MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**16682.720523/2019-01**
ACÓRDÃO	9101-007.592 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	9 de junho de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	GERDAU AÇOS LONGOS S.A. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015

ÁGIO INTERNO. NÃO DEDUTIBILIDADE.

Não é dedutível a amortização de ágio interno, isto é, formado por meio de transações entre entidades submetidas a controle comum.

INCENTIVOS FISCAIS. NÃO DEDUTIBILIDADE POR OCASIÃO DO LANÇAMENTO.

A dedução de incentivos é uma opção, que deve ser exercida pelos próprios contribuintes. Se o contribuinte não goza do direito que detém no tempo certo, não pode querer, depois de ser autuado, que a autoridade julgadora supra sua inércia. O processo administrativo fiscal não se constitui em instrumento jurídico válido para o sujeito passivo formalizar ou elevar o montante da dedução do incentivo fiscal.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONSUNÇÃO. NECESSIDADE DE EFETIVA CONCOMITÂNCIA. CRITÉRIO TEMPORAL.

O princípio da consunção opera apenas quando houver efetiva concomitância entre a multa isolada pelo não recolhimento de estimativas e a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado em definitivo. A verificação da efetividade deve observar o respectivo ano-calendário, não se admitindo a absorção da multa isolada em período no qual não tenha sido constituída multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) relativamente ao Recurso Especial do Contribuinte: (a) por unanimidade de votos, conhecer do recurso em relação à matéria "*amortização de ágio interno*", e (b) por maioria de votos, conhecer do recurso em relação à matéria "*multas isoladas concomitantes*", vencido o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli que votou por conhecer parcialmente do recurso nesse ponto, apenas em relação ao ano calendário de 2014; e (ii) por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. No mérito, acordam em: (i) quanto ao recurso do Contribuinte: (a) por maioria de votos, negar provimento quanto à matéria "*amortização de ágio interno*", vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior e Jandir José Dalle Lucca que votaram por dar provimento; e (b) por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência de multas isoladas concomitantes relativamente ao ano-calendário de 2014, vencida a Conselheira Edeli Pereira Bessa que votou por negar provimento; votou pelas conclusões a Conselheira Semíramis de Oliveira Duro; e (b) por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Semíramis de Oliveira Duro. Entretanto, findo o prazo regimental, referidas declarações de voto não foram apresentadas, devendo esta ser tidas como não formuladas, nos termos do § 7º do art. 114 da Portaria MF nº 1.634, de 2023 (RICARF).

Assinado Digitalmente

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes – Relator

Assinado Digitalmente

Carlos Higino Ribeiro de Alencar – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luís Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Efigênio de Freitas Júnior (Substituto), Jandir José Dalle Lucca e Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente) e Semíramis de Oliveira Duro.

RELATÓRIO

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Trata-se de dois recursos especiais, um do contribuinte, outro da Fazenda. Começamos pelo contribuinte.

Recurso do contribuinte

O recorrente, contribuinte, inconformado com a decisão proferida, por meio do Acórdão nº 1402-006.777, interpôs, tempestivamente, recurso especial de divergência em relação a três matérias, das quais se deu seguimento às duas seguintes:

(i) **Legitimidade e eficácia do ágio gerado entre partes relacionadas – dito interno**; e

(ii) **Impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II, "b", do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, na redação dada pela Lei nº 11.488/2007**.

O acórdão recorrido possui a seguinte ementa:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
>
> Ano-calendário: 2014, 2015
>
> AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.
>
> Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada.
>
> ÁGIO. GLOSA DA DESPESA. PRETENSÃO DE EXTENSÃO DA DECISÃO PARA ANULAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL AUFERIDO POR TERCEIROS. IMPOSSIBILIDADE DE PLEITEAR DIREITO ALHEIO EM NOME PRÓPRIO.
>
> Incabível a extensão a terceiros dos efeitos decorrentes de decisão proferida nos autos onde se discute a indedutibilidade de ágio interno, ainda que se trate da empresa do mesmo grupo econômico que tenha, como contrapartida, auferido ganho de capital na mesma operação, tendo em vista a ilegitimidade para pleitear direito alheio em nome próprio, nos termos do artigo 18 do CPC, de aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal por força do artigo 15 do mesmo códex.
>
> INCENTIVO FISCAL. PROGRAMAS SOCIAIS. CABIMENTO DO RECÁLCULO DA DEDUÇÃO PELO AUMENTO DOS LIMITES DECORRENTES DA AUTUAÇÃO.
>
> Se o lançamento tributário alterou os limites legais para a fruição dos benefícios fiscais e o Recorrente apresentou comprovação do cumprimento dos requisitos legais, as deduções devem ser aceitas, devendo ser considerado os valores dos incentivos fiscais passíveis de serem utilizados indicados no próprio Auto de Infração, devendo ser considerado o saldo dos incentivos fiscais, mais especificamente 1) Programa de Alimentação ao Trabalhador; 2)

DOCUMENTO VALIDADO

atividades culturais ou artísticas, inclusive projetos culturais devidamente aprovados na forma do PRONAC- Programa Nacional de Apoio à Cultura; 3)

atividades de Caráter Desportivo; 4) Fundo dos Direitos da Criança e do Adolescente; 5) Fundos dos Direitos do Idoso; 6) Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa Com Deficiência (PRONAS/PCD).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014, 2015

CSLL. AUTO DE INFRAÇÃO. DESNECESSIDADE DA INDICAÇÃO DE TODOS OS DISPOSITIVOS LEGAIS INERENTES AO TRIBUTO, DESDE QUE SEJA POSSÍVEL EXTRAIR, DA CONJUGAÇÃO DA DESCRIÇÃO DOS FATOS E DA LEGISLAÇÃO REFERIDA, A EXATA NATUREZA DA ACUSAÇÃO, DE MODO A ASSEGURAR AO CONTRIBUINTE O PLENO EXERCÍCIO DO DIREITO DE AMPLA DEFESA E AO CONTRADITÓRIO. CONSTANDO A CAPITULAÇÃO LEGAL DO AUTO DE INFRAÇÃO DE IRPJ, É DESNECESSÁRIA A SUA REPLICAÇÃO NO AUTO DE INFRAÇÃO DE CSLL. NULIDADE INEXISTENTE.

Ao se referir à obrigatoriedade de o lançamento de ofício indicar a disposição legal infringida, o art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, não exige que todos os dispositivos legais inerentes a determinado tributo sejam arrolados no auto de infração. Isto porque o sistema tributário brasileiro é formado por um complexo e extenso emaranhado legislativo, enredado por várias disposições que tratam de aspectos centrais e orbitais da constituição do crédito tributário, normalmente entrelaçadas entre si, que não necessitam ser taxativamente arroladas pela fiscalização, desde que seja possível extrair, da conjugação da descrição dos fatos e da legislação referida, a exata natureza da acusação, de modo a assegurar ao contribuinte o pleno exercício do direito de ampla defesa e ao contraditório.

Constando do lançamento de IRPJ os principais dispositivos legais relativos à infração, não necessitam ser replicados no lançamento de CSLL, uma vez que a esta se aplicam as mesmas normas de apuração da base de cálculo daquele, nos termos do art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996, e do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. 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.

DOCUMENTO VALIDADO

> No caso em apreço, 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.

Em relação à primeira divergência, foi apresentado o acórdão paradigma nº 9101-006.358.

O despacho de fls. 1290-1325 deu seguimento a esse questionamento nos seguintes termos:

> Passando à análise do dissenso jurisprudencial alegado, verifica-se que a recorrente conseguiu demonstrá-lo.
>
> O acórdão recorrido examina os efeitos tributários, percebidos nos anos calendários de 2014 e 2015, da reorganização societária promovida pelo grupo GERDAU nos anos de 2004 e 2005.
>
> De forma resumida, a referida reorganização societária contou com as seguintes etapas, no que interessa à contribuinte autuada GERDAU AÇOS LONGOS S.A.:
>
> - 22/12/2004 – É elaborado laudo de avaliação da participação societária que a GERDAU S.A. detinha na empresa GERDAU AÇOMINAS S.A. (valor passou de R$ 4.479.918.909,94 para 13.698.283.480,00);
>
> - 29/12/2004 – A GERDAU S.A. promove aumento de capital social na empresa GERDAU PARTICIPAÇÕES S.A. utilizando a participação que detinha na GERDAU AÇOMINAS S.A., a valores reavaliados. Como resultado, a GERDAU PARTICIPAÇÕES S.A. registra ágio de R$ 9.218.364.570,06, relativo às ações da GERDAU AÇOMINAS S.A.;
>
> - 09/05/2005 – A GERDAU PARTICIPAÇÕES S.A. é incorporada pela sua controlada GERDAU AÇOMINAS S.A., que recebe em sua contabilidade o referido ágio;
>
> - 29/07/2005 – A empresa GERDAU AÇOMINAS S.A. sofre cisão parcial, sendo transferida para a contribuinte GERDAU AÇOS LONGOS uma parcela de ágio que totalizava R$ 4.916.860.809,92, que viria a ser amortizada em 117 parcelas mensais (as amortizações e reversões mensais da respectiva provisão – art. 6º da IN CVM 319/1999 – de maio, junho e julho de 2005 já haviam sido feitas pela GERDAU AÇOMINAS S.A.).
>
> A partir de agosto de 2005, a contribuinte passou a reduzir sua base tributável de IRPJ e CSLL devidos em R$ 42.024.451,37 por mês, o que redundou em reduções de R$ 504.293.416,40 em 2014 e R$ 168.097.807,30 em 2015 (saldo do ágio esgotou-se em abril de 2015).
>
> A Fiscalização glosou tais reduções mensais com base no entendimento de que o art. 7º da Lei nº 9.532/1997 e o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 não trazem qualquer pressuposto de validação de um ágio gerado internamente, dentro de um mesmo grupo de sociedades sob controle comum, e criado artificialmente, sem que tenha havido qualquer desembolso real que lastreasse a sua formação.

DOCUMENTO VALIDADO

Após a DRJ manter a autuação, a lide foi submetida à apreciação da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, que decidiu que "[d]eve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada".

A decisão, acatando expressamente os fundamentos do Acórdão nº 9101-002.391, proferido em outro processo administrativo que discutiu a mesmas operações societárias examinadas nos presente autos e seus efeitos para a mesma contribuinte (mas nos anos calendários de 2006 a 2010), concluiu que a legislação aplicável à época (arts. 7 º e 8º da Lei nº 9.532/1997) "jamais pode ser interpretada como permissiva de dedutibilidade de uma despesa que foi 'inventada'", no sentido de ser oriunda de operações realizadas estritamente dentro do âmbito de um grupo, sem a ocorrência de pagamento ou qualquer transferência de recursos relativa ao ágio cujo aproveitamento tributário se pretende.

Ponderou o acórdão recorrido que "a Lei nº 9.532, de 1997 trata expressamente de participações adquiridas com ágio ou deságio e ágio pressupõe um pagamento (ou que se arque com um dispêndio) maior do que um valor contabilizado (como deságio pressupõe pagamento a menor)" e que o Decreto-Lei nº 1.598/1977, mencionado no caput do art. 7º da Lei nº 9.532/1997, define, de forma expressa, "o ágio como diferença entre custo de aquisição e o valor do PL ao tempo dessa aquisição". Conclui, assim, que "os valores a serem registrados como custo de aquisição, como preço pago, deve corresponder ao valor despendido, pago, nas transações com agentes externos, para obtenção do investimento".

Tratando do art. 36 da Lei nº 10.637/2002, a decisão recorrida refuta o argumento da defesa de que o dispositivo autorizaria a dedutibilidade de ágio criado internamente a um grupo econômico. O acórdão afirma que "essa lei sequer fala em ágio", tratando exclusivamente da possibilidade de reavaliação de uma participação societária dentro de um grupo para subscrição de capital social em outra empresa do mesmo grupo. A lei, assim, "não autoriza que a contrapartida da reavaliação seja uma conta de ágio", que só existiria quando "um terceiro se dispõe a reconhecer esse sobrepreço e a pagar por ele".

Por fim, o acórdão recorrido refuta o argumento da defesa de que o ágio interno somente deixou de ser dedutível a partir da Lei nº 12.973/2014. Essa nova lei apenas teria esclarecido, de forma expressa, que, "por óbvio, ágio pressupõe sobrepreço pago por partes independentes, ou seja, a indedutibilidade do ágio interno para fins fiscais decorre do fato de ele não ser aceito sequer contabilmente". Além disso, o novo regramento introduzido pela Lei de 2014 seria "decorrente dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pelas Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009, e pelos pronunciamentos contábeis decorrentes", o que inviabilizaria "se fazer uma associação exata entre a nova sistemática de identificação e apuração do ágio com a anterior".

DOCUMENTO VALIDADO

O Acórdão nº 9101-006.358, único paradigma arrolado para a matéria em questão, examina reorganização societária semelhante à discutida nos presentes autos. As etapas relevantes para a análise aqui realizada são as seguintes:

- outubro de 2004 – Os irmãos ARNALDO ANGELONI e ANTENOR ANGELONI constituem as empresas TÁVOLA REDONDA PARTICIPAÇÕES LTDA e TRÊS RIBEIRÕES PARTICIPAÇÕES LTDA e integralizam o capital social das novas empresas com participações societárias que detinham na pessoa jurídica ANGELONI & CIA LTDA (contribuinte), nos valores de R$ 16.830.000,00 e R$ 16.170.000,00, respectivamente;

- As quotas da contribuinte ANGELONI & CIA LTDA são reavaliadas e atingem o valor de R$ 204.959.000,00,

- 10/12/2004 – É constituída a empresa ANGELONI INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, tendo como principais sócias as empresas TÁVOLA REDONDA PARTICIPAÇÕES LTDA e TRÊS RIBEIRÕES PARTICIPAÇÕES LTDA, com capital social de R$ 305.077.000,00. O capital social é integralizado pelas duas sócias por meio da participação societária que detinham na contribuinte ANGELONI & CIA LTDA. A ANGELONI INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA registra "Ágio sobre investimentos" de R$ 207.472.165,90;

- 22/12/2004 – A empresa ANGELONI INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA sofre cisão e o ativo onde consta "ágio sobre investimentos" é vertido para a contribuinte, que passar a promover a amortização fiscal mensal do ágio, reduzindo as bases tributáveis de IRPJ e CSLL.

Verifica-se, portanto, que o acórdão paradigma se debruça sobre o aproveitamento tributário de ágio gerado em condições semelhantes à discutidas no presente contencioso: no interior de um grupo econômico, a partir da reavaliação de valor de ações/quotas posteriormente utilizadas na integralização de capital social de outra empresa, sem a ocorrência de pagamento ou de celebração de operações com empresas externas ao grupo.

Apesar disso, o acórdão paradigma decidiu que, "[i]nexistindo comprovação de que as operações que geraram o ágio entre partes dependentes foram fraudulentas, há que ser mantida a dedutibilidade da então despesa com a amortização do ágio". Segundo a decisão, a operação realizada entre partes dependentes tem caráter lícito quando "houver comprovação do pagamento de tributo sobre o ganho de capital do vendedor".

A decisão paradigma entende que "[a]té a edição da Lei n. 12.973/14 inexistia proibição para a constituição de ágio em operações de aquisição de participação societária de partes dependentes" e que a dedutibilidade de tal ágio, dito interno, teria como condição, além da inexistência de fraude, dolo ou simulação, a fundamentação econômica do ágio, que "se dá por meio da elaboração de laudo de avaliação por perito ou empresa especializada".

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

> Além disso, o acórdão apontou que, "[d]urante o período compreendido entre 01/01/2003 e 21/11/2005, esteve em vigência o artigo 36 da Lei n. 10.637/02 o qual dispunha sobre uma hipótese de ágio gerado internamente com a constituição de sociedade veículo" ao prever expressamente o diferimento da tributação de ganho de capital oriundo de operação, realizada entre partes relacionadas, de subscrição de participação societária reavaliada a valor de mercado. Dessa forma, teria havido uma indução, por parte do legislador, à realização das operações capazes de gerar o ágio interno, o que seria "por si só motivo suficiente" para ampará las, por força de preceitos como "a segurança jurídica, a proteção da boa-fé e da confiança legítima".
>
> Por fim, o acórdão paradigma apontou ainda que não existia, à época das operações, vedação ao registro contábil de ágio gerado em operações praticadas entre partes dependentes.
>
> Constata-se assim que os acórdãos recorrido e paradigma se debruçam sobre contextos fáticos semelhantes, inclusive no que diz respeito ao fato de o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 estar vigente durante as operações societárias examinadas nos dois processos, bem como à ausência de questionamento, pela Fiscalização, sobre o teor dos laudos de avaliação das participações societárias ou sobre o pagamento (diferido) do ganho de capital pelos "vendedores" dessas mesmas participações societárias.
>
> Apesar disso, verifica-se que os acórdãos comparados de fato têm entendimentos divergentes a respeito da "legitimidade e eficácia do ágio gerado entre partes relacionadas – dito interno", razão pela qual a matéria em questão deve ter seguimento.

Em relação à segunda divergência, foi apresentado também o acórdão paradigma nº 9101-006.358 e o despacho de fls. 1290-1325 assim se manifestou:

> A recorrente afirma que o acórdão recorrido admitiu a aplicação concomitante das multas isolada (devida pelo não recolhimento de estimativas mensais) e de ofício (devida pela apuração e recolhimento a menor do imposto e contribuição devidos na apuração anual), em caso de lançamento de ofício, por considerar que as referidas penalidades não têm a mesma hipótese de incidência. Além disso, a decisão teria exposto o entendimento de que a Súmula CARF nº 105 não se aplica a fatos ocorridos após a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 pela Lei nº 11.488/2007.
>
> Ao decidir dessa forma, o acórdão recorrido teria entrado em divergência com a interpretação conferida pelo Acórdão nº 9101-006.358 (mesmo paradigma já indicado para a primeira matéria contestada no recurso especial sob análise) ao art. 44, I e II, "b", da Lei nº 9.430/1996, na redação dada pela Lei º 11.488/2007.
>
> Segundo a recorrente, a decisão paradigma não admite a cumulação das multas, entendendo que "deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de

ofício, restando as multas isoladas absorvidas por esta", tendo em vista que "as duas infrações são decorrentes de um único ato".

Além disso, o acórdão paradigma defenderia que a Súmula CARF nº 105, embora não se aplique diretamente a fatos ocorridos a partir de 2007, apresenta inteligência que permite se depreender que "a multa de ofício deve absorver a multa isolada", uma vez que tal discussão está "na esfera de aplicação de penalidades e, aqui, pelo princípio da consunção, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é meio de execução de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio deve ser absorvida pela pena aplicável à infração-fim".

Descritas as alegações da recorrente, passa-se à análise da admissibilidade recursal quanto à terceira matéria questionada.

Como já citado na análise da admissibilidade da primeira matéria recorrida, o inteiro teor do Acórdão paradigma nº 9101-006.358 foi devidamente publicado no sítio do CARF na internet (www.carf.economia.gov.br) e consulta ao andamento processual mostra que a decisão não foi reformada, o que significa que o requisito de admissibilidade fixado no art. 118, § 12, II, do RICARF/2023 foi cumprido. Além disso, a recorrente reproduziu integralmente a ementa do acórdão e juntou cópia da decisão à peça recursal, observando também os requisitos trazidos pelos §§ 9º a 11 do mesmo art. 118.

No que atine ao dissenso jurisprudencial arguido, verifica-se que restou devidamente demonstrado pela recorrente.

O acórdão recorrido, tratando de fatos geradores ocorridos em anos posteriores a 2007, decidiu pela possibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício, uma vez que elas não teriam a mesma hipótese de incidência ("imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes"). Nesse sentido, o art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, deixaria 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, inclusive após o encerramento do ano-calendário. Pontuou ainda o acórdão que a Súmula CARF nº 105 somente se aplica a lançamentos referentes a períodos anteriores a 2007.

Já o Acórdão paradigma nº 9101-006.358, também se referindo a fatos posteriores ao ano de 2007, concluiu que "[a]s multas isoladas, aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais, não podem ser cobradas cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor apurado no ajuste anual do mesmo ano-calendário", tendo em vista que "se está diante de apenas um ilícito, ao invés de duas infrações cumuláveis e autônomas". Além disso, a decisão defende que a inteligência extraída da Súmula CARF nº 105 (não aplicável diretamente a fatos geradores posteriores a 2007) leva

DOCUMENTO VALIDADO

> à conclusão de que a multa de ofício deve, por força do princípio penal da consunção, absorver a multa isolada: a infração meio de não recolher estimativas mensais seria meio de execução da infração-fim de não recolher o valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário. Concluiu, assim, que "mesmo após a alteração legislativa trazida pela Lei 11.488/2007, ainda não poderia haver a cobrança concomitante das multas isolada e de ofício". Os acórdãos comparados pela recorrente adotam, de fato, entendimentos divergentes quanto à possibilidade de cobrança concomitante das multas em relação a anos posteriores a 2007. Deve ter seguimento, portanto, a matéria recorrida "impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II, "b", do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, na redação dada pela Lei nº 11.488/2007".

Cientificada, a Procuradoria apresentou contrarrazões tempestivas às fls. 1.334-1.363, em que questiona mérito do recurso quanto às duas divergências.

Recurso da Fazenda

A Fazenda também recorreu do acórdão.

Deu-se seguimento ao recurso em relação à "**possibilidade de ajustamento das deduções a título de incentivos fiscais**", em relação ao acórdão paradigma nº 9101-006.794, por meio do despacho de fls. 1.196-1.204.

Segue trecho representativo do despacho de admissibilidade:

> Além disso, esse paradigma serve para a demonstração da alegada divergência jurisprudencial em relação ao acórdão recorrido.
>
> Realmente, há similitude fática entre os casos cotejados, e as decisões foram divergentes.
>
> Tanto no recorrido quanto no paradigma, os julgadores se ocuparam em examinar questão sobre a possibilidade de recálculo das deduções a título de incentivos fiscais, pelo aumento de seus limites em razão da autuação.
>
> O acórdão recorrido admitiu esse reajustamento dos incentivos fiscais.
>
> Já o paradigma sustentou que o processo administrativo fiscal não se constitui em instrumento jurídico apropriado para o sujeito passivo formalizar ou elevar o montante de dedução a título de incentivo fiscal.
>
> O fato de o acórdão recorrido reconhecer que havia comprovação do cumprimento dos requisitos legais para o reajustamento dos incentivos fiscais realmente não compromete a divergência em relação ao paradigma.
>
> É que o paradigma sustenta a impossibilidade do recálculo dos incentivos, mesmo que não haja controvérsia sobre os novos valores, sua comprovação, etc., pelas razões destacadas na transcrição acima.
>
> A divergência, portanto, está caracterizada.

DOCUMENTO VALIDADO

Cientificado, o contribuinte apresentou contrarrazões tempestivas às fls. 1.266-1.286, em que questiona tanto o conhecimento, quanto o mérito do recurso.

É o relatório do essencial.

VOTO

Conselheiro **Guilherme Adolfo dos Santos Mendes**, Relator

CONHECIMENTO

Recurso do Contribuinte - Ágio interno

Conforme os fatos registrado no acórdão recorrido, a operação que deu origem ao designado ágio interno teve início em dezembro de 2004, quando a Gerdau S.A., então detentora de participação relevante na Gerdau Açominas S.A., promoveu a avaliação econômica desse investimento por meio de laudo que lhe atribuiu valor significativamente superior ao seu valor contábil. Em seguida, essa participação societária foi utilizada para integralizar aumento de capital da Gerdau Participações S.A. (antiga Siderúrgica Riograndense) pelo valor econômico apurado no laudo. A operação gerou, de um lado, ganho de capital na Gerdau S.A. e, de outro, o registro de ágio na sociedade que recebeu a participação.

Posteriormente, a Gerdau Participações S.A. foi incorporada pela própria Gerdau Açominas S.A.. Desse modo, o ágio registrado na sociedade incorporada foi transferido para a incorporadora. Em momento posterior, a Gerdau Açominas S.A. foi parcialmente cindida, quando então parcela de seu patrimônio foi vertida para a Gerdau Aços Longos S.A., juntamente com a correspondente fração do ágio, que passou a ser amortizado para fins fiscais por esta última sociedade, e corresponde ao objeto do auto de infração.

Não houve, desse modo, qualquer operação com terceiros apta a validar a reavaliação das participações.

Tais fatos são bastante similares àqueles relativos ao acórdão paradigma, como bem registrado pelo despacho de admissibilidade:

> (...) o acórdão paradigma se debruça sobre o aproveitamento tributário de ágio gerado em condições semelhantes à discutidas no presente contencioso: no interior de um grupo econômico, a partir da reavaliação de valor de ações/quotas posteriormente utilizadas na integralização de capital social de outra empresa, sem a ocorrência de pagamento ou de celebração de operações com empresas externas ao grupo.

DOCUMENTO VALIDADO

Desse modo, o dissídio jurisprudencial está bem caracterizado, pois, diante de fatos comparáveis, as duas decisões aplicaram interpretações diversas à mesma legislação tributária (anterior à lei 12.973/2014).

O recurso deve ser admitido quanto à matéria.

Recurso do Contribuinte – concomitância de multa isolada com de ofício

O acórdão recorrido diz respeito aos anos-calendário de 2014 e de 2015, enquanto o acórdão paradigma abarca também períodos posteriores (2008, 2009 e 2010) à modificação empreendida no art. 44 da Lei nº 9430/1996 pela Lei nº 11.488/2007.

Houve, desse modo, interpretação divergente da mesma legislação quanto a fatos equivalentes, razão pela qual concordo com a conclusão do despacho de admissibilidade e conheço do recurso do contribuinte também em relação a presente matéria.

Recurso da Fazenda – incentivos fiscais: possibilidade de ajuste

Também aqui não vejo reparos a fazer relativamente ao despacho de admissibilidade, razão pela qual adoto seus fundamentos como razão de decidir pelo conhecimento das matérias aqui endereçadas.

MÉRITO

Recurso da Fazenda

Dedução de incentivos

Já enfrentei esse tema anteriormente, por ocasião do AC 1401-002.285, de 22/02/2018, quando restei vencido. Naquela oportunidade, apliquei o entendimento anteriormente estampado no AC 1402-002.513, de 17 de maio de 2017, cujos fundamentos abaixo reproduzo:

> Por fim, vale consignar que as deduções devidas à adesão a programas sociais como o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), o Fundo da Criança e do Adolescente e o Programa Nacional de Apoio à Cultura (PRONAC) constituem faculdade concedida ao contribuinte, cuja formalização deve efetivar-se quando da entrega da declaração DIPJ. O processo administrativo fiscal não se constitui instrumento jurídico apropriado nem para o sujeito passivo formalizar a opção pela dedução do incentivo fiscal a tais programas e nem, como pretende a interessada no caso em tela, para a verificação pela autoridade julgadora do atendimento às condições legais para o desfrute de tais benefícios. A concretização dessas deduções requer a demonstração da realização de dispêndios que não se relacionam com a matériadalide, posto que não fora objeto

DOCUMENTO VALIDADO

> de pretensão da fiscalização resistida pela interessada, vale dizer, a Fiscalização não efetuou nenhuma glosa nesse sentido.

Essa posição foi adotada pela Câmara Superior na última vez que analisou o tema, conforme ementa que se transcreve a seguir:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
>
> Ano-calendário: 2006, 2007, 2008
>
> INCENTIVO FISCAL. PROGRAMAS SOCIAIS. DEDUÇÃO. FORMALIZAÇÃO.
>
> O processo administrativo fiscal não se constitui em instrumento jurídico apropriado para o sujeito passivo formalizar ou elevar o montante da dedução do incentivo fiscal a título de Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) a destempo, mormente quando o contribuinte não comprova o preenchimento dos requisitos legais para tanto. (AC 9101-006.794, de 07/11/2023)

Nesse julgado, o ilustre relator, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, apresenta um fundamento que, no meu entender, põe uma pá de cal à discussão, qual seja, o reconhecimento de um benefício, por ocasião do lançamento do IRPJ, ensejaria a majoração ilegal desse benefício, no caso de improcedência da autuação. Abaixo, transcrevo trecho em que oferece essa razão:

> Por fim, há que se considerar os efeitos de eventual providência que corroborasse a pretensão da Contribuinte. Admita-se, mais uma vez para fins argumentativos, que coubesse ao Fisco apurar e deduzir o benefício fiscal do PAT. Evidentemente, se assim procedesse, a Interessada não suscitaria a questão por ocasião do contencioso.
>
> Imagine-se que no curso do processo, decida-se que parte do valor constituído de ofício era improcedente e se exonere parte do lançamento do IRPJ. O benefício calculado pela autoridade lançadora restaria, indiscutivelmente, majorado, diante dos novos limites estabelecidos pela decisão de eventual Turma Julgadora, com base de cálculo inferior àquela considerada pela autoridade lançadora.
>
> Como a questão do benefício não seria tema controvertido, não ficando suspensa a contagem de qualquer prazo a ele relacionado, a tendência natural seria que esse valor não fosse corrigido quando da modificação do valor devido do IRPJ, inclusive operando-se sobre ele a decadência do direito de revisão pelo Fisco durante a tramitação do procedimento fiscal, resultando em ganho indevido para o Sujeito Passivo.

Participei desse julgado e concordo plenamente com as razões postas pelo ilustre relativo, em face do que deve ser dado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Recurso do contribuinte

Ágio interno

A questão suscitada diz respeito à possibilidade jurídica de amortização de ágio interno em face da legislação tributária (e antes da Lei nº 12.973/2014), sem qualquer perquirição acerca de qualificação dos fatos ensejadores da autuação.

De fato, assim foi posto pelo contribuinte em seu recurso, o qual, diante da qualificação como ágio interno, manejou seu apelo para defender a tese de que a legislação alberga a possibilidade de amortização desse tipo de ágio com efeitos fiscais. Segue trecho do recurso:

> O ponto nodal da questão está no fato de o ágio ter sido gerado em operações societárias entre empresas do grupo GERDAU, dito ágio interno sem circulação de riquezas entre partes independentes.
>
> Ocorre que o *caput* do artigo 7o, da Lei 9.532/97, nos seus exatos termos, aplica-se à "pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio". Exclusivamente para esta pessoa jurídica! Não apenas a que não participe de grupo econômico, de fato ou de direito. Não apenas para partes não relacionadas. Não apenas para partes independentes. Não apenas para quem "pague em moeda" "a terceiros". Aplica-se a qualquer pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra nas condições postas. É o que diz a lei, sem que exista qualquer dispositivo legal que acrescente algo ou restrinja aquela faculdade dada ao contribuinte.
>
> Nenhuma lei que limite a incorporação ou cisão entre pessoas jurídicas ligadas. Igualmente, sem lei que exija o envolvimento de terceiras pessoas, totalmente, estranhas entre si nas operações de incorporação ou cisão.
>
> Ilegal julgar que a Lei 9.532/97 não autorizava o aproveitamento do chamado ágio interno, presente que, até 2014, não havia qualquer impedimento legal expresso para a sua dedutibilidade, legitimamente apurado, já que tal só veio a ocorrer a partir da Medida Provisória 627/13, convertida na Lei 12.973/14, as quais, indiscutivelmente, não podem retroagir para atingir fatos anteriores às suas edições e vigências (CTN, art. 105), inexistente a explicitação de mera interpretação (CTN, art. 106). A própria Exposição de Motivos da Medida Provisória 627/13, convertida na Lei 12.973/14, esclareceu, literal e expressamente, que a partir das novas regras é que "a dedutibilidade do *goodwill* só é admitida nos casos em que a aquisição ocorrer entre empresas independentes".
>
> Leia-se o texto dos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97, para se constatar que eles não faziam diferenciação de ágio "interno" ou "externo", muito menos vedavam a dedutibilidade do chamado ágio "interno", bem como não afastavam a possibilidade de o "pagamento" se dar por meio de integralização de capital com a transferência de ações, efetivo suporte econômico da operação.

Nada obstante, divirjo da posição defendida pelo contribuinte. Eu sempre me alinhei com a posição oposta, cujos fundamentos são bem representados no voto condutor da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, nos autos do Acórdão nº 9101002.391, que abaixo transcrevo:

> "O argumento de que como o legislador não vedou o ágio surgido de operações intragrupo, tudo seria possível, é mais absurdo ainda, porque a Lei nº 9.532, de 1997 trata expressamente de participações adquiridas com ágio ou deságio e ágio pressupõe um pagamento (ou que se arque com um dispêndio) maior do que um valor contabilizado (como deságio pressupõe pagamento a menor), reforçando-se ainda, quando o caput do art. 7º faz referência ao Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, o qual, também de forma expressa, define o ágio como diferença entre custo de aquisição e o valor do PL ao tempo dessa aquisição:
>
> > *Lei nº 9.532, de 1997*
> >
> > *Art. 7º - A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária* ***adquirida***

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> ***com ágio ou deságio**, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:*
>
> .....
>
> *III - **poderá amortizar o valor do ágio** cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2° do art. 20 do Decreto-lei n° 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998) .(Negritei)*
>
> *Decreto-lei nº 1.598, de 1977 (redação vigente ao tempo dos fatos geradores)*
>
> *Art. 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o **custo de aquisição** em:*
>
> *I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e*
>
> *II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.(Negritei)*

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

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

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

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

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

> *"11.7.1 – Introdução e Conceito Os investimentos, como já vimos, são registrados pelo valor da equivalência patrimonial e, nos casos em que os investimentos foram feitos por meio de subscrições em empresas coligadas ou controladas, formadas pela própria investidora, não surge normalmente qualquer ágio ou deságio. Veja-se, todavia, caso especial no item 11.7.6.*
>
> *Todavia, no caso de uma companhia adquirir ações de uma empresa já existente, pode surgir esse problema.*
>
> *O conceito de ágio ou deságio, aqui, não é o da diferença entre o valor pago pelas ações e seu valor nominal, mas a diferença entre o valor pago e o valor patrimonial das ações, e ocorre quando adotado o método da equivalência patrimonial.*
>
> *Dessa forma, há ágio quando o preço de custo das ações for maior que seu valor patrimonial, e deságio, quando for menor, como exemplificado a seguir.*
>
> *11.7.2 Segregação Contábil do Ágio ou Deságio*
>
> *Ao comprar ações de uma empresa que serão avaliadas pelo método da equivalência patrimonial, deve-se, já na ocasião da compra, segregar na*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Contabilidade o preço total de custo em duas subcontas distintas, ou seja, o valor da equivalência patrimonial numa subconta e o valor do ágio (ou deságio) em outra subconta.[...]

11.7.3 Determinação do Valor do Ágio ou Deságio

a) GERAL

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

b) DATA-BASE

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

11.7.4 Natureza e Origem do Ágio ou Deságio

[...]

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

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

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

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

11.7.5 Amortização do Ágio ou Deságio

CONTABILIZAÇÃO

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

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

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

[...].

11.7.6 Ágio na Subscrição

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

> *[...]*
>
> *por outro lado, vimos nos itens anteriores ao 11.7 que surge o ágio ou deságio somente quando uma empresa adquire ações ou quotas de uma empresa já existente, pela diferença entre o valor pago a terceiros e o valor patrimonial de tais ações ou quotas adquiridas dos antigos acionistas ou quotistas.*
>
> *Poderíamos concluir, então, que não caberia registrar um ágio ou deságio na subscrição de ações. Entendemos, todavia, que quando da subscrição de novas ações, em que há diferença entre o valor de custo do investimento e o valor patrimonial contábil, o ágio deve ser registrado pela investidora.*
>
> *Essa situação pode ocorrer quando os acionistas atuais (Empresa A) de uma empresa B resolvem admitir novo acionista (Empresa X) não pela venda de ações já existentes, mas pela emissão de novas ações a serem subscritas, pelo novo acionista. Ou quando um acionista subscreva aumento de capital no lugar de outro.*
>
> *O preço de emissão das novas ações, digamos $ 100 cada, representa a negociação pela qual o acionista subscritor está pagando o valor patrimonial contábil da Empresa B, digamos $ 60, acrescido de uma mais-valia de $ 40, correspondente, por exemplo, ao fato de o valor de mercado dos ativos da Empresa B ser superior a seu valor contabilizado. Tal diferença representa, na verdade, uma reavaliação de ativos, mas não registrada pela Empresa B, por não ser obrigatória.*
>
> *Notemos que, nesse caso, não faz sentido lógico que o novo acionista ou mesmo o antigo, ao fazer a integralização do capital, registre seu investimento pelo valor patrimonial das suas ações e reconheça a diferença como perda não operacional. Na verdade, nesse caso, o valor pago a mais tem substância econômica bem fundamentada e deveria ser registrado como um ágio, baseado no maior valor de mercado dos ativos da Empresa B."*

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

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

> *"Questiona-se, desse modo, a racionalidade econômica do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, pelo lado do ente tributante, que permite que grupos econômicos, em operações de combinação de negócios, criem artificialmente, ágios internamente, por intermédio da constituição de 'sociedades veículos', que surgem e são extintas em curso lapso temporal, ou pela utilização de sociedades de participação denominadas 'casca', com finalidade meramente elisiva.*
>
> *Do ponto de vista tributário, à luz do art. 36, e dependendo da forma pela qual a operação é realizada, a Fazenda pública perde porque permite a dedutibilidade da quota de ágio amortizada para fins de IRPJ e base de cálculo da CSLL e difere a tributação do 'ganho de capital' registrado pela companhia que subscreve e integraliza aumento de capital em 'sociedade veículo' ou de participação 'casca', a ser em seguida incorporada".*

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

E é isso que os autores confundem quando tratam do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, porque essa lei sequer fala em ágio. Assim, o que tal dispositivo tratava é da possibilidade de diferimento do ganho de capital, quando uma companhia A, que possui participação

societária em B, resolve constituir C, subscrevendo capital com ações reavaliadas de B. Ocorre que essa reavaliação de B é puramente uma reavaliação, quando as operações ocorrem dentro de um mesmo grupo. A lei não autoriza que a contrapartida da reavaliação seja uma conta de ágio. Só existe ágio se um terceiro se dispõe a reconhecer esse sobre-preço e a pagar por ele. Sem onerosidade, descabe falar em mais-valia.

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

> *"Para admitir-se o registro da parcela legalmente dedutível do ágio gerado internamente, deve-se enxerga-la tecnicamente, abstraindo outras questões, similarmente a um ativo fiscal diferido advindo de estoques de prejuízos fiscais e de bases negativas de contribuição social. Poder-se-ia advogar que seu registro encontra amparo no fato de haver uma evidência persuasiva de sua substância econômica: um diploma legal que corrobora o seu surgimento. E ainda dentro dessa corrente de pensamento, seria admitido como critério de mensuração contábil inicial, por analogia, o mesmo dispensado a um ativo fiscal diferido advindo de estoques de prejuízos fiscais e de bases negativas de contribuição social, qual seja,* ***mensuração a valores de saída****, utilizando o método do fluxo de benefícios futuros trazidos a valor presente, no limite de benefícios nominais projetados para dez anos.*
>
> *Por outro lado, haveria também como refutar o registro da parcela legalmente dedutível do ágio gerado internamente, ao se enxerga-la tecnicamente como um intangível gerado internamente. Dentro do Arcabouço Conceitual Contábil em vigor, considerando a* ***mensuração a valores de entrada****, não se admite o reconhecimento de um ativo que não seja por seu custo de aquisição. Um intangível gerado internamente, como no caso em comento, embora gere benefícios econômicos inquestionáveis para uma dada entidade, tem o seu reconhecimento contábil obstado por uma simples razão: a ausência de custo para ser confrontado com benefícios gerados e permitir, com isso, a apuração de lucros consentâneos com a realidade econômica da entidade. [...]*
>
> *Só que, no caso desses créditos tributários derivados de operações societária entre empresas sob controle comum, não há, na essência, e também na figura das demonstrações consolidadas, qualquer desembolso que lhes dê suporte. Direitos obtidos sem custo, como direitos autorais, por exemplo, não são contabilizados; o goodwill (fundo de comércio) desenvolvido sem custo ou com custo diluído ao longo de vários anos na forma de despesas já reconhecidas também não é contabilizado; patentes criadas pela empresa são registradas apenas pelo seu custo etc. Por que os direitos de pagar menos tributos futuros, advindos de operações com ausência de propósito negocial e permeadas por abuso de forma, seriam registrados? Essas seriam discussões no campo técnico e conceituai a serem travadas. Contudo, estimulando um pouco mais o debate, deve-se atentar para uma questão sobremaneira crucial para a Contabilidade. Do ponto de vista institucional e moral da profissão contábil, e por que não político, admitir-se o registro do ativo fiscal implica estimular o surgimento de uma indústria do ágio?*
>
> *Assim, à parte possíveis controvérsias conceituais, o procedimento mais adequado,* ***técnica e eticamente****, é não se proceder ao reconhecimento do ativo fiscal diferido nessas operações."(Grifei)*

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

> *"Considerando que na época não havia uma normatização contábil similar ao CPC 15, a consequência direta da prática desse tipo de incorporação (reversa) era a geração de um benefício fiscal bem como o reconhecimento contábil de um ágio gerado internamente (contra o qual, nós, os autores deste Manual, sempre nos insurgimos).*
>
> *Dessa forma, era fortemente criticada a racionalidade econômica do art. 36 da Lei ne 10.637/02, que permitia que grupos econômicos, em operações de combinação de negócios (sob controle comum) criassem artificialmente ágios internamente por*

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> *intermédio da constituição de "sociedades veículo", que surgem e são extintas em curto lapso de tempo, ou pela utilização de sociedades de participação denominadas "casca", com finalidade meramente elisiva.*
>
> *Nesse sentido, vale lembrar que a CVM vedava fortemente esse tipo de prática (vide Ofício-Circular CVM SNC/SEP nº 01/2007), uma vez que a operação se realizava entre entidades sob controle comum e, portanto, careciam de substância econômica (nenhuma riqueza era gerada efetivamente em tais operações). Além disso, o ágio fundamentado em rentabilidade futura (goodwill) proveniente de combinações entre entidades sob controle comum era eliminado nas demonstrações consolidadas da controladora final, tornando inconsistente o reconhecimento desse tipo de ágio gerado internamente (na ótica do grupo econômico não houve geração de riqueza).*
>
> *Atualmente, o art. 36 da Lei na 10.637/02 foi revogado pela Lei na 11.196/05 (art. 133, inciso III), bem como com a entrada em vigor do CPC 15, para fins de publicação de demonstrações contábeis, não mais será possível reconhecer contabilmente um ágio gerado internamente em combinações de negócio envolvendo entidades sob controle comum."*

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

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

> *Art. 1º. Constituem PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE (PFC) os enunciados por esta Resolução.*
>
> *§ 1º. A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).*
>
> *§ 2º. Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.*
>
> *[...]*
>
> *Art. 7º. Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.*
>
> *Parágrafo único. Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:*
>
> *I - a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;*
>
> *II – uma vez integrado no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;*
>
> *III – o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;*
>
> *IV – os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada*
>
> *V – o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos." (Grifei)*

O Conselho Federal de Contabilidade editou, ainda, a Resolução CFC nº 1.110/2007 para aprovar a NBC T 19.10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, aplicável aos

exercícios encerrados a partir de dezembro de 2008, cujo item 120 determina expressamente:

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

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

> *Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente*
>
> *48. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.*
>
> *49. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos na presente Norma. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo.*
>
> *50. As diferenças entre valor de mercado da entidade e o valor contábil de seu patrimônio líquido, a qualquer momento, podem incluir uma série de fatores que afetam o valor da entidade. No entanto, essas diferenças não representam o custo dos ativos intangíveis controlados pela entidade. (Grifei)*

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

> *20.1.7 "Ágio" gerado em operações internas*
>
> *A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de "ágio".*
>
> *Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas, inicia-se com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato contínuo, utilizar-se do resultado constante do laudo oriundo desse processo como referência para subscrever o capital numa nova empresa. Essas operações podem, ainda, serem seguidas de uma incorporação.*
>
> *Outra forma observada de realizar tal operação é a incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.*
>
> *Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, única e exclusivamente, quando o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.*
>
> *Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

> *aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como "arm's length".*
>
> *Portanto, é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade. (Grifei)*

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

> ***Objetivo***
>
> *1. O objetivo deste Pronunciamento é aprimorar a relevância, a confiabilidade e a comparabilidade das informações que a entidade fornece em suas demonstrações contábeis acerca de combinação de negócios e sobre seus efeitos. Para esse fim, este Pronunciamento estabelece princípios e exigências da forma como o adquirente:*
>
> *(a) reconhece e mensura, em suas demonstrações contábeis, os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e as participações societárias de não controladores na adquirida;*
>
> *(b) reconhece e mensura o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill adquirido) advindo da combinação de negócios ou o ganho proveniente de compra vantajosa; e*
>
> *(c) determina quais as informações que devem ser divulgadas para possibilitar que os usuários das demonstrações contábeis avaliem a natureza e os efeitos financeiros da combinação de negócios.*
>
> .....
>
> ***Combinação de negócios de entidades sob controle comum –aplicação do item 2(c)***
>
> *B1. Este Pronunciamento não se aplica a combinação de negócios de entidades ou negócios sob controle comum. A combinação de negócios envolvendo entidades ou negócios sob controle comum é uma combinação de negócios em que todas as entidades ou negócios da combinação são controlados pela mesma parte ou partes, antes e depois da combinação de negócios, e esse controle não é transitório.*
>
> *B2. Um grupo de indivíduos deve ser considerado como controlador de uma entidade quando, pelo resultado de acordo contratual, eles coletivamente têm o poder para governar suas políticas financeiras e operacionais de forma a obter os benefícios de suas atividades. Portanto, uma combinação de negócios está fora do alcance deste Pronunciamento quando o mesmo grupo de indivíduos tem, pelo resultado de acordo contratual, o poder coletivo final para governar as políticas financeiras e operacionais de cada uma das entidades da combinação de forma a obter os benefícios de suas atividades, e esse poder coletivo final não é transitório.*

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

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

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

> *EM nº 00187/2013 MF*
>
> *Brasília, 7 de Novembro de 2013*
>
> *Excelentíssima Senhora Presidenta da República,*
>
> *Submeto à apreciação de Vossa Excelência a Medida Provisória que altera a legislação tributária federal e revoga o Regime Tributário de Transição RTT instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, bem como dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas e de lucros auferidos por pessoa física residente no Brasil por intermédio de pessoa jurídica controlada no exterior; e dá outras providências.*
>
> *1. A Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, alterou a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 Lei das Sociedades por Ações, modificando a base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS. A Lei nº 11.941, de 2009, instituiu o RTT, de forma opcional, para os anos-calendário de 2008 e 2009, e, obrigatória, a partir do ano-calendário de 2010.*
>
> *2. O RTT tem como objetivo a neutralidade tributária das alterações trazidas pela Lei nº 11.638, de 2007. O RTT define como base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP, e da COFINS os critérios contábeis estabelecidos na Lei nº 6.404, de 1976, com vigência em dezembro de 2007. Ou seja, a apuração desses tributos tem como base legal uma legislação societária já revogada.*
>
> *3. Essa situação tem provocado inúmeros questionamentos, gerando insegurança jurídica e complexidade na administração dos tributos. Além disso, traz dificuldades para futuras alterações pontuais na base de cálculo dos tributos, pois a tributação tem como base uma legislação já revogada, o que motiva litígios administrativos e judiciais.*
>
> *4. A presente Medida Provisória tem como objetivo a adequação da legislação tributária à legislação societária e às normas contábeis e, assim, extinguir o RTT e estabelecer uma nova forma de apuração do IRPJ e da CSLL, a partir de ajustes que devem ser efetuados em livro fiscal. Além disso, traz as convergências necessárias para a apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.*
>
> *[...]*
>
> *15.9. O art. 20, com o intuito de alinhá-lo ao novo critério contábil de avaliação dos investimentos pela equivalência patrimonial, deixando expressa a sua aplicação a outras hipóteses além de investimentos em coligadas e controladas, e registrando separadamente o valor decorrente da avaliação ao valor justo dos ativos líquidos da investida (mais-valia) e a diferença decorrente de rentabilidade futura (goodwill). O § 3º determina que os valores registrados a título de mais-valia devem ser comprovados mediante laudo elaborado por perito independente que deverá ser protocolado na Secretaria da Receita Federal do Brasil ou cujo sumário deve ser registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos até o último dia útil do décimo terceiro mês subsequente ao da aquisição da participação. Outrossim, em consonância com as novas regras contábeis, foi estabelecida a tributação do ganho por compra vantajosa no período de apuração da alienação ou baixa do investimento;*
>
> *[...]*
>
> *Os arts. 19 e 20 dispõem sobre o tratamento tributário a ser dado à mais ou menos-valia que integrará o custo do bem que lhe deu causa na hipótese de fusão, incorporação ou cisão da empresa investida. Tendo em vista as mudanças nos critérios contábeis, a legislação tributária anterior revelou-se superada, haja vista*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

> *não tratar especificamente da mais ou menos-valia, daí a necessidade de inclusão desses dispositivos estabelecendo as condições em que os valores poderão integrar o custo do bem para fins tributários. Os referidos dispositivos devem ser analisados juntamente com o disposto nos arts. 35 a 37.*
>
> *32. As novas regras contábeis trouxeram grandes alterações na contabilização das participações societárias avaliadas pelo valor do patrimônio líquido. Dentre as inovações introduzidas destacam-se a alteração quanto à avaliação e ao tratamento contábil do novo ágio por expectativa de rentabilidade futura, também conhecido como goodwill. O art. 21 estabelece prazos e condições para a dedução do novo ágio por rentabilidade futura (goodwill) na hipótese de a empresa absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com goodwill, apurado segundo o disposto no inciso III do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Esclarece que a dedutibilidade do goodwill só é admitida nos casos em que a aquisição ocorrer entre empresas independentes. (Grifei)*

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

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

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

> *Art. 20. O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*
>
> *I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e*
>
> *II - mais ou menos-valia, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor de que trata o inciso I do caput; e (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*
>
> *III - ágio por rentabilidade futura (goodwill), que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores de que tratam os incisos I e II do caput. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

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

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

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

> Não fossem apenas essas diferenças, mas o fato mais curioso ainda é que o próprio conceito de partes dependentes estabelecido pelo art. 25 da Lei nº 12.973, de 2014, é bem mais amplo do que o conceito de ágio interno:
>
> > *Art. 25. Para fins do disposto nos arts. 20 e 22, consideram-se partes dependentes quando: (Vigência)*
> >
> > *I - o adquirente e o alienante são controlados, direta ou indiretamente, pela mesma parte ou partes;*
> >
> > *II - existir relação de controle entre o adquirente e o alienante;*
> >
> > *III - o alienante for sócio, titular, conselheiro ou administrador da pessoa jurídica adquirente;*
> >
> > *IV - o alienante for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro das pessoas relacionadas no inciso III; ou*
> >
> > *V - em decorrência de outras relações não descritas nos incisos I a IV, em que fique comprovada a dependência societária.*
>
> Ou seja, não apenas as operações que envolvem duas pessoas jurídicas sob controle comum caracterizam-se como partes dependentes: a nova lei incluiu as pessoas físicas, com situações, por exemplo, em que o alienante é parente ou afim até o terceiro grau do sócio acionista da empresa. Assim, passa a ser possível a existência de um ágio contábil (diferente do ágio interno), mas que ao teor da nova legislação, a sua dedutibilidade fica vedada." [grifos e destaques originais]

Pelas essas razões, deve-se negar provimento ao recurso do contribuinte nessa parte.

Concomitância de multas

A primeira vez que enfrentei o tema da concomitância de multa isolada com a multa de ofício foi no AC 103-23.370, em 24 de janeiro de 2008, da Terceira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes; oportunidade em que adotei a tese da não concomitância da multa isolada com a multa de ofício com base no princípio da consunção ou da absorção.

Minha decisão, contudo, não foi inédita quanto ao afastamento de multas isoladas concomitantes com multas de ofício e, nem sequer, no tocante à aplicação do citado princípio.

Cerca de um ano e meio antes, o ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder proferiu elaborado voto sobre o tema no Acórdão CSRF 01-05.501, de 18/09/2006, com a seguinte 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 oficio 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.

DOCUMENTO VALIDADO

Esse acórdão, apesar da inédita e densa fundamentação calcada em instituto de direito sancionatório, apenas ratificou a mesma interpretação da ordem vigente acerca da aplicação das multas isoladas pelo descumprimento do dever de recolher estimativas. O entendimento de então, de um lado, concebia a concomitância de uma forma rudimentar; e, de outro, considerava haver dois regimes de aplicação das multas isoladas: (i) um relativo ao lançamento efetuado antes do encerramento do ano-calendário e, portanto, da apuração do valor do ajuste; (ii) outro atinente aos lançamentos realizados após o encerramento do ano-calendário. Neste último caso, que praticamente abarca quase todas as situações concretas, a base de cálculo da multa isolada lançada deveria se limitar ao valor do IRPJ/CSLL devido no ajuste, ou melhor, à diferença entre a estimativa efetivamente recolhida e o valor do ajuste; e se sobre essa diferença já houvesse o lançamento de multa de ofício proporcional, nenhuma multa isolada poderia ser constituída.

Essa era a jurisprudência predominante na época. A título ilustrativo, transcrevo a ementa do AC CSRF 01-04.930, de 12/04/2004:

> IRPJ — MULTA ISOLADA — FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ COM BASE NO LUCRO ESTIMADO — A regra é o pagamento com base no lucro real apurado no trimestre, a exceção é a opção feita pelo contribuinte de recolhimento do imposto e adicional determinados sobre base de cálculo estimada. A Pessoa Jurídica somente poderá suspender ou reduzir o imposto devido a partir do segundo mês do ano calendário, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculados com base no lucro real do período em curso. (Lei n°8.981/95, art. 35 c/c art. 2° Lei n°9.430/96).
>
> A falta de recolhimento está sujeita às multas de 75% ou 150%, quando o contribuinte não demonstra ser indevido o valor do IRPJ do mês em virtude de recolhimento excedentes em períodos anteriores. (Lei n° 9.430/9644 § 1° inciso IV c/c art. 2°).
>
> A base de cálculo da multa é o valor do imposto calculado sobre lucro estimado não recolhido ou diferença entre a devido e o recolhido até a apuração do lucro real anual. A partir da apuração do lucro real anual, o limite para a base de cálculo da sanção é a diferença entre o imposto anual devido e a estimativa obrigatória, se menor. (Lei n° 9.430/96 art. 44 caput c/c § 1° inciso IV e Lei 8.981/95 art. 35 § 1° letra "b").
>
> A multa pode ser aplicada tanto dentro do ano calendário a que se referem os fatos geradores, como nos anos subsequentes dentro do período decadencial contado dos fatos geradores. **Se aplicada depois do levantamento do balanço a base de cálculo da multa isolada é a diferença entre o lucro real anual apurado e a estimativa obrigatória recolhida**.
>
> (nosso negrito)

DOCUMENTO VALIDADO

Dessa forma, no caso de apuração de prejuízo fiscal, multas isoladas não poderiam ser constituídas por meio de lançamento realizado após o encerramento do ano-calendário.

Essa orientação está presente no já referido AC CSRF 01-05.501, de 18/09/2006, que usa, pela primeira vez, o princípio da consunção ou absorção, conforme podemos constatar de alguns trechos do voto, como o que se segue:

> Além disso, a recorrente recolheu, nos anos de 2001 e 2002, à (sic) titulo de estimativa no curso dos anos que foram objeto da autuação valor superior ao devido ao final do período-base de apuração, não havendo como prosperar a exigência da penalidade pelo não recolhimento de estimativas que superam o tributo devido.

Desse modo, o que orientava a exoneração das multas isoladas não era apenas a concomitância com a multa de ofício, mas sim uma pretensa limitação a um bem jurídico mais relevante (o tributo devido em definitivo).

Discordamos dessa interpretação, seja em relação à redação original da Lei nº 9.430/96 sobre essa punição, seja em relação à atualmente em vigor.

De todo modo, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, foi dirigida justamente para afastar, não a concomitância com a multa de ofício, mas sim a interpretação de que a multa isolada, uma vez lançada após o encerramento do ano-calendário, deveria ter por limite um valor calculado a partir do IRPJ/CSLL devido no ajuste.

A redação original do dispositivo legal era:

> 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;
>
> (...)
>
> § 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:
>
> (...)
>
> 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;

Pode parecer estranha a interpretação de que a multa isolada deveria se limitar ao valor do ajuste em face do seguinte trecho da lei "**ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou**

DOCUMENTO VALIDADO

base de cálculo negativa", uma vez que, justamente no caso de prejuízo, nenhuma multa isolada poderia ser lançada em face desse entendimento, mas era esse sentido adotado pela maioria das decisões do Conselho. Argumentava-se que as multas isoladas só poderiam ser lançadas, no caso de prejuízos, se o ano-calendário não estivesse encerrado ou que haveria a infração, em abstrato, mas sem base de cálculo para ser quantificada em concreto.

Foi para aplacar essa intepretação e, especificamente, o argumento da ausência da base de cálculo, que a redação do dispositivo foi alterada para a seguinte:

> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
>
> (...)
>
> II - de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, **sobre o valor do pagamento mensal**:(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
>
> (...)
>
> b) na forma do art. 2ºdesta 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.(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
>
> (nosso negrito)

Assim, a nova redação, de um lado, não afastou a tese da concomitância, como veremos com mais vagar adiante; e, de outro, não inovou apenas para reduzir o percentual da multa, como muitos supõem.

A referência expressa ao valor do pagamento mensal visou a deixar claro que a base sobre a qual deveria incidir a multa é o valor do pagamento mensal e não o valor do ajuste.

A inovação legal, porém, não infirma a aplicação do primado da consunção, o qual, corretamente aplicado, conduz a conclusões diametralmente opostas àquelas decorrentes do limite com base no ajuste anual. Por exemplo, no caso mais extremo de prejuízo fiscal, a tese reinante afastaria totalmente as multas isoladas, enquanto a que propomos mantém estas sanções pecuniárias na sua integralidade.

Pois bem, o AC 103-23.370, de 24 de janeiro de 2008, teve a seguinte ementa de nossa redação:

> MULTA ISOLADA – a multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem, o que não ocorreu no presente lançamento.

DOCUMENTO VALIDADO

Esse texto, apesar de resumido, já deixa claro que nosso entendimento é diferente daquele que orientava as decisões do Conselho na época, bem como daqueles que entendem que as multas isoladas e de ofício devem ser aplicadas de forma absoluta e independentemente da relação entre as duas. Nada obstante, é necessário apresentar as razões que orientaram nosso posicionamento. Abaixo, reproduzo as partes relevantes do nosso voto:

> Segundo esse posicionamento, a multa isolada em razão do não recolhimento de antecipações deve se ater ao imposto apurado no ajuste anual. Se nenhum imposto ao final for apurado, nenhuma multa será devida, dentre outros motivos, por ausência de base de cálculo. Não se poderia punir o particular tomando-se por base um tributo que não seria mais devido.
>
> Essa jurisprudência, no entanto, é fruto da enorme carência no cenário nacional de estudos acerca do regime jurídico das sanções administrativas e, mais especificamente, das sanções tributárias.
>
> Diante disso, é comum que se apliquem princípios atinentes ao regime jurídico tributário.
>
> Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.
>
> Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.
>
> Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.
>
> A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.
>
> É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.
>
> Essa discussão se toma mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.
>
> Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.
>
> No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3°:

DOCUMENTO VALIDADO

> Art. 3°- A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.
>
> O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.
>
> Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de urna lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?
>
> Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.
>
> Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.
>
> Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo.
>
> De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.
>
> É o que ocorre no presente caso. Apesar de não ter havido infração quanto ao tributo devido em definitivo (análoga ao estelionato), caracterizou-se a infração pelo não pagamento da antecipação (análoga ao falso), que deve ser sancionada.
>
> Deve-se, assim, ser mantida na integralidade a base de incidência do percentual sancionador.

Pois bem, em 2014, o CARF sumulou o seguinte entendimento:

DOCUMENTO VALIDADO

> Súmula CARF nº 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.

Seus precedentes foram os acórdãos 9101-001.261, 9101-001.203, 9101-001.238, 9101-001.307, 1402-001.217, 1102-00.748 e 1803-001.263; todos emanados nos anos de 2011 e 2012. Abaixo, transcrevo a ementa do primeiro deles:

> APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFICIO 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 oficio 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. (AC 9101-001.261)

Da sua leitura, constata-se que a orientação do precedente e da súmula não foi aquela que estampei em meus votos sobre o tema, inaugurados pela decisão de 2008; mas sim o voto de Marcos Vinícius Neder de 2006. Aliás, o voto condutor do acórdão acima adota e transcreve a posição de Neder.

Pois bem, com a devida vênia, essas decisões e a súmula estão equivocadas quanto a suas conclusões, quanto aos seus fundamentos e contaminaram, em muito, a discussão acerca do regime jurídico que deve ser aplicado na aplicação das multas na seara tributária.

Adotar o primado da consunção da forma como foi feita é ouvir o trovão, mas errar quanto ao local onde caiu o raio.

Por essa equivocada interpretação, no caso de falso para a prática de estelionato, uma vez não praticado este último crime, não se apenaria sequer o primeiro delito. Um flagrante equívoco! Pune-se sempre o falso, exceto se for punido o estelionato praticado por meio do falso.

De modo similar, disferir uma facada contra outrem enquadra-se como homicídio no caso de morte da vítima, mas também como crime de lesão corporal, enquanto não se dá o desenlace. Nem por isso, o criminoso irá responder pelas duas tipificações.

De igual modo, uma omissão de receita (ou a dedução indevida de despesas para o recolhimento de estimativas com base em balanços de suspensão ou redução) é uma única conduta que irá, ocasionalmente, resultar no não recolhimento de estimativas, nem do ajuste. Se essa omissão não repercutir no valor do ajuste, pune-se a falta das estimativas. Todavia, se repercutir integralmente no ajuste com aplicação da multa de ofício sobre a quantia, essa punição absorve, por ser mais elevada, a que seria aplicada sobre o valor do não recolhimento das

DOCUMENTO VALIDADO

estimativas. Ademais, entre as duas situações extremas, ocorrem inúmeras intermediárias, com repercussão parcial da omissão de receita sobre o cálculo do ajuste e, nesse caso, também será parcial a consunção.

Enfim, a consunção não se dá em abstrato, mas sim em concreto. É um preceito calcado na evolução do direito ocidental de limitação das punições (e não de sua eliminação). Dentro desse contexto, como critério de interpretação e aplicação do direito, entende-se que, para cada conduta, uma só punição em concreto, **prevalecendo a maior**, ainda que essa conduta possa ser enquadrada em mais de um tipo legal de infração.

A Súmula CARF nº 105 não traz o correto entendimento sobre a concomitância e a consunção, bem como a alteração legal teve clara finalidade de alterar essa jurisprudência administrativa.

No entanto, as redações original e atualmente em vigor do dispositivo legal não afastaram a aplicação do princípio da consunção, na sua correta compreensão, nem da necessidade de aplicar apenas a multa mais gravosa no caso de concomitância **concreta** entre as duas punições.

A despeito do meu entendimento pessoal estampado acima, passei a adotar a posição do afastamento integral da multa isolada, no caso de imposição de multa de ofício.

Minha posição encontrou uma certa ressonância na Turma Ordinária, da qual participei, mas não reverberou na Câmara Superior.

A concomitância tem sido aplicada também pelo Poder Judiciário, como podemos aferir pelo REsp 1496354, de 17/03/2015.

> PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.
>
> 1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.
>
> 2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.
>
> 3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".
>
> 4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8° 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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2° desta Lei, que deixar de ser efetuado,

DOCUMENTO VALIDADO

> 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. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".
>
> 5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção.

Todavia, igualmente, não se faz qualquer distinção de quantificação.

No caso concreto, contudo, impõe-se uma distinção adicional.

Conforme podemos constatar dos autos de infração de IRPJ (fls. 568-579) e CSLL (fls. 580-590), relativamente ao ano-calendário de 2015 houve lançamento das multas isoladas decorrentes da falta de recolhimento das estimativas, mas não houve constituição de multas de ofício sobre IRPJ e CSLL. Isso porque a matéria tributável apurada pela fiscalização foi integralmente absorvida por prejuízos fiscais e bases negativas do próprio período, inexistindo, ao final, exigência de principal que pudesse ensejar a aplicação da penalidade proporcional.

Assim, ainda que se adote a orientação atualmente predominante no âmbito deste Conselho com a qual aderi, no sentido de afastar integralmente as multas isoladas quando concomitantes com multas de ofício independentemente da quantificação de cada uma, tal entendimento não autoriza a desconsideração do elemento temporal inerente à própria noção de concomitância.

Com efeito, a concomitância somente pode ser reconhecida quando as duas penalidades coexistirem em relação ao mesmo período de apuração. Não há como afirmar a absorção de uma penalidade por outra que inexiste. A aplicação do princípio da consunção pressupõe a presença simultânea das duas sanções potencialmente incidentes sobre a mesma realidade fática. Ausente a multa de ofício, inexiste fundamento para afastar a multa isolada.

Por essa razão, entendo que deve ser promovido o afastamento das multas isoladas relativamente ao ano-calendário de 2014, em razão da concomitância com as respectivas multas de ofício. Diversamente, quanto ao ano-calendário de 2015, não identifico hipótese de concomitância apta a justificar a exoneração da penalidade isolada, a qual deve subsistir.

Aliás, solução diversa conduziria a situações materialmente idênticas recebendo tratamento jurídico distinto em razão de mera circunstância procedimental.

Imagine-se, por exemplo, que os fatos relativos ao ano-calendário de 2015 tivessem sido formalizados em processo administrativo autônomo. Nesse cenário, sem nenhum lançamento de IRPJ e CSLL, também não haveria qualquer multa de ofício constituída naquele processo. Conseguintemente, não seria sequer possível suscitar a tese da concomitância, por ausência de uma das penalidades cuja coexistência se pretende evitar.

DOCUMENTO VALIDADO

Não parece compatível com os princípios da isonomia e da coerência decisória que a simples reunião de diferentes anos-calendário em um mesmo procedimento administrativo produza resultado mais favorável ao sujeito passivo do que aquele que decorreria da formalização das exigências em autos distintos. A configuração ou não da concomitância deve decorrer da efetiva coexistência das penalidades referentes ao mesmo período de apuração, e não da forma pela qual a fiscalização optou por estruturar o lançamento.

Desse modo, reconheço a concomitância apenas em relação ao ano-calendário de 2014, mantendo-se, entretanto, as multas isoladas lançadas relativamente ao ano-calendário de 2015, diante da inexistência de multas de ofício que pudessem absorvê-las.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso da Fazenda Nacional e do contribuinte. No mérito, voto para dar provimento integral ao recurso da Fazenda Nacional e para dar provimento parcial ao recurso do contribuinte com o fito de afastar as multas isoladas em razão de concomitância com a multa de ofício, relativamente ao ano-calendário de 2014.

Assinado Digitalmente

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

DOCUMENTO VALIDADO