e 2013, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (Ano-calendário de 2009).

Examinando-se os acórdãos paradigmas, verifica-se que os mesmos abraçam o entendimento de que é cabível o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais do IRPJ e CSLL, não sendo aceita a denominada "concomitância com a multa de ofício" aplicada sobre o imposto devido anualmente, mesmo se referindo a períodos vigentes a partir de 2007 (depois das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996).

De outra parte, o acórdão recorrido diverge da interpretação dos acórdãos trazidos como paradigmas por considerar devida a multa (isolada) quando aplicada cumulada com a multa de ofício incidente sobre o valor apurado ao final do exercício, justamente porque se trata de anos-calendário a partir de 2007, no caso 2012 e 2013, **depois das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.**

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se divergentes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial apontada pela recorrente.

Por todo o exposto, OPINO por ADMITIR a presente matéria. *(destaques do original)*

A negativa de seguimento ao recurso especial da Contribuinte alcançou as matérias “possibilidade de dedução dos valores pagos a título de juros sobre o capital próprio” e “impossibilidade de aplicação de juros sobre multa de ofício”. A Contribuinte apresentou agravo (e-fls. 18260/18265 e 18306/18311), mas o recurso foi rejeitado, prevalecendo o seguimento parcial ao recurso especial, dado pelo Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento (e-fls. 18348/18357).

Aduz a contribuinte, na parte admitida de seu recurso especial, que o Colegiado *a quo* expressa equivocadamente entendimento por desconsiderar a exigência de Korcula, diversamente dos paradigmas nos quais o CARF afastou a alegação da Fiscalização de que a utilização de sociedade holding invalidaria a amortização fiscal de ágio legitimamente gerado, nem

representaria *conduta simulada ou artificial*. Destaca, ainda, o reconhecimento de que o investidor estrangeiro não estaria obrigado a optar por adquirir diretamente as ações da empresa-alvo com ágio, adotando assim um caminho mais oneroso ante a impossibilidade de confusão patrimonial entre o investidor estrangeiro e a sociedade adquirida. Acrescenta referências do segundo paradigma no sentido de que o uso de sociedade holding, por si só, não vicia a dedutibilidade das despesas de amortização fiscal de ágio, nos casos em que há o efetivo desembolso de valores, em uma operação conduzida entre partes independentes, e com fundamento na rentabilidade futura da coligada ou controlada. E observa que no referido caso também houve a contratação de uma dívida pela sociedade holding para financiar via empréstimo o investimento a ser adquirido. De fato, tal como trazido pela Recorrente desde sua Impugnação, um dos fatores que motivou a constituição da Korcula foi justamente a captação de recursos de terceiros obtidos por meio de contratação de empréstimo, sendo que o valor do financiamento representou um montante relevante em relação ao preço total pago aos vendedores.

Traça histórico dos fatos, assevera que a aquisição da Recorrente pela Korcula era a estrutura mais conveniente do ponto de vista administrativo, gerencial e econômico, inclusive porque a aquisição do novo investimento pelo Grupo Carrefour no Brasil dependia da captação de dívida para pagamento do preço total exigido pelos vendedores à época. O desejo da administração dos investidores era que essa dívida contraída para financiar o novo negócio fosse transferida às próprias atividades desenvolvidas pela atividade adquirida.

Relata os aportes promovidos em contribuição ao aumento de capital de Korcula para afirmar que o preço da aquisição do investimento foi efetivamente incorrido pela Korcula, sociedade que figurava como compradora no Contrato de Aquisição. Ao contrário do que alega a Fiscalização e o Acórdão recorrido, o preço não foi incorrido pela Carrefour BV ou pela Brepa, mas sim pela Korcula. Observa que o ágio pago foi integralmente fundamentado na expectativa de rentabilidade futura e que houve ganho de capital apurado pelos vendedores, sendo a operação aprovada pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), e ressalta que ainda que a integralidade dos recursos tenham tido a mesma origem, ou seja, a Carrefour BV, no final da operação, a dívida contraída pela Korcula foi convertida em empréstimo com terceiro que não fazia parte do seu Grupo Econômico.

A amortização do ágio seguiu-se após a incorporação de Korcula, mas sua existência, além de possibilitar a segregação do novo investimento feito pelo Grupo Carrefour, permitiu que a parcela do endividamento contraída pelo Grupo Carrefour pudesse ser transferida para a própria sociedade operacional (a Recorrente). Discorda da classificação das operações como planejamento tributário abusivo, e passa a expor suas razões de direito para demonstrar a total improcedência da acusação fiscal e do acórdão recorrido.

Reportando-se ao acórdão recorrido e às premissas do caso concreto, a Contribuinte destaca que foi reconhecido o efetivo desembolso do custo de aquisição do investimento e a lisura da avaliação da empresa adquirida, afirmando-se que as operações teriam sido conduzidas com o fim único de posicionar a Recorrente perante normas que permitem a amortização fiscal de ágio, por meio da utilização de uma “empresa-veículo” (Korcula) criada artificialmente para esse fim, dada sua existência efêmera e destinada exclusivamente a viabilizar a amortização do ágio, e do que resultou a falta de extinção do investimento adquirido com ágio, que somente seria possível mediante confusão patrimonial entre a Recorrente e Carrefour BV ou Brepa. Neste cenário, aponta que este entendimento viola o art. 170 da Constituição Federal e a vedação de discriminação do capital estrangeiro, bem

como viola a Convenção firmada entre o Brasil e a França, e entre o Brasil e os Países Baixos, para evitar a dupla tributação, promulgadas pelos Decretos nº 70.506/72 e nº 355/91, por “obrigar” o investidor estrangeiro a adotar o caminho mais oneroso.

Prossegue reiterando a função de Korcula no Grupo Carrefour e nas operações realizadas, afirma a ocorrência de confusão patrimonial com sua incorporação pela autuada, acrescenta que Korcula desenvolveu *efetivas atividades operacionais imprescindíveis ao pagamento do custo de aquisição do investimento*. Observa que a acusação fiscal e o acórdão recorrido *insistem em negar a existência da Korcula, como também afirmam que o ágio (pago pela Korcula) estaria supostamente registrado na Brepa ou no Carrefour BV, sem trazer qualquer prova ou argumento fático que pudesse justificar tal alegação*. Reporta-se aos registros da empresa em órgãos competentes, o registro perante o BACEN para recebimento do empréstimo e o pedido de aprovação da operação junto ao CADE, além da apresentação das obrigações acessórias exigidas pela RFB e de sua existência perante instituições financeiras. Discorda, assim, da presunção imposta pela acusação fiscal, *apenas com base em conceitos e convicções pessoais*, citando Parecer Jurídico elaborado pelo Dr. Ricardo Mariz de Oliveira e juntado aos autos.

Entende como *outro grave equívoco cometido pelo Acórdão recorrido para afirmar que a Korcula não teria razões econômicas efetivas na transação foi assumir que, caso não houvesse a Korcula, o ágio reconhecido não poderia ser amortizado para fins fiscais, pois não haveria a extinção do investimento em vista da continuidade das operações da Recorrente, ainda que a aquisição tivesse sido feita pela Brepa*. Observa que a Brepa poderia ter efetuado a aquisição e cindido o investimento e o ágio para incorporação ao patrimônio da recorrente, viabilizando a amortização da forma da lei fiscal.

Discorre sobre o atendimento de todos os requisitos legais para amortização do ágio (aquisição de participação societária com pagamento de ágio, avaliação do investimento com base no Método de Equivalência Patrimonial (“MEP”), nos termos do artigo 248 da Lei das S.A., fundamentação do pagamento do ágio na expectativa de rentabilidade futura da sociedade adquirida; e incorporação, cisão ou fusão entre a sociedade que o ágio está contabilizado e a sociedade que o fundamenta) e afirma a legitimidade dos procedimentos por ela adotados, novamente citando Parecer Jurídico elaborado pelo Dr. Ricardo Mariz de Oliveira e juntado aos autos.

Novamente se opondo à presunção de que Korcula não seria a adquirente do investimento na Contribuinte, destaca que foi atendido o espírito dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, de modo que *as despesas geradas pela amortização do ágio sejam abatidas contra as receitas geradas pelo investimento que representa o fundamento econômico desse mesmo ágio*. Discorre sobre os *efetivos propósitos negociais* de Korcula, *que ultrapassam a mera economia tributária da operação*, afirmando que *a causa jurídica da operação em exame foi a aquisição da totalidade do capital da Recorrente pela Korcula (sociedade brasileira integrante do Grupo Carrefour no Brasil)*, mas destaca inexistir *qualquer ilícito quando a motivação do negócio jurídico está relacionada à obtenção da vantagem fiscal*, se a causa não está apenas ligada à obtenção de um benefício fiscal.

Ademais, considerando as características do Grupo Carrefour, *a opção da administração foi desenvolver esse novo negócio em sociedade autônoma, desvinculada das outras empresas integrantes do Grupo Carrefour no Brasil*. *A utilização da Korcula na aquisição atendeu a essa necessidade do grupo investidor*, além de se prestar à obtenção de empréstimo junto a terceiros para viabilizar a aquisição, e à posterior transferência da dívida para

a própria Recorrente, tendo em vista que essa é a melhor prática contábil e financeira adotada no mercado. Assim, se o próprio Acórdão recorrido reconhece a necessidade da dívida tomada pela Korcula junto ao BNP Paribas, não restam dúvidas quanto à necessidade e função da Korcula em toda a estrutura.

Classifica também como presunção a constatação de que a dívida não seria necessária em razão do empréstimo primeiramente concedido pelo Carrefour BV, dado que, em menos de 1 (um) ano, esse empréstimo intragrupo foi quitado, mediante a obtenção de novo empréstimo pela Korcula (frente ao BNP Paribas), a evidenciar a indisponibilidade de recursos de longo prazo. Ademais, a quitação da dívida pela adquirida afastaria limites a que estão sujeitos o pagamento de juros sobre capital próprio e distribuição de dividendos. Reitera a semelhança deste com o *Caso CPQ* neste ponto, e acrescenta que a transferência da dívida à adquirida não seria possível se a Contribuinte permanecesse como controlada direta da Brepa ou Carrefour Brasil, observando que a incorporação destas e da Contribuinte seria inviável do ponto de vista empresarial, em razão das atividades distintas que desenvolvem.

Expõe seu entendimento sobre o conceito de “empresa-veículo”, limitando a hipótese aos casos de ágio interno, e apenas para argumentar defende, assim, a inaplicabilidade de tais restrições ao presente caso. Destaca o necessário respeito à personalidade jurídica das pessoas jurídicas frente ao *exercício regular de um direito expressamente reconhecido pela legislação tributária*, observa que *uma sociedade holding pura independe da existência de empregados, ou da geração de despesas ou receitas próprias como pretende fazer crer a Fiscalização e o Acórdão recorrido*, conforme a Lei da S/A e a Lei nº 11.727/2008 nos dispositivos que cita, bem como nos termos dos precedentes a que se reporta.

Conclui, assim, pela legitimidade das despesas com amortização de ágio.

Quanto à inaplicabilidade da multa isolada, desenvolve seus argumentos para afirmar a *improcedência na conduta da Fiscalização e do Acórdão recorrido, em tentar aplicar, simultaneamente, a multa de ofício em razão da suposta redução indevida da base de cálculo do IRPJ/CSL; e da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais. Além disso, não há que se falar em multa isolada ou falta de pagamento de IRPJ/CSL por estimativa após o encerramento do período.*

Neste sentido, destaca que:

- Como a legislação lhe permite promover exclusões nos montantes mensais e anuais do tributo, a imposição da penalidade em questão eleva a multa de ofício a percentuais de 125% ou 200% por uma mesma conduta;
- A multa isolada estaria limitada à inexistência de valor principal exigível, e o art. 52 da Instrução Normativa SRF nº 1700/2017 vedaria a aplicação concomitante das multas;
- Jurisprudência e doutrina reconhecem o cabimento, apenas, de uma única hipótese passível de penalização, qual seja, a falta de pagamento do tributo;
- O princípio da consunção impede a aplicação simultânea das multas e não é afetado pelas alterações promovidas pela Lei nº 11.488/2017; e
- Encerrado o período de apuração anual, o pagamento mensal por estimativa não pode mais ser exigido, devendo prevalecer o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

Cientificada em 25/02/2019 (e-fls. 18364), a PGFN apresentou contrarrazões em 06/03/2019 (e-fls. 18365/18388) na qual expõe que *não obstante o ponto de vista exposto pelo contribuinte, destaca-se que a conclusão fiscal se encontra correta. Tal como será aqui reforçado, de fato, o ágio absorvido, amortizado e deduzido pelo contribuinte em epígrafe é indedutível porque decorre da participação fraudulenta de uma “empresa de gaveta”*. Discorre sobre a estrutura das operações realizadas e afirma não cumpridos requisitos à dedutibilidade do ágio previsto na Lei n.º 9.532/97, vez que a real adquirente das quotas da autuada foi a empresa estrangeira Carrefour BV. Observa que a operação em questão já foi apreciada por esta 1ª Turma no Acórdão n.º 9101-002.962.

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

A Contribuinte apresentou a petição de e-fls. 18393/18398 na qual aponta a improcedência dos argumentos apresentados pela PGFN em contrarrazões. Ao final, *requer que as Contrarrazões da PGFN sejam consideradas totalmente improcedentes e tenha seu conteúdo desconsiderado, além da total procedência do Recurso Especial apresentado pela Requerente e o conseqüente cancelamento do Auto de Infração.*

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

O recurso especial da Contribuinte foi admitido em relação às matérias **“legitimidade da amortização fiscal do ágio”** e **“inadequação da concomitância da multa isolada com a multa de ofício”**.

De fato, no paradigma n.º 1302-001.150, em operações semelhantes, nas quais uma empresa constituída no Brasil foi interposta para aquisição de empresa brasileira por grupo estrangeiro, para, logo na sequência, ser extinta por incorporação e permitir a amortização do ágio pago em tal aquisição, firmou-se o entendimento de que a glosa destas parcelas representaria negação do permissivo legal criado pelos art. 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97.

Na mesma linha, no paradigma n.º 1301-001.516 validou-se o aproveitamento do ágio, apesar da utilização de "empresa veículo" para transferência do ágio, porque todas as operações foram feitas às claras.

Quanto à segunda divergência, observa-se que, tendo em conta exigências em períodos posteriores à alteração do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 pela Medida Provisória n.º 351/2007, o paradigma n.º 1301-002.609 reputou *incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal*, assim como o paradigma n.º 1102-001.084 afirmou *ilegítima a aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre bases estimadas e da multa de ofício lançada conjuntamente com o montante*

principal do imposto, quando ambas tiverem por base o mesmo fato apurado em procedimento fiscal.

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

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

O recurso especial da PGFN teve seguimento em relação às matérias “**glosa de encargos decorrentes de empréstimo contraído para a aquisição da própria empresa fiscalizada**” e “**aplicação da multa qualificada**”.

A Contribuinte pede o não conhecimento do recurso especial inicialmente porque, quanto à matéria “**glosa de encargos decorrentes de empréstimo contraído para a aquisição da própria empresa fiscalizada**”, o paradigma indicado não guardaria similitude fática com a situação tratada no recorrido, além de se debruçarem sobre distintos dispositivos legais.

Argumentou a PGFN em seu recurso:

Em caso bastante semelhante aos dos autos, diversa foi a conclusão da 1ª Câmara do Antigo 1º Conselho de Contribuintes no acórdão n.º 101-00.120, cuja ementa segue integralmente transcrita:

Acórdão n.º 101-00.120

“ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

Ano-calendário: 2003 a 2006

Ementa: IRPJ — AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO — INCORPORAÇÃO DE EMPRESA — Operações estruturadas, realizadas em curto espaço de tempo, com abuso de forma e de direito, visando à constituição de ágio para posterior aproveitamento como despesa dedutível quando da incorporação de empresa veículo, subsume-se a hipótese de simulação, não devendo, portanto, produzir o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo, qual seja, a sua dedução para efeitos fiscais.

GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS DESNECESSIDADE — Comprovado, pelo conjunto dos atos praticados pelas partes envolvidas a ocorrência de simulação, impõe-se a glosa das despesas daí decorrentes.

LANÇAMENTO DECORRENTE — CSLL - A solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica aplica-se, no que couber ao lançamento decorrente, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

Recurso Voluntário Improcedente”

Para melhor demonstrar as bases fáticas em que proferido acórdão paradigma, convém destacar as seguintes passagens de seu relatório:

“Relatório

(...)

De acordo com a autoridade administrativa, o presente processo teve origem em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, efetuado junto ao estabelecimento da contribuinte, no qual a fiscalização constatou que a contribuinte contabilizou indevidamente como despesas o passivo da empresa Asturia, composto pelos empréstimos e financiamentos tomados para o "aumento do capital da Serra do Japi" seguido do "empréstimo" concedido a Globo, no valor de 21 milhões, tendo em vista que a assunção deste passivo e de seus encargos foi ato de mera liberalidade da contribuinte, razão

pela qual não poderia ser deduzido do lucro real, pois a contribuinte não teve qualquer vantagem.

Constataram, ainda, que a contribuinte não poderia deduzir o ágio na aquisição da Asturias, uma vez que o laudo não atendeu aos requisitos legais de dedutibilidade; foi originário de aquisições de ações da própria contribuinte e nenhum ágio haveria a ser contabilizado e muito menos a ser deduzido na apuração do Lucro Real de exercícios futuros, se a operação fosse documentada de maneira simples e direta a representar a verdade material dos fatos.

(...)

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

(...)

Entenderam, ainda, que ao contrário do que pretende demonstrar a contribuinte em sua defesa, é completamente procedente a glosa da amortização pela EPTV do ágio pago por "empresa" sem qualquer atividade operacional, utilizada única e exclusivamente para fruição do benefício fiscal previsto na legislação.

Assim como são indedutíveis, na EPTV, as despesas financeiras decorrentes dos empréstimos bancários assumidos pela Asturias para a aquisição das ações da EPTV, não só pelo fato de já ter sido completamente descaracterizada a suposta incorporação da Asturias pela EPTV, mas também pelo fato da operação ter servido para transferir o ônus para a própria EPTV de uma obrigação que deveria ser dos reais beneficiários da aquisição das ações da EPTV (CN Empreendimentos e Participações Ltda.).

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

(...)

Pelas razões acima expostas, julgaram procedentes os lançamentos efetuados."

Verifica-se a similitude fática entre os acórdãos confrontados.

Em ambos os casos, houve transferência de passivo, representado por empréstimos contraídos para aquisição de participação societária da empresa controlada, por meio de incorporação da empresa controladora em operação societária articulada para amortização de ágio sem o cumprimento dos requisitos legais. Em outros termos, a empresa veículo contrai empréstimo para a aquisição de empresa, que posteriormente a incorpora e assume os encargos legais decorrentes de empréstimos contraídos para sua própria aquisição.

Ocorre que diversamente do acórdão recorrido, o acórdão nº 101-00.120 manteve a glosa das despesas financeiras decorrentes dos empréstimos assumidos pela empresa incorporada para a aquisição da incorporadora, que, com a incorporação, assume os encargos legais da dívida assumida para sua aquisição, conforme se confere no seguinte trecho do voto condutor:

Acórdão nº 101-00.120

"Conforme se depreende do relatório, trata o presente recurso do inconformismo da contribuinte em relação a decisão da 2ª. Turma da DRJ/CPS que, por unanimidade de votos manteve os lançamentos efetuados a título de IRPJ e CSSL, decorrente das glosas de despesas financeiras e de amortização de

ágio oriundos da incorporação, pela ora Recorrente, de sua controladora — Rádio e TV Astúrias Ltda. -, com o consequente cancelamento das ações representativas de seu próprio capital social, por ela deduzidos da base de cálculo dos tributos nos anos-calendário de 2003 a 2006.

Para manter a exigência relativa à glosa da amortização do ágio, entendeu a r. decisão recorrida que procede a glosa da amortização pago pela incorporada na aquisição do investimento efetuado na incorporadora, quando provado que a incorporada não se constitui numa sociedade empresária, na medida em que não exerce qualquer atividade operacional e, tem o seu patrimônio formado quase que exclusivamente pelo investimento na incorporadora.

*Da mesma forma, entenderam os julgadores a quo que não se admite como regular a sucessão de obrigações decorrente de uma operação de incorporação, quando provado que a incorporada não se constitui numa sociedade empresária, na medida em que não exerce qualquer atividade operacional, a qual foi utilizada nas operações de alienação de investimentos, para fins exclusivos de permitir a fruição do benefício fiscal da dedutibilidade da amortização do ágio pago e, sendo assim, em observância ao princípio da entidade, **procedente também a glosa das despesas relacionadas a contrato de empréstimo bancário efetuado pela incorporada para aquisição das ações da incorporadora, quando comprovado que os verdadeiros adquirentes do investimento foram de fato os sócios da incorporadora.***

(...)

O fato é que, a criação das empresas "veículos" Astúrias e Serra do Japi -, foi no sentido de permitir a transferência do ágio inicialmente registrado na empresa Astúrias para sua controlada EPTV, ora Recorrente, por intermédio da incorporação as avessas, para posteriormente deduzi-lo da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social, ou seja, criou-se uma situação artificial para que a mesma se enquadrasse na hipótese prevista na Lei n. 9.532/97, e com isso, deduzir para efeitos fiscais as despesas de amortização de ágio.

(...)

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

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

Diversamente do acórdão recorrido, o acórdão paradigma manteve a glosa das despesas financeiras decorrentes de empréstimos assumidos para aquisição da própria empresa, por entendê-las desnecessárias à atividade da empresa, porquanto não observados os requisitos firmados no art. 299 do RIR 299.

Constata-se, portanto, divergência na interpretação do **artigo 3º, da Lei nº 9.249, de 1995; artigos 247 e 248, artigo 249, inciso I, e artigos 251, 277, 278, 299, 300, 347 e 374, todos do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda – RIR 1999.**

Registre-se que o paradigma indicado corresponde, na verdade, ao Acórdão n.º 1101-000.120.

Para afirmar a dessemelhança entre os acórdãos comparados, a Contribuinte aponta que no paradigma *o empréstimo foi contraído pelo contribuinte em operação praticada com dolo e com a caracterização de simulação*, ensejando sua desconsideração, diversamente do acórdão recorrido, que nada apontou acerca de *fraude, dolo, simulação ou abuso de forma na glosa das despesas financeiras*.

Acrescenta que *a origem e destinação do empréstimo discutido no acórdão paradigma dos juros são distintos da origem e destinação do empréstimo discutido no acórdão recorrido*, destacando que, no paradigma *pelelo fato de a despesa de juros ter sido paga por empresa que não tinha nenhuma relação com a dívida contraída, o CARF entendeu que (i) a operação de empréstimo não teve propósito negocial ou econômico; e que (ii) a dívida não seria necessária às atividades da EPTV*. No presente caso, *os recursos foram utilizados para o desenvolvimento das atividades da própria Korcula (aquisição de participação societária) - e não para aumento de capital de uma empresa (Serra do Japi), em transação desprovida de propósitos econômicos ou negociais*.

Também observa que distinguiria os casos o destaque, pela DRJ, de que *a dívida contraída pela Korcula junto ao Carrefour BV “já viabilizaria o recurso necessário para a aquisição”, sendo questionada apenas a dedutibilidade após a sucessão da dívida pela Recorrida*. Reitera que no paradigma *o empréstimo teve como finalidade o aumento de capital de uma sociedade não operacional do grupo econômico, por mera liberalidade*. Argumenta que *a dívida amortizada pela Recorrente tem uma origem legítima e operacional, que se justifica pela necessidade econômica do Grupo Carrefour de pagar o preço de aquisição pelas ações da Recorrida*. *O questionamento fiscal surge quando essa dívida é transferida à Recorrida por sucessão de bens e direitos – e não na própria origem do empréstimo e na finalidade da utilização dos recursos*.

Nestes autos, a acusação fiscal pauta-se nos seguintes argumentos para a glosa:

- Parte do valor aportado por Carrefour BV para aquisição de Atacadão por Korcula (R\$ 1.095.629.201,83 do total de R\$ 2.233.440.000,00, em razão do qual foi constituído ágio de R\$ 1.702.116.571,36) representou empréstimo, transferido em 26/04/2007 e baseado em contrato de 30/04/2007, do qual nada foi pago até sua quitação em 18/01/2008, para o que Korcula tomou novo empréstimo junto a BNP Paribas Securities Services, que passou a representar dívida da atuada após a incorporação de Korcula em 30/01/2008;
- ... não se pode dizer que o empréstimo era essencial para efetivação da aquisição do Atacadão, pois não houve outra fonte de recursos, ou seja, o adquirente do exterior possuía a totalidade dos recursos. Era possível, então, disponibilizar a totalidade dos recursos por meio de capital, cabendo notar que não houve qualquer pagamento até a incorporação de Korcula pela atuada, passando esta a arcar com os pagamentos, e a reduzir seu lucro tributável com despesas financeiras;
- O aporte de recursos mediante empréstimo, *em detrimento da conversão deste recurso em capital social*, hipótese somente possível porque a devedora era controlada indireta da credora, mormente tendo em conta que

a devedora era *recém constituída e desprovida de bens*, não era necessário às operações da fiscalizada porque os recursos foram imediatamente repassados aos antigos donos do Atacadão, o que ofende o disposto no art. 299 do RIR/99;

- O art. 374 do RIR/99 não contempla a possibilidade de dedução de juros em tais circunstâncias porque, considerando as atividades da atuada, somente a “participação em outras empresas” guardariam alguma relação com a motivação do empréstimo, mas ainda assim não se confundiria com *a participação na própria empresa, e muito menos o que aconteceu no presente caso, financiamento de sua própria aquisição*;
- Tais despesas financeiras não são necessárias à atuada para gerar resultados, *pelo contrário, os seus resultados seriam melhores sem essa despesa*; e
- No Acórdão nº 9101-00.287 este Colegiado decidiu que *caracterizam-se como desnecessárias e, portanto, indedutíveis do Lucro Real, as despesas de juros e variações cambiais relativas a empréstimo efetuado por meio de um contrato de mútuo, em que a mutuante é sócia-quotista que detém 99,99% do capital social da mutuaría e dispunha de recursos para integralizar o capital*.

De outro lado, no acórdão recorrido a reversão da glosa promovida pela autoridade fiscal está fundamentada na dedutibilidade de juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição de bens do ativo permanente, na forma do art. 374, II do RIR/99, e na constatação de que, como tais despesas seriam dedutíveis se incorridas na adquirente, não poderia existir óbice à sua dedução depois da incorporação da adquirente pela adquirida, senão em razão dos limites fixados com base em regras de preços de transferência ou de subcapitalização, pontos não questionados pela autoridade lançadora. Acolheu-se, ainda, a alegação da Contribuinte de que Carrefour BV não poderia dispor a longo prazo dos recursos financeiros originalmente emprestados para aquisição da atuada, inclusive porque o empréstimo tomado junto a BNP Paribas serviu para quitação do empréstimo original.

O paradigma, por sua vez, guarda similitude com a situação fática aqui exposta na parte em que traz em seu relatório que *a contribuinte contabilizou indevidamente como despesas o passivo da empresa Astúria, composto pelos empréstimos e financiamentos tomados para o "aumento do capital da Serra do Japi"*, muito embora se observe em seu relatório que a esta circunstância foi acrescido que o referido empréstimo teria sido *seguido do "empréstimo" concedido a Globo, no valor de 21 milhões*. Este segundo ponto, portanto, demanda esclarecimentos para fins de admissibilidade do recurso especial da PGFN.

O relato das operações pela autoridade julgadora de 1ª instância, consignado no relatório do paradigma, deixa evidente que a família controladora da atuada constituiu duas pessoas jurídicas (*Astúrias e Serra do Japi*), aumentando capital de *Serra do Japi* com recursos próprios e com aporte por *Astúrias* mediante recursos obtidos em empréstimo bancário. Na sequência, *Astúrias* passa a ser a única quotista de *Serra do Japi* e há novo aumento de capital por *Astúrias* em *Serra do Japi* mediante empréstimo à primeira pela família controladora. Com estes recursos aportados em *Serra do Japi*, Rodrigo Marinho permuta a participação que detém na atuada com a participação de *Astúrias* em *Serra do Japi*, e, ato contínuo, os recursos depositados na conta corrente de *Serra do Japi* são transferidos para a Globo Rio mediante

aumento de capital nesta. Com a incorporação de *Astúrias* pela autuada, esta passa a ser responsável pelas despesas financeiras decorrentes do empréstimo antes contratado por *Astúrias*, bem como segue-se a amortização do ágio constituído na permuta.

A autuada alegou, no paradigma, que *a Serra do Japi não era mais sequer controlada pela TV Astúrias, pois 100% do seu capital social já havia sido alienado. Em outras palavras, ao contrário do que da a entender o Agente Fiscal, quando o empréstimo à Globo Rio foi realizado, a Serra do Japi já pertencia a terceiro, não possuindo a TV Astúrias, ou a EPTV, qualquer ingerência sobre a mesma.*

Neste cenário, a 1ª Turma da 1ª Câmara decidiu, nos termos do voto condutor do paradigma:

Pois bem, da análise das operações societárias realizadas nos dias 23.12.2002 e 20.03.2003, o que se vê é que as operações foram engendradas com um único propósito, qual seja, tentar se beneficiar fiscalmente da dedutibilidade da amortização do ágio pago pela incorporadora, contabilizado, inicialmente na incorporada (Rádio e TV Astúrias Ltda.), decorrente da permuta de sua participação que possuía na empresa Serra do Japi Ltda. por ações da ora Recorrente (EPTV) pertencente a Rodrigo Mesquita Marinho, bem como, das despesas financeiras relacionadas a contrato de empréstimo contraído pela empresa Rádio e TV Astúrias Ltda., para integralização do capital social da empresa Serra do Japi Ltda., operações essas, portanto, artificial, sem qualquer finalidade comercial ou societária, a não ser para fazer uso da fruição do benefício fiscal acima apontado.

[...]

Como se vê acima, o ágio tem origem na aquisição por permuta da participação de 29% das ações representativas do capital social da EPTV, ora Recorrente, por 100% do capital social da empresa Serra do Japi, que a TV Astúrias possuía antes de ser incorporada, bem como da assunção do contrato de empréstimo por ela contraído para integralização do capital social subscrito na empresa Serra do Japi.

[...]

Em resumo, a sucessão dos atos jurídicos realizados, a proximidade temporal entre eles e a extinção da empresa por incorporação revelam que nunca houve a intenção real de constituir a empresa incorporada (*Astúrias*), mas sim de criar sociedades efêmeras, de passagem, que possibilitassem um registro de ágio a ser amortizado por ocasião da incorporação às avessas.

[...]

Logo, independentemente de as operações terem sido realizadas de forma simulada - abuso de forma e de direito -, o que por si só já é suficiente para manter a exigência, o fato é que o ágio apurada pela TV Astúria não atendeu aos requisitos formais para a sua dedutibilidade, devendo também sob este prisma ser mantida a exigência em relação ao presente item.

[...]

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

E isto porque, como relatado no paradigma, a autoridade julgadora de 1ª instância assim fundamentou a decisão de manutenção do lançamento:

Concluíram que apesar de todas as formalidades adotadas o fato é que não se pode validar uma operação de aumento de capital numa pessoa jurídica sem qualquer atividade empresarial que no mesmo dia é "permutada" com outro investimento. Na verdade, descaracterizada está a operação de permuta de investimentos, tendo em conta que o aumento de capital na TV Sena do Japi foi feito, exclusivamente, como forma de pagamento da aquisição, pela Família Coutinho Nogueira, do único investimento efetivo e existente envolvido nas operações, qual seja, as ações da EPTV.

[...]

Prosseguiram afirmando que pela coincidência de datas de todas as operações fica ainda mais que evidente que o fato ocorrido foi a aquisição pelos membros da Família Coutinho Nogueira, direta ou indiretamente, por meio da CN Empreendimentos e Participações Ltda., por R\$ 48.200.000,00, de 29% das ações da EPTV, de titularidade de Rodrigo Mesquita Marinho. Fica flagrante, neste contexto, que as pessoas jurídicas TV Serra do Japi e Rádio e TV Astúrias, sem qualquer atividade empresarial, teriam sido utilizadas, única e exclusivamente, para conferir à operação de alienação a roupagem jurídica necessária a respaldar, posteriormente, a dedutibilidade do ágio pago na aquisição das ações pela sociedade incorporadora, no caso, a própria EPTV.

[...]

Assim como são indedutíveis, na EPTV, as despesas financeiras decorrentes dos empréstimos bancários assumidos pela Astúrias para a aquisição das ações da EPTV, não só pelo fato de já ter sido completamente descaracterizada a suposta incorporação da Astúrias pela EPTV, mas também pelo fato da operação ter servido para transferir o ônus para a própria EPTV de uma obrigação que deveria ser dos reais beneficiários da aquisição das ações da EPTV (CN Empreendimentos e Participações Ltda.).

Sob esta ótica, vislumbra-se a similitude entre as circunstâncias que motivam a presente exigência (despesas financeiras decorrentes de empréstimo contratado por empresa-veículo interposta para aquisição da autuada, e que beneficiaram os alienantes do investimento e não poderiam onerar a própria adquirida) e as justificativas apresentadas para a manutenção da glosa de despesas financeiras no paradigma (despesas financeiras que não poderiam onerar a adquirida por estarem a cargo dos reais beneficiários da aquisição do investimento). Por sua vez, o confronto desta fundamentação do paradigma com as razões de decidir do recorrido (despesas financeiras com empréstimo contraído para aquisição de bens do ativo permanente são dedutíveis na adquirente e, depois da incorporação desta pela adquirida, permanecem dedutíveis, ressalvados outros limites aqui não questionados), confirma a divergência jurisprudencial

Logo, não tem razão a Contribuinte quando, em contrarrazões ao recurso especial da PGFN:

- Elege como ponto de dessemelhança a acusação de dolo e simulação no paradigma, afirmando ausente este apontamento na glosa de despesas aqui promovidas, porque também no paradigma aqueles aspectos não foram determinantes para a manutenção da glosa de despesas financeiras, mas sim para questionar a operação que ensejou a amortização do ágio;
- Aponta distintas a origem e a destinação dos empréstimos discutidos nos acórdãos recorridos, porque ambos foram contraídos por pessoas jurídicas interpostas na aquisição de investimento e, assim, classificadas como desnecessários por não beneficiarem a adquirida, mas sim os reais adquirentes do investimento. Observa-se que a Contribuinte, neste ponto, confronta a decisão do paradigma com a sua defesa acerca das operações realizadas, e não com a motivação exposta pela autoridade julgadora para promover a glosa; e

- Procura afastar a similitude fática em razão de os recursos para aquisição da autuada terem sido emprestados, originalmente, pelo Carrefour BV, ao passo que no paradigma o empréstimo foi contratado para *aumento de capital de uma sociedade não operacional do grupo econômico, por mera liberalidade*, pois o empréstimo originalmente contratado com o Carrefour BV foi substituído por empréstimo junto a terceiros, a partir do qual foram geradas as despesas glosadas, ao passo que, no paradigma, o empréstimo contratado, embora tendo a destinação mencionada pela Contribuinte, revelou-se, na verdade, uma contratação da real adquirente para integrar o caixa da *sociedade não operacional do grupo econômico* entregue como moeda de troca na aquisição do investimento. Em ambos os casos, portanto, há contratação de empréstimo para aquisição de investimento e dedução das correspondentes despesas financeiras pela sociedade adquirida, porém no acórdão recorrido admitiu-se a dedutibilidade na sociedade adquirida, depois da incorporação da pessoa jurídica interposta na aquisição, enquanto no paradigma foi negada esta dedutibilidade sob o entendimento de que o encargo seria dos reais adquirentes do investimento.

A Contribuinte também aponta que os casos comparados não teriam se debruçaram sobre a mesma legislação tributária, porque o paradigma manteve a exigência com fundamento no art. 299 do RIR/99 e o recorrido cancelou a glosa mediante aplicação do art. 374, II do RIR/99. Contudo, a divergência se estabelece, justamente, na definição da prevalência de um desses dispositivos legais, dado o recorrido ter aplicado o segundo para afastar a glosa de despesas de mesma natureza que o paradigma entendeu indedutíveis com fundamento no primeiro dispositivo. Ou seja, cabe aqui definir se neste contexto fático pode ser aplicada a dedutibilidade prevista no art. 374, II do RIR/99, ou se os requisitos do art. 299 do RIR/99 impede a redução do lucro tributável.

Neste ponto, portanto, a admissibilidade declarada pelo Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento não merece reparos.

Quanto à segunda matéria (“**aplicação da multa qualificada**”), a Contribuinte pretende que seja negado conhecimento ao recurso especial da PGFN porque o acórdão recorrido está fundamentado na Súmula CARF nº 14, bem como porque não caracterizada a divergência em face do paradigma indicado, que tratou de operação de ágio interno, sem qualquer propósito negocial ou econômico, por não envolver terceiros ou efetivo desembolso de valores. Menciona, também, que os atos fraudulentos mencionados no paradigma foram devidamente comprovados, em face da geração de ágio interno, ao passo que no recorrido firmou-se o entendimento de que a Fiscalização não apresentou provas que justifiquem a qualificação da multa. Em sua concepção, os acórdãos comparados apresentariam entendimentos convergentes, e também observa que no lançamento precedente foi negado seguimento a divergência semelhante suscitada pela PGFN, sob o entendimento de que não *houve divergência de interpretação da legislação tributária sobre mesmos fatos*.

Inicialmente observe-se que o fato de o acórdão recorrido fundamentar a redução da penalidade aplicada na Súmula CARF nº 14 não impediria o conhecimento do recurso especial caso a PGFN lograsse apresentar paradigma no qual, em circunstâncias semelhantes, outro Colegiado afirmasse inaplicável a referida súmula.

Ocorre que, neste ponto, a Fazenda Nacional apontou divergência em face do paradigma n.º 1301-001.220, de cuja ementa extrai-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2008, 2009, 2010

[...]

MULTA. QUALIFICAÇÃO. PROCEDÊNCIA. 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, descabe afastar a qualificação da penalidade promovida pela autoridade autuante.

REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. SUBSTÂNCIA ECONÔMICA E PROPÓSITO NEGOCIAL. AUSÊNCIA. Se os elementos colacionados aos autos indicam que a despesa de ágio apropriada no resultado fiscal derivou de operações que, desprovidas de substância econômica e propósito negocial, objetivaram, tão-somente, a redução das bases de incidência das exações devidas, há de se restabelecê-las, promovendo-se a glosa dos referidos dispêndios.

[...]

A 1ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento decidiu que *um processo de reestruturação societária, submetido a uma única vontade, eis que realizado entre empresas pertencentes ao mesmo Grupo Econômico, realizado em um espaço curto de tempo, no qual não houve desembolso e totalmente desprovido de substância econômica, não encontra guarida nas disposições dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, de modo a tornar o ágio, nascido de si próprio, dedutível e, quanto à qualificação da penalidade concluiu que diante dos fatos retratados, não me parece restar dúvida de que a fiscalizada agiu, intencionalmente (dolosamente), no sentido de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, das suas condições pessoais, afetando, assim, as obrigações tributárias principais. No caso vertente, a meu ver, a qualificação é ínsita à própria infração imputada, isto é, se existente essa, não há como deixar de admitir a exasperação da penalidade, vez que a irregularidade apontada encontra seu maior suporte no artificialismo da reorganização societária empreendida.*

Já nestes autos, a qualificação foi aplicada sob o entendimento de que *os atos da reorganização societária apresentarem várias etapas artificiais, a despeito de formalmente legais se vistos isoladamente, acrescentando-se não poder a atuada invocar desconhecimento ou a prática de erro escusável, que a reorganização societária não foi feita ao acaso, mas com o propósito de gerar despesas com um ágio que não existiria não fosse a inserção da empresa-veículo Korcula no Grupo Carrefour e a sua posterior incorporação pela empresa-objeto da negociação, o Atacadão. O Colegiado a quo, por sua vez, adotou as razões de decidir da autoridade julgadora de 1ª instância, constatando que a autoridade fiscal demonstrou a inexistência de substância econômica e de propósito negocial na pessoa jurídica artificialmente criada, daí advindo a desconsideração dos atos societários e contábeis por ela praticados, medida adotada unicamente para efeitos tributários mas não se podendo assegurar que houve fraude.*

Acrescente-se que o paradigma traz expresso que:

Em uma primeira análise, os procedimentos adotados pela Recorrente revelam-se em conformidade com a lei. Entretanto, ao analisarmos os fatos que lhes serviram de suporte, ficam evidenciados fatores que levam à convicção acerca do artificialismo na geração da despesa com amortização de ágio.

Com efeito, um processo de reestruturação societária, submetido a uma única vontade, eis que realizado entre empresas pertencentes ao mesmo Grupo Econômico, realizado em um espaço curto de tempo, no qual não houve desembolso e totalmente desprovido de substância econômica, não encontra guarida nas disposições dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, de modo a tornar o ágio, nascido de si próprio, dedutível.

A *contrario sensu*, tivesse a citada reestruturação envolvido partes independentes e revelado efetiva substância econômica, de modo que o preço do negócio (custo de aquisição) fosse formado sem interferência, poder-se-ia admitir a dedutibilidade pretendida.

Constata-se, assim, que há convergência entre os acórdãos comparados.

Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN relativamente à **qualificação da penalidade**, sendo CONHECIDO o recurso apenas quanto à **glosa de encargos decorrentes de empréstimo contraído para a aquisição da própria empresa fiscalizada**.

Legitimidade da amortização fiscal do ágio (Recurso especial da Contribuinte)

Com referência à divergência “**legitimidade da amortização fiscal do ágio**”, os questionamentos da Contribuinte já foram enfrentados no Acórdão nº 9101-002.962, e rejeitados por voto de qualidade deste Colegiado, com divergência dos Conselheiros Cristiane Silva Costa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e José Eduardo Dornelas Souza, que deram provimento ao recurso especial. Do voto condutor da Conselheira, e hoje Presidente Adriana Gomes Rêgo, extrai-se:

Compulsando-se o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 15.473 e ss.), o acórdão recorrido e o recurso ora apreciado, pode-se sintetizar, de forma simplificada, as operações que deram azo à autuação fiscal que glosou despesas com amortização de ágio conforme a seguir.

A empresa KORCULA, do Grupo Carrefour, adquiriu a integralidade do capital social da empresa ATACADÃO (a atuada e ora Recorrente) com ágio decorrente de expectativa de rentabilidade futura. A operação envolveu partes independentes, o ágio foi efetivamente pago e se fundou em laudo de avaliação econômica cuja legitimidade não foi contestada. Posteriormente a ATACADÃO incorporou a KORCULA (incorporação reversa) e passou a deduzir a amortização do ágio pago em sua própria aquisição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Dito isso, cumpre explicitar, também de forma sintética, as operações levadas a cabo na aquisição de que resultou o ágio:

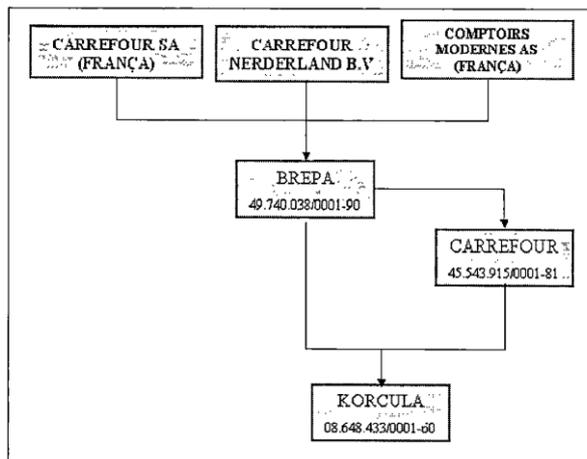
1 - Em Fevereiro/2007 é constituída a *holding* KORCULA por dois sócios pessoas físicas com capital de R\$ 100,00.

2 - Em 10/04/2007, os sócios de KORCULA cedem 99% de suas quotas à empresa BREPA e 1% ao CARREFOUR, passando a KORCULA a funcionar no mesmo prédio de suas duas sócias. BREPA é uma *holding* que detém 97,49% do capital do CARREFOUR, sendo que 97,26% do seu capital é detido por CARREFOUR BV, empresa sediada nos Países Baixos.

3 - Em 27/04/2007, a controladora CARREFOUR BV integraliza R\$ 1.137.810.798,17 em aumento do capital da sua controlada BREPA, em moeda corrente nacional proveniente de ordem de pagamento do exterior.

4 - Em 30/04/2007 (três dias após, portanto), a controladora BREPA utiliza praticamente o mesmo valor (R\$ 1.137.810.898,00, diferença de R\$ 10,00) para integralizar aumento de capital da sua controlada KORCULA, com a anuência do outro

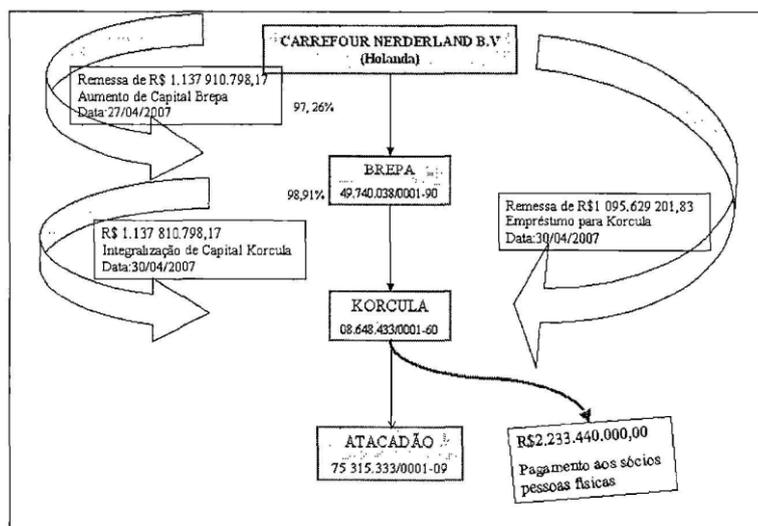
sócio (CARREFOUR). O organograma do grupo nesse momento apresentava a seguinte configuração:



5 - No mesmo dia 30/04/2007, são efetivados os pagamentos referentes à aquisição da ATACADÃO (que tinha como sócios as pessoas jurídicas PRIMART II e LOLY II, além de Farid Curi) pela KORCULA.

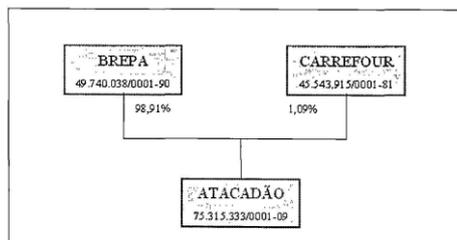
Tal aquisição fora acordada em contrato celebrado dez dias antes, figurando como vendedores as pessoas físicas sócias de PRIMART (“família Lima”), as pessoas físicas sócias de LOLY (“família Schmeil”) e Farid Curi, e, como compradora, KORCULA. **Apesar de KORCULA figurar como compradora, o contrato previa que as notificações decorrentes das obrigações aí assumidas deveriam ser enviadas à BREPA, como garantidora e principal pagadora das obrigações da compradora.** O valor total de venda acordado foi de R\$ 2.233.440.000,00, sendo pago ágio no montante de R\$ 1.780.738.273,26.

Observando a Fiscalização que o montante faltante para o pagamento dos R\$ 2.233.440.000,00 acordados foi obtido mediante empréstimo direto de CARREFOUR BV a KORCULA, no valor de R\$ 1.095.629.201,83 (a KORCULA dispunha somente de R\$ 1.137.810.898,00 oriundos do aumento de capital integralizado pela BREPA), concluiu a autoridade fiscal que "CARREFOUR BV foi a origem dos recursos para a compra do ATACADÃO, seja através de aumento de capital que passou por BREPA, seja através de empréstimo direto para KORCULA". Elaborou a Fiscalização o seguinte quadro que resume as operações:



Mais adiante, foi levada a cabo a incorporação reversa de KORCULA por ATACADÃO, seguindo os passos a seguir:

- 1 - PRIMART II e LOLY II são incorporadas por KORCULA, de forma que, em Dezembro/2007, ATACADÃO passa a ser subsidiária integral de KORCULA;
- 2 - Em 31/01/2008, KORCULA é incorporada por ATACADÃO, passando a última a ser controlada direta de BREPA (98,91% de participação) e de CARREFOUR (1,09% de participação), conforme quadro a seguir.



- 3 - A partir dessa incorporação reversa, ATACADÃO passa a amortizar o ágio, cujo valor efetivo é de R\$ 1.702.116.571,36 (o ágio pago foi reduzido após ajustes no valor de aquisição decorrentes de compromissos anteriores existentes em ATACADÃO), deduzindo a amortização das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Analisando as operações descritas, a Fiscalização considerou que a aquisição foi feita, de fato, por CARREFOUR BV, empresa sediada nos Países Baixos, tendo a KORCULA sido utilizada com o fim único de possibilitar a extinção do investimento adquirido com ágio e, assim, de forma artificial, possibilitar a dedução da amortização desse ágio como despesa das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (KORCULA exerceu a função de "empresa veículo").

A Recorrente, por outro lado, funda suas alegações em dois eixos básicos. De um lado ataca a conclusão de que a KORCULA seria mera "empresa veículo", afirmando seu efetivo propósito negocial. Aduz que a KORCULA não fez surgir ou aumentar o ágio, mas sim desempenhou função relevante no processo de aquisição, tendo recebido aumento de capital, tomado empréstimo e o renegociado com novo credor, adquirido as participações na Recorrente, sendo, ao final, incorporada pela Recorrente. De outro, aduz que, ainda que a KORCULA fosse uma "empresa veículo" sem propósito negocial, a dedução da amortização do ágio seria legítima, uma vez que os requisitos da Lei nº 9.532, de 1997, foram atendidos. Nesse sentido, assevera que as despesas geradas pela amortização fiscal do ágio resultante da aquisição da Recorrente pela KORCULA foram abatidas contra as receitas geradas pelas atividades econômicas da própria Recorrente, não encontrando a pretensão da autoridade fiscal de obrigar o investidor a adquirir diretamente empresa alvo qualquer respaldo na legislação aplicável.

Ainda que não se esteja diante de caso em que o ágio foi artificialmente gerado em operações internas de grupo econômico sem que tenha havido dispêndio, não se pode afirmar a dedutibilidade de sua amortização nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL tão somente pela higidez de sua origem. A legitimidade do ágio e o direito à contabilização de sua amortização não estabelecem, por si só, o direito à sua dedução fiscal. Com efeito, a legislação tributária, ao fixar o tratamento fiscal do ágio, estabelece contornos próprios para esse instituto, e a dedutibilidade de sua amortização depende do estrito cumprimento das regras ali estabelecidas.

Nesse sentido, 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). 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 expressa no acórdão recorrido 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 na alienação do investimento ("*constata-se, assim, que, em regra geral, o ágio deverá ser ativado e utilizado como custo somente no momento da alienação do investimento, obviamente se essa vier a ocorrer ... a amortização do ágio seria exceção*").

Os 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:

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 n.º 9.718, de 1998, art. 11).

Das disposições dos artigos transcritos tem-se que a confusão patrimonial entre investidora e investida se revela como fato condicionante para que a amortização do ágio pago na aquisição do investimento se torne possível por ocasião de incorporação, cisão ou fusão. 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 CSRF vem se defrontando com casos em que operações societárias e movimentação de recursos precedem a incorporação de empresa adquirida com ágio junto à terceiros, incorporação essa que enseja a amortização do ágio pelo permissivo dos arts. 7º e 8º da Lei n.º 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 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 n.º 9101-002.304 (de 6 de abril de 2016) e o n.º 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 n.º 1.598, de 27/12/1977 e os arts. 7º e 8º da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 9.532, de 1997, e no Decreto-Lei n.º 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*". Confirma-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.

No presente caso não é preciso muito esforço para se verificar que a confusão patrimonial entre investidora e investida é apenas aparente. Isso porque a investidora (KORCULA) cujo patrimônio se encontrou com o da investida (ATACADÃO) por ocasião de sua incorporação reversa não foi quem, de fato, efetivamente incorreu no esforço para adquirir o investimento com ágio. Não é ela (KORCULA) a investidora real (ou originária), mas sim empresa efêmera pela qual recursos e ágio apenas transitaram ("empresa veículo", para se usar a expressão corrente na doutrina e na jurisprudência).

Diversos elementos fáticos destacados no TVF (item VII, "Análise das Operações Efetuadas pelo Grupo Carrefour") apontam nesse sentido, como se vê a seguir.

Em primeiro lugar, os recursos para aquisição de ATACADÃO por KORCULA vieram da controladora do Grupo sediada no exterior (CARREFOUR BV). Parte através de integralização em aumento de capital em duas etapas (de CARREFOUR BV para BREPA e de BREPA para KORCULA, como mostra o descritivo ao início do voto) e parte em empréstimo de CARREFOUR BV diretamente para KORCULA, empréstimo para o qual não foram cobrados juros. Confira-se:

91. O Carrefour BV foi a real adquirente do Atacadão, tendo não só fornecido a totalidade dos recursos financeiros (via aumento de capital social e empréstimo), que fizeram uma rápida passagem pela Berpa e pela Korcula antes de serem transferidos para os vendedores do Atacadão, como provavelmente foi o centro decisório da aquisição.

(...)

106. Há um outro aspecto bastante engenhoso nesta operação, que é o pagamento de parte da aquisição com empréstimo. O empréstimo concedido pelo Carrefour BV à empresa Korcula representou 49% do pagamento aos vendedores, portanto, 49% do ágio apurado no negócio.

107. Da concessão do empréstimo, em 30/04/2007, até a incorporação pelo Atacadão, em janeiro de 2008, a Korcula não pagou juros ou qualquer valor do principal. Em 18/01/2008, pouco antes da sua incorporação, a Korcula tomou um novo empréstimo com o grupo BNP Paribas, através de venda de títulos de sua emissão, representativos de quotas de capital, com prazo para recompra. Com a incorporação reversa, esse empréstimo está sendo suportado pelo próprio Atacadão.

108. O ágio é um ativo de quem paga o investimento. Neste caso, é o Carrefour BV, empresa sediada no exterior, o local de decisão da operação e a provedora dos recursos necessários para a sua execução, é a ela que pertencem o investimento e o ágio decorrente. E por estar no exterior a fonte dos recursos, por conseguinte, o ágio não tem como ser amortizado aqui no Brasil.

Mas há também outros elementos indicativos da artificialidade da amortização pretendida.

Tome-se, por exemplo, o curto espaço de tempo entre a passagem da KORCULA pelo Grupo Carrefour e a efetuação da aquisição do ATACADÃO, bem como a inexistência de estrutura operativa nessa empresa, consideradas a magnitude e a complexidade do negócio, que envolvia avaliação de ativos e ágio por rentabilidade futura. Veja-se:

86. No caso em análise, o ágio contabilizado foi baseado no valor da rentabilidade futura da empresa adquirida. Tal fundamento foi justificado por diversos demonstrativos e tabelas, várias em francês, sem nenhuma

*identificação, que foram apresentados à fiscalização como sendo a Avaliação Econômico-Financeira do Atacadão que teria sido feita pela **Korcula**⁵⁶. É de se notar a rapidez com que a **Korcula** conseguiu elaborar uma avaliação de rentabilidade futura, vez que passou a fazer parte do Grupo Carrefour somente em 10/04/2007 e, em 30/04/2007, já estava adquirindo a empresa objeto da avaliação. E mais, sem ter despesa alguma seja com empregados ou com prestadores de serviço⁵⁷.*

A destacar também a rapidez com que os recursos chegaram a KORCULA e passaram para os alienantes de ATACADÃO e a existência efêmera da KORCULA:

*94. A passagem desses recursos pela **Brepa** e pela **Korcula** foi de apenas algumas horas, visto que foram recebidos em 30/04/2007 e transferidos para os vendedores no mesmo dia 30/04/2007. Essa rápida passagem serviu apenas **para dar a aparência formal ao negócio**. E na sequência, a subsidiária **Atacadão** incorporou sua controladora formal **Korcula**, em operação denominada de “incorporação às avessas”, **para dar aparência de extinção do investimento**.*

E ainda a inconsistência e a incapacidade de a Fiscalizada justificar a existência da KORCULA:

*97. Apesar dessa constatação, a fiscalizada foi intimada⁵⁵ a justificar os motivos e fins da existência da sociedade **Korcula**, destacando os benefícios esperados. Em resposta foi informado que⁵⁶:*

(...)

Como se tratava de um novo negócio, sobre o qual o Grupo Carrefour ainda não tinha certeza dos resultados que iria alcançar, foi feita a opção por desenvolver a nova atividade em empresa autônoma, desvinculada das empresas que já existiam e se dedicavam ao mercado varejista.

*(...) após um período de adaptação, a existência da empresa **Korcula Participações Ltda** passou a ser desnecessária. Assim, foi feito um projeto de reestruturação societária do Grupo Carrefour no Brasil, com o objetivo de integrar essa sociedade e as demais empresas antes pertencentes ao Atacadão, ao Grupo Carrefour.*

Com a reorganização das empresas, conseguiu-se reduzir os custos totais de manutenção das estruturas, bem como foram verificados ganhos de eficiência operacional, administrativa e financeira.

*98. Vale a pena reapresentar a justificativa constante do Protocolo elaborado quando da incorporação da **Korcula** pelo **Atacadão**:*

(...) entendem que a incorporação da segunda nomeada pela primeira é de real interesse das sociedades uma vez que, tendo em vista a correlação existente entre as mesmas, proporcionará uma maior sinergia com o desenvolvimento de outras atividades afins, bem como acarretará considerável economia operacional e administrativa com a concentração das atividades administrativas em uma única unidade. Assim, as administrações das sociedades acima mencionadas entendem de todo conveniente a citada incorporação, pelo que aconselham a sua aprovação.

*99. Como se observa o que era **um novo negócio** sobre o qual **não se tinha certeza dos resultados**, tornou-se uma atividade afim, a qual **é conveniente que seja concentrada** em uma única unidade, acarretando considerável economia operacional e administrativa. Bem, não se pode deixar de destacar que **a atividade era “afim” desde a aquisição do Atacadão**, e que a economia resultante da incorporação da **Korcula** não foi muito considerável, visto que não tinha custos, as despesas eram aquelas decorrentes da operação com o*

Atacadão, assim como as receitas. Ainda de acordo com as informações da DIPJ 2008, ano-calendário 2007, era uma empresa sem empregados⁶⁵.

Não se trata de ignorar a existência da KORCULA ou de desconsiderar sua personalidade jurídica e regular constituição, ao arrepio do direito civil brasileiro e da legislação societária, como alega a Recorrente. Não se trata, também, de interferir na condução dos negócios de empresa privada por obrigar o investidor a adquirir a empresa alvo diretamente. Se trata, sim, de negar os efeitos fiscais pretendidos pelo grupo econômico pela simples razão de que as regras tributárias aplicáveis não foram satisfeitas.

Como bem assinalou o acórdão recorrido, "a autuação baseia-se exclusivamente no passo intermediário da reorganização societária e dos seus efeitos tributários", não se contestando "os objetivos negociais finais da reorganização", nem se fundando o lançamento fiscal no art. 116, § único do Código Tributário Nacional.

Se a aquisição pelo Grupo Carrefour de ATACADÃO da maneira pretendida (mantendo a holding BREPA como controladora no país das empresas operacionais, inclusive ATACADÃO) não iria conformar situação que permitisse a dedução da amortização do ágio pago na aquisição, a interposição de empresa no processo não tem o condão de reconfigurar as regras para permitir os efeitos fiscais pretendidos. O acórdão recorrido, aliás, enfrentou com muita propriedade esse aspecto, não assistindo razão à ora Recorrente quando tenta contrapor tais argumentos. Confira-se:

Nesse sentido, compulsando os autos, percebe-se claramente que o investimento realizado (aquisição das ações da RECORRENTE), e adquirido com ágio, comporia o ativo da então adquirente, provavelmente, por tempo indeterminado, haja vista a continuidade das operações, em seu próprio nome, por parte da RECORRENTE.

Assim, caso a aquisição fosse realizada pela holding que efetivamente atuava (BREPA), ou qualquer outra empresa operacional do grupo Carrefour no Brasil, não haveria qualquer extinção do investimento, haja vista a continuidade das operações da RECORRENTE.

A artificialidade da operação foi justamente buscar o contorno de tais normas imperativas, que impunham a ativação do ágio, buscando posicionar a RECORRENTE diante de normas de contorno, quais sejam, o art. 386, III, e seu § 6º, II, do RIR/99, transcritas a seguir, mediante operações societárias meramente com fins fiscais:

(...)

Isso porque o fato de a formação do ágio ter cumprido os requisitos legais estabelecidos, em especial aqueles em que essa turma firmou entendimento necessários (o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; a realização das operações originais entre partes não ligadas; seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura), não possui o condão de permitir que a regra geral seja desrespeitada, qual seja, o ágio deverá compor o custo do investimento para fins de apuração de ganho de capital em eventual alienação (inteligência do art. 391 c/c art. 426, II, ambos do RIR/99).

A meu ver, independentemente do desenho das operações e dos eventuais propósitos negociais na utilização de empresas veículo, não havendo extinção do investimento adquirido com ágio mediante confusão patrimonial entre investida e investidora, não há que se falar em dedutibilidade do ágio.

Não merece acolhida, portanto, o recurso da Contribuinte no que se refere à presente matéria.

Com base nestes fundamentos, aqui adotados, restam afastados os argumentos da Contribuinte acerca da desconsideração da existência de Korcula, avaliada por ela como

equivocada e contrária aos paradigmas indicados, que rejeitaram esta conduta como *simulada ou artificial*, mormente tendo em conta os aportes previamente feitos em favor de Korcula, que assim figurou como compradora do investimento, em operação aprovada pelo CADE. Está amplamente justificada referida desconsideração para fins fiscais, sem qualquer incursão no âmbito civil, o que também dispensa a apreciação das referências feitas pela Contribuinte acerca da possibilidade de existência de *holding* pura, na forma da Lei das S/A e da Lei n.º 11.727/2008.

Por certo o investidor estrangeiro não está *obrigado a optar por adquirir diretamente as ações da empresa-alvo com ágio*, mas a legislação tributária é clara no sentido de que a confusão patrimonial deve ocorrer entre investidora e investida, de modo que se uma das partes envolvidas não é empresa nacional, a amortização fiscal do ágio somente é possível se a empresa nacional incorporar a estrangeira. Assim, se Korcula foi interposta com o objetivo de *possibilitar a segregação do novo investimento feito pelo Grupo Carrefour*, a impossibilidade de amortização do ágio é inafastável, e representa mera decorrência da escolha feita pelo grupo de não integrar adquirente e adquirida, não sendo passível de cogitação qualquer violação ao art. 170 da Constituição Federal e à vedação de discriminação do capital estrangeiro, ou mesmo à Convenção firmada entre o Brasil e a França, e entre o Brasil e os Países Baixos, para evitar a dupla tributação, promulgadas pelos Decretos n.º 70.506/72 e n.º 355/91, como alegado pela Contribuinte.

Com respeito às cogitações feita pela Contribuinte acerca de outros formatos que poderiam ter sido adotados para a aquisição do investimento, desnecessária seria qualquer manifestação deste Colegiado, pois importa aqui, apenas, a forma escolhida pelo grupo empresarial. De toda a sorte, se, como dito, Brepa efetuasse a aquisição e cindisse o investimento e o ágio para incorporação ao patrimônio da recorrente, subsistiria o mesmo vício aqui apontado, dado os recursos aportados em Korcula por Brepa terem sido, antes, integralizados por Carrefour BV em Brepa. À evidência, o alegado objetivo da legislação tributária, no sentido de que *as despesas geradas pela amortização do ágio sejam abatidas contra as receitas geradas pelo investimento que representa o fundamento econômico desse mesmo ágio*, não pode ser invocado para afastar, justamente, o meio previsto na legislação para tal consequência, qual seja, a unificação dos patrimônios da investidora e da investida, como bem exposto no Parecer Jurídico juntado à impugnação (e-fls. 16833/16886):

Ora, para que a finalidade da norma seja atingida, faz-se necessária a absorção patrimonial, sem a qual a amortização do ágio ou deságio ficaria num patrimônio (o da pessoa jurídica investidora) e os lucros tributáveis em outro patrimônio (o da pessoa jurídica investida). Ou seja, ainda que o ágio ou o deságio seja associado ao lucro da pessoa jurídica objeto da aquisição, os dois elementos estariam dissociados em dois lucros distintos.

Ao dizer isto, destaco que não se deve pensar que o objetivo do legislador, ou a “*mens legis*”, resida na absorção, mas, sim, que a finalidade perseguida pela lei é a dedução do ágio (ou a tributação do deságio) juntamente com a apuração do lucro do empreendimento a que se refere a participação adquirida, e que, para isto ser possível, há necessidade da reunião dos dois patrimônios, o da adquirente e o da adquirida.

Vale dizer, a absorção é meio e não fim, pois fim é a apuração conjugada do lucro e da amortização do ágio ou deságio, residindo nesta conjugação pertinente ao lucro tributável o objetivo do legislador e da lei posta no ordenamento. O que se confirma inclusive pela manutenção da neutralidade fiscal das amortizações enquanto não haja absorção.

É claro que o legislador poderia ter alterado o Decreto-lei n. 1598 para permitir que, mesmo sem absorção, a amortização do ágio ou deságio fosse processada na própria

pessoa jurídica adquirente da participação societária e fosse deduzida do seu lucro tributável ou a ele acrescentada.

Entretanto, neste caso estaria concedendo efeito tributário limitado, tendo-se em vista que os resultados da investida se refletem na investidora por equivalência patrimonial, a qual, entretanto, é fiscalmente neutra. Assim, a dedução ficaria numa pessoa jurídica e o lucro na outra, sem se encontrarem, e sem que a amortização efetivamente contrabalançasse o lucro.

Verifica-se, pois, o próprio sentido finalístico da norma, e a “ratio” para a alusão à absorção, bem como para a extensa abrangência de sua hipótese de incidência.

Contudo, ainda que seja meio para incidência da norma, como demonstrado nesse Parecer, exigir que a *primeira adquirente seja a pessoa jurídica autorizada a deduzir a amortização* não representa a criação de *um entrave que a lei não criou para impedir a sua incidência*. Como bem observado no referido documento, *os elementos essenciais dos patrimônios, a serem unidos em virtude da absorção decorrente de incorporação, fusão ou cisão, são, de um lado o investimento, com seu ágio ou deságio, e, de outro, o complexo empresarial do qual nasce o lucro a que se refira o ágio ou deságio, e este investimento, com ágio ou deságio é uma realidade presente no patrimônio que sofreu a insubsistência ativa para aquisição da investida, ainda que eventualmente replicada no patrimônio de pessoas jurídicas interpostas entre a real adquirente e a adquirida, de modo a viabilizar a dedução do custo de aquisição, mediante amortização do ágio, relativamente a um ativo que permanece integrado ao patrimônio da real adquirente.*

Admitir que esta replicação do custo do investimento permita afirmar, como dito no Parecer, que *a aquisição poderia ter sido feita pela Carrefour BV ou pela Brepa*, assim como pela Korcula, significa dizer que o grupo empresarial pode decidir onde realizar o custo incorrido na aquisição do investimento. Contrárias a este entendimento são as razões assim expostas no voto condutor do Acórdão nº 1101-000.961:

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

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

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

Significa dizer que embora transferido o ágio para a empresa veículo, e na seqüência para a incorporadora desta, os efeitos econômicos do ágio originalmente contabilizado na controladora subsistem. Assim, a definição acerca do atendimento à finalidade dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 passa, primeiramente, pelo exame da validade da

transferência do ágio originalmente contabilizado pela investidora para a Santander Holding, mediante subscrição de seu capital com o investimento por ela detido no Banespa.

Não se exige, aqui, uma lei autorizadora de transferência de ágio por meio de subscrição de aumento de capital. Se não há vedação legal e os atos societários são realizados com observância dos requisitos formais, e têm por objeto ágio efetivo e pago, seria necessário disposição legal específica para se negar validade aos atos societários no âmbito tributário. Contudo, é necessário verificar se a incorporação entre a investida e esta empresa para a qual foi transferido o ágio atende aos requisitos legais para que a amortização deste afete o lucro tributável.

Recorde-se o que diz a Lei n.º 9.532/97:

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

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

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

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

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

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

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

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

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

Na medida em que tal não ocorreu, a dedutibilidade do ágio submete-se à regra geral exposta no Decreto-lei n.º 1.598/77:

Art. 23. [...]

Parágrafo único - Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País. (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

[...]

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

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

II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados, nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

IV - provisão para perdas (art. 32) que tiver sido computada na determinação do lucro real.

[...]

Pertinente citar, novamente, abordagem contida na obra *Ágio em Reorganizações Societárias (Aspectos Tributários)*, antes referida¹. Nela, o autor Luís Eduardo Schoueri preliminarmente expõe o entendimento de que o ágio, para o investidor, é custo que deve ser considerado em caso de alienação do investimento. Os resultados auferidos com este investimento são reconhecidos, no patrimônio do investidor, como resultados da equivalência patrimonial, não sujeitos a tributação nesta ótica. Seguindo a mesma lógica, a amortização contábil do ágio por rentabilidade futura, por parte do investidor, também não deve afetar o lucro tributável.

Diante deste contexto, o autor reputa *incabível afirmar que o ágio, ainda que fundamentado na rentabilidade futura, pode ser considerado realizado antes da incorporação de uma das pessoas jurídicas envolvidas (exceto se antes disso tiver ocorrido baixa da participação societária adquirida, quando, em regra o ágio será realizado)* (Op. cit. p. 73). E complementa mais à frente: *com a incorporação, alerte-se, já não há mais que falar em investimento nem em ágio. Ambas as figuras desaparecem* (Op. cit. p. 74).

Entende o referido autor que a partir da incorporação, *os lucros passam a ser tributados na investidora, pois antes disso no máximo haverá receita de equivalência patrimonial, não tributável* (Op. cit. p. 79). Aqui, porém, os lucros permanecem tributados na investida, que os reduz mediante amortização de ágio decorrente de investimento que subsiste no patrimônio da investidora original.

Caso a investidora fosse empresa nacional, a provisão determinada pela Instrução Normativa CVM nº 349/2001 impediria que a equivalência patrimonial refletisse no seu patrimônio apenas o valor líquido dos resultados, restabelecendo o reconhecimento bruto dos resultados da investida, sem os efeitos da amortização do ágio na investida, dado que a amortização do ágio se repetiria na investidora. A diferença está na redução da carga tributária da investida que esta manobra permite, em desrespeito ao previsto no art. 7º da Lei nº 9.532/97.

Evidenciado, portanto, que não houve a extinção do investimento, inadmissível a amortização fiscal do ágio.

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo Schoueri. *Ágio em Reorganizações Societárias (Aspectos Tributários)*, São Paulo: Dialética, 2012

[...]

Acrescente-se, ainda, que o aporte do lance como capital de uma empresa veículo, para que esta participasse do leilão público – estratégia desconsiderada por prejudicar o sigilo do prego ofertado – não seria suficiente para caracterizar esta intermediária como adquirente e permitir-lhe a amortização do ágio com efeitos fiscais em caso de incorporação da ou pela investida, na medida em que a empresa assim criada representaria apenas uma extensão do caixa da real adquirente, de modo que a subsequente incorporação não ensejaria a união de patrimônios entre investidora e investida, exigida pela Lei nº 9.532/97.

Já no que se refere às objeções consignadas em referido Parecer acerca da impossibilidade de *o aplicador da lei acrescentar barreiras ou condições para limitar o alcance da regra legal*, ou *visualizar tais restrições na lei*, não pode prevalecer o entendimento de que as objeções à amortização de ágio deveriam se limitar, no caso de interposição de empresa-veículo, aos casos nos quais foi criado *um ágio efetivamente inexistente por ausência de real aquisição*, pois como demonstrado na transcrição do voto condutor do Acórdão nº 9101-002.962 - em que pese a extensa argumentação em contrário exposta no parecer apresentado - não se trata aqui de invalidar atos no âmbito civil, para o que seria necessário demonstrar sua invalidade em razão de algum vício prescrito em lei para o ato ou negócio. Como antes exposto, *o investidor originário é, de fato, aquele de quem partem a decisão e os recursos para a aquisição do investimento com sobrepreço*, de modo que, *no presente caso não é preciso muito esforço para se verificar que a confusão patrimonial entre investidora e investida é apenas aparente*.

Quanto à efetiva existência e propósito comercial de Korcula, para além do já exposto na transcrição precedente, cabe acrescentar que nenhum óbice foi apontado para promoção do *pagamento do custo de aquisição do investimento* sem a interposição da empresa-veículo, bem como observar que a contratação de dívida por ela promovida para financiar a aquisição do investimento não é suficiente para atribuir-lhe a substância pretendida, pois referido empréstimo se prestou a restabelecer a liquidez da real adquirente e, ao ser promovido pela empresa-veículo, conferiu ao grupo empresarial a vantagem de transferir para a investida os encargos que deveriam ter sido suportados pelo real adquirente do investimento. O mencionado *desejo da administração dos investidores de que essa dívida contraída para financiar o novo negócio fosse transferida às próprias atividades desenvolvidas pela atividade adquirida* em nada favorece a Contribuinte, porque apenas evidencia o interesse do grupo empresarial em erodir as bases tributáveis da empresa nacional adquirida mediante o registro de despesas financeiras incorridas no interesse exclusivo da investidora estrangeira, não se podendo admitir tal proceder apenas porque, segundo sua ótica, seria *a melhor prática contábil e financeira adotada no mercado*. Por tais razões, também, não altera a conclusão do julgado anterior o fato de os aportes originalmente feitos por Carrefour BV em Korcula terem sido convertidos em empréstimo com terceiro, ou o atendimento às obrigações acessórias no âmbito dos diversos órgãos administrativos envolvidos para contratação e recebimento do referido empréstimo, inclusive porque nada impediria que *Carrefour BV* promovesse esta contratação diretamente no exterior caso, como alegado, a real adquirente não dispusesse de recursos de longo prazo. Inócuas, portanto, as demais justificativas apresentadas quanto aos limites para pagamento de juros sobre capital próprio e distribuição de dividendos.

Tem-se por irrelevante, assim, o alegado atendimento aos demais requisitos legais para amortização do ágio. Não se vislumbra nas operações realizadas qualquer motivação distinta da obtenção do benefício fiscal. Logo, ausente confusão patrimonial entre adquirente (*Carrefour BV*) e adquirida (Contribuinte), correta a glosa das amortizações de ágio nos períodos autuados.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte acerca desta primeira divergência jurisprudencial.

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

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

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

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

153. Se não fosse a controladora no exterior a detentora da **Brepa** (98,29% de participação), que por sua vez era detentora da **Korcula** (98,91% de participação), certamente não haveria tal empréstimo, pois qual a garantia que a credora teria de que a dívida seria honrada? Ou seja, em qualquer outra situação no mundo dos negócios este empréstimo seria cercado de diversas garantias, se é que viesse a ser concedido, visto que a **Korcula** era, aquela época, uma empresa recém constituída e desprovida de bens e com poucos reais registrado em seu capital social (R\$ 100,00).

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

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

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

[...]

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

[...]

158. O **Atacadão** é uma empresa constituída por quotas de responsabilidade limitada, portanto regida pela Lei nº 3.708/1919, e tem como objeto social: a) distribuição, comércio, atacado, indústria, importação e exportação de artigos, materiais, produtos e/ou mercadorias em geral, primários e industrializados; b) exploração de supermercados e lojas de departamentos, restaurantes e lanchonetes; c) prestação de

serviços fitossanitários, de auxiliares do comércio e de transporte; e d) participação em outras empresas, no País ou no exterior, quer como acionista, quer como sócia quotista.

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

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

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

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

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

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

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

o objeto social e as atividades produtivas mudam, todas as despesas devem ser reavaliadas quanto ao aspecto de sua dedutibilidade.

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

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

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

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

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

RELATÓRIO

[...]

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

[...]

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

[...]

Assim como são indedutíveis, na EPTV, as despesas financeiras decorrentes dos empréstimos bancários assumidos pela Astúrias para a aquisição das ações da EPTV, não só pelo fato de já ter sido completamente descaracterizada a suposta incorporação da Astúrias pela EPTV, mas também pelo fato da operação ter servido para transferir o ônus para a própria EPTV de urna obrigação que deveria ser dos reais beneficiários da aquisição das ações da EPTV (CN Empreendimentos e Participações Ltda.).

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

[...]

VOTO

[...]

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

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

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

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

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

DESPESA DESNECESSÁRIA - ENCARGOS FINANCEIROS SOBRE EMPRÉSTIMO CONTRAÍDO PARA FINANCIAR A PRÓPRIA AQUISIÇÃO Em virtude de não ser necessário para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, nem contribuir para a manutenção de sua fonte produtora, o empréstimo que tiver sido contraído pelos seus novos controladores para financiar sua própria

aquisição, os encargos financeiros gerados por semelhante empréstimo não constituem despesa dedutível na determinação do resultado tributável.

[...]

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

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

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

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

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

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

determinação do artigo 41, § 5º, da Lei nº 8.981, de 1995, não são dedutíveis, salvo se tiverem natureza compensatória ou se forem impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo. Da mesma forma, as despesas com a manutenção de um bem integrante do ativo permanente constituem encargo de seu proprietário, assim como eventuais tributos ou taxas condominiais sobre ele incidentes. E todavia, se esse bem não estiver sendo empregado nas atividades produtivas da empresa, tais despesas não serão dedutíveis. Nos dois exemplos, não há liberalidade, nem exercício de arbítrio ou opção por parte do contribuinte, mas ainda assim os dispêndios respectivos não serão computados na determinação do lucro tributável.

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

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

[...]

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

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

[...]

De fato, a norma invocada permite a dedução das despesas de juros incorridas pelas sociedades holdings, em decorrência de empréstimos tomados para financiamento de investimentos em outras sociedades. Contudo, conforme expressamente estabelece o texto legal, a norma somente se aplica aos casos em que o devedor seja pessoa jurídica que tenha por objeto exclusivamente a gestão de participações societárias, ou seja, a chamada holding pura. Enquanto a dívida era responsabilidade da Korcula, cujo objeto social declarado era exclusivamente a participação em outras sociedades, os eventuais encargos eram dedutíveis. Quando passou ao Atacadão, porém, a situação mudou, já que esta última sociedade não tem como objeto exclusivamente a participação em outras. Em realidade, como se sabe, seu objeto principal é completamente distinto. Logo, os encargos de tais dívidas tornaram-se indedutíveis

assim que o seu responsável ou devedor mudou, ainda mais que, como também se sabe, a dívida em causa fora contraída com o objetivo de financiar a aquisição do próprio Atacadão. A dedutibilidade de determinada despesa não é determinada de modo permanente na sua origem, mas é atributo que deve ser aferido a cada período de apuração, não só porque a legislação está sujeita a mudanças, como também mudam ou podem mudar com frequência as atividades do contribuinte ou o emprego que ele faz dos seus bens de produção. Obrigações assumidas ou bens adquiridos inicialmente para realizar a atividade produtiva, ou em benefício ou no interesse desta, podem no período seguinte se tornar incompatíveis com a atividade da empresa, ou simplesmente deixarem de ser utilizados. Nesse caso, no novo período de apuração, os encargos gerados por esses bens ou obrigações tornam-se indedutíveis.

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

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

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

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

Tampouco existe correlação alguma entre as regras estabelecidas pela Medida Provisória n.º 472, de 2009 (e pela Lei n.º 12.249, de 2010, na qual viria a ser convertida) destinadas a combater a subcapitalização (thin capitalization) e a possibilidade de deduzir como despesa os juros sobre capital próprio pagos ou creditados. Trata-se de alterações na legislação tributária promovidas pela União em épocas diferentes e com objetivos distintos.

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

Já a prática que a Medida Provisória n.º 472, de 2009 e a Lei n.º 12.249, de 2010, combate é o endividamento artificial, forjado apenas para obter vantagens fiscais. Esse endividamento é contraído com empresas com as quais o devedor é vinculado, de sorte que pode ser caracterizado como uma capitalização disfarçada. Esse objetivo é claramente expresso na Exposição de Motivos da Medida Provisória n.º 472, de 2009, um trecho da qual se transcreve adiante.

[...]

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

De qualquer forma, o debate sobre o tema não interfere no presente litígio, visto que a glosa fiscal não foi motivada por nenhum excesso cometido em relação aos limites estabelecidos pela Medida Provedora n.º 472, de 2009 ou pela Lei n.º 12.249, de 2010. Nem poderia ter sido cometida tal violação, visto que a dívida cujos encargos foram glosados não foi contraída entre partes vinculadas.

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

para a manutenção de sua fonte produtora. Sendo desnecessária a despesa, ela é indedutível.

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

Além disso, o crescimento da receita bruta ou a expansão das suas atividades, por si só e isoladamente, não são os melhores critérios para a avaliação do desempenho de uma empresa ao longo dos anos. Para os seus sócios e acionistas, muito mais relevante é a evolução de sua rentabilidade, que é o índice de retorno do capital empregado. Noutras palavras, de nada adianta o faturamento crescer e o número de estabelecimentos se multiplicar, se para cada unidade de faturamento adicional é preciso que os acionistas invistam proporcionalmente mais capital. É preciso ainda considerar a evolução do endividamento da empresa. Se a expansão do faturamento e das unidades de venda se faz à custa de um aumento exponencial da dívida da empresa, coloca-se em risco o seu futuro. Em suma, em que pese aos seus esforços, a impugnante não logrou comprovar que a assunção da dívida foi benéfica nem necessária para o Atacadão. Ao contrário, é evidente que a assunção da dívida foi danosa para a empresa, uma vez que o Atacadão acabou arcando apenas com os encargos da dívida, sem que pudesse contar com os recursos emprestados no desenvolvimento de suas atividades.

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

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

Não por acaso, o artigo 13, inciso III, da Lei n.º 9.249, de 29 de dezembro de 1995, veda a dedução de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização

dos bens e serviços. Ou seja, se a empresa mantém no seu ativo bem imóvel ou móvel que já não seja empregado na manutenção de suas atividades produtivas, ainda que no passado o tenha sido, todas as despesas associadas a esse bem se tornam indedutíveis.

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

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

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

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

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

Esclareça-se que o restabelecimento da glosa de despesas financeiras não exigiria o retorno dos autos ao Colegiado *a quo*. Isto porque, em recurso voluntário, além de deduzir seus

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

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

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

Inadequação da concomitância da multa isolada com a multa de ofício (Recurso Especial da Contribuinte)

Passando à divergência acerca da **“inadequação da concomitância da multa isolada com a multa de ofício”**, importa inicialmente observar a inaplicabilidade da Súmula CARF n.º 105 (*A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*), na medida em que o lançamento se reporta a fatos geradores ocorridos em 2012 e 2013, não alcançados pela redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

No mais, não procedem os argumentos da Contribuinte acerca da impossibilidade de aplicação das multas isoladas simultaneamente com a multa de ofício ou em razão de seu lançamento ter se dado depois do encerramento do ano-calendário, como claramente exposto na apreciação precedente desta operação societária, no Acórdão n.º 9101-002.962:

Como antes referido, a Contribuinte pugna pelo cancelamento da multa isolada sobre estimativas não recolhidas em razão de ter sido lançada após o encerramento do ano-calendário e em concomitância com a multa de ofício.

Compulsando-se o item XI.5 do TVF (“Multa Isolada por Falta de Recolhimento de Estimativa”), vê-se que a multa isolada sobre estimativas não recolhidas foi lançada com fulcro no art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430, de 1996, já com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007. Observa-se, também que a Contribuinte obrigou-se aos recolhimentos mensais a título de estimativas no período de 2009 a 2011. Confira-se:

[...]

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

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

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

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

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

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

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

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

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

Ora, a vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é incontestável, 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 n.º 9.430, de 1996, esta penalidade foi prevista nos mesmos termos daquela aplicável ao tributo não recolhido no ajuste anual, ou seja, *calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*, inclusive no mesmo percentual de 75%, e passível de agravamento ou qualificação se presentes as circunstâncias indicadas naquele dispositivo legal. Veja-se:

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

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

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei n.º 10.892, de 2004)

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

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

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

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

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

[...]

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

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição. Observe-se:

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

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

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

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

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

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei 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 n.ºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, n.º 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, n.º 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, n.º 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, n.º 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e n.º 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):

O artigo 44 da Lei 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, ineludivelmente, 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 subsequente².

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

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

Explico.

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

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009³

[...]

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 2012⁴

[...]

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.

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

³ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

⁴ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 920-201.833, de 25/10/2011.

[...]

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

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:

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

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

[...]

PORTARIA N.º 18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013⁵

[...]

ANEXO I

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA *Até a vigência da Medida Provisória n.º 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

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

[...]

PORTARIA N.º 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2014⁶

[...]

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 n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

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

⁵ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

⁶ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

[...]

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

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

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória n.º 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória n.º 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória n.º 351", de 2007, ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das penalidades a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória n.º 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares⁷ à parcela do litígio já pacificada.

⁷ Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 256, de 2009, e alterado pela Portaria MF n.º 586, de 2010:

[...]

Anexo II

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]

§ 4º Serão julgados em sessões não presenciais os recursos em processos de valor inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) ou, independentemente do valor, forem objeto de súmula ou resolução do CARF ou de decisões do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos artigos 543B e 543C da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.

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

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

Acórdão nº 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

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

Acórdão nº 9101-001.203:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA.

CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.

Acórdão nº 9101-001.238:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

[...]

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE

[...]

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.

[...]

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 n.º 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

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

Acórdão n.º 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

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

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

[...]

Acórdão n.º 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa:

[...]

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

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

[...]

Acórdão n.º 1803-001.263:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2002

[...]

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

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

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

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

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

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

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei n.º 9.430/96, verbis:

[...]

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

[...]

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

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

ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

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

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

3. Recurso especial improvido.”

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

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

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

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

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

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

relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo.

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

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de "pagamento de tributo", dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos⁸ e exigidas de forma isolada.

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

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

É certo que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já consolidou seu entendimento contrariamente à aplicação concomitante das penalidades em razão do princípio da consunção, conforme evidencia a ementa de julgado recente proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.576.289/RS:

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

⁸ Lei n.º 10.426, de 2002: Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei n.º 11.051, de 2004)

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

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

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

1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015).

2. Agravo Regimental não provido.

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

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

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

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

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

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

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

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta⁹:

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,

⁹ http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644

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". Iguamente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: "Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI –Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas". E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: "As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo".[16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

[...];

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor¹⁰. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

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

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

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

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

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF n.º 105 é omissivo acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996.

Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão n.º 1302-001.753:

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

Os períodos de apuração atuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF n.º 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida

¹⁰ Lei n.º 9.430, de 1996, art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

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

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

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

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 n.º 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:

[...]

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

Porém, os Acórdãos n.º 9101-001.203 e 9101-001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos n.º 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.

A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF n.º 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance.

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

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão n.º 120100.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

[...]

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

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

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de

imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 – R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Cabe esclarecer, por fim, que a Súmula CARF nº 82 presta-se, em verdade, a confirmar a presente exigência. Isto porque o entendimento consolidado de que *após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas* decorre, justamente, da previsão legal de aplicação da multa de ofício isolada quando constatada tal infração. Ou seja, encerrado o ano-calendário, descabe exigir as estimativas não recolhidas, vez que já evidenciada a apuração final do tributo passível de lançamento se não recolhido e/ou declarado. Contudo, a lei não deixa impune o descumprimento da obrigação de antecipar os recolhimentos decorrentes da opção pela apuração do lucro real, estipulando desde a redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430/96, a exigência isolada da multa por falta de recolhimento das estimativas, assim formalizada sem o acompanhamento do principal das estimativas não recolhidas que passarão, antes, pelo filtro da apuração ao final do ano-calendário.

Esclareça-se, por oportuno, que o restabelecimento das multas isoladas exoneradas proporcionalmente em razão da reversão da glosa de despesas financeiras não exigiria o retorno dos autos ao Colegiado *a quo* porque a Contribuinte não deduziu qualquer argumento subsidiário acerca do cálculo de tais penalidades, na parte afetada pelas despesas glosadas. Sua defesa prendeu-se, apenas, à interpretação dos dispositivos legais que preveem a aplicação da multa isolada para afirmar a impossibilidade de sua exigência *em conjunto com a multa de ofício* ou *após o encerramento do período-base com a devida apuração da base de cálculo do IRPJ/CSLL*.

Assim, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte quanto a esta matéria.

Conclusão

Por todo o exposto, o presente voto é no sentido de :

- CONHECER do recurso especial da Contribuinte e CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da PGFN, apenas quanto à **“glosa de encargos decorrentes de empréstimo contraído para a aquisição da própria empresa fiscalizada”**;
- NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte relativamente à **“legitimidade da amortização fiscal do ágio”** e à **“inadequação da concomitância da multa isolada com a multa de ofício”**;
- DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN relativamente à **“glosa de encargos decorrentes de empréstimo contraído para a aquisição da própria empresa fiscalizada”**;

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Declaração de Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei

Com a devida vênia, registro a presente declaração de voto quanto à concomitância da multa isolada com a multa de ofício, por discordar da decisão final tomada por esta i. Turma.

Recapitulo então que, a proposta da i. Conselheira Relatora consistiu na manutenção do lançamento quanto à cumulação das multas de ofício e isolada, por entender que as penalidades tem natureza e propósitos distintos.

Contudo, devido a empate no entendimento sobre este tema, esta i. Turma, por voto de qualidade, decidiu negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

O problema, a meu ver, no presente caso, é que há previsão expressa no CTN, quanto às penalidades, de que no caso de dúvidas – hipótese materializada na necessidade de se utilizar o voto de qualidade – deve-se interpretar a lei tributária da forma mais favorável ao contribuinte, ou seja, via de regra, deve-se afastar a imputação da sanção fiscal.

Constate-se:

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

I - à capitulação legal do fato;

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

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

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

(Grifos meus)

Neste sentido, entendo que a inteligência do artigo 112 do CTN, aplica-se para o caso deste E. Conselho quando uma decisão referente à penalidades resulta em empate, pois o empate, por si, significa que há dúvida no colegiado quanto a aplicação da penalidade sob análise.

Se a composição da turma envolve oito conselheiros e o empate se configura, significa, em termos práticos, que quatro conselheiros entendem correta a imputação da penalidade e que, os outros quatro entendem a manutenção da penalidade como indevida.

Ora, em casos como este, fica cristalino que há dúvida do colegiado (não dos conselheiros em si, mas do órgão como um todo) quanto à matéria relativa às penalidades e, portanto, com fulcro no artigo 112 do CTN, a imputação da penalidade deveria ser cancelada, afastada de ofício pelo Presidente da Turma, no exato momento em que a dúvida se instala formalmente (voto de qualidade é proferido).

Recordo um caso que ilustra bem a situação discutida, referente ao processo administrativo nº 15540.720415/2011-24 (Soter Sociedade Técnica de Engenharia S.A. x Fazenda Nacional), do qual fui relator quando compunha a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção. Neste processo administrativo, houve intervenção judicial por intermédio de sentença em Mandando de Segurança, declarando nulo o julgamento proferido no recurso voluntário interposto pelo contribuinte, e determinando, por conseguinte, a realização de novo julgamento, ficando impedido o voto dúplice pelo presidente da sessão.

A sentença da 13ª Vara Federal Cível da SJDF nos ajuda a esclarecer o problema na interpretação errônea que vem sendo dada ao artigo 54 do RI-CARF, que trata do voto de qualidade. Nela, a juíza federal substituta Grace Anny de Souza Monteiro, de forma objetiva e pragmática, elucida o real significado do voto de qualidade, considerando sua fundamentação de existência, bem como seus efeitos, motivo pelo qual reproduzo abaixo parte da sentença que espelha perfeitamente meu posicionamento sobre o tema:

“No caso, entendeu-se que o voto de qualidade seria uma espécie de voto dúplice, que conferia ao presidente o poder de, após votar e, restado empatado, votar novamente, promovendo o desempate. Todavia tal interpretação não pode ser mantida, por violar frontalmente os mais basilares princípios democráticos de direito.

O Estado Democrático, cuja instituição foi um dos principais objetivos pelos Constituintes de 1998, que o elevou à condição de pedra fundamental da República Federativa do Brasil, com referência inclusive no preâmbulo da Carta Magna, tem como fundamento básico a igualdade. Tal princípio, por óbvio, se propaga para os órgãos colegiados de decisão, nos quais não se pode admitir que um dos membros tenha o poder de voto maior que dos outros, com aptidão até mesmo para modificar completamente o resultado da opinião expressa pela maioria. Ora, o voto de qualidade, ou voto de Minerva é reservado para aquelas situações em que, não tendo votado o presidente do órgão, o resultado da votação esteja empatado. Nestas condições, cabe ao presidente desempatar, através de seu único voto, pois nem de longe tal faculdade pode

significar o poder do presidente votar duas vezes, induzindo o empate (já que sem sua intervenção a orientação por ele escolhida não seria vitoriosa) e, após garantir a prevalência do seu entendimento pelo uso do “voto de qualidade”. Aceitar tal entendimento, significa, na prática, que quase todas questões polêmicas, que gerem entendimentos divergentes, sejam decididas unicamente pelo Presidente, já que este somente não teria poder de decidir, inclusive modificando o resultado do julgamento quando a diferença de votos fosse superior a dois votos.

(...)”

(Grifos meus)

Ressalte-se, ainda, que a ADI nº 5.731 ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB ao STF, em junho de 2017, questiona justamente a expressão “que, em caso de empate, terão o voto de qualidade”, contida no artigo 25, §9º do Decreto nº 70235, de 1972, com redação conferida pelo art. 25 da Lei nº 11941, de 27 de maio de 2009.

Perceba-se que o posicionamento exarado na ADI corrobora com a visão deste julgador:

“Conforme será abordado de forma mais detalhada adiante, o texto legal supracitado confronta princípios constitucionais, como o da isonomia, da razoabilidade e da proporcionalidade, bem como está em franca contrariedade ao artigo 112 do Código Tributário Nacional - CTN.

Desse modo, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, como legitimado universal para a propositura de Ação Direta de Inconstitucionalidade, no exercício de sua competência legal de defensor da cidadania e da Constituição (Artigo 44, inciso I, da Lei 8.906/94), propõe a presente ação, visando a declaração de inconstitucionalidade da expressão contida no § 9º do art. 25 do Decreto n. 70.235/72, “que, em caso de empate, terão o voto de qualidade.

(...)

Ocorre que, em afronta a princípios constitucionais, como o da isonomia, da razoabilidade, da proporcionalidade e, inclusive, em contrariedade às finalidades institucionais do próprio Conselho, o dispositivo impugnado confere ao Presidente de Turma, por força do já citado artigo 25, § 9º do Decreto n. 70.235/72, a prerrogativa de proferir, além do voto ordinário, o voto de qualidade.

Assim, valendo-se desta prerrogativa, os Presidentes de Turma (necessariamente representantes da Fazenda Nacional) têm proferido voto e, em um segundo momento, revertido o resultado do julgamento com novo voto (outro), quase sempre em desfavor dos contribuintes.

Essa afirmação é corroborada pelos dados apresentados em matéria publicada recentemente pelo jornal Valor Econômico¹¹. Segundo a reportagem, dos processos julgados entre janeiro e maio deste ano, 95% dos casos submetidos ao voto de qualidade foram decididos de modo desfavorável aos contribuintes, isto é, dos 110 acórdãos publicados, apenas seis foram desempatados de forma contrária aos interesses do fisco nacional.

Ao adotar a sistemática de voto duplo para o não provimento de recurso interposto pelo contribuinte ou provimento de recurso de ofício interposto pela Fazenda Nacional, o tribunal administrativo deixa de atender aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade (art. 5º, LXXVIII, CF/88), na medida em que se utiliza de procedimentos discriminatórios e arbitrários para proferir seu julgamento.

¹¹ Valor Econômico, Legislação e Tributos, Justiça cancela julgamentos com voto de qualidade, São Paulo, 15 de julho de 2016.

Como de conhecimento, a constitucionalização do princípio do devido processo legal (*due process of law*) tem por finalidade resguardar a garantia fundamental de todo cidadão de que o poder estatal, no exercício de suas funções e manifestações, respeitará, obrigatoriamente, a proporcionalidade e razoabilidade entre os meios adotados e os fins almejados, de maneira a resguardar os direitos e garantias fundamentais.

Todavia, não é que se verifica na disposição em apreço. A duplicidade do voto proferido pelo Conselheiro Presidente, sobretudo levando-se em conta ser ele representante do Fisco, coloca em xeque a missão da instituição, qual seja, julgar, de forma imparcial e justa, os litígios administrativos fiscais que tenham por objeto a apuração da incidência de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil (dentre eles, os autos de infração, os processos de restituição e compensação, os recursos voluntários, de ofício e especiais).

Outrossim, resta evidentemente questionável a constitucionalidade dessa previsão, uma vez que o voto duplo do Conselheiro Presidente, representante da Fazenda Nacional, passa a servir aos desígnios de uma das partes, ou seja, o Fisco.

(...)

(Grifos meus)

Assim, no que pese ainda estar em trâmite a análise da ADI nº 5.731, ponto que sua simples propositura fortalece minha convicção e demonstra que a inconformidade com o modo como se dá o voto de qualidade atualmente dentro deste E. Conselho, não é somente minha.

É bem verdade que as decisões e pleitos judiciais acima podem ser extremados, na medida em que, se de um lado o voto de qualidade favorece a Fazenda Pública, a rasa aplicação do art 112 do CTN poderia inverter a lógica, favorecendo o contribuinte na mesma medida.

Por essa razão, entendo que o sentido e alcance do artigo 112 deve restringir-se aos casos em que há dúvida na aplicação da penalidade, exclusivamente. Dispensar todo o débito (tributo e juros sobre o mesmo tributo) seria medida descabida e ilegal, posto que o dispositivo legal mencionado refere-se única e expressamente às infrações que, em matéria tributária, consubstanciam-se em multas pecuniárias.

Finalmente, não estou aqui questionando diretamente o voto de qualidade, em relação a sua legalidade ou não, mas entendo que neste caso (multa isolada) o mesmo sequer deveria ter sido proferido, ou mesmo que o fosse, fosse com a ressalva de que a multa está dispensada por aplicação direta e automática do artigo 112 do CTN.

É a declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei