



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 17459.720058/2023-92 |
| ACÓRDÃO | 1401-007.712 – 1 ^a SEÇÃO/4 ^a CÂMARA/1 ^a TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 25 de novembro de 2025 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS PARA SAUDE LTDA. |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018

ÁGIO. AQUISIÇÃO INTERNACIONAL. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO VALOR EFETIVAMENTE PAGO PELA AQUISIÇÃO DA PESSOA JURÍDICA SEDIADA NO BRASIL.

É ilegítima a dedução dos valores decorrentes de ágio na aquisição internacional, quando ausente a comprovação do custo de aquisição efetivo da pessoa jurídica localizada no Brasil.

DESCONSIDERAÇÃO DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS PRATICADOS. ART. 116 DO CTN. INAPLICABILIDADE.

Não cabe a alegação de violação ao art. 116, parágrafo único, do CTN, quando a Fiscalização não desconsidera os negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, mas sim entende que os efeitos fiscais deles decorrentes são diversos.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO.

Aplicam-se à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido os mesmos critérios aplicáveis ao Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso quanto ao mérito da glosa de despesas com ágio e dar provimento para afastar a qualificação da multa de ofício; Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário em relação à exigência da CSLL e da exigência da multa isolada sobre estimativas pagas a menor;

vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Andressa Paula Senna Lisias e Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, que lhes davam provimento.

Sala de Sessões, em 25 de novembro de 2025.

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Goncalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lisias, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente em parte a impugnação, apenas para reduzir a multa de ofício lançada, de 150% para 100%, por força da aplicação retroativa da redução do percentual da multa qualificada, nos termos estabelecidos pela Lei nº 14.689/23, mantendo o crédito tributário lançado, referente ao IRPJ e à CSLL do ano-calendário de 2018.

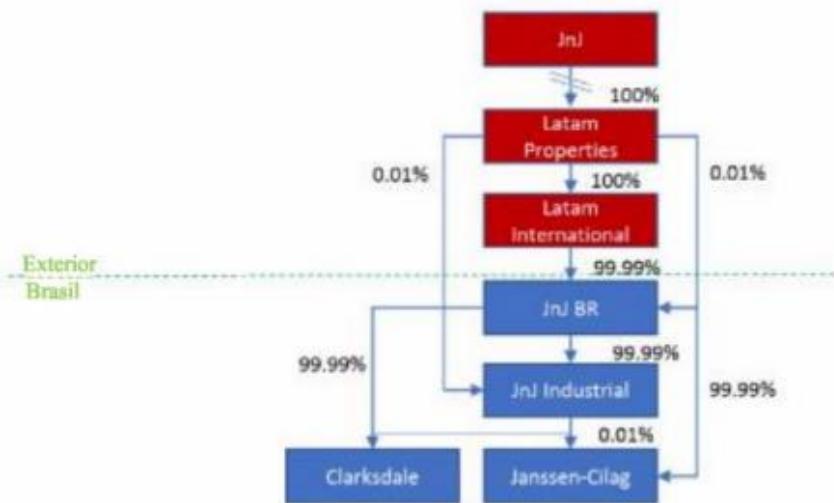
I - DA FISCALIZAÇÃO E DA DECISÃO RECORRIDA

De acordo com a fiscalização, a fiscalizada teria amortizado indevidamente ágio relativo ao investimento mantido na Synthes Indústria e Comércio Ltda., doravante Synthes Brasil. A multa foi qualificada e, também, foi exigida multa isolada, por recolhimento de antecipações mensais a menor.

I.1 – Dos Fatos Verificados

As operações societárias consideradas no presente processo são as mesmas já analisadas no âmbito do processo nº 16561.720.054/2020-21 e dizem respeito à aquisição do grupo Synthes pelo grupo Johnson & Johnson, doravante JnJ. A figura a seguir ilustra a estrutura de ambos os grupos, antes da aquisição.

Estrutura Simplificada do Grupo JnJ, 31/12/2011



Glossário:

JnJ = Johnson & Johnson

Latam Properties = Latam Properties Holding

Latam International = Latam International Investment company

JnJ BR = JnJ BRASIL = Johnson & Johnson do Brasil Indústria e comércio de Produtos para Saúde Ltda

JnJ Industrial = Johnson & Johnson Industrial Ltda.

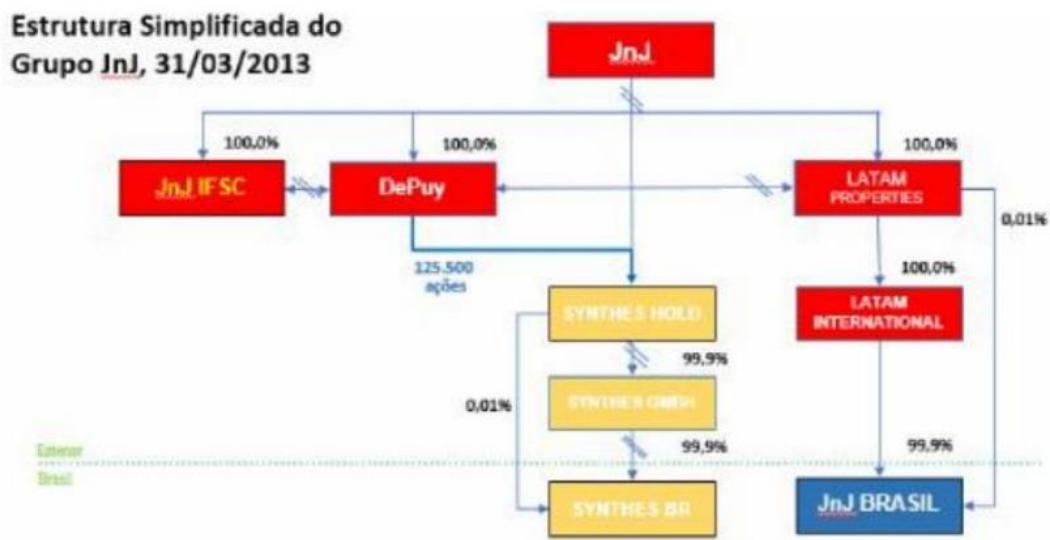
Janssen-Cilag = Janssen Cilag Farmacêutica Ltda

Estrutura simplificada do Grupo Synthes, 31/12/2011



Aquisição do Grupo Synthes pela Jnj

Mediante a fusão entre uma subsidiária da JnJ (SAMSON) e a Synthes INC, com a extinção da SAMSON, a JnJ passou a ser a investidora do grupo Synthes e os antigos acionistas desse grupo receberiam ações da JnJ e um montante em dinheiro. Os valores envolvidos nessa operação teriam gerado Goodwill, fundamentado, pela adquirente, em sinergias complementares existentes entre os grupos. A figura a seguir ilustra a situação após a referida combinação de negócios.



Repara-se que a DePuy era investidora da Synthes Hold, que era investidora da Synthes GMBH, que era investidora da Synthes Brasil

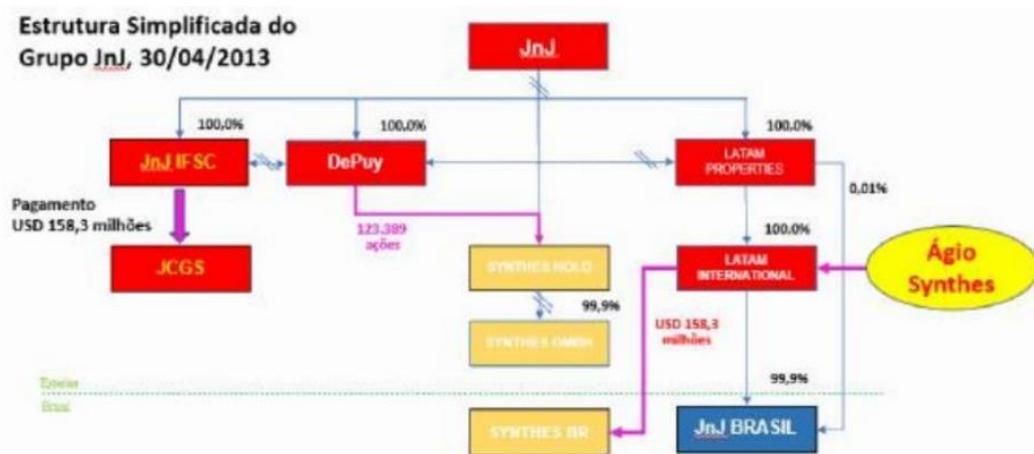
Compra de Ações da Synthes Hold pela Latam International

De acordo com o contrato de compra e venda, de 30/04/2013, a DePuy teria concordado em vender ações da Synthes Hold para a Latam International, por US\$ 158.300.000,00. De acordo com uma carta de instruções, o valor teria sido pago pela empresa Johnson & Johnson International Financial Services Company, doravante JnJ IFSC, para a J.C. General Services CVBA, doravante JCBS, através da instituição financeira Johnson & Johnson Loxembourg Finance Company, doravante JnJ LFC. Contudo, de acordo com a fiscalização, (a) não foi apresentado comprovante do efetivo pagamento, por instituição financeira independente e (b) nem teria havido participação direta da vendedora ou da compradora na realização financeira do negócio.

Em 05/08/2013, a Ernst & Young LLP realizou avaliação do grupo Synthes e estimou em US\$ 158,311 milhões a Synthes BR. Convertendo os USD 158,3 milhões para Reais em agosto de 2013, chega-se aproximadamente ao valor de R\$ 372.242.450,00.

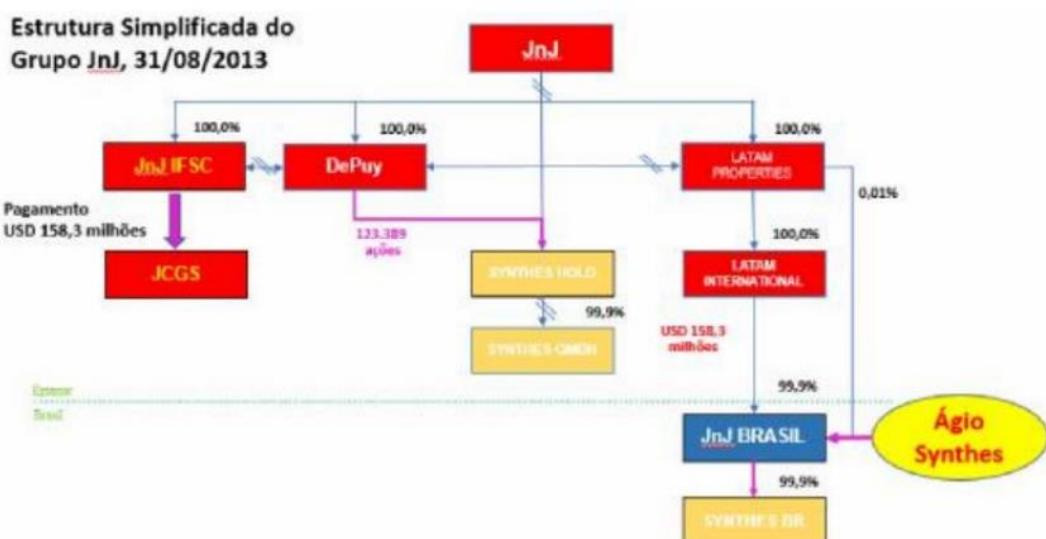
Em 30/08/2013, foi realizada alteração do quadro societário da Synthes Brasil, com a saída das antigas investidoras (Synthes Hold e Synthes GMBH) e a entrada da Latam International, como socia majoritária, e da JnJ IFSC como minoritária.

O capital social da SYNTHES BR totalizava R\$ 83.010.474,00. Por consequência, a diferença entre o valor da aquisição e o custo do capital da SYNTHES BR em 30 de abril de 2013, teria sido a responsável pelo surgimento do Ágio Synthes na LATAM INTERNATIONAL, conforme a seguir ilustrado:



Aquisição da Synthes Brasil pela JnJ Brasil

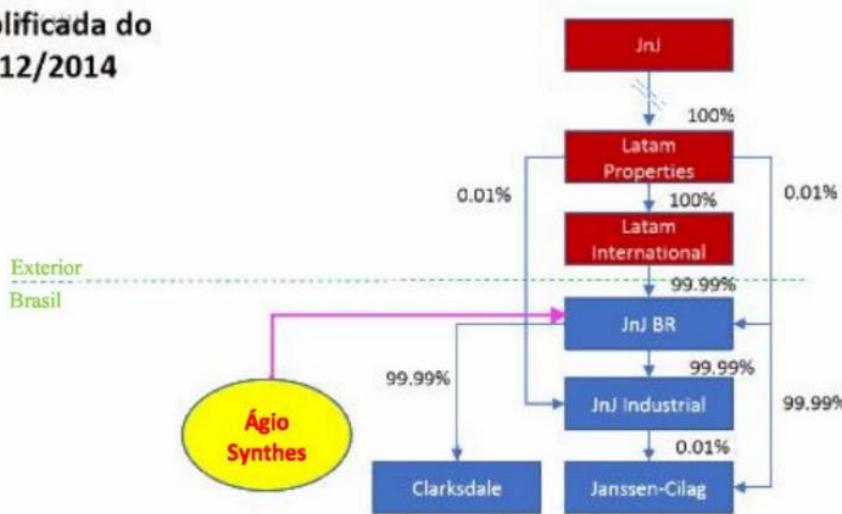
Em 31/08/2013, a JnJ Brasil aumentou capital em R\$ 372.242.450,00, que foi subscrito e integralizado pela Latam International, mediante conferência das quotas do capital da Synthes Brasil. Com isso, a Latam International passou a ser investidora da JnJ Brasil, que passou a ser investidora da Synthes Brasil. Como o patrimônio líquido da Synthes Brasil era inferior ao aumento de capital realizado pela JnJ Brasil, foi reconhecido ágio no investimento. A figura a seguir ilustra a situação após essa operação.



Incorporação da Synthes Brasil pela JnJ Brasil

Em 01/08/2014, a JnJ Brasil incorporou a Synthes Brasil e passou a amortizar o ágio. A figura a seguir ilustra essa situação.

Estrutura Simplificada do Grupo JnJ, 31/12/2014



I.2 – Da Infração

A fiscalização entendeu que o ágio Synthes não poderia ter sua amortização considerada na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Para a fiscalização, a intenção da fiscalizada teria sido a de simular a materialização dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, pela não participação da JnJ Brasil na Aquisição da Synthes Brasil. Assim, concluiu que o verdadeiro objetivo das operações era a transferência do ágio para a JnJ Brasil e glosou a amortização do ágio.

Para a fiscalização, como argumentos utilizados para concluir pela indedutibilidade da amortização do ágio, foram elencados (a) a inexistência de previsão legal para amortização de ágio transferido, (b) inocorrência do requisito de confusão patrimonial, (c) existência de operações estruturadas em sequência e em curto espaço de tempo, com o único objetivo de obtenção de benefício fiscal, (d) Laudo de incorporação posterior à operação que teria gerado o ágio, (e) o ágio não poderia ter sido calculado com base em valores históricos, anteriores.

I.3 – Da Decisão Recorrida

Cientificada dos autos de infração, a autuada apresentou impugnação, requerendo o cancelamento do lançamento. Entretanto, conforme antes relatado, na decisão recorrida, foi adotado o entendimento da fiscalização, mantendo o lançamento e apenas reduzindo o percentual da multa de ofício, de 150% para 100%, por aplicação retroativa de LEX MITIOR.

II - DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Irresignada, a autuada interpôs o presente Recurso Voluntário, requerendo o cancelamento integral do lançamento e, subsidiariamente: (i) o reconhecimento da improcedência do auto de infração relativo à CSLL; (ii) o reconhecimento da impossibilidade da qualificação da multa de ofício ou, ao menos, que (iii) haja a aplicação do artigo 112 do CTN em caso de dúvida; e (iv) o cancelamento das multas isoladas, em razão, tanto do encerramento do ano-base, quanto da impossibilidade de sua cumulação com a multa de ofício.

Após pugnar pela tempestividade de seu recurso e apresentar uma breve descrição dos fatos atinentes ao processo, a autuada passa a suas razões recursais, conforme a seguir relatado.

II.1 – Possibilidade de Transferência do Investimento via Integralização de Capital

Transferência do Investimento

Com relação ao entendimento de que não haveria previsão legal para transferência do ágio, alega não ser vedada a transferência de investimento adquirido com ágio. Argumenta que não seria possível afastar o direito à amortização fiscal do ágio pela transferência ter ocorrido entre pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico. Aduz que o surgimento original do ágio teria sido reconhecido pela fiscalização, como decorrente de transação comercial entre partes independentes e que teria seguido valores de mercado.

Entende que a despesa de amortização do ágio seria correspondente à receita de equivalência patrimonial e que, até a incorporação, a receita é não tributável e a despesa indedutível. Porém, com a incorporação, desaparece a receita de equivalência patrimonial e passam a existir as receitas tributáveis referentes à expectativa de lucratividade futura e, assim, defende que a despesa de amortização passe a ser dedutível.

Defende que seja natural que o ágio caminhe juntamente com a participação societária. Nesse sentido refere decisões do CARF e judiciais.

Confusão Patrimonial

Também se insurge contra o requisito de confusão patrimonial, alegando que tal requisito não se encontra positivado para a situação em comento, sendo referido apenas em casos de abuso de personalidade jurídica.

Conclui que, no caso, a sociedade adquirida com ágio foi incorporada pela sociedade que detinha suas quotas e, assim, os fatos subsumir-se-iam ao que está descrito no art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997.

Possibilidade de Estruturas Alternativas

Ainda, alega que elegeu, dentre várias estrutura possíveis, a que melhor atenderia aos seus interesses negociais e que a própria fiscalização teria concordado que, isoladamente, as operações seriam válidas. Argumenta que, caso a Latam International (ou qualquer outra empresa do Grupo Johnson & Johnson) tivesse integralizado o aumento de capital da Recorrente com o mesmo montante utilizado para adquirir a participação na Synthes Brasil (US\$ 158.300.000,00, o equivalente a R\$ 372.242.450,00) e a recorrente, posteriormente, tivesse adquirido a Synthes Brasil com estes recursos, o ágio seria registrado na Recorrente e, com a incorporação da Synthes Brasil, passaria a ser reconhecível fiscalmente.

Também defende que a Synthes Brasil poderia ter incorporado a Latam International e, em seguida, a recorrente, incorporado a Synthes Brasil, gerando a amortização do ágio. Alega

que a liberdade de auto-organização dos contribuintes deve ser protegida. Aduz que, conforme Laudo EY – Avaliação Empresas Grupo Synthes, a aquisição mundial da Synthes Inc. possuía fundamentos negociais e não estritamente fiscais.

Insurge-se contra o que entende ter sido a desconsideração, pela autoridade fiscal, de atos lícitos por ela praticados. Alega indevida a aplicação do parágrafo único do artigo 116 da Lei nº 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), por carência de sua regulamentação por lei ordinária e por não ter servido de fundamento à autuação fiscal.

II.2 – Geração de Novo Ágio na integralização de capital com Quotas da Synthes

Alega inocorrência de transferência de ágio e defende ter ocorrido, na subscrição do aumento de Capital da JnJ Brasil, pela Latam International, mediante a conferência das quotas de capital da Synthes Brasil, o nascimento de um novo ágio, que preencheria todos os requisitos de validade para sua ulterior amortização dedutível. Argumenta que a integralização do capital pode ser realizada por meio de bens avaliáveis em moeda e que o valor dos bens entregues superaria o patrimônio líquido da investida. Nesse sentido, refere doutrina e aponta o art. 10 da Lei nº 6.404, de 1976, que equipara a responsabilidade do subscritor à do vendedor. Assim, conclui que o valor conferido no ato de integralização de capital corresponderia ao valor efetivamente pago.

Insurge-se contra o entendimento, da fiscalização, de que a JnJ IFSC é que teria suportado o ônus econômico da aquisição da Synthes Hold pela Latam International. Alega que o valor pago pelo Grupo JnJ pela aquisição da Synthes Brasil dentro do contexto da aquisição mundial do Grupo Synthes foi de USD 158,3 milhões, mesmo valor pelo qual a Synthes Brasil foi transferida à Latam International e valor equivalente, em reais, ao aumento de capital da Recorrente que deu origem ao registro do ágio no Brasil.

Defende ter cumprido as condições para registro do ágio e sua amortização: (a) efetiva aquisição das quotas da Synthes, (b) fundamentação do ágio em expectativa de rentabilidade futura e (c) incorporação da investida pela sociedade que detinha o investimento.

II.3 – Fundamento Econômico e Valor do Ágio

Insurge-se, a autuada, contra o entendimento, de que o Laudo EY Incorporação Synthes Brasil não estaria apto a fundamentar o ágio em discussão, por ser baseado no custo histórico da Synthes Brasil, sendo necessária a apuração do valor.

Alega que o laudo foi elaborado no contexto da incorporação, ocorrida em 01/08/2014, e que ele teria vindo a corroborar estudo feito anteriormente. Argumenta que havia uma contratação da Ernst Young em 2011, para acompanhamento de todo o processo de aquisição do Grupo Synthes e que a metodologia de avaliação foi a do fluxo de caixa descontado, chegando a um valor de US\$ 158,3 milhões, correspondente a R\$ 372 milhões. Aduz que, à época, a legislação não exigia forma ou momento de elaboração do laudo.

Defende que, além de esse fundamento ser uma inovação introduzida pela autoridade julgadora, o laudo não evidenciaria um negócio entre partes relacionadas, mas que refletiria o valor pago pelo Grupo Johnson & Johnson pela Synthes Brasil.

II.4 – Do Ágio Intragrupo

Alega, a autuada, que na decisão de primeira instância, foi utilizado como fundamento o fato de operações terem sido realizadas por pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico. Insurge-se contra esse fundamento, defendendo que essa seria uma inovação da decisão recorrida e que, portanto, deveria ser desconsiderada. Adicionalmente, defende que – até o advento da Lei nº 12.973, de 2014, não havia óbice ao reconhecimento de ágio em operações intragrupo, afastando a aplicabilidade para fins fiscais de disposições meramente contábeis, tais como o Ofício Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007. Adicionalmente, afirma que – em sentido oposto ao que entendeu a decisão recorrida – o ágio foi originado de transação entre os grupos JnJ e Synthes, que são partes independentes.

II.5 – Impossibilidade de Adição da Despesa à Base de Cálculo da CSLL

Subsidiariamente, insurge-se contra o lançamento da CSLL e seus acréscimos legais. Alega que a base de cálculo da CSLL teria sido determinada, pelo legislador, em *numerus clausus*, nos termos da Lei nº 7.689, de 1998, fixando cada um dos ajustes aplicáveis. Argumenta que a legislação teria sido silente quanto a hipótese de adição ao lucro líquido do valor correspondente à amortização do ágio. Assim, conclui que a amortização seria naturalmente dedutível e que careceria de base legal o lançamento da CSLL, bem como de seus acréscimos de multa e juros.

II.6 – Da multa Qualificada

Ainda, subsidiariamente, insurge-se contra a qualificação da multa. Alega que a fiscalização teria equivocadamente identificado intuito fraudulento, por entender que as operações teriam sido artificialmente engendradas com o único objetivo de aproveitamento fiscal de valores. Argumenta que as operações teriam sido praticadas de forma absolutamente clara, sendo válidas, legais e ratificadas pelos órgãos públicos envolvidos.

Defende a inocorrência de simulação, no caso. Entende que a fraude dependeria de comprovação cabal e que, no caso, ela não teria sido comprovada. Em socorro a seu entendimento, cita o processo nº 16561.720.054/2020-21, em que os mesmos fatos foram apreciados, apenas para anos-calendário anteriores, e que – desde a decisão de primeira instância, naquele processo – a qualificação da multa fora afastada.

Alega que, em vários precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, antes do advento da Lei nº 12.973, de 2014, a qualificação da multa de ofício foi afastada. Entende que esse seria também o caso, de se afastar a qualificação da multa.

Afirma que erro na interpretação da legislação fiscal não se confundiria com a prática dolosa de uma conduta. Nesse sentido, cita decisões da CSRF.

II.7 – Da Mula Isolada

Afirma que os autos de infração teriam apurado indevidamente as multas isoladas e que, por essa razão deveriam ser declarados nulos, por ofensa ao art. 142 do CTN e aos arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF). Alega que teria sido constituída, no auto de infração do IRPJ, multa isolada calculada sobre o valor recolhido a menor, tanto do IRPJ quanto da CSLL. Entende que isso eivaria de nulidade o lançamento da multa, por falta de liquidez.

Entende que a nulidade de um lançamento não poderia se limitar às hipóteses previstas no art. 59 do PAF, o que feriria, em seu entendimento, os requisitos mínimos do lançamento, prejudicando a segurança jurídica.

Subsidiariamente, pede a parcial reforma do acórdão recorrido, para cancelamento dos valores excedentes, constantes do auto de infração de IRPJ.

Prosegue alegando a inaplicabilidade da multa isolada após o encerramento do ano-calendário. Argumenta que, ao final do ano-base, já é verificado o montante de tributo devido, não havendo mais que se falar em adiantamentos mensais. Assim, como os autos de infração foram lavrados após o encerramento do ano-base, entende insubsistente o lançamento da multa isolada por falta de antecipações mensais.

Adicionalmente, alega impossibilidade de cumulação das multas isolada e de ofício, defendendo o entendimento de que se trata de uma única infração, que não poderia ser penalizada duplamente, em face do princípio da consunção. Nesse sentido, cita decisões da CSRF do CARF e do STJ.

Defende a aplicação, por analogia, do entendimento esposado na elaboração da súmula CARF nº 105.

Finaliza alegando a impossibilidade de exigência de multas em caso de dúvida, referindo o disposto no art. 112 do CTN. De acordo com esse dispositivo, em caso de dúvida, a lei tributária que define infrações ou lhe comine penalidades, deve ser interpretada de maneira mais favorável ao acusado. Argumenta que, no caso, caso a decisão não ocorra por unanimidade de votos, ficaria – em seu entendimento – configurada a dúvida e, assim, a multa seria indevida.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Luiz Eduardo de Oliveira Santos**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Para delimitação da lide, é necessário colocar que a matéria em discussão é a dedutibilidade do ágio decorrente do investimento da recorrente na Synthes Brasil, após a incorporação dessa investida pela recorrente.

Antes de analisar especificamente as alegações recursais, cabe a colocação da visão geral do ocorrido:

(1) no âmbito da aquisição do Grupo Synthes pelo Grupo JnJ, é alegado o surgimento de um goodwill;

(2) a Latam International (uma empresa do grupo JnJ) contrata com a DePuy (também uma empresa do grupo) a aquisição de instrumentos patrimoniais da Synthes Hold (outra empresa do grupo), pelo valor de US\$ 158.300.000,00. Porém o valor contratado não teria sido pago pela adquirente à alienante. Ao contrário, teria sido pago pela JnJ IFSC, para a JCBS (ambas empresas do mesmo grupo), através da instituição financeira JnJ LFC (também pertencente ao grupo). Importante registrar que, de acordo com a fiscalização, não foi apresentado comprovante do efetivo pagamento, por instituição financeira independente.

(3) Foi realizada alteração do quadro societário da Synthes Brasil, com a saída das antigas investidoras (Synthes Hold e Synthes GMBH) e a entrada da Latam International, como sócia majoritária, e da JnJ IFSC como minoritária. Assim, a Latam International passou a ser a controladora da Synthes Brasil e, consequentemente, passou a registrar um ágio nesse investimento.

(4) A JnJ Brasil aumentou capital em R\$ 372.242.450,00, que foi subscrito e integralizado pela Latam International, mediante conferência das quotas do capital da Synthes Brasil. Com isso, a Latam International passou a ser investidora da JnJ Brasil, que passou a ser investidora da Synthes Brasil. Como o patrimônio líquido da Synthes Brasil era inferior ao aumento de capital realizado pela JnJ Brasil, foi reconhecido ágio no investimento.

(5) A JnJ Brasil incorporou a Synthes Brasil e passou a amortizar o ágio, para fins fiscais.

De acordo com o que está descrito no item (1) acima, ocorreu uma aquisição internacional, sendo que, nessa aquisição, a empresa Synthes Brasil manteve seu quadro acionário inalterado. Importante lembrar que, no Brasil, é prevista a elaboração de demonstrações individuais, para contabilização do patrimônio de cada entidade juridicamente reconhecida, inexistindo previsão para utilização do *push down accounting*, em que os ativos e passivos das investidas sejam imediatamente reconhecidos a valores justos. Assim, o ocorrido no exterior não se refletiu diretamente no Brasil.

Entendo que não tenha havido comprovação do efetivo pagamento do valor de US\$ 158.300.000,00, correspondente à época a R\$ 372.242.450,00. Isso, porque, em razão da operação descrita no item (2), acima, a Latam International teria adquirido, da DePuy, instrumentos patrimoniais da Synthes Hold, porém não há comprovação mediante documento

hábil e idôneo do efetivo pagamento desse valor pelos envolvidos. Ao contrário, o que se verifica, no cotejo aos autos, é a alegação de movimentação financeira de outras pessoas jurídicas, mediante a intervenção de uma terceira pessoa, todas do mesmo grupo financeiro.

Na operação descrita no item (3), acima, a Latam International deixa de ser investidora direta da Synthes Hold, para ser investidora da Synthes Brasil e, nesse momento, registra ágio no investimento. Em cotejo aos autos, não encontrei prova de pagamento realizado pela Latam International à Synthes Hold e à Synthes GMBH, nem do eventual ganho de capital a ser reconhecido pelas empresas Synthes Hold e Synthes GMBH que justificaria a existência de ágio para a Latam International, na aquisição do investimento na JnJ Brasil. Assim, entendo que, além de a essa operação, não se aplicarem as regras de nosso direito pátrio, previstas no art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, visto que a Latam International não é pessoa jurídica no Brasil, mas sim sediada na Holanda, a própria existência do ágio não está comprovada.

Portanto, não resta comprovado o valor efetivamente aportado no aumento de capital da JnJ Brasil, em razão da operação descrita no item (4), acima. Conforme art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/1998, o ágio por rentabilidade futura deve corresponder à diferença entre o “custo da aquisição do investimento” e o valor do patrimônio líquido. Neste caso, entendo que a regularidade da transferência dessa operação decorreria de se comprovar o montante efetivamente pago pela aquisição da Synthes Brasil.

Veja-se que o ágio considerado decorre do sobrepreço na conferência das ações feita para a integralização de capital da Latam International na Recorrente: enquanto o valor de patrimônio líquido da Synthes Brasil era de R\$ 95.719.000,00, as ações foram integralizadas em troca do montante correspondente em ações a R\$ 372.242.450,00, gerando ágio de R\$ 277.063.450,00 reconhecido e amortizado pela Recorrente. Destaque-se que o montante de R\$ 372.242.450,00 corresponde à avaliação global de US\$ 158.300.000,00, que apurou o valor justo da Synthes Brasil. Porém, referido valor justo de US\$ 158.300.000,00 foi apurado mediante laudo global elaborado com a finalidade de estabelecer o valor justo das pessoas jurídicas em 31/03/2013, fazendo menção expressa ao fato de a transação já ter sido concluída um ano antes.

Ou seja, não se considerou o valor efetivamente pago pela participação societária da Synthes Brasil na transação feita entre as partes independentes, mas sim o valor justo atribuído por meio de laudo feito posteriormente. De acordo com avaliação da Ernst Young, que analisou as pessoas jurídicas do grupo Synthes em 31/03/2013, o valor de mercado atribuído à Synthes Brasil era de US\$ 158.311.000,00.

Adicione-se a isso que, dependendo do valor do aumento de capital realizado pela JnJ Brasil, o valor do ágio poderia ser manipulado, para mais ou para menos, bastando que, para isso, fossem aceitos, como integralização desse aumento, os instrumentos patrimoniais da Synthes Brasil. Ora, sendo todos os envolvidos pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico, o efetivo valor de mercado desses instrumentos patrimoniais fica prejudicado.

Nesse mesmo sentido, cito o voto proferido no acórdão 1301-006.707, do Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, na sessão de 18 de outubro de 2023 que, analisando os mesmos fatos, chegou a essa conclusão, conforme ementa a seguir reproduzida:

Processo nº 16561.720054/2020-21

Recurso De Ofício e Voluntário

Acórdão nº 1301-006.707 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 18 de outubro de 2023

Recorrentes JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS PARA SAÚDE LTDA.

FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

ÁGIO. AQUISIÇÃO INTERNACIONAL. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO VALOR EFETIVAMENTE PAGO PELA AQUISIÇÃO DA PESSOA JURÍDICA SEDIADA NO BRASIL.

É ilegítima a dedução dos valores decorrentes de ágio na aquisição internacional, quando ausente a comprovação do custo de aquisição efetivo da pessoa jurídica localizada no Brasil.

Feitas as considerações iniciais, passo à análise das razões recursais em específico.

1 – Possibilidade de Transferência do Investimento via Integralização de Capital

Transferência do Investimento

Com razão a impugnante em afirmar não ser vedada a transferência de investimento adquirido com ágio. De fato, a transferência do investimento em coligada ou controlada implica a necessidade de sua avaliação pelo método da equivalência patrimonial, que pode ensejar o reconhecimento de novo ágio. Ocorre que, conforme acima esclarecido, entendo, como motivos determinantes para a indedutibilidade da amortização do ágio em discussão, o fato de a investidora Latam International estar no exterior e a falta de comprovação do valor pago pela participação societária na Synthes Brasil, conferida pela Latam International à JnJ Brasil, como integralização de aumento de capital. Portanto, a alegada eventual possibilidade de transferência de investimento não tem o condão de tornar dedutível a amortização em discussão.

Adicionalmente, a recorrente alega que a despesa de amortização do ágio seria correspondente à receita de equivalência patrimonial e que, até a incorporação, a receita é não tributável e a despesa indedutível. Porém, com a incorporação, desapareceria a receita de equivalência patrimonial e passariam a existir as receitas tributáveis referentes à expectativa de lucratividade futura e, assim, defende que a despesa de amortização passasse a ser dedutível.

Discordo totalmente desta alegação. Com efeito, normas internacionais de contabilidade sequer admitem a amortização de goodwill, no caso de equivalência patrimonial. Nesse sentido, vejamos a NBC TG 18 (R4) – INVESTIMENTO EM COLIGADA E EM EMPREENDIMENTO CONTROLADO EM CONJUNTO, adotada por nosso país, em razão do processo de convergência contábil internacional:

32. O investimento em coligada e em empreendimento controlado em conjunto deve ser contabilizado pelo método da equivalência patrimonial a partir da data em que o investimento se tornar sua coligada ou empreendimento controlado em conjunto. Na aquisição do investimento, quaisquer diferenças entre o custo do investimento e a participação do investidor no valor justo líquido dos ativos e passivos identificáveis da investida devem ser contabilizadas como segue:

(a) o ágio fundamentado em rentabilidade futura (goodwill) relativo a uma coligada ou a um empreendimento controlado em conjunto deve ser incluído no valor contábil do investimento e sua amortização não é permitida;

(b) qualquer excedente da participação do investidor no valor justo líquido dos ativos e passivos identificáveis da investida sobre o custo do investimento deve ser incluído como receita na determinação da participação do investidor nos resultados da investida no período em que o investimento for adquirido.

...

(Grifos na transcrição)

Entendo que a despesa de amortização do ágio não seja correspondente a eventual receita de equivalência patrimonial, mas que esteja relacionada ao investimento realizado no momento da combinação de negócios.

Confusão Patrimonial

Apesar de concordar com a alegação de inexistência de positivação da confusão patrimonial como requisito para admissão da dedutibilidade da amortização do ágio, com base no disposto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, entendo insuficiente para alterar o entendimento da indedutibilidade da amortização no caso em comento. Conforme esclarecido, os motivos da indedutibilidade, para este conselheiro, foram o fato de a investidora Latam International estar no exterior e a falta de comprovação do valor efetivamente pago pela participação societária da Synthes Brasil. Isso prejudica toda a discussão posterior, acerca dos efeitos da incorporação da Synthes Brasil pela JnJ Brasil.

Possibilidade de Estruturas Alternativas

A recorrente alega que elegeu, dentre várias estruturas possíveis, a que melhor atenderia aos seus interesses negociais. Contudo, discordo das conclusões da recorrente quanto aos efeitos tributários das estruturas alternativas referidas em sua peça recursal.

Argumenta, primeiramente, que, caso a Latam International (ou qualquer outra empresa do Grupo Johnson & Johnson) tivesse integralizado o aumento de capital da Recorrente

com o mesmo montante utilizado para adquirir a participação na Synthes Brasil (US\$ 158.300.000,00, o equivalente a R\$ 372.242.450,00) e a recorrente, posteriormente, tivesse adquirido a Synthes Brasil com estes recursos, o ágio seria registrado na Recorrente e, com a incorporação da Synthes Brasil, passaria a ser reconhecível fiscalmente.

Ocorre que esse procedimento difere materialmente do procedimento ocorrido, não caracterizando uma estrutura alternativa, mas outro negócio. Repara-se que, caso a Latam International tivesse decidido integralizar o aumento de capital da JnJ Brasil em espécie, teria havido efetiva entrada de recursos no país, com a respectiva comprovação do valor. Todavia, não foi isso o que aconteceu, com mera conferência de títulos patrimoniais em integralização de capital, cujo valor era meramente estimado.

Como segunda estrutura alternativa, defende que a Synthes Brasil poderia ter incorporado a Latam International e, em seguida, a recorrente, incorporado a Synthes Brasil, gerando a amortização do ágio.

Nesse caso, porém, entendo que incorrer-se-ia nos mesmos problemas identificados na estrutura efetivamente utilizada, quais sejam o fato de a investidora Latam International estar no exterior e a problemática de comprovação do valor do ágio na aquisição da Synthes Brasil pela Latam International.

Saliente-se que a liberdade de auto-organização dos contribuintes deve ser protegida, porém as consequências das escolhas feitas devem ser suportadas.

A recorrente se insurge contra o que entende ter sido a desconsideração, pela autoridade fiscal, de atos lícitos por ela praticados, alegando indevida a aplicação do parágrafo único do artigo 116 da Lei nº 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), por carência de sua regulamentação por lei ordinária e por não ter servido de fundamento à autuação fiscal.

Entendo que a desconsideração de negócios jurídicos praticados não se confunde com a atribuição de efeitos tributários aos negócios jurídicos ocorridos. No caso, não se desconsiderou qualquer negócio jurídico, mas apenas foi verificado que os negócios praticados pelo contribuinte não dariam ensejo à amortização do ágio.

Outro ponto importante a ser esclarecido é referente à matéria em litígio e à alegada inovação de fundamentos para a autuação fiscal pela decisão recorrida.

Pois bem, os fatos ocorridos estão apresentados desde a fiscalização e não são negados pelas partes, a infração – calcada na indedutibilidade da amortização do ágio – também. Portanto, entendo que somente haveria inovação caso fosse considerado fato diverso ou alterada a acusação de infração.

Uma eventual referência a novo argumento – tal como a desconsideração de um negócio jurídico, que, conforme já colocado no parágrafo anterior, nem sequer ocorreu – não é vedada. Nesse sentido, cito o acórdão 9101-007.378, cuja ementa se encontra reproduzida a seguir:

MATÉRIA IMPUGNADA. ARGUMENTO SUBSIDIÁRIO INVOCADO APENAS EM SEDE DE RECURSO. NÃO OCORRÊNCIA DE PRECLUSÃO.

A preclusão de que trata o art. 17 do Decreto n. 70.235/72 deve ser aplicada apenas nas hipóteses em que o contribuinte deixa de impugnar a matéria objeto do lançamento (ou seja, a infração), o que não se confunde com argumento subsidiário apenas invocado em sede de recurso voluntário.

No referido acórdão, discutia-se o desrespeito ao limite de trinta por cento do lucro líquido do período, ajustado por adições e exclusões, para fins de compensação de prejuízos fiscais. Pois bem, a alegação na impugnação foi a de que a contribuinte estaria sujeita à atividade rural, já, no Recurso Voluntário, foi alegada a ocorrência de cisão. Repara-se que é aceito argumento novo pelo contribuinte e, coerentemente, deve ser permitida a utilização de argumentos novos pelo julgador.

O objeto da demanda é delimitado pelo pedido e pela causa de pedir, caracterizada como fundamento fático e jurídico que fundamenta o pedido. Não se pode alterar os fatos discutidos ou a infração imputada, porém é o julgador administrativo quem tem a competência para dizer o direito aplicável aos fatos e decidir se a infração ocorreu ou não, sem vinculação aos argumentos das partes.

Nesse sentido, cabe referência ao AgInt no AgInt no AgInt no AREsp 2190906/MA, 2024:

O pleito recursal foi concedido nos exatos termos em que proposto pela demanda inicial, razão pela qual não há que se falar em julgamento fora do pedido. Aliás, esta Corte possui entendimento de que "o víncio de julgamento extra petita não se vislumbra na hipótese em que o juízo de origem, adstrito às circunstâncias fáticas (causa de pedir remota) e ao pedido declarado nos autos, procede à subsunção normativa com amparo em fundamentos jurídicos diversos dos esposados pelo autor e refutados pelo réu"

2 – Geração de Novo Ágio na integralização de capital com Quotas da Syntes

Entendo insuficiente para alteração da conclusão de indedutibilidade da amortização do ágio em questão a alegação de inocorrência de transferência de ágio. Irrelevante ter ocorrido, a subscrição do aumento de Capital da JnJ Brasil, pela Latam International, mediante a conferência instrumentos patrimoniais da Synthes Brasil. O nascimento de um novo ágio depende da comprovação do montante pago.

Assim, não se verificam preenchidos todos os requisitos de validade para a ulterior amortização dedutível do ágio. Conforme já colocado, a integralização do capital realizada por meio de bens avaliáveis em moeda demanda comprovação do valor aportado, o que não ocorreu. Entendo inaplicável ao caso o art. 10 da Lei nº 6.404, de 1976, que equipara a responsabilidade do subscritor à do vendedor, porque, no caso, as partes são relacionadas, não havendo que se falar em independência entre o vendedor e o comprador. Dessa forma não se encontra comprovado

que o valor conferido no ato de integralização de capital corresponderia ao valor efetivamente pago.

Não procede a insurgência contra o entendimento, da fiscalização, de que a JnJ IFSC é que teria suportado o ônus econômico da aquisição da Synthes Hold pela Latam International. O valor eventualmente pago pelo Grupo JnJ pela aquisição da Synthes Brasil dentro do contexto da aquisição mundial do Grupo Synthes ocorreu no exterior, sem efeitos fiscais no Brasil. Para caracterização do ágio no Brasil, resta necessária a comprovação objetiva do valor de aquisição de participação societária referente à pessoa jurídica no país.

3 – Fundamento Econômico e Valor do Ágio

Com o vício de origem, pela falta de comprovação do valor efetivamente pago, em decorrência da localização da investidora Latam International no exterior, torna-se irrelevante a alegação acerca do Laudo EY Incorporação Synthes Brasil. Contudo, nos termos antes colocados, entendo que ele não estaria apto a fundamentar o ágio em discussão, por ser baseado no custo histórico da Synthes Brasil.

Importante esclarecer – novamente – que esse fundamento não caracteriza uma inovação introduzida pela autoridade julgadora *a quo*. Trata-se de mero argumento adicional, para reforço da conclusão de indedutibilidade da amortização do ágio, acusação colocada desde o lançamento, pela fiscalização, com base nos fatos desde o início descritos.

4 – Do Ágio Intragrupo

Na decisão recorrida, foi utilizado como fundamento, o fato de operações terem sido realizadas por pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico. Discordo da alegação, da recorrente, de que essa seria uma inovação da decisão *a quo*, pelos motivos já explanados e, quanto ao fundamento em si, entendo que sua eventual insubstância seja irrelevante para afastar a infração.

Apenas a título de esclarecimento, concordo que, até o advento da Lei nº 12.973, de 2014, não havia óbice ao reconhecimento de ágio em operações intragrupo. Todavia, entendo que esse não seja o motivo principal para julgar indedutível sua amortização, no presente caso, conforme já esclarecido acima.

5 – Impossibilidade de Adição da Despesa à Base de Cálculo da CSLL

Discordo da alegação de inexistência de base legal para o lançamento da CSLL e seus acréscimos legais. Entendo que haja previsão legal para adição de despesas com amortização de ágio à base de cálculo da CSLL. O debate é antigo no âmbito deste Conselho, filio-me ao entendimento esposado no acórdão nº 9101-006.254, proferido em sessão realizada em 10/08/2022, de relatoria do Cons. Fernando Brasil de Oliveira Pinto, nos seguintes termos:

Com efeito, a CSLL tem como base de cálculo o lucro líquido do período com os ajustes determinados na respectiva legislação. Nesse sentido o art. 2º, da Lei nº

7.689/1988, dispõe que a base de cálculo desta contribuição é o ‘valor do resultado do exercício antes da provisão do imposto de renda’. Veja-se: [...]

(...)Especificamente acerca do tratamento a ser dado à amortização de ágio na base de cálculo da CSLL, a fim de evitar tautologia, e por concordar integralmente com os fundamentos de seu voto, reproduzo a seguir o entendimento firmado pela I. Conselheira Adriana Gomes Rêgo no acórdão 9101-002.310:

(...)Na sequência, os arts. 22, 23, 25 e 33, estabelecem os efeitos tributários que exsurgem da avaliação de investimentos pelo MEP. O que esses dispositivos estampam é que os efeitos que a avaliação de investimentos pelo MEP produz nas contas de resultado devem ser neutros para fins tributários (neutralidade), à exceção do caso de alienação ou liquidação (baixa) do investimento (art. 33).

Tal neutralidade se estabelece tanto em relação à variação positiva ou negativa do valor do investimento em si por ocasião da avaliação pelo MEP (arts. 22 e 23), quanto em relação à amortização do ágio ou do deságio (art. 25).

(...)Em outras palavras, quis o legislador dizer que as contrapartidas da amortização do ágio ou deságio são lançadas como despesas (ou receitas), porém devem ser adicionadas ou excluídas, conforme o caso, da apuração do lucro real, justamente para que o ágio ou deságio só tenha influência por ocasião da alienação ou liquidação do investimento.

Não faz sentido, assim, admitir que as disposições do Decreto-Lei nº 1.598/1977 sobre os efeitos tributários da avaliação de investimentos pelo MEP, inclusive no que toca à amortização do ágio, não encontrem eco na apuração da CSLL, apenas por serem feitas algumas referências nos retrocitados dispositivos ao ‘lucro real’.

É de se considerar, também, que, como bem registra a Fazenda Nacional em suas contrarrazões, o Decreto-Lei nº 1.598/1977 - que, como se viu foi editado com o fim de ‘adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976)’ - é anterior à CSLL, introduzida no ordenamento jurídico em 1988, pela Lei 7.689.

Nesse contexto, tem-se ainda que, se o art. 57 da Lei nº 8.981/1995, ao estabelecer que se aplicam à CSLL ‘as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (...) mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor’ , não tem o condão de estabelecer uma absoluta identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, dele não se pode extrair que o fato de a legislação específica da CSLL não reproduzir o comando do art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 em sua literalidade implica permissão de dedução.

(...)Outro argumento em favor da indedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL é o de que a neutralidade da avaliação dos investimentos pelo método da equivalência patrimonial em relação a essa contribuição está plasmada nas disposições do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, na medida em que os itens 1 e 4 da alínea ‘c’ do § 1º do artigo em questão comandam a adição do resultado negativo e a exclusão do resultado positivo decorrentes da avaliação de investimentos pelo MEP.

(...)Vale destacar a importante observação feita nesse julgado [Ac. nº 1302-001.170, s. 11/09/2013, Rel. Cons. Alberto Pinto Souza Júnior], no sentido de que, a afirmação de que a despesa decorrente da amortização do ágio é dedutível conduz, contrario sensu, à conclusão de que a receita decorrente da amortização do deságio é tributada, o que não é razoável, e nem vem sendo exigido.

Some-se a essas razões o fato de a IN SRF nº 390/2004, que dispõe sobre a apuração e o pagamento da CSLL, ter sido expressa ao estabelecer em seu art. 44 que ‘aplicam-se à CSLL as normas relativas à depreciação, amortização e exaustão previstas na legislação do IRPJ, exceto as referentes a depreciação acelerada incentivada, observado o disposto nos art. 104 a 106’.

É de se concluir, por conseguinte, que a neutralidade da avaliação pelo método da equivalência patrimonial das participações societárias mantidas na investidora não se restringe ao IRPJ, tendo lugar também na determinação da base de cálculo da CSLL, razão pela qual o ágio amortizado contabilmente não pode ser deduzido da base de cálculo dessa contribuição.

(...)

Assim, em verdade, inexistiria possibilidade de amortização do ágio na apuração do lucro líquido contábil, tornando desnecessária a previsão de sua exclusão no âmbito das normas de determinação da base de cálculo da CSLL.

Nesses termos, afasto a alegação de dedutibilidade da amortização do ágio, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

6 – Da multa Qualificada

Entendo que assiste razão à recorrente quanto à qualificação da multa. A recorrente alega que a fiscalização teria equivocadamente identificado intuito fraudulento, por entender que as operações teriam sido artificialmente engendradas com o único objetivo de aproveitamento fiscal de valores.

Argumenta que as operações teriam sido praticadas de forma absolutamente clara, sendo válidas, legais e ratificadas pelos órgãos públicos envolvidos, tendo (i) prestado informações e fornecido todos os documentos solicitados à Fiscalização, sem impedir, atrapalhar, nem

confundir o trabalho fiscal, bem como (ii) registrado, arquivado e submetido à análise todos os atos societários nos órgãos de registro competentes. Assim, conclui que, no máximo, teria ocorrido um erro na interpretação da legislação fiscal, o que não se confundiria com dolo.

Verifico que o aproveitamento do ágio para fins fiscais, a possibilidade de sua transferência, a internalização de ágio decorrente de operações no exterior, a identificação do real adquirente da participação societária e a necessidade de confusão patrimonial são matérias controvertida no CARF e na CSRF. Com efeito, existem decisões em sentidos opostos sobre essas matérias.

No presente voto, não fundamentei a glosa da amortização em simulação de operações. Entendi que a indedutibilidade da amortização do ágio estaria calcada na impossibilidade de aceitação de valores pagos no exterior para geração de ágio no Brasil, bem como, e o mais importante, pela falta de comprovação do valor pago especificamente na geração do ágio, na aquisição do investimento na Synthes Brasil.

Nesses termos, entendo correto desqualificar o patamar de 150% da multa lançada, para o percentual de 75%, caracterizando a interpretação da legislação fiscal dada pelo Impugnante, como erro de interpretação.

7 – Da Multa Isolada

Com relação à multa isolada, por antecipações mensais a menor, afasto a alegação de que os autos de infração teriam apurado indevidamente tais multas e que, por essa razão deveriam ser declarados nulos.

A recorrente alega que teria sido constituída, no auto de infração do IRPJ, multa isolada calculada sobre o valor recolhido a menor, tanto do IRPJ quanto da CSLL. Entende que isso eivaria de nulidade o lançamento da multa, por falta de liquidez.

Não houve erro nessa apuração.

Em primeiro lugar, o valor da multa lançada era equivalente à somatória do valor de 50% sobre (a) o montante de adiantamento devido e recolhido a menor, relativo ao IRPJ; e (b) o montante de adiantamento devido e recolhido a menor, relativo à CSLL. A recorrente simplesmente alega que eles deveriam ter sido lançados separadamente. Ora, a multa é isolada e, portanto, não é referente ao IRPJ ou à CSLL em específico, portanto, o total lançado está corretamente calculado.

A recorrente compreendeu perfeitamente o lançamento de dele pode se defender. Portanto, não incide – no caso – o disposto no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, que restringe a nulidade aos casos de ato praticado por agente incompetente ou com preterição do exercício do direito de defesa, o que não se verifica no presente processo.

Também não procede o pedido subsidiário, de reforma parcial do acórdão recorrido, para cancelamento dos valores excedentes, constantes do auto de infração de IRPJ.

Repita-se, não são valores excedentes, mas sim valores que fazem parte da multa devida, lançados conjuntamente.

Ainda, afasto as alegações de inaplicabilidade da multa isolada após o encerramento do ano-calendário e de impossibilidade de cumulação das multas isolada e de ofício, pelo princípio da consunção. Este é um assunto há muito discutido no CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Como razões de decidir, utilize os fundamentos esposados no voto vencedor do acórdão 9303-011.689, de minha lavra, na Sessão de 16 de agosto de 2021, época em que compunha o colegiado da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Saliento que, naquele voto, discutiu-se caso totalmente análogo ao que se discute no presente processo, ou seja, a possibilidade de aplicação concomitante de multa isolada com multa de ofício a partir do ano-calendário 2007.

A seguir, encontram-se reproduzidos a ementa e o voto vencedor do referido acórdão.

(a) Ementa

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. ANOS CALENDÁRIO A PARTIR DE 2007. POSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA CARF Nº 105 E DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

A partir do ano-calendário de 2007, é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício. Em função da alteração normativa ocorrida, resta inaplicável ao fato a Súmula CARF nº 105.

A multa isolada por falta de recolhimento da antecipação mensal por estimativa tem, como bem jurídico protegido, a tempestividade do recolhimento mensal, para fazer frente à execução do orçamento público. Já, a multa de ofício, ao final do período de apuração, tem como bem protegido o recolhimento do crédito tributário devido. Assim, não há que se falar em dupla penalização ou aplicação subsidiária do princípio da consunção.

(b) Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Em que pese a bem fundamentada decisão e a clareza dos fundamentos esposados pela ilustre conselheira relatora em seu voto, peço vênia para dela discordar quanto ao entendimento da matéria “concomitância entre a multa isolada e a multa de ofício, em anos-calendário a partir de 2007”.

Saliento que, no caso, os períodos em discussão são posteriores à alteração normativa ocorrida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e, portanto, não estão alcançados pela Súmula CARF nº 105.

Pois bem, a Sra. Relatora entendeu aplicável ao caso, por analogia, os mesmos fundamentos pelos quais a Súmula CARF nº 105 havia sido aprovada, quais sejam, a impossibilidade de dupla penalização e a aplicação do princípio da consunção das penas.

Respeitosamente, penso de maneira divergente, conforme passo a fundamentar.

A multa isolada por falta de recolhimento da antecipação mensal por estimativa tem, como bem jurídico protegido, a tempestividade do recolhimento mensal, para fazer frente à execução do orçamento público. Já, a multa de ofício, ao final do período de apuração, tem como bem protegido o recolhimento do crédito tributário devido.

Repara-se que, havendo dois bens jurídicos diferentes, protegidos por essas multas, não há que se falar em dupla penalização ou aplicação subsidiária do princípio da consunção. A redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, até poderia dar ensejo à interpretação de impossibilidade de cumulação dessas multas, contudo, com a alteração normativa, aplicável a partir do ano-calendário de 2007, essa questão ficou superada.

Portanto, não identifica-se qualquer óbice à convivência das duas multas.

Nesse sentido, cito os acórdãos 9303-010.932, 9303-010.833 e 9101-003.903. A seguir, para fins de ilustração, encontra-se reproduzida a ementa do primeiro acórdão citado.

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

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

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.

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.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

Conforme se verifica, ao caso em tela são totalmente aplicáveis os fundamentos acima e, portanto, é de se manter a exigência da multa isolada em litígio.

Por fim, entendo inaplicável ao presente caso a alegação de impossibilidade de exigência de multas em caso de dúvida, com base no disposto no art. 112 do CTN. Isso, porque a dúvida deve ser do julgador administrativo, quanto à ocorrência do fato ou sua prova. No presente caso, os fatos foram detalhadamente analisados e a decisão devidamente fundamentada, não restando espaço para dúvida. O fato de uma decisão colegiada não ser unânime não caracteriza dúvida, mas tão somente divergência de opiniões e essa divergência não tem o condão de atrair a regra do art. 112 do CTN.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para afastar a qualificação da multa de ofício lançada, mantendo a integralidade do restante do lançamento.

É como voto

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos