



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10469.723360/2013-62
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-002.323 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de outubro de 2016
Matéria IRPJ - ÁGIO NA INCORPORAÇÃO DE AÇÕES
Recorrente ALESAT COMBUSTÍVEIS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. NATUREZA JURÍDICA. POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO PARA FINS DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL.

A incorporação de ações é operação societária por intermédio da qual a totalidade das ações de emissão de uma sociedade anônima é incorporada ao patrimônio de outra companhia, convertendo aquela em subsidiária integral desta. O ágio absorvido pela controlada quando da incorporação da controladora considerar-se-á adquirido e, portanto, passível de amortização dedutível para fins do imposto de renda, desde que tal ágio esteja justificado por laudo de avaliação expedido por empresa especializada independente com base em rentabilidade futura.

PAGAMENTO DO ÁGIO NA INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. COMPROVAÇÃO. PREÇO DE EMISSÃO DAS AÇÕES BASEADO EM LAUDO DE AVALIAÇÃO.

É exatamente o preço de emissão das ações da incorporadora e sua transferência aos titulares das ações incorporadas que representa o pagamento do ágio na incorporação de ações. O preço de emissão deverá estar fundamentado em valor patrimonial, de mercado ou de rentabilidade futura. Na hipótese de ter sido aprovada em assembleia geral a emissão por preço de mercado ou de rentabilidade futura, a comprovação do pagamento somente é possível mediante a apresentação de laudo de avaliação destas ações elaborado por empresa especializada e independente.

DECADÊNCIA. ÁGIO. TERMO INICIAL. AMORTIZAÇÃO.

É pacífico neste Colegiado que, para início da contagem do prazo decadencial, deve-se ater à data de ocorrência dos fatos geradores, e não à data de contabilização de fatos passados que possam ter repercussão futura. Com efeito, o prazo decadencial somente tem início após a ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), ou após o primeiro dia do exercício seguinte

ao que o lançamento poderia ter sido efetuado nas hipóteses do art. 173, I, do CTN. Portanto, a contagem do prazo decadencial deve se dar, não a partir da formação dos ágios, mas sim de sua efetiva amortização.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

A jurisprudência atual desta Corte é unânime em reconhecer a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício que compõe o crédito tributário a partir do vencimento do lançamento até o pagamento (*Acórdão 9101-002.180, CSRF, 1ª Turma; Acórdão 9202-003.821, CSRF 2ª Turma; Acórdão 9303-003.385, CSRF, 3ª Turma*).

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS. NOVA REDAÇÃO DADA PELA MP 351/2007. APLICÁVEL À FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS A PARTIR DA COMPETÊNCIA DE DEZEMBRO DE 2006.

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007 a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário quanto ao mérito da exigência. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário quanto à incidência da multa isolada. Vencidos os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Caio Cesar Nader Quintella, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei que votaram por cancelar a exigência dessa penalidade. Designado o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto para redigir o voto vencedor em relação à multa isolada.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Relator.

(assinado digitalmente)

Processo nº 10469.723360/2013-62
Acórdão n.º **1402-002.323**

S1-C4T2
Fl. 28.711

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (Presidente), Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella e Demetrius Nichele Macei.

Relatório

Adoto, em sua integralidade, o relatório da Delegacia de Julgamento de Recife (PE).

Tratam os autos de lançamento de ofício de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e de multa isolada pela falta de recolhimento do imposto de renda apurado por estimativa, consubstanciado no auto de infração às fl. 02 a 18, referente aos anos-calendário 2008 e 2009, com crédito tributário de R\$ 30.746.046,81, assim distribuído:

Imposto: R\$ 12.087.857,34

Juros: R\$ 4.245.760,30

Multa: R\$ 9.065.893,00

Multa exigida isoladamente: R\$ 5.346.536,17

2. Consoante descrição dos fatos contida no corpo do auto de infração, o lançamento decorreu da verificação das seguintes irregularidades:

2.1. - despesas com amortização de ágio não adicionado ao lucro líquido do período para a determinação do lucro real. Infração detectada nos anos-calendário 2008 e 2009;

2.2. - resultado negativo de investimento avaliado pelo patrimônio líquido não adicionado ao lucro líquido do período para a determinação do lucro real. Infração detectada no ano-calendário 2008;

2.3. - compensação indevida de prejuízos fiscais operacionais no ano 2009 em montante superior ao saldo existente em 31 de dezembro de 2008;

2.2. - falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada, gerando a exigência de multa isolada de 50%.

3. No Termo de Encerramento de Ação Fiscal, às fl. 19 a 36, parte integrante do auto de infração, constam de forma detalhada os fatos apurados, as considerações realizadas e a descrição das infrações verificadas. A seguir estão apresentadas as partes de maior interesse do referido termo:

3.1. - Infração do item 2.1. acima

3.1.1. - o contribuinte registrou valores relativos à amortização de ágio decorrente de aquisição de participação societária na Cia Sat (Cia Sat Participações) a crédito das contas 13031009 ("Ágio Rentabilidade Futura") e 13040204 ("Ágio por Rentabilidade Futura - Cia Sat"), e a débito da conta de despesa 510602 ("Amortizações"), conforme demonstrado na planilha "Detalhamento das Despesas com Amortizações" (fl. 1741 e 1749). O ágio foi amortizado em 120 meses, em parcelas de R\$ 1.959.937,07 ao mês;

3.1.2. - as despesas com amortização de ágio, salvo exceções previstas em lei, não são dedutíveis na apuração do IRPJ, devendo ser adicionadas ao lucro líquido para apuração do lucro real, o que não foi feito pela fiscalizada;

3.1.3. - Acordo entre Grupo Satélite e Grupo Ale

3.1.3.1. - os grupos de empresas "Acionistas da Sat" e "Acionistas Ale" firmaram acordo de associação (fl. 436 a 473) para, de forma compartilhada, na proporção de 50% para cada, explorar econômico e empresarialmente suas atividades. Para tanto, as partes praticariam uma série de atos envolvendo a Satélite e a Ale Combustíveis, resultando em configuração tal que a totalidade do capital da primeira iria passar a ser detido pela Ale Combustíveis. Acordaram, em síntese, que: a) a Cia Sat Participações, detentora de 100% das ações da Satélite, incorporaria ações da Ale Combustíveis; b) após, a Cia Sat participações, controladora, seria incorporada por sua controlada Ale Combustíveis; c) a Ale Combustíveis, tendo a Satélite como subsidiária integral pela operação anterior, incorporá-la-ia para concluir o objetivo final do acordo;

3.1.4. - Da origem do ágio - as reorganizações societárias

3.1.4.1 - em 23 de março de 2006 houve a constituição da Cia Sat Participações pelas empresas Sat Holding e TAS Participações, subcrevendo capital social de R\$ 1.000,00. Tal empresa tinha como objeto a participação no capital de outras sociedades;

3.1.4.2. - em 30 de março de 2006, é firmado o acordo de associação antes mencionado;

3.1.4.3. - em 01 de junho de 2006 a Cia Sat Participações aumenta seu capital social em R\$ 20.581.760,00, com integralização feita pela Sat Holding, mediante conferência de créditos de titularidade da subscritora no mesmo montante;

3.1.4.4. - em 08 de junho de 2006, a Cia Sat Participações aumenta seu capital social em R\$ 7.075.131,00, com integralização feita pelas empresas Sat Holding e DBVA, mediante conferência de ações da Satélite de que eram titulares;

3.1.4.5. - no mesmo dia, a Cia Sat Participações aumenta seu capital social em R\$ 11.798.900,00, com integralização feita pela DBVA, mediante compensação de créditos detidos pela subscritora contra a companhia;

3.1.4.6. - em 09 de junho de 2006, a Cia Sat Participações aumentou seu capital social em R\$ 15.752.326,00, com integralização feita pela TAS Participações, mediante conferência de ações da Satélite de que era titular;

3.1.4.7. - ao final, a Cia Sat Participações tornou-se titular das ações da Satélite;

3.1.4.8. - em 03 de julho de 2006, a Cia Sat Participações em operação realizada com a Ale Participações, incorporou todas as ações da Ale Combustíveis (que era detida pela Ale Participações), passando esta última a ser subsidiária integral da primeira. Para tanto a Cia Sat aumentou seu capital social de R\$ 55.209.117,00 para R\$ 110.418.234,00 (duplicou), com a subscrição pela Ale Participações, com integralização mediante a entrega de suas ações da Ale Combustíveis. O aumento se deu por emissão de 55.209.117 ações sem valor nominal, com preço de emissão de R\$ 241.273.000,00, embora o valor patrimonial da Ale Combustíveis fosse R\$ 6.080.551,34;

3.1.4.9. - conforme ata da AGE da Cia Sat Participações, de 03 de julho de 2006, foi nomeada a empresa Avaliar Avaliações e Assessoria Ltda para elaboração de laudos das duas empresas: Cia Sat Participações e Ale Combustíveis. De acordo com a ata, os laudos foram elaborados e arquivados na primeira;

3.1.4.10. - intimada, a fiscalizada apresentou laudo de avaliação apenas da Ale Combustíveis, a qual foi avaliada em R\$ 313.597.00,00, que descontados os dividendos de 2006 e das cisões ocorridas resultou em R\$ 241.273.000,00, o preço de emissão das ações da Cia Sat Participações. Quanto ao laudo de avaliação desta, a fiscalizada informou que o mesmo não existe (fl. 222);

3.1.4.11. - mesmo não existindo o laudo para justificar o preço das ações emitidas pela Cia Sat Participações, foi constituída reserva de capital decorrente de ágio em ações, no valor de R\$ 186.063.883,00, conforme segue:

	Valor (R\$)	Descrição
	235.192.448,66	Ágio da Ale Combustíveis
	6.080.551,34	PL da Ale Combustíveis
Total	241.273.000,00	VL de Avaliação da Ale Combustíveis
	55.209.117,00	VL do Aumento de Capital Social da Cia Sat
	186.063.883,00	Reserva de Capital – Ágio na Emissão de Ações
Total	241.273.000,00	VIL Incorporado ao Patrimônio da Cia Sat

3.1.4.12. - com a transação a Cia Sat Participações passou a ter em seu ativo permanente um investimento em Ale Combustíveis de R\$ 6.080.551,34 e um ágio de R\$ 235.192.448,66, bem assim um aumento de capital social em R\$ 55.209.117,00 e uma reserva de capital de R\$ 186.063.883,00;

3.1.4.13. - saliente-se que o acordo de associação ratifica que não houve aquisição, isto é, compra e venda. Não existiu pagamento, mas uma permuta de ações devidamente planejada. Não houve transferência de titularidade, mas apenas uma reorganização societária;

3.1.4.14. - em sequência, em 24 de julho de 2006, a Ale Combustíveis, na qualidade de investida, incorporou, a valor de livros, sua recente controladora Cia Sat Participações (incorporação às avessas), passando a registrar em sua contabilidade o ágio decorrente da incorporação de ações da Ale Combustíveis pela Cia Sat Participações, na conta 13030501 -Ágio Rentabilidade Futura e, depois, na conta 13040104 - Ágio Rentabilidade Futura - Cia Sat;

3.1.4.15. - a Satélite, então subsidiária integral da Cia Sat Participações, passou nesse momento a pertencer à Ale Combustíveis na mesma condição;

3.1.4.16 - com essa incorporação da Cia Sat Participações, a Ale Combustíveis passou a registrar em seu ativo "ágio de si mesma", entendendo ser possível considerar a sua amortização como despesa dedutível para fins de apuração do IRPJ;

3.1.4.17 - posteriormente, em janeiro de 2007 a Ale Combustíveis incorpora a Satélite, atingindo o objetivo final do acordo de associação antes firmado pelos dois grupos;

3.1.4.18. - em 25 de abril de 2007 a Ale Combustíveis altera sua denominação para Alesat Combustíveis, nome atual;

3.1.5. - Das conclusões da fiscalização

3.1.5.1. - o investimento em aquisições de ações de outras empresas com ágio tem o seu tratamento contábil regulado pela Lei nº 6.404, de 1976, e o seu tratamento fiscal disciplinado nos art. 384 a 391 do Regimento Interno (RIR/99) aprovado pelo Decreto nº 3000, de 1999, e nos art. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, com alterações feitas pelos art. 10 e 11 da Lei nº 9.718, de 1997. Regra geral, a legislação veda os efeitos fiscais das contrapartidas da amortização desse ágio, devendo ser adicionado ao lucro líquido a parcela de amortização deduzida em sua apuração. Todavia, é permitido a empresa se apropriar de amortização de ágio como despesa dedutível, tendo como requisito a aquisição de participação societária com ágio. Também deverá ocorrer a absorção da controlada pela controladora ou vice-versa, em decorrência de incorporação, fusão ou cisão;

3.1.5.2. - o ágio aqui tratado, de R\$ 235.192.448,86, é aquele originado quando do lançamento das novas ações da Cia Sat, no momento em que esta adquiriu as ações da Ale Combustíveis. Nesse momento a Ale Participações entregou todas as ações da Ale Combustíveis, avaliadas em R\$ 241.273.000,00, em troca de ações da Cia Sat Participações, no valor de R\$ 55.209.117,00;

3.1.5.3. - frise-se que não há laudo de avaliação das ações da Cia Sat Participações subscritas pela Ale Participações, mas apenas laudo de avaliação das ações da Ale Combustíveis, as quais foram entregues em subscrição. Assim, a AGE de 03 de julho de 2006 da Cia Sat não tem base para atribuir o valor de R\$ 241.273.000,00 às ações emitidas para aumento de seu capital no valor de R\$ 55.209.117,00;

3.1.5.4. - o capital da Cia Sat foi aumentado em R\$ 55.209.117,00, integralizado com ações da Ale Combustíveis correspondentes ao patrimônio líquido dessa empresa no valor de R\$ 6.080.551,34. O fato contábil que surge da operação é um aumento do patrimônio líquido (capital) e um aumento do ativo imobilizado (investimentos) no valor de R\$ 55.209.117,00. Considerando que as ações recebidas correspondem ao patrimônio líquido da Ale Combustíveis, de valor igual a R\$ 6.080.551,34, há um ágio no valor de R\$ 49.138.565,68. Não há fato contábil que justifique registro de ágio no valor de R\$ 235.192.448,86. As ações da Ale Combustíveis foram avaliadas ao valor de mercado por R\$ 241.273.000,00, entretanto, essas ações foram entregues à Cia Sat em troca de ações dessa última pelo valor de R\$ 55.209.117,00, e não de R\$ 241.273.000,00. Tal ágio de R\$ 49.138.565,68 justificaria amortizações de R\$ 409.499,05 ao mês e não de R\$ 1.959.937,07 conforme fez o contribuinte;

3.1.5.5. - ademais, mesmo que as ações da Cia Sat fossem avaliadas pelos R\$ 241.273.000,00, como o contribuinte considerou (ainda que sem laudo), restaria um fator essencial que impede o uso desse valor como dedução para fins de apuração do IRPJ: a incorporação de ações, regulada pelo art. 252 da Lei nº 6.404, de 1976, não é uma aquisição de participação societária de que trata o art. 386 do RIR/99. A incorporação de ações não é uma operação de compra e venda, assemelhando-se a uma operação de permuta;

3.1.5.6. - É claro que o requisito da dedutibilidade está condicionado ao fato da pessoa jurídica que está absorvendo o patrimônio da outra, ter, nesta outra, participação societária adquirida com ágio. Não se poderia admitir como efetiva a ocorrência de aquisição de investimento com ágio na operação pois não houve efetivo pagamento. O ágio aqui é meramente escritural, distorcendo o instituto;

3.1.5.7. - assim, a reorganização societária realizada consistiu em uma série de procedimentos que construíram uma situação contábil de aproveitamento indevido do benefício fiscal de amortização do ágio do art. 386 do RIR/99, criando na Ale Combustíveis (atualmente Alesat) o "ágio de si mesma". Conclui-se que o contribuinte deixou de adicionar ao lucro líquido, na apuração do lucro real, as despesas indedutíveis de amortização de ágio.

3.2. - Infração do item 2.2. acima

3.2.1. - conforme Razão em anexo (fl. 775 a 945), em 2008 o sujeito passivo contabilizou na conta 330401 o valor de R\$ 5.888.668,16 a título de resultado negativo em investimentos em participações societárias avaliadas pela equivalência patrimonial;

3.2.2. - nos termos dos art. 388 e 389 do Regimento Interno aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), o contribuinte deveria ter adicionado tal montante ao lucro líquido do exercício para fins de determinação do lucro real. Acontece que adicionou o valor de R\$ 2.975.069,12, conforme linha 13 da ficha 09A da DIPJ ("Demonstração do Lucro Real"/"Ajustes por Diminuição Valor de Invest. Aval. p/ PL") (vide DIPJ e Lalur anexos - fl. 351 a 435 e 946 a 1013);

3.2.3. - questionado via intimação (fl. 336 e 337), o contribuinte respondeu (fl. 223 a 225) que a empresa passara por auditoria externa contratada por seus acionistas e que, para a adoção de melhores práticas contábeis estabelecidas em anos contábeis, os valores de 2008, que já haviam sido objeto de entrega do arquivo da Escrituração Contábil Digital (ECD) ao SPED, sofreram alterações, estando a empresa impossibilitada de substituir a ECD;

3.2.4. - em nova intimação (fl. 339 e 340) foram solicitados os arquivos da ECD que serviram de base para o preenchimento da DIPJ, considerando que os valores informados nessa declaração ainda apresentavam divergências com os valores apurados com base na ECD apresentada ao SPED;

3.2.5. - o valor de R\$ 5.888.668,16 foi baseado na contabilidade constante da ECD apresentada à fiscalização em atendimento à intimação, que no caso da conta em questão não diverge da ECD originalmente entregue ao SPED;

3.2.6. - assim, conclui-se que o contribuinte deixou de adicionar o valor de R\$ 2.913.599,04 (R\$ 5.888.668,16 - R\$ 2.975.069,12), reduzindo indevidamente a base de cálculo do IRPJ;

3.3. - **Infração do item 2.3. acima** -

3.3.1. - em 31 de dezembro de 2007 o contribuinte possuía prejuízo fiscal acumulado de R\$ 18.741.718,69, conforme relatório do sistema Sapli (fl. 1014 a 1020). Parte desse saldo (R\$ 15.053.729,47) foi utilizada no parcelamento da Lei nº 11.941, de 2009, conforme informações do Sapli e extrato do parcelamento (fl. 1738 a 1740). Restou um saldo de R\$ 3.687.989,22;

3.3.2. - em 2008 o contribuinte apurou prejuízo fiscal de R\$ 1.662.019,84. Com as infrações antes descritas, a base de cálculo passou de prejuízo para lucro de R\$ 24.770.824,06. Como havia um saldo de prejuízo fiscal, este foi compensado de ofício com o lucro real apurado em fiscalização, resultando em um lucro real após compensação de R\$ 21.082.834,84. Assim, nada restou do saldo anteriormente existente;

3.3.3. - como o contribuinte efetuou em 2009 uma compensação de R\$ 3.845.349,66, e já que não havia saldo ao final de 2008, conforme demonstrado acima, esta compensação foi glosada;

3.4. - **Infração do item 2.4 acima** -

3.4.1. - tendo em vista que nos anos-calendário de 2008 e 2009 a empresa optou pela apuração anual do lucro real, com pagamento de estimativas mensais, e, considerando-se as infrações apuradas relativas à glosa de amortização e falta de adição de resultado negativo, verifica-se que o contribuinte recolheu a menor as estimativas mensais, sujeitando-se à multa de 50% sobre o valor que deixou de ser pago, conforme determinação do art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007. Os demonstrativos estão às fl. 1758 e 1761.

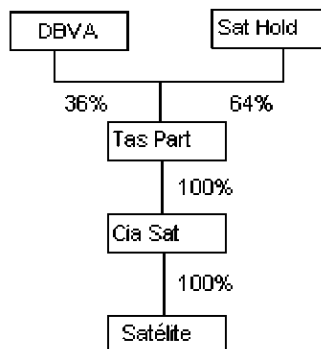
4. - Cientificado do auto de infração o sujeito passivo apresentou a impugnação onde argumentou/requeru o que segue:

4.1. - **Reorganização Societária** - embora a fiscalização não tenha questionado a efetividade ou a validade jurídica das operações realizadas, entende conveniente tecer considerações sobre a reestruturação ocorrida, a qual originou o ágio glosado, ainda que não divirja da versão dos fatos dada pela fiscalização:

4.1.1. - O grupo Ale, por intermédio de sua empresa operacional Ale Combustíveis SA (Ale Combustíveis), atuava na distribuição de combustíveis na Região Sudeste, enquanto o grupo Satélite atuava na Região Nordeste por intermédio da empresa Satélite Distribuidora de Petróleo SA (Satélite). Visando incremento de suas atividades por diversos fatores, em 30 de março de 2006 firmaram um acordo de associação para exploração compartilhada de suas atividades. O acordo estabelecia que as partes deveriam fazer ajustes nos seus patrimônios de forma a permitir, após a

reunião, que as atividades operacionais fossem desenvolvidas em conjunto em uma única empresa detida em 50% por cada grupo de acionistas;

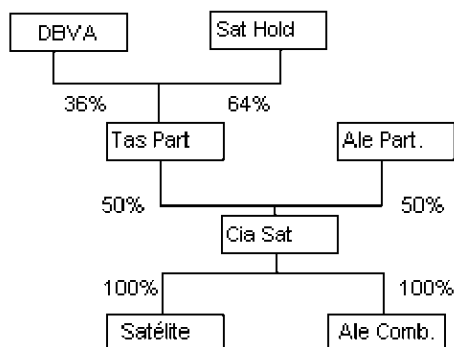
4.1.2. - Para tanto, os acionistas do grupo Satélite concentraram seus investimentos em uma holding, a Companhia SAT Participações (Cia SAT), que passou a deter 100% das ações da Satélite, empresa operacional:



Já o grupo Ale concentrava seus investimentos por meio da holding Ale Participações Societárias Ltda (Ale Participações), que detinha 100% das ações da Ale Combustíveis, empresa operacional;

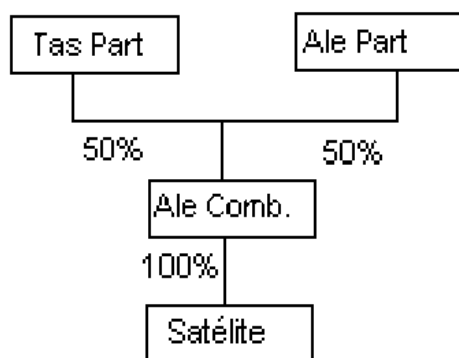
4.1.3. - A união dos grupos foi sacramentada em 03 de julho de 2006 com a incorporação da totalidade das ações da Ale Combustíveis pela Cia SAT, nos termos do art. 252 da Lei nº 6.404, de 1976. Assim, aquela passou a ser subsidiária integral desta. Além disso, a Cia SAT emitiu 55.209.117 novas ações, sem valor nominal, correspondente a 50% do seu capital. Estas novas ações foram subscritas pela Ale Participações. O preço da emissão dessas ações foi de R\$ 241.273.000,00;

4.1.4. - Deste valor integralizado, R\$ 55.209.117,00 foram registrados como aumento de capital e R\$ 186.063.883,00, como reserva de capital. Assim, a Cia SAT passou a ser detida pelos seus acionistas originais (grupo SAT) em 50%, ficando os demais 50% na titularidade da Ale Participações. Por sua vez, a Cia SAT passou a deter 100% das ações da Satélite e da Ale Combustíveis, suas subsidiárias integrais:

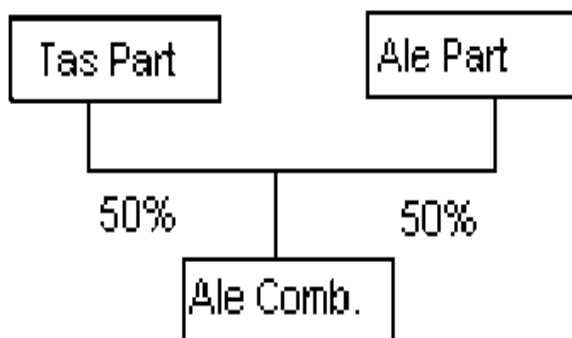


4.1.5. - Como a Cia SAT, após a incorporação, passou a ser detentora de investimento relevante na Ale Combustíveis, desdobrou o respectivo custo de aquisição em cumprimento do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 15 de dezembro de 1977, apurando ágio no valor de R\$ 235.192.448,66, fundamentado na expectativa de rentabilidade futura conforme laudo juntado aos autos. O ágio se justifica porque o custo de aquisição do investimento da Cia SAT na Ale Combustíveis, que corresponde ao preço de emissão das novas ações no valor de R\$ 241.273.000,00, superava o valor patrimonial da Ale Combustíveis, de R\$ 6.080.551,34, sendo a diferença de R\$ 235.192.448,66;

4.1.6. - Posteriormente, em 24 de julho de 2006, a Ale Combustíveis incorporou a Cia SAT e, com isso, tornou-se a controladora da Satélite, ficando o grupo da seguinte forma:



4.1.7. - Em 21 de janeiro de 2007, a Ale Combustíveis incorporou a Satélite, reunindo as duas empresas operacionais, e alterou sua razão social para Alesat Combustíveis SA:



4.1.8. - As incorporações da Cia SAT e Satélite pela Ale Combustíveis implicaram a reunião do ágio com o patrimônio que o gerou, o que, nos termos dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, fez surgir o direito à amortização fiscal anual de R\$ 23.519.244,86;

4.2. - 1ª infração - Glosa da amortização do ágio -

4.2.1. - **Preliminar de decadência** - o ágio surgiu na Cia SAT quando da incorporação da Ale Combustíveis, em 03 de julho de 2006, e a incorporação que justificou o início das amortizações ocorreu em 24 de julho de 2006. Somente em 2013, seis anos após, houve o questionamento quanto à formação e amortização do ágio. Aplicação do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN);

4.2.2. - Mérito - Validade da amortização -

4.2.2.1. - Estudo jurídico -

4.2.2.1.1. - para a pessoa jurídica investidora, a amortização dos ágios não integra o lucro tributável (art. 25 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977), somente vindo a ser prevista a sua consideração na base de cálculo do IRPJ se ocorrer um dos fatos descritos no art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997. Em que pese o referido artigo aludir aos casos em que o método de equivalência patrimonial é obrigatório, a alínea "a" do art. 8º da mesma lei estende o tratamento aos casos em que não haja obrigatoriedade de avaliação por esse método;

4.2.2.1.2. - a separação contábil entre o custo avaliado por equivalência e o ágio é determinação decorrente do art. 20 do referido decreto-lei. A decomposição é obrigatória, sendo facultativa apenas a amortização dos ágios;

4.2.2.1.3. - é irrelevante o título jurídico pelo qual o investimento foi adquirido - compra, permuta, subscrição de capital, incorporação de pessoa jurídica, incorporação de ações etc. -, pois não há limitação no art. 20 do referido decreto-lei;

4.2.2.1.4. - é irrelevante a contraprestação da aquisição corresponder a um pagamento em dinheiro ou a outra obrigação qualquer do adquirente;

4.2.2.1.5. - ocorrendo reunião das pessoas jurídicas investidora e investida, por meio de fusão, incorporação ou cisão realizada entre elas, o ágio ou deságio decorrente daquele desdobramento recebe o tratamento da Lei nº 9.532, de 1997;

4.2.2.1.6. - o impugnante seguiu corretamente o regime legal atinente à amortização fiscal dos ágios ao cumprir as determinações acima;

4.2.2.2. - Análise do caso concreto -

4.2.2.2.1. - a fiscalização não questionou a validade jurídica das operações, reconhecendo que a união entre os grupos Satélite e Ale ocorreu de fato e tinha objetivos empresariais claros, tanto que o conglomerado permanece unido até os dias atuais com resultados excelentes. Além disso, a fiscalização não questiona a fundamentação econômica do ágio apurado, decorrente de rentabilidade futura;

4.2.2.2.2. - Ágio na incorporação de ações -

4.2.2.2.2.1. - a fiscalização alega que a incorporação de ações não configura aquisição de participação societária. Contudo, tal alegação foi feita sem a devida fundamentação e motivação, o que torna nula a acusação fiscal. O dever de fundamentar e motivar o lançamento é requisito essencial dele, conforme arts. 3º e 142 do CTN, art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e arts. 2º e 50 da Lei nº 9.784, de 1999;

4.2.2.2.2.2. - a incorporação de ações é ato jurídico que implica a aquisição de participação societária e, sendo essa participação relevante, é obrigatória a regra que determina o desdobramento do respectivo custo no valor do patrimônio líquido da investida e ágio ou deságio;

4.2.2.2.2.3. - incorporação de ações é diferente de incorporação de sociedade. A primeira é regida pelo art. 252 da Lei nº 6.404, de 1976, e a segunda, pelos arts. 223 e seguintes. Naquela, ambas as sociedades continuam existir, sem sucessão; nessa, a sociedade incorporada desaparece. Naquela, há um tipo de aumento de capital da sociedade dita incorporadora, com a finalidade de passar a ter a outra sociedade como sua subsidiária integral (**não se confunde com o aumento de capital do art. 170 da mesma lei**);

4.2.2.2.2.4. - a incorporação de ações pode ser equiparada à subscrição de capital, conforme autores consagrados como Fran Martins, Egberto Lacerda Teixeira e José Alexandre Tavares Guerreiro. A incorporadora aumenta o capital para entregar aos acionistas da outra sociedade os títulos relativos ao aumento, em substituição às ações que aqueles acionistas tinham na outra sociedade. Assim, o aumento de capital é integralizado com ações da outra sociedade;

4.2.2.2.2.5. - a função prática do ato jurídico de incorporação de ações é a transferência de seu domínio dos acionistas de uma determinada sociedade para outra, com contrapartida, por esta, de ações do seu capital aos acionistas que eram detentores das ações

incorporadas. Logo, há alienação de ações incorporadas, feita pelos respectivos titulares, e a aquisição, por estes, de novas ações da companhia incorporadora;

4.2.2.2.2.6. - este entendimento é aplicável ao direito tributário em virtude do art. 109 do CTN;

4.2.2.2.2.7. - por outro lado, para a incorporadora das ações há aquisição delas, podendo haver ágio, como de fato ocorre no caso presente. Havendo, pois, aquisição de participação societária pela incorporadora, esta deve aplicar o disposto no art. 20 do Decreto-lei nº 1598, de 1977. Por isso, a Cia SAT, ao incorporar a totalidade das ações da Ale Combustíveis, desdobrou o respectivo custo no valor do patrimônio líquido da investida, registrando a diferença como ágio;

4.2.2.2.2.8. - diferentemente do entendimento fiscal no sentido de que a incorporação de ações não é uma aquisição de participação societária de que trata o art. 386 do RIR/99, há que se considerar que este dispositivo não contempla expressa ou implicitamente qualquer distinção em razão da modalidade de aquisição;

4.2.2.2.2.9. - no presente caso houve associação e reorganização societária que implicou a aquisição de investimento, efetuado pela Cia SAT quando da incorporação de ações da Ale Combustíveis, bem assim a formação de uma nova empresa;

4.2.2.2.2.10 - confirma os fundamentos acima, o acórdão 1301-001220, de 09 de maio de 2013, que, embora tenha confirmado a glosa da amortização do ágio gerado em operação de incorporação de ações, baseou o entendimento no fato de que o ágio foi interno, sem discutir a possibilidade de sua apuração em operação de incorporação de ações. O voto condutor, após discorrer sobre a impossibilidade de dedutibilidade do ágio gerado em operação entre partes ligadas, consignou o seguinte:

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

4.2.2.2.3. - Incorporação de ação não equivale a permuta - em que pese haver semelhanças, tais institutos são distintos pelas razões abaixo expostas. Mas, ainda que se tratasse de permuta, tal fato não macularia a formação e a amortização do ágio, vez que a lei se aplica, conforme visto, a qualquer aquisição, não fazendo distinção entre as diferentes modalidades. **O próprio fisco reconhece que a permuta é uma forma de aquisição/alienação de investimento, quando considera que tal operação gera ganho de capital;**

4.2.2.2.3.1. - na permuta havia um custo do bem dado em permuta, que passa a ser o custo do bem adquirido em permuta. Na incorporação de ações não havia um bem e seu custo;

4.2.2.2.3.2. - na permuta, os bens permutados já existiam, enquanto na incorporação de ações somente existiam as ações incorporadas. Pode-se até dizer que as ações emitidas pela incorporadora já existiam antes da incorporação de um plano lógico, pois o aumento de capital, com a respectiva emissão de ações, vem antes da troca com as ações incorporadas. Todavia, são institutos diferentes, além do que a incorporadora não tinha um custo para as ações dadas em troca das incorporadas. Na permuta haveria o custo, conforme já tratado acima;

4.2.2.2.3.3. - na **incorporação de ações há sub-rogação real legal**, o que não ocorre na permuta;

4.2.2.2.4. - A falta de pagamento efetivo não invalida o ágio

4.2.2.2.4.1. - supondo que a intenção do Auditor-Fiscal fosse considerar falta de pagamento efetivo como sendo falta de desembolso de caixa, é necessário refutar qualquer pretensão de

condicionar a apuração de ágio a pagamento em dinheiro. É irrelevante a forma de contraprestação. Conforme visto, o art. 20 do decreto-lei antes referido aplica-se a todo e qualquer meio de aquisição de participação societária. O reconhecimento contábil do ágio é imposição da norma para investimentos sujeitos ao método de equivalência patrimonial, independentemente dos negócios jurídicos por meio do qual tenham sido adquiridos. Basta que haja contraprestação onerosa. Nesse sentido acórdãos nº 107-08656, de 2006, nº 105-16774, de 2007, do antigo Conselho de Contribuintes, bem assim o acórdão 9101-001657, de maio de 2013, da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais;

4.2.2.2.5 - Apuração do ágio independe de tributação do possível ganho do alienante

4.2.2.2.5.1. - nos termos do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, para a amortização do ágio não se constitui em pressuposto que a aquisição da participação societária com ágio tenha sido objeto de alguma incidência tributária sobre a contraparte da pessoa jurídica adquirente;

4.2.2.2.6. - Ágio "em si mesmo"

4.2.2.2.6.1. - geralmente se utiliza essa expressão no combate à amortização de ágio apurado em operações praticadas entre partes vinculadas, integrantes de mesmo grupo, o que não ocorre no presente caso;

4.2.2.2.6.2. - o art. 8º da Lei nº 9.532, de 1997, é categórico ao afirmar que a amortização fiscal é válida na hipótese de incorporação reversa, representada aqui no fato de que o ágio foi gerado na Cia SAT ao adquirir investimento na Ale Combustíveis e que, ao fim, é que estaria amortizando o ágio;

4.2.2.2.6.3. - esse tipo de incorporação, reversa, é operação legal reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça (Resp nº 946707-RS). Além disso, o art. 264, §4º da Lei nº 6.404, de 1976, prevê a incorporação de pessoa jurídica controladora por sua controlada;

4.2.2.2.7 - Alegações quanto ao valor do ágio

4.2.2.2.7.1. - o Fisco considera **que o custo de aquisição deveria corresponder apenas ao valor efetivamente registrado como aumento de capital, que totaliza R\$ 55.209.117,00, sem levar em consideração a importância registrada em reserva de capital (R\$ 186.063.883,00). Ou seja, sem levar em consideração o preço da emissão das novas ações (R\$ 241.209.117,00);**

4.2.2.2.7.2. - as ações emitidas pela incorporadora são moeda de troca com os acionistas da empresa cujas ações são incorporadas e, como tal, devem ter um preço. Esse é justamente o valor atribuído às ações quando do aumento de capital, sendo o custo da incorporadora pela aquisição do investimento.

4.2.2.2.7.3. - as ações emitidas não tinham valor nominal, conforme reconhecido no lançamento. Assim sendo, consoante art. 14 da Lei nº 6.404, de 1976, as ações poderiam ser emitidas por preço superior ou inferior às emissões anteriores, de acordo com a realidade do mercado. **Este tipo de ação não tem correspondência com o valor do capital social, sendo sua definição prerrogativa das partes em uma negociação;**

4.2.2.2.7.4. - **como a emissão de ações sem valor nominal não guarda correspondência com o capital social, o art. 182, §1º, alínea "a" da Lei nº 6.404, de 1976, estabelece que a parte do preço excedente deve ser registrada em reserva de capital. Ou seja, o ágio apurado deve ser registrado como reserva de capital.**

4.2.2.2.7.5. - o que parece ter confundido a fiscalização são as seguintes indagações que podem surgir: a) qual o critério utilizado pela Cia SAT para determinar o preço de emissão das

ações? b) qual o critério para determinar o valor a ser aportado como capital social e o valor a ser registrado como reserva de capital? O auto de infração questiona a falta de apresentação de um laudo de avaliação para a determinação do real valor das novas ações emitidas pela Cia SAT;

4.2.2.2.7.6. - porém, a lei fiscal não condiciona a apuração do custo a qualquer laudo ou trabalho técnico, estando o custo apenas sujeito à comprovação de sua efetividade, o que se dá por todos os meios de prova admitidos em direito, no caso: **a) acordo de associação firmado em 30 de junho de 2006; b) ata da assembleia geral extraordinária da Cia SAT datada de 03 de julho de 2006, em que consta o preço de emissão das novas ações em virtude da incorporação de ações; c) boletim de subscrição das novas ações da Cia SAT, de 03 de julho de 2006, evidenciando a segregação do preço de emissão em capital e reserva; d) ata da assembleia geral extraordinária da Ale Combustíveis, de 03 de julho de 2006, com aprovação da incorporação de ações daquela empresa e o desdobramento das ações da Cia SAT recebidas, com registro de R\$ 55.209.117,00 como capital, e R\$ 186.063.883,00 em reserva, perfazendo R\$ 241.273.000,00; e) protocolo e justificação de incorporação de ações assinado pelos representantes de Cia SAT e Ale combustíveis, datado de 19 de junho de 2006;**

4.2.2.2.7.7. - **o art. 252 da Lei nº 6.404, de 1976, exige expressamente apenas a avaliação das ações da empresa incorporada, e não da empresa incorporadora.** Esse laudo existe e foi apresentado ao Fisco durante a fiscalização, atribuindo às ações da Ale Combustíveis o valor de R\$ 241.273.000,00;

4.2.2.2.7.8. - o intuito central e principal de laudo de avaliação de participações é a proteção de acionistas minoritários, que podem ser prejudicados na relação de troca entre controladores das empresas. Contudo tal situação inexistente no presente caso;

4.2.2.2.7.9. - na espécie, o preço da emissão das novas ações da Cia SAT foi pactuado entre parte não vinculadas, sem prejuízo a minoritários, no contexto da liberdade de contratar, em condições estritamente comutativas;

4.2.2.2.7.10 - **também é inconsistente a alegação fiscal de que a Ale Participações experimentou perda de capital ao entregar todas as ações da Ale Combustíveis, avaliadas em R\$ 241.273.000,00, em troca de ações da Cia SAT Participações no valor de R\$ 55.209.117,00. Tal posição deixa de considerar a operação como um todo;**

4.2.2.2.7.11. - quando a Cia SAT aumentou capital em junho de 2006, sendo integralizado pela SAT Holding e pela DBVA mediante conferência das ações da Satélite de quem eram titular, aquela passou a deter 100% das ações desta. Ocorre que a Satélite tinha valor econômico intrínseco de R\$ 203.973.000,00, como apontado pela fiscalização. Então, como se pode alegar, sem elementos adicionais de prova, que o valor econômico das novas ações emitidas pela Cia SAT, que correspondem a 50% do seu capital social, totalizava apenas R\$ 55.209.117,00?

4.2.2.2.7.12 - **por que a Ale Participações, empresa não relacionada e independente, aceitaria entregar uma participação societária de R\$ 241.273.000,00 para receber em troca ações da Cia SAT, que supostamente valiam apenas R\$ 55.209.117,00?**

4.2.2.2.7.13. - como se pode ver, não há plausibilidade, racionalidade ou coerência no argumento da fiscalização. **O item 2.1. do Acordo de Associação, que orientou a combinação de negócios, indica expressamente o valor econômico das sociedades operacionais, reforçando assim a insubsistência do argumento fiscal;**

4.2.2.2.7.14 - **ademais, o registro de grande parte do aumento do capital em reserva de capital (R\$ 186.063.883,00) permitiu o equilíbrio nas relações de poder entre os dois grupos econômicos. A Cia SAT, antes do aumento de capital, tinha capital social de R\$ 55.209.117,00. Como o valor registrado com o aumento de capital foi deste mesmo valor, o capital total passou a ser de R\$ 110.418.234,00, sendo 50% da Ale Participações e 50% da TAS Participações;**

4.3 - 2ª infração - Falta de adição do lucro líquido de resultados negativos decorrentes do método de equivalência patrimonial -

4.3.1. - a autuação está maculada por vício insanável, incorrendo em nulidade, vez que falta motivação e a investigação dos fatos foi insuficiente, violando o disposto no art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, e no art. 142 do CTN, bem assim afrontando os princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, estabelecidos no art. 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal. A fiscalização desconsiderou sem qualquer justificativa as explicações e documentos entregues pelo impugnante;

4.3.2. - o Fisco entende que deixou de ser adicionado na apuração do lucro real o montante de R\$ 2.913.599,04 dos R\$ 5.888.668,16 registrados como resultado negativo em equivalência patrimonial na conta 330401. Ocorre, porém, que o valor constante da conta não considera o estorno realizado posteriormente exatamente no montante considerado pelo agente fiscal, fato este explicado durante a fiscalização em atendimento a intimação, devidamente demonstrado pelo Razão Analítico da referida conta. O saldo restante de R\$ 2.975.069,12 foi adicionado pelo impugnante;

4.3.3. - para corroborar tal fato, junta o Razão da conta 1.3.01.51-2 ("Equivalência Ale Combustíveis (Repsol)"), na qual foram lançados esses resultados. Junta também cópia integral do ECD, já retificado, onde resta cristalina a correção do procedimento adotado;

4.3.4. - o balanço patrimonial também faz prova: o saldo de investimento na conta acima mencionada em 31 de dezembro de 2008 é de R\$ 159.141.411,41. Deste valor são reduzidos 5.894 milhares a título de equivalência patrimonial, correspondente a operação: R\$ 2.975.069,12 referentes ao resultado negativo de equivalência patrimonial, mais R\$ 3.215.599,04 referentes a deságio na compra de ações da Repsol, menos R\$ 2.913.599,04 referentes ao estorno. Subtraindo tais valores dá um patrimônio líquido em 2008 de 153.248 milhares;

4.3.5. - a desconsideração fiscal do estorno põe fim à neutralidade dos efeitos dos resultados de equivalência patrimonial na apuração do lucro líquido. O impugnante deduziu apenas R\$ 2.975.069,12, mas está sendo adicionado pelo Fiscal o valor de R\$ 5.888.668,16.

4.4 - 3ª infração - Prejuízos fiscais -

4.4.1. - a insuficiência de saldos para a compensação em 2009 resulta, em parte, das glosas efetuadas pela fiscalização em 2008. Assim, o cancelamento daquelas, pelas razões expostas, implica o cancelamento da exigência neste item;

4.4.2. - de outra parte, há uma divergência entre o saldo de prejuízo fiscal existente em 31 de dezembro de 2007 considerado pela autoridade fiscal, de R\$ 18.741.718,69, conforme consta do sistema Sapli, e o saldo registrado em seu Lalur e nas DIPJs, de R\$ 22.897.836,11. A diferença de R\$ 4.156.117,42 corresponde exatamente ao valor do prejuízo fiscal constante da DIPJ parcial transmitida no ano-calendário 2006 por ocasião da incorporação da Cia SAT, em anexo. Essa abrange o período de junho a julho de 2006;

4.4.3. - esse valor corresponde ao prejuízo fiscal apurado pela própria impugnante, não se tratando, pois, de hipótese de compensação de prejuízos fiscais apurados por pessoa jurídica sucedida em virtude de incorporação, e, por conseguinte, não se aplicando a restrição do art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, consolidada no art. 514 do RIR/99.

4.5 - 4ª infração - Multa isolada - descabimento

4.5.1. - em caso de cancelamento da exigência referente às amortizações de ágio, a multa deverá ser cancelada;

4.5.2. - contudo, para fins de argumentação, ainda que fosse procedente a glosa da amortização do ágio, a multa de ofício vinculada aplicada sobre a insuficiência dos recolhimentos excluiria a multa isolada, sob pena de duplicidade de penalização, tendo em conta que a base legal para a cobrança dessas multas é o mesmo art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996;

4.5.3. - mesmo com as alterações do art. 44 introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007, não houve mudança de entendimento, permanecendo a impossibilidade de cobrança cumulativa. Após o encerramento do período-base não mais cabe aplicar a multa isolada sobre o valor apurado ao seu final, sujeito exclusivamente à multa de ofício de 75%;

4.5.4. - a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais firmou-se nesse sentido; também é possível aplicar o preceito básico em matéria penal de que a infração mais grave absorve a secundária ("consunção"), ademais quando o fato considerado infracional é um só. Este princípio vem sendo acolhido pela jurisprudência administrativa;

4.5.5. - também é possível aplicar o preceito básico em matéria penal de que a infração mais grave absorve a secundária ("consunção"), ademais quando o fato considerado infracional é um só. Este princípio vem sendo acolhido pela jurisprudência administrativa;

4.6 - Demais argumentos - Juros sobre multa de ofício vinculada -

4.6.1. - na remota hipótese de se entender pela manutenção da exigência fiscal combatida, deve ser afastada a incidência dos juros de mora sobre os valores da multa de ofício, pois a lei prescreve a aplicação do referido encargo somente sobre as multas isoladas.

5. - Recebida a contestação do sujeito passivo, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Natal (DRF/NAT) encaminhou os autos do processo a esta Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife (DRJ/REC) por intermédio do despacho à fl. 28312, oportunidade em que se pronunciou pela tempestividade da impugnação.

A defesa foi julgada PARCIALMENTE PROCEDENTE pela Delegacia de Julgamento, cuja ementa restou assim consignada:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

DECADÊNCIA. ÁGIO EM INVESTIMENTO. AMORTIZAÇÃO. FATO IMPONÍVEL TRIBUTÁRIO.

O reconhecimento do ágio não representa manifestação de fato imponible tributário, pelo que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário decorrente da redução indevida do resultado do exercício iniciase a cada amortização anual, e não com o seu registro original.

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. NATUREZA JURÍDICA. ALIENAÇÃO.

A incorporação de ações na forma do art. 252 da Lei das S/A constitui forma de alienação de ações da empresa que se tornará subsidiária integral para a incorporadora (que passará a ser sua controladora), sendo o pagamento efetuado por este para aquela por intermédio de ações por si emitidas em decorrência de aumento de seu capital social.

ÁGIO NA INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. LAUDO DE AVALIAÇÃO COM BASE EM RENTABILIDADE FUTURA. INCORPORAÇÃO DA CONTROLADORA PELA SUBSIDIÁRIA INTEGRAL. POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO PARA FINS DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL.

É passível de registro como ágio no Ativo Permanente da controladora o excedente pago por ações acima do seu valor patrimonial em operação de incorporação de

ações, desde que tal ágio esteja justificado por laudo de avaliação expedido por empresa especializada independente com base em rentabilidade futura. Na hipótese da subsidiária integral incorporar a sociedade controladora que adquiriu suas ações na referida operação, poderá deduzir a amortização desses juros para fins de apuração do lucro real.

PAGAMENTO DO ÁGIO NA INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. COMPROVAÇÃO. PREÇO DE EMISSÃO DAS AÇÕES BASEADO EM LAUDO DE AVALIAÇÃO.

Uma vez que o pagamento do ágio na incorporação de ações não é feito em numerário, mas sim por meio de emissão de ações resultante de aumento do capital social da incorporadora, o preço de emissão deverá estar fundamentado em valor patrimonial, de mercado ou de rentabilidade futura. Na hipótese de ter sido aprovada em assembleia geral a emissão por preço de mercado ou de rentabilidade futura, a comprovação do pagamento somente é possível mediante a apresentação de laudo de avaliação destas ações elaborado por empresa especializada e independente.

RESULTADO NEGATIVO EM INVESTIMENTO AVALIADO POR EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. NECESSIDADE DE ADIÇÃO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL NA HIPÓTESE DE DEDUÇÃO NO CÁLCULO DO LUCRO CONTÁBIL.

É exigência da norma que o montante do resultado negativo apurado em investimentos avaliados pela equivalência patrimonial não seja computado na determinação do lucro real. Ou seja, se foi considerado no cálculo do lucro contábil, deverá ser adicionado na determinação do lucro real. Assim procedeu o contribuinte.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. SAPLI. DECLARAÇÃO NÃO INCLUÍDA. RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO.

É devido retificar as informações constantes do sistema Sapli para fins de incluir declaração especial considerada como não encontrada no sistema.

GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. SALDO INSUFICIENTE.

Após retificação dos dados do sistema Sapli restou demonstrado existir saldo de prejuízo fiscal a compensar no ano-calendário 2009, porém em montante inferior ao utilizado pelo contribuinte em sua declaração. Glosa parcial devida.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTIMADO. EXIGÊNCIA CONCOMITANTE COM MULTA DE OFÍCIO VINCULADA. POSSIBILIDADE. BASES DE CÁLCULO DISTINTAS.

É possível a aplicação conjunta de multa isolada e multa de ofício vinculada ao tributo vez que são sanções decorrentes de situações fáticas distintas, que geram obrigações também distintas, além do que são determinadas a partir de bases de cálculo diferentes por definição.

MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. POSSIBILIDADE.

Não há impedimento legal para o lançamento da multa isolada após encerrado o ano-calendário.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Devida a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício que compõe o crédito tributário a partir do vencimento do lançamento até o pagamento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte"

Para um melhor entendimento das conclusões do julgado, veja-se o dispositivo do acórdão da decisão *a quo*:

a) por unanimidade de votos, rechaçar a preliminar de nulidade e a alegação de decadência relativamente à glosa de amortização de ágio; b) por unanimidade de votos, afastar a infração relativa à falta de adição ao lucro líquido de resultado negativo de investimento avaliado por equivalência patrimonial; c) por maioria de votos, considerar procedente em parte a glosa de amortização de ágio decorrente de incorporação de ações, vencido o julgador Giovanni Christian Nunes Campos, que considerou procedente o lançamento nesta parte em virtude da incorporação de ações não representar uma operação de aquisição de ações; d) por unanimidade de votos considerar procedente em parte a glosa da compensação de prejuízo fiscal realizada em 2009; e) por unanimidade de votos considerar procedente em parte a multa isolada; f) por unanimidade de votos considerar procedente a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício a partir do vencimento do lançamento até o pagamento do crédito tributário.

Diante da parcial procedência, o contribuinte interpôs recurso voluntário, repetindo os argumentos articulados na impugnação, na parte que lhe foi desfavorável.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Demetrius Nichele Macei

Basicamente, a DRJ acolheu a possibilidade da amortização do ágio, considerando que o mesmo é fruto de aquisição, por meio de incorporação de ações. A autuação subsistiu parcialmente pois a fiscalização questionou o valor efetivo do ágio. Portanto, entendendo prudente tratar inicialmente do recurso de ofício para, uma vez julgado, possamos prosseguir ao julgamento do recurso voluntário.

RECURSO DE OFICIO

Glosa de amortização de ágio -

Conforme relato constante no voto da Delegacia de Julgamento, a empresa Cia. Sat Participações, com início em 23 de março de 2006, foi constituída pelo grupo Satélite especificamente para viabilizar o "Acordo de Associação" firmado entre os grupos Ale e Satélite, que visava, ao fim da reorganização societária, a exploração econômica e empresarial de forma compartilhada entre estes. Tal empresa teve curta duração, de cerca de quatro meses, pois em 24 de julho de 2006 foi incorporada pela subsidiária integral Ale Combustíveis (empresa operacional do grupo Ale). A única finalidade da constituição dessa empresa temporária foi viabilizar a reorganização societária pretendida pelos dois grupos empresariais.

A formação do capital da Cia. Sat Participações se deu de tal forma que, em 09 de junho de 2006, tornou-se titular das ações da empresa Satélite (empresa operacional do grupo Satélite). Foi constituída inicialmente com capital social no valor de R\$ 1.000,00, sofrendo aumentos posteriores integralizados pelas empresas do grupo Satélite nos seguintes montantes: R\$ 20.581.760,00 - em 01/06/2006; R\$ 7.075.131,00 - em 06/06/2006; R\$ 11.798.900,00 - em 08/06/2006; e R\$ 15.752.326,00 - em 09/06/2006. Ao final, em 09 de junho de 2006, possuía 55.209.117 ações ordinárias ao preço de R\$ 55.209.117,00.

Para dar seguimento ao acordo firmado, a Cia Sat Participações aumentou seu capital social a fim de proceder a incorporação de todas as ações da empresa Ale Combustíveis, cuja única sócia detentora de 100% das ações representativas do seu capital era a empresa Ale Participações.

A Cia Sat Participações aumentou seu capital em 100%, aumentando-o de R\$ 55.209.117,00 para R\$ 110.418.234,00. Para tanto emitiu 55.209.117 ações, o mesmo número de ações detidas pelo grupo Satélite, visando alcançar a paridade pretendida ao final da reorganização societária.

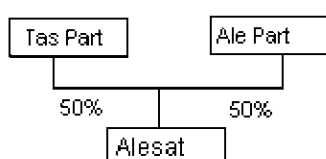
O valor patrimonial registrado da Ale Combustíveis era de R\$ 6.080.551,34, mas foi objeto de laudo de avaliação com base em rentabilidade futura pela empresa Avaliar - Avaliações e Assessoria S/C Ltda, cuja cópia está às fls 691 a 753, correspondendo a um montante final, descontados os dividendos de 2006 e cisões ocorridas, de R\$ 241.273.000,00. Este laudo foi aprovado em assembleia da Cia Sat Participações realizada em 03 de julho de 2006, conforme cópia às fls. 638 a 642.

Tendo em vista a avaliação do patrimônio da Ale Combustíveis, a Cia Sat Participações emitiu as suas ações no preço de R\$ 241.273.000,00. Deste valor integralizado, R\$ 55.209.117,00 foram registrados como aumento de capital, haja vista que o objetivo era manter a paridade, e o ágio de R\$ 186.063.883,00 foi registrado como reserva de capital. Assim, a Cia SAT passou a ser detida pelos seus acionistas originais (grupo SAT) em 50%, ficando os demais 50% na

titularidade da Ale Participações. Por sua vez, a Cia SAT passou a deter 100% das ações da Satélite e da Ale Combustíveis, suas subsidiárias integrais.

Em seu ativo, a Cia Sat Participações registrou a sua participação na empresa Ale Combustíveis da seguinte forma: o valor do patrimônio registrado na subsidiária integral, de R\$ 6.080.551,34, foi escriturado como custo de aquisição; já a diferença de valor decorrente do laudo de avaliação baseado em rentabilidade futura, no montante de R\$ 235.192.448,66 (= R\$ 241.273.000,00 - R\$ 6.080.551,34), foi lançado como ágio.

Após a incorporação de ações, em 24 de julho de 2006 a Ale Combustíveis, agora como subsidiária integral da Cia Sat Participações, incorporou sua controladora (incorporação societária), passando a registrar em sua contabilidade o ágio anteriormente registrado na extinta Cia Sat de Participações. Passou também, em consequência, a ser controladora total da Satélite. Ao fim, concluindo a reorganização societária, a Ale Combustíveis incorporou a Satélite, alterando, posteriormente, a sua denominação para Alesat Combustíveis SA.



No entendimento do sujeito passivo, as amortizações do ágio transferido da controladora (Cia Sat Participações) para a sua controlada (Ale Combustíveis - atualmente Alesat) são passíveis de serem deduzidas para fins de apuração do lucro real, enquanto a autoridade fiscal entende de modo diverso, razão pela qual glosou suas deduções.

Para justificar a glosa, considerou que a incorporação de ações regulada no art. 252 da Lei nº 6.404, de 1976, não representa uma aquisição de participação societária de que trata o art. 386 do RIR/99; não é uma operação de compra e venda, assemelhando-se a uma operação de permuta. Para ele, "*o requisito da dedutibilidade está condicionado ao fato da pessoa jurídica que está absorvendo o patrimônio de outra, tenha, nesta outra, participação societária adquirida com ágio*", e, no presente caso, entende que "*não se poderia admitir como efetiva a ocorrência de aquisição de investimento com ágio na operação pois não houve **efetivo pagamento***" (grifo no original). Conclui que o ágio sob análise é meramente escritural.

Vejam os que dispõe a Lei nº 6.404, de 1976 sobre o instituto da incorporação de ações:

Art. 252. A incorporação de todas as ações do capital social ao patrimônio de outra companhia brasileira, para convertê-la em subsidiária integral, será submetida à deliberação da assembleia-geral das duas companhias mediante protocolo e justificação, nos termos dos artigos 224 e 225.

§ 1º A assembleia-geral da companhia incorporadora, se aprovar a operação, deverá autorizar o aumento do capital, a ser realizado com as ações a serem incorporadas e nomear os peritos que as avaliarão; os acionistas não terão direito de preferência para subscrever o aumento de capital, mas os dissidentes poderão retirar-se da companhia, observado o disposto no art. 137, II, mediante o reembolso

do valor de suas ações, nos termos do art. 230. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

§ 2º A assembléia-geral da companhia cujas ações houverem de ser incorporadas somente poderá aprovar a operação pelo voto de metade, no mínimo, das ações com direito a voto, e se a aprovar, autorizará a diretoria a subscrever o aumento do capital da incorporadora, por conta dos seus acionistas; os dissidentes da deliberação terão direito de retirar-se da companhia, observado o disposto no art. 137, II, mediante o reembolso do valor de suas ações, nos termos do art. 230. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

§ 3º Aprovado o laudo de avaliação pela assembléia-geral da incorporadora, efetivar-se-á a incorporação e os titulares das ações incorporadas receberão diretamente da incorporadora as ações que lhes couberem.

Extraí-se que a incorporação de ações é operação societária por intermédio da qual a totalidade das ações de emissão de uma sociedade anônima é incorporada ao patrimônio de outra companhia, convertendo aquela em subsidiária integral desta. É a previsão legal para a instituição de subsidiária integral de modo derivado.

Em que pese referência aos art. 224 e 225, bem assim a presença do vocábulo "incorporação", a incorporação de ações é operação diversa da incorporação de sociedade. Nesta, o incorporador absorve o patrimônio da incorporada, que deixa de existir, sucedendo-lhe nos direitos e obrigações; o mesmo não ocorrendo naquela, onde a incorporada permanece, mantendo-se autonomia patrimonial entre as sociedades envolvidas.

Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri e Luiz Carlos de Andrade Jr (Revista Dialética de Direito Tributário nº 200 "Incorporação de Ações: Natureza Societária e Efeitos Tributários):

Não nos parece acertada tal equiparação. No que tange à nomenclatura, já se reconheceu ter sido imprópria a opção legislativa por se denominar incorporação o negócio jurídico tipificado no artigo 252. Com relação ao procedimento, são várias as manifestações doutrinárias ao reconhecer que a sua identidade não permite a equiparação entre os institutos, uma vez que eles conduzem a consequências jurídicas diversas.

Com efeito, basta dizer que, enquanto a incorporação de sociedades acarreta a extinção da sociedade incorporada, a incorporação de ações dá causa à transformação da última em subsidiária integral da sociedade "incorporada". Ademais, o patrimônio da sociedade incorporada, na incorporação de sociedades, passa a integrar o patrimônio da sociedade incorporada, situação diversa da constatada ao cabo da incorporação de ações, na qual mantém-se a autonomia patrimonial entre as sociedades envolvidas.

Em que pese a unanimidade dos doutrinadores quanto à diferença entre os institutos da incorporação de ações e da incorporação de sociedades, há controvérsia no que se refere à natureza jurídica daquela.

Conforme bem destacado na decisão de piso, é possível delimitar duas correntes doutrinárias quanto a esta matéria:

1. a primeira corrente vê a incorporação como uma operação semelhante ao aumento de capital mediante a conferência de bens, implicando uma alienação das ações incorporadas. A este entendimento se filiam, por exemplo, Fran Martins, Modesto Carvalhosa, Edmar Oliveira Andrade Filho, bem assim o próprio Schoueri, com algumas ressalvas;

2. a segunda corrente não reconhece a alienação de ações pela incorporada, entendendo haver tão somente uma substituição de ações em razão de sub-rogação real. Adeptos a esta interpretação são, entre outros, os doutrinadores Nelson Eizirik, Alberto Xavier e Daniel Kalansky.

Percebe-se que a divergência entre os doutrinadores reside exatamente no ponto de discórdia entre o sujeito passivo e o Auditor-Fiscal: tem a incorporação de ações natureza de alienação ou não? Adotando-se a primeira posição, o ágio absorvido pela controlada quando da incorporação da controladora considerar-se-á adquirido e, portanto, passível de amortização dedutível para fins do imposto de renda. Considerando a segunda linha de interpretação, o ágio não teria sido adquirido, não se permitindo a sua amortização.

Os adeptos da segunda corrente, para justificarem seu posicionamento, baseiam-se, em síntese, nos seguintes argumentos:

1. na incorporação de ações não há subscrição mediante conferência de bens haja vista a ausência de manifestação de vontade dos acionistas da companhia cujas ações são incorporadas. Como a lei não exige a aprovação da unanimidade dos sócios, mas apenas da maioria, os sócios divergentes seriam privados de suas ações contra a sua vontade. Sua adesão ao negócio é involuntária. Assim, na subscrição com bens o negócio é realizado entre o sócio e a sociedade, enquanto na incorporação de ações é efetuado entre sociedades;

2. na incorporação de ações os titulares das ações incorporadas limitam-se passivamente a receberem da sociedade incorporadora ações substitutivas das originalmente detidas, as quais ocupam lugar daquelas nos seus patrimônios. Ocorre, assim, o instituto da sub-rogação real.

A despeito do entendimento acima, o fato é que o acionista expôs sua vontade individual quando da entrada na sociedade e que no momento exato da incorporação não cabe questionar mais a respeito de tal vontade, pois nesta oportunidade somente é relevante a vontade da companhia, formada pela maioria da assembleia geral. Se houvesse necessidade de saber a vontade específica dos acionistas no ato da incorporação de ações, tal vontade não estaria ausente, vez que decorrente de manifestação direta da maioria dos acionistas em assembleia e de aceitação presumida pela minoria que não exerceu o direito de retirada:

Ademais, no caso concreto, cabe destacar que a empresa incorporada era detida integralmente pela empresa Ale Participações. Assim, não há que se discutir que a vontade do titular das ações foi manifestada e executada.

Ainda que não detivesse o controle acionário da Ale Combustíveis, seu sócio, Ale Participações, deixou de exercer seu direito de saída e passou a atuar como sócio da nova companhia, Cia Sat Participações, sem dúvida manifestando sua vontade de forma tácita em assumir a nova posição jurídica. Não poderia ser diferente, vez que a transação decorreu de um acordo prévio de associação entre os dois grupos. A manifestação foi dada inclusive de forma expressa, destaque-se, no referido acordo prévio.

Não resta dúvida pois que na operação de incorporação de ações estão presentes a manifestação da vontade do titular da ação, bem assim a transferência de ações para a empresa incorporadora, recebendo, como pagamento (*lato sensu*), ações decorrentes de aumento de capital desta. Pelo caminho inverso, a subscrição das ações da incorporadora é paga com ações da incorporada.

Frise-se que essa transferência de ações representa transmissão de título de propriedade, conforme disposição contida no art. 9º da Lei da S.A. abaixo transcrito. Isto porque o art. 252 não informa de forma expressa a que título as ações são transferidas:

Art. 9º. Na falta de declaração expressa em contrário, os bens transferem-se à companhia a título de propriedade.

Conclui corretamente a decisão *a quo*, que a incorporação de ações é um instituto jurídico típico do Direito Societário com especificidades próprias tratadas no art. 252 da Lei nº 6.404, de 1976, as quais foram criadas para melhor viabilizar a formação de subsidiária integral. Operacionaliza-se mediante aumento de capital na incorporadora e subscrição e integralização das ações emitidas por intermédio de transferência, ou melhor, alienação de ações pela sociedade incorporada mediante autorização legal.

No âmbito deste Conselho, o posicionamento dado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) também foi no sentido de que a incorporação de ações constitui uma forma de alienação em sentido amplo, dando provimento ao recurso da Fazenda Nacional contra decisão das câmaras baixas daquele órgão. A ementa do acórdão nº 9202-00.662, de 12 de abril de 2010, está transcrita a seguir:

IRPF - OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DE AÇÕES - GANHO DE CAPITAL.

As operações que importem a qualquer título, de bens e direitos, estão sujeitos a apuração do ganho de capital.

A incorporação de ações constitui uma forma de alienação em sentido amplo. (...)

Entendo correto o entendimento da decisão de piso no que se refere a natureza jurídica da incorporação de ações, e portanto, houve efetiva aquisição pela incorporadora (Cia Sat Participações) das ações da incorporada (Ale Combustíveis).

Tendo em vista que a controladora Cia Sat Participações foi posteriormente incorporada pela controlada Ale Combustíveis (subsidiária integral), esta última, passou a fazer jus à dedução da amortização do ágio existente quando da aquisição desta empresa por aquela na oportunidade da operação de incorporação de ações, na forma dos arts. 385 e 386 do RIR/99

Por estas razões, voto pela improcedência do recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso do contribuinte é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

A controvérsia se resume em saber o montante efetivo do ágio escriturado pela Cia Sat Participações em decorrência da aquisição de participação na Ale Combustíveis por intermédio de incorporação de ações.

O valor patrimonial das ações da Ale Combustíveis no momento da incorporação era de R\$ 6.080.551,34, sendo que houve uma avaliação por empresa especializada com base em critério de rentabilidade futura (critério econômico) que valorou tais ações em R\$ 241.723.000,00. Este laudo está às fl. 691 a 753, e não foi desqualificado pela autoridade fiscal.

Ocorre que a autoridade fiscal entendeu que o ágio pago não foi efetivamente esta diferença de R\$ 235.192.448,86.

Neste momento é interessante transcrever considerações feitas pela autoridade fiscal que tem relação direta com a questão:

58. Acrescente-se o fato de que as novas ações emitidas pela Cia Sat não possuem qualquer avaliação que ateste (respalde) o seu valor de mercado, o qual serviu de base para a constituição da Reserva de Capital denominada de Ágio na Emissão de Ações. Há, na verdade, uma referência a essa avaliação conforme tratado na Ata da AGE da Cia Sat, de 03/07/2006, porém a fiscalizada esclareceu que tal documento não existe.

59. Ou seja, não existe um laudo a amparar a entrega pela Ale Participações das ações da Ale Combustíveis, avaliadas por 241.273.000,00, em troca de ações da Companhia Sat no valor de R\$ 55.209.117,00.

60. Mas, a sucessão dos fatos transcorreu com Cia Sat aumentando seu Capital Social, o qual era de R\$ 55.209.117,00, em igual montante, passando esse a totalizar R\$ 110.418.234,00, com subscrição pela Ale Participações Societárias, com integralização mediante entrega das ações da Ale Combustíveis (Ale), da qual era titular.

61. Com isso, a Cia Sat passou a ter em seu Ativo Permanente um investimento em "Ale Combustíveis" de R\$ 6.080.551,34 e em "Agio em Ale Combustíveis" de R\$ 235.192.448,66, assim como um aumento em "Capital Social" de R\$ 55.209.117,00 e em "Reserva de Capital - Ágio na Emissão de Ações" de R\$ 186.063.883,00.

(...)

81. O ágio ora tratado de R\$ 235.192.448,86 é aquele originado quando do lançamento das novas ações da Cia Sat Participações no momento em que esta adquiriu as ações da Ale Combustíveis. Nesse momento a Ale Participações entregou todas as ações da Ale Combustíveis, avaliadas em R\$ 241.273.000,00, em troca de ações da Cia Sat Participações, no valor de R\$ 55.209.117,00. Como já anteriormente relatado não há laudo de avaliação das ações da Cia Sat Part. Subscritas pela Ale Participações.

82. Consta para a empresa Ale Combustíveis (futura Alesat) o laudo avaliando-a em R\$ 241.273.000,00, mas o valor integralizado pela Ale Participações no aumento do Capital Social da Cia Sat foi de R\$ 55.209.117,00.

83. Dessa maneira, não tem a AGE de 03/07/2006 da Cia Sat base para atribuir o valor de R\$ 241.273.000,00 às ações emitidas para aumento do seu capital no valor de R\$ 55.209.117,00.

84. Nesse ponto identificamos equívoco nos lançamentos contábeis efetuados pela Cia Sat por ocasião da operação de incorporações de ações.

85. O capital da Cia Sat foi aumentado em R\$ 55.209.117,00, integralizado por ações da Ale Combustíveis correspondentes ao patrimônio líquido dessa empresa no valor de R\$ 6.080.551,34. O fato contábil que surge da operação é um aumento do patrimônio líquido (capital) e um aumento do ativo imobilizado (investimentos) no valor de R\$ 55.209.117,00.

86. Considerando que as ações recebidas correspondem ao patrimônio líquido da Ale Combustíveis no valor de R\$ 6.080.551,34, há um ágio no valor de R\$ 49.138.565,68. Não há fato contábil que justifique o registro de ágio no valor de R\$ 235.192.448,86.

87. As ações da Ale Combustíveis foram avaliadas ao valor de mercado por R\$ 241.273.000,00, entretanto, essas ações foram entregues à Cia Sat em troca de ações dessa última pelo valor de R\$ 55.209.117,00 e não de 241.273.000,00.

88. Para uma amortização em 120 meses, o ágio de R\$ 49.138.565,68 resulta em R\$ 409.488,05 por mês e em R\$ 4.913.856,57 por ano, portanto, diferente dos R\$ 1.959.937,07 por mês e de R\$ 23.519.244,87 por ano, registrados pelo contribuinte.

Em relação a estas colocações, o sujeito passivo carrou os argumentos sintetizados a seguir:

1. como a emissão de ações sem valor nominal não guarda correspondência com o capital social, o art. 182, §1º, alínea "a" da Lei nº 6.404, de 1976, estabelece que a parte do preço excedente deve ser registrada em reserva de capital. Ou seja, o ágio apurado deve ser registrado como reserva de capital;

2. porém, a lei fiscal não condiciona a apuração do custo a qualquer laudo ou trabalho técnico, estando o custo apenas sujeito à comprovação de sua efetividade, o que se dá por todos os meios de prova admitidos em direito, no caso: a) acordo de associação firmado em 30 de junho de 2006; b) ata da assembleia geral extraordinária da Cia SAT datada de 03 de julho de 2006, em que consta o preço de emissão das novas ações em virtude da incorporação de ações; c) boletim de subscrição das novas ações da Cia SAT, de 03 de julho de 2006, evidenciando a segregação do preço de emissão em capital e reserva; d) ata da assembleia geral extraordinária da Ale Combustíveis, de 03 de julho de 2006, com aprovação da incorporação de ações daquela empresa e o desdobramento das ações da Cia SAT recebidas, com registro de R\$ 55.209.117,00 como capital, e R\$ 186.063.883,00 em reserva, perfazendo R\$ 241.273.000,00; e) protocolo e justificação de incorporação de ações assinado pelos representantes de Cia SAT e Ale combustíveis, datado de 19 de junho de 2006;

3 o art. 252 da Lei nº 6.404, de 1976, exige expressamente apenas a avaliação das ações da empresa incorporada, e não da empresa incorporadora. Esse laudo existe e foi apresentado ao Fisco durante a fiscalização, atribuindo às ações da Ale Combustíveis o valor de R\$ 241.273.000,00.

Na espécie, conforme alegado pelo sujeito passivo: a) as ações emitidas em função de aumento de capital não possuíam valor nominal; b) o preço de emissão foi fixado com base em laudo de avaliação das ações que seriam incorporadas, o qual consta dos autos consoante já mencionado; c) a assembleia da Cia Sat Participações de 03 de julho de 2006 autorizou o preço de emissão de R\$ 241.273.000,00; d) parte do preço de emissão, R\$ 186.063.883,00, foi registrada em reserva de capital a fim de obter um equilíbrio societário entre os dois grupos empresariais.

Segundo o disposto no art. 14 da lei acima referenciada, para o caso de ações sem valor nominal, como acontece aqui, o preço de emissão de ações é fixado em assembleia geral, a qual decide se parte de seu valor será destinado à formação de reserva de capital. Não há na legislação estabelecimento de montante mínimo ou máximo a ser direcionado à referida reserva, cabendo à assembleia geral a decisão nesta parte

Além disso, no art. 252 da Lei das S.A. não há exigência para a elaboração de laudo de avaliação das ações emitidas para aumento de capital a fim de se determinar seu preço, diferentemente do que ocorre quanto à valoração das ações a serem incorporadas, conforme disposto em seu §1º.

De fato, não se discute a ausência na legislação tributária de exigência expressa de elaboração de laudo de avaliação das ações emitidas para aumento de capital que defina seu preço emissão, ou seja, o preço pago na aquisição das ações da empresa "incorporada", como condição para que o contribuinte possa considerar a parcela correspondente à registrada em reserva de capital como ágio na aquisição do investimento.

Todavia, a lei fiscal exige a comprovação documental suficiente de todas as transações escrituradas; o que, no presente caso, corresponde à obrigatoriedade de comprovação da

efetividade do pagamento do valor escriturado a título de investimento, abrangendo o custo de aquisição e o ágio.

Como na operação realizada o pagamento não foi efetuado em numerário, mas em ações, a comprovação deste torna-se um pouco mais complexa e sujeita a uma maior subjetividade na apreciação dos documentos colacionados.

De acordo com o art. 170, §1º da Lei das S.A., quando do aumento de capital, o preço de emissão deve ser fixado tendo em vista a cotação das ações no mercado, o valor do patrimônio líquido e as perspectivas de rentabilidade da companhia.

O valor patrimonial das ações existentes na Cia Sat Participações antes do aumento de capital para a aquisição das ações da Ale Combustíveis, era de R\$ 1,00 cada, vez que existiam 55.209.117 ações correspondendo a uma patrimônio líquido de R\$ 55.209.117,00, exatamente o montante do capital social (vez que a Cia Sat Participações foi uma empresa veículo criada tão somente para viabilizar a reorganização societária na forma pretendida e com os efeitos pretendidos).

Tal avaliação patrimonial seria a única possível de ser realizada pelos sócios da Cia Sat Participações, e, por conseguinte, pela assembleia geral, haja vista o acesso ao balanço patrimonial. Qualquer outra avaliação prevista no dispositivo acima mencionado, seja de mercado ou de rentabilidade futura, representaria um exercício de adivinhação sem qualquer lastro econômico-financeiro se não realizada por uma empresa especializada.

Tanto é assim que, conforme destaca a fiscalização e reitera a decisão da DRJ, na Ata da Assembleia Geral Extraordinária de 03 de julho de 2006 da Cia Sat Participações (fl. 638 a 641) houve referência à existência de um laudo de avaliação de suas ações, cuja existência foi negada pelo sujeito passivo durante a fiscalização. É óbvio que assembleia entendia imprescindível o laudo para uma correta e embasada fixação de preço:

6. DELIBERAÇÕES: Todas tomadas por unanimidade de votos dos acionistas: (i) foi ratificada a nomeação da empresa especializada AVALIAR AVALIAÇÕES E ASSESSORIA LTDA., devidamente qualificada no referido Documento I, que procedeu à elaboração dos Laudos de Avaliação das Ações de emissão da ALE e das 55.209.117 (cinquenta e cinco milhões, duzentas e nove mil, cento e dezessete) ações nominativas sem valor nominal de emissão da Companhia, com Data-Base de 30 de junho de 2006, para fins de incorporação das Ações pela Companhia (Documento I); (ii) Prestados os esclarecimentos necessários, foi aprovado o referido Documento I, tendo os acionistas concordado integralmente com os termos nele contidos e os valores nele indicados. Os referidos Laudos de Avaliação, rubricados pela mesa, encontram-se arquivados na sede da Companhia, para todos os fins de direito; (iii)(...)(grifei)

Não há nenhuma irregularidade aparente nesse procedimento sob o ponto de vista da norma societária, vez que o preço foi fixado em assembleia geral. Porém, este preço, segundo a fiscalização, simplesmente está amparado pela vontade dos acionistas em implementar a operação na forma como foi feita com o objetivo único e claro de gerar um ágio fictício.

É exatamente o preço de emissão das ações da incorporadora e sua transferência aos titulares das ações incorporadas que representa o pagamento.

O único valor comprovado documentalmente foi o valor patrimonial das ações da Cia Sat Participações à época da incorporação das ações, que, conforme dito, era de R\$ 1,00 cada. Assim, como foram emitidas 55.209.117 ações, o preço total de emissão foi de R\$ 55.209.117,00, integralmente registrado no capital social. Este é que pode ser considerado o valor efetivamente pago na aquisição das ações da Ale Combustíveis, ou, de outra forma, o valor da transação para fins tributários. Este foi o impacto efetivo sentido pelo sócio anterior da Cia Sat Participações, mediante a redução de sua influência nesta companhia pela metade.

Caso a Cia Sat Participações tivesse emitido 241.273.000 de ações faria jus, segundo a interpretação da DRJ, ao registro do ágio de investimento de R\$ 235.192.448,86, conforme por si escriturado. Contudo, se assim tivesse procedido os grupos Satélite e Ale não alcançariam a almejada paridade de poder na administração da Ale Combustíveis ao final da reorganização societária.

Assim, como foram pagos de fato R\$ 55.209.117,00 na aquisição das ações e o valor patrimonial destas na Ale Combustíveis era de R\$ 6.080.551,34, houve um ágio efetivo no valor de R\$ 49.128.565,66.

Considerando uma amortização em 120 meses, correto o entendimento de que a parcela mensal passível de dedução para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda seria de R\$ 409.404,71, e com base nesse entendimento, é que a DRJ reduziu a glosa efetuada no auto de infração de R\$ 1.959.937,07 mensais para R\$ 1.550.532,36.

DECADÊNCIA

O tema é pacífico neste Colegiado. Entende-se que, para início da contagem do prazo decadencial, deve-se ater à data de ocorrência dos fatos geradores, e não à data de contabilização de fatos passados que possam ter repercussão futura.

Até mesmo porque o art. 113, § 1º, do CTN aduz que “*A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador*” e o papel do Fisco de efetuar o lançamento, nos termos do art. 142 do Estatuto Processual, nada mais é do que o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente.

Portanto, o lançamento, dado seu caráter constitutivo do crédito tributário, mas declaratório da obrigação, somente pode ser realizado após a ocorrência do fato gerador e, conseqüentemente, o surgimento da obrigação tributária.

Não é papel do Fisco auditar as demonstrações contábeis dos contribuintes a fim de averiguar sua correição à luz dos princípios e normas que norteiam as ciências contábeis. A preocupação do Fisco deve ser sempre o reflexo tributário de determinados fatos, os quais, em inúmeras ocasiões, advêm dos registros contábeis.

Ressalte-se o § 4º do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, prevê que seja efetuado o lançamento “*também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário.*”

Se por hipótese, o contribuinte mantivesse o ágio em seu ativo e não o amortizasse, não teria ocorrido o fato gerador, e, na ausência de infração à legislação tributária, não haveria que se falar em lançamento, pois mesmo nos casos em que do lançamento não resulte exigência de crédito tributário, a constatação de infração à legislação tributária é condição *sine qua non* para formalização do lançamento.

Com efeito, o prazo decadencial somente tem início após a ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), ou após o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado nas hipóteses do art. 173, I, do CTN.

Considerando-se que a exigência diz respeito a fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 2008 e 2009, e a ciência do lançamento se deu em 2013, portanto,

em período inferior a cinco anos contados a partir da data da ocorrência do fato gerador, não há que se falar em decadência.

Nesse cenário, voto por rejeitar a arguição de decadência cuja tese implicaria contagem do prazo decadencial a partir da formação dos ágios, e não de sua efetiva amortização.

JUROS SOBRE A MULTA

Por fim, quanto a alegação da recorrente de que não é cabível a incidência dos juros sobre a multa de ofício, importa registrar que a exigência de acréscimos moratórios sobre a penalidade não é objeto do lançamento ora em litígio, do qual consta a indicação de juros apenas sobre o valor principal.

No que se refere ao tema, porém, sendo pacífico o entendimento desta Turma Julgadora, cabe simplesmente registrar que a jurisprudência atual desta Corte é unânime em reconhecer a incidência dos juros de mora sobre a multa, como se pode ver abaixo em julgados recentes de todas as turmas da CSRF:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão 9101-002.180, CSRF, 1ª Turma)

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu inadimplemento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Acórdão 9202-003.821, CSRF 2ª Turma)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. *(Acórdão 9303-003.385, CSRF, 3ª Turma).*

Rejeito, pois, as alegações da recorrente também neste item.

MULTA ISOLADA CONCOMITANTE À MULTA DE OFÍCIO

O argumento trazido pelo acórdão de impugnação para justificar a possibilidade da cobrança cumulativa da multa de ofício com a multa isolada consiste no fato de tanto uma quanto a outra decorrer de situações fáticas distintas, que geram obrigações também distintas, além do que são determinadas a partir de bases de cálculo diferentes por definição.

Ouso, com a devida vênia, discordar de tal entendimento, pois tal possibilidade implicaria em duplicidade de penalização. Justifico.

O E. STJ em decisão recente no Resp 1.496.354-PR (julgado em 17 de março de 2015), cujo relator foi o Ministro Humberto Martins, demonstra a impossibilidade da cumulatividade da multa de ofício com a multa isolada através de uma interpretação sistemática e, inclusive, fundamentando sua decisão no Princípio da Consunção - própria do Direito Penal - por analogia. Acompanhemos o posicionamento do Ministro em relação ao artigo 44, da Lei 9.430/96, incisos I e II, que trazem as hipóteses da multa de ofício e da multa isolada, respectivamente:

"Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no *caput*.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende reprimir com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

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

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo."

Este Conselho, por meio de sua Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao examinar a questão da incidência de ambas as multas de forma simultânea, decidiu pela impossibilidade da cumulação, o que acarretou a edição da Sumula CARF nº 105 nos seguintes termos:

"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."

Todavia, posteriormente à Lei 11.488/07, que deu nova redação ao correspondente dispositivo do artigo 44 da Lei 9.430/96, este Conselho entendeu que não cabia mais a aplicação da Sumula 105, posto que a mesma foi formulada com base em julgados que trataram da Lei antes de sua modificação em 2007.

Por outro lado, entendo que a alteração legislativa não resolveu o problema. Mesmo com a nova redação, o fato de persistir a incidência da multa isolada sobre a multa de ofício, de per si, ofende o ordenamento jurídico vigente, ocasionando o chamado "bis in idem" relativamente à penalidade, o que fere a sistemática brasileira de imputação de sanções de qualquer natureza.

Diante do exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário apenas para excluir a multa isolada, nos termos da fundamentação.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Com a devida vênia, pelo vênia para discordar do i. Conselheiro Relator somente em relação à exigência de multa isolada aplicada em razão da falta de recolhimento de estimativas.

Em razão da infração principal, a autuada deixou de recolher valores a título de estimativas de IRPJ e CSLL, ensejando a exigência de multas isoladas.

Há de separar a exigência em dois períodos distintos em razão da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996: o primeiro até o advento da Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007) e o segundo após a edição de tal ato.

DAS MULTAS ISOLADAS ATÉ O ADVENTO DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 351/2007

Em relação à aplicação da multa isolada de forma concomitante com a multa de ofício, em que pese meu entendimento pessoal sobre a matéria, recentemente foi aprovada súmula impedindo tal cobrança quando baseada no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, conforme se observa do enunciado nº 105 da Súmula CARF: *"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."*

Considerando-se que a Medida Provisória nº 351/2007 - que em seu art. 14 deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996 - foi editada em 22 de janeiro de 2007 (e posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007), as multas isoladas cujos recolhimentos deveriam ter sido realizados antes de tal data devem ser exoneradas. Assim sendo, como o vencimento para pagamento da estimativa é o último dia útil do mês subsequente, devem-se exonerar as multas isoladas relativas às estimativas referentes ao período de janeiro a novembro de 2006, já que a estimativa referente ao mês de dezembro de 2006 deveria ter sido recolhida até o dia 31/01/2007, quando já vigia a nova redação do dispositivo legal em questão.

No caso concreto, a exigência diz respeito aos anos-calendário de 2008 e 2009, ou seja, a fatos geradores que ocorreram após o advento da MP nº 351/2007 que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 a que se refere Súmula CARF nº 105, ou seja, tal súmula é inaplicável ao caso concreto. Passo à análise desse novo dispositivo legal.

DAS MULTAS ISOLADAS APÓS O ADVENTO DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 351/2007

Com a edição da Medida Provisória nº 351/2007 em 22/01/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL passou a ter novo regramento.

Desse modo, a partir da estimativa devida referente ao mês de dezembro de 2006, cujo vencimento se deu em 31/01/2007, a penalidade isolada aplicada no lançamento de ofício encontra-se prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação que lhe foi dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, não se aplicando, portanto, a Súmula CARF nº 105. Confirma-se a nova redação do dispositivo em questão:

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

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

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

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

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

[....]

As multas exigidas juntamente com o tributo ou isoladamente, como definidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, vinculam-se a infrações de natureza distinta. A Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 1º, estabeleceu como regra geral, a partir do mês de janeiro de 1997, a apuração do lucro real trimestral. Apenas por exceção a pessoa jurídica poderia optar pela apuração do lucro real anual, situação em que fica obrigada a efetuar os recolhimentos do IRPJ e da CSLL mensalmente, calculados por estimativa (artigo 2º).

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos mensalmente são determinadas por meio da aplicação, sobre a receita bruta do mês, de percentuais estabelecidos pelo artigo 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, de acordo com as atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica.

Consoante se verifica pela redação das normas transcritas, são essencialmente duas as penalidades previstas no art. 44 retrotranscrito (*“serão aplicadas as seguintes multas”, “I...II”*): uma, exigida juntamente com o tributo faltante, nas hipóteses de *“de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”*. Essa penalidade está valorada em 75% *“sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição”*; outra, exigida de forma isolada, no percentual de 50%, na hipótese da falta recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL.

É pertinente esclarecer que os recolhimentos efetuados mensalmente a título de estimativas (art. 2º, §§ 3º e 4º, da Lei nº 9.430, de 1996) não são definitivos, porquanto a apuração definitiva do tributo devido se dará somente ao final de cada ano-calendário. Esse o

motivo pelo qual a penalidade pelo inadimplemento dessa obrigação é denominada multa isolada, uma vez que pode ser exigida independentemente de haver ou não tributo devido ao final do período de apuração. E também não há qualquer correlação entre o valor do tributo devido ao final de apuração e a multa isolada: sua base de cálculo é o valor do pagamento mensal (estimativa) de IRPJ ou CSLL que deixar de ser recolhido.

Diante dessas constatações, é imperioso concluir que as multas são distintas e autônomas. Isso decorre, acima de tudo, das evidentes diferenças que existem entre as hipóteses de incidência e os consequentes das normas punitivas.

No IRPJ e na CSLL, observamos que os critérios material e temporal são completamente distintos. O tributo não pago, decorrente da existência de lucro apurado trimestralmente ou anualmente, submete-se à multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, enquanto que a estimativa não recolhida, decorrente da existência de receita bruta mensal ou balanços de redução, submete-se à multa do inciso II do dispositivo antes citado.

No caso do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, a quantificação toma por base o tributo devido em função do lucro, fazendo incidir o percentual de 75% (regra geral passível de qualificação e agravamento - §§ 1º e 2º do art. 44). No caso do inciso II, letra “b”, do dispositivo antes citado, a quantificação toma por base a estimativa apurada em função da receita bruta ou resultados mensais, fazendo incidir o percentual de 50% (regra geral não passível de qualificação ou agravamento).

Como se pode observar, são duas normas distintas e autônomas, que punem, em diferentes graus, ilicitudes diversas.

Alega a Recorrente que a aplicação da penalidade isolada, tal qual perpetrada no auto de infração, viola o princípio da legalidade. Aduz ainda que não se poderia aplicá-la após o encerramento do exercício, tampouco em concomitância com a multa de ofício de 75%. Cita diversos acórdãos do CARF que dariam guarida a sua tese.

Não merecem prosperar os argumentos de defesa. Vejamos.

Em primeiro lugar, conforme já transcrito, a penalidade isolada por ausência de recolhimento de estimativas mensais está prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, não havendo que se falar em ofensa ao princípio da legalidade. Nesse sentido, também, não há ofensa ao art. 97, V, do CTN, uma vez que a multa em discussão foi instituída por lei.

Em relação a não aplicabilidade das multas isoladas após o encerramento do exercício, implicaria ofensa à literalidade do art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96, dispositivo que prevê, de forma expressa, a aplicação da penalidade isolada *“ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”*. Ora, se a própria norma prevê sua aplicação ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, pressupõe-se, por óbvio, que o exercício já tenha sido encerrado, sem o que não se poderia falar em apuração do resultado do exercício.

Pode-se concluir que o ordenamento jurídico protege, com a multa isolada, o fluxo financeiro advindo do pagamento mensal das estimativas. Ora, inexistindo penalidade pelo seu não recolhimento não haveria como obrigar o contribuinte a antecipar o tributo, e o

pagamento das estimativas acabaria por se tornar mera faculdade do contribuinte, retirando da norma a sua força cogente, o que não se mostra razoável.

Em relação às decisões colacionadas pela Recorrente, frise-se que se baseiam na redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430/96. **Em que pese minha particular discordância com a interpretação do referido dispositivo dada pelos acórdãos em questão, não se pode olvidar que os argumentos utilizados não se amoldam a novel redação dada ao dispositivo pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.** Vejamos.

Ao se comparar a alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, constata-se que se buscou adequar o dispositivo à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, que atacava a redação do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...*"), e também o fato da ocorrência de *bis in idem*, pois a "mesma" multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520). Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*"), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A referência à multa isolada agora é tratada em dispositivo específico (inciso II), com multa em percentual distinto da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

[...]

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

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

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

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

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

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

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

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Desse modo, após o advento da MP nº 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratarem de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Em complemento, e em especial em relação à suposta aplicação do princípio da consunção, transcrevo o entendimento firmado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em seus votos sobre o tema em debate:

Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou

inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.¹

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.² (destaques acrescidos).

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

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

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.

Isso posto, voto por manter a exigência das multas isoladas.

¹ RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

² Idem, Idem

Processo nº 10469.723360/2013-62
Acórdão n.º **1402-002.323**

S1-C4T2
Fl. 28.728

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Redator designado