



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

Processo nº 10469.723360/2013-62
Recurso nº Embargos
Resolução nº **1402-000.627 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 10 de abril de 2018
Assunto IRPJ - MULTA ISOLADA
Embargante ALESAT COMBUSTÍVEIS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, determinar o encaminhamento à PGFN para ciência do laudo acostado pela recorrente após as contrarrazões ofertadas pela Fazenda nos autos.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Mateus Ciccone (Presidente), Caio Cesar Nader Quintella, Breno do Carmo Moreira Vieira (suplente convocado em substituição ao Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves), Demetrius Nichele Macei, Marco Rogério Borges, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Evandro Correa Dias e Edgar Bragança Bazhuni.

Relatório

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.

O Acórdão nº 11-42.857, proferido, em 20 de setembro de 2013, pela 4ª Turma da DRJ/REC (e-fls. 28355 a 28415) considerou a impugnação da contribuinte procedente em parte, para reduzir o montante do tributo lançado, mantidos os juros de mora e a multa de ofício incidentes sobre o principal, e reduzir os valores das multas isoladas, conforme segue:

Período de Apuração	IRPJ (principal)	
	Lançado	Mantido
31/12/2008	5.246.708,71	2.941.264,49
31/12/2009	6.841.148,63	4.922.735,47

Período de Apuração	Multa isolada	
	Lançado	Mantido
jan/08	171.494,50	135.671,58
fev/08	171.494,50	135.671,59
mar/08	0,00	0,00
abr/08	342.988,99	271.343,17
mai/08	372.645,00	135.671,58
jun/08	110.482,81	40.659,51
jul/08	221.988,83	119.382,06
ago/08	229.635,85	124.695,78
set/08	0,00	0,00
out/08	0,00	0,00
nov/08	137.063,44	0,00
dez/08	195.160,61	0,00
Total 2008	1.952.954,53	963.095,27
jan/09	446.806,76	81.599,90
fev/09	520.233,38	186.932,55
mar/09	547.388,25	138.482,29
abr/09	24.843,90	24.843,90
mai/09	0,00	0,00
jun/09	244.992,14	139.441,85
jul/09	40.199,90	0,00
ago/09	213.480,43	151.329,15
set/09	1.355.636,88	1.304.461,29
out/09	0,00	0,00
nov/09	0,00	0,00
dez/09	0,00	0,00
Total 2009	3.393.581,64	2.027.090,93

Em seu Recurso Voluntário (e-fls. 28433 a 28496), a contribuinte reitera os argumentos apresentados em sua impugnação, na parte que lhe foi desfavorável.

Face ao cancelamento de parte do crédito tributário originalmente lançado em valor superior ao limite estabelecido legalmente, a DRJ no Recife submeteu a sua decisão ao CARF, por meio de recurso de ofício.

Foram apresentadas pela União, Contrarrazões ao Recurso Voluntário e Razões ao Recurso de Ofício (e-fls. 28601 a 28633).

Em Acórdão nº 1402-002.323, proferido em 04 de outubro de 2016 (e-fls. 28711 a 28747), pelo CARF, foi negado provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário quanto ao mérito da exigência.

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 9303003.385, 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.

Ato contínuo, interpôs a contribuinte Embargos de Declaração (e-fls. 28760 a 28766), alegando supostas omissões no Acórdão nº 1402-002.323, em relação aos seguintes pontos:

- 1) omissão sobre o laudo de avaliação da Cia Sat. Alega ausência de apreciação de laudo de avaliação das novas ações emitidas pela Cia Sat Participações, juntado em 02/09/2016 (e-fls. 28.653 a 28.709), antes do julgamento da sessão que ocorreu em 04/10/2016;
- 2) omissão sobre o recurso de ofício relativo aos itens II, 2 e II, 4 do Termo de Encerramento de Ação Fiscal I. Alega suposta falta de adição ao lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, de parte de seus resultados negativos decorrente da aplicação do mérito da equivalência patrimonial (MEP) (item 11.2); e Compensação indevida de prejuízos fiscais (item 11.4), ambos itens indicados no auto de infração; e 3) omissão no que diz respeito à aplicação da multa isolada. Alega ausência de aplicação do Art. 112 do CTN, no contexto da multa isolada, porquanto o tema fora decidido sob a prevalência do voto de qualidade.

Os embargos de declaração foram parcialmente admitidos por este Conselho (e-fls. 28773 a 28775), para:

- a) dar-lhe seguimento em relação à apreciação de laudo de avaliação e dos itens II.2 e II.4 do relatório do auto de infração, os últimos, contemplados no recurso de ofício; e b) negar-lhe

Processo nº 10469.723360/2013-62
Resolução nº **1402-000.627**

S1-C4T2
Fl. 28.780

seguimento, em caráter definitivo, à alegação de interpretação da decisão colegiada por voto de qualidade, pelos termos do art. 112 do CTN, quanto à aplicabilidade da multa isolada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei - Relator

Os Embargos de Declaração opostos pela Recorrente (p. 28760/28766) são tempestivos, foram admitidos pelo despacho de Admissibilidade de p. 28773/28775 e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deles conheço.

Em suma, foram apontadas duas omissões, as quais passa-se a analisar.

A primeira diz respeito à desconsideração de laudo de avaliação anexado pela Recorrente aos autos às p. 28656/28709, antes do julgamento do recurso voluntário interposto, mas que acabou não sendo considerado nas razões do v. acórdão de p. 28711/28747 por ocasião do julgamento daquele.

Já restou decidido, através do v. acórdão embargado, que a incorporação de ações, no caso concreto, foi uma operação societária na qual a totalidade das ações de uma sociedade por ações foi incorporada ao patrimônio de outra, convertendo aquela em subsidiária integral desta e o ágio absorvido pela controlada, quando da incorporação da controladora, foi considerado adquirido e, portanto, passível de amortização como despesa dedutível para fins do imposto de renda, com a ressalva de que tal ágio estivesse justificado em laudo de avaliação expedido por empresa especializada e independente, com base em rentabilidade futura.

Da mesma forma, ficou decidido que o preço de emissão das ações da incorporadora e sua transferência aos titulares das ações incorporadas representa o pagamento do ágio na incorporação de ações. O preço de emissão deve estar fundamentado em valor patrimonial, de mercado ou de rentabilidade futura. A comprovação do pagamento somente é possível mediante apresentação de laudo de avaliação destas ações, elaborado por empresa especializada e independente.

Postas essas premissas, insertas no v. acórdão embargado, deve-se rememorar que a operação societária que ensejou ágio dedutível na incorporação de ações deu-se entre dois grupos independentes, que fizeram um acordo prévio de associação antes de realizarem a operação de incorporação de ações para se chegar ao resultado pretendido, qual seja, que cada grupo passasse a deter 50% de participação ao final da combinação de negócios.

Outro ponto já decidido é que a transferência de ações representa transmissão de título de propriedade, nos termos do art. 9º da Lei 6.404/76. E que incorporação de ações é um instituto jurídico típico do Direito Societário com especificidades próprias tratadas no art. 252 da mesma Lei.

A CSRF, por sua vez, posiciona-se no sentido de que a incorporação de ações constitui forma de alienação em sentido amplo (Acórdão nº 9202-00.662).

Desta forma, no caso concreto, restou incontroversa a efetiva aquisição pela incorporadora (Cia Sat Participações) das ações da incorporada (Ale Combustíveis) e, posteriormente, a citada incorporadora, na condição de controladora, foi incorporada pela controlada, sua subsidiária integral, a qual passou a fazer jus à dedutibilidade do ágio verificado quando da aquisição desta empresa por aquela, na forma dos arts. 385 e 386 do RIR/99.

Assim, a controvérsia tinha se resumido, por ocasião do julgamento do recurso voluntário da ora Embargante, ao montante efetivo do ágio escriturado pela Cia Sat Participações em decorrência da aquisição de participação na Ale Combustíveis por intermédio de incorporação de ações.

Verificou-se, através do laudo de avaliação de p. 691 a 753, que o valor de mercado das ações da Ale Combustíveis, no momento da incorporação, era de R\$ 241.723.000,00 e não foi desqualificado pela autoridade fiscal. Mas a diferença para o valor patrimonial, que era de R\$ 6.080.551,34, no importe de R\$ 235.192.448,86, não foi considerado como ágio pago.

Essa dúvida decorreu do fato que a fiscalização não teve, na ocasião, acesso a laudo de avaliação das novas ações emitidas pela Cia Sat a valor de mercado e, por essa razão, não aceitou o valor considerado na Ata da AGE da Cia Sat, de 03.07.2006. Ou seja, sem um laudo para amparar a entrega pela Ale Participações das ações da Ale Combustíveis em troca das ações da Companhia Sat, não permitiria aferir o efetivo ágio pago na operação.

Para a fiscalização, o ágio apontado de R\$ 235.192.448,86 originou-se quando do lançamento das novas ações da Cia Sat Participações, quando esta adquiriu as ações da Ale Combustíveis. Neste 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, que foi o efetivo aumento de Capital Social da Cia Sat Participações.

Assim, nos termos do art. 14, da Lei 6.404/76, para o caso de ações sem valor nominal, o preço de emissão das ações é fixado em assembléia geral, a qual decide se parte de seu valor será destinado à formação de reserva de capital, não havendo, na legislação, o estabelecimento de montante mínimo ou máximo a ser direcionada à referida reserva, cabendo à assembléia geral a decisão nesta parte.

Para aferir o valor efetivamente pago, uma vez que não efetuado em numerário, mas em ações, a comprovação do pagamento torna-se um pouco mais complexa e sujeita a uma maior subjetividade, fato considerado no acórdão embargado.

Desta forma, 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 para cada ação e esta foi a relação feita, na decisão embargada, que justificou a avaliação pelos sócios da Cia Sat Participações e, por conseguinte, pela assembléia geral, para o lastro econômico-financeiro da operação.

Nesse ponto há omissão a ser dirimida. O laudo de avaliação da Cia Sat Participações foi anexado ao feito pela Recorrente às p. 28656/28709, e, especificamente na p. 28706, foi apontado o valor de R\$ 241.266.856,03 para a Cia Sat.

A questão controvertida, desta forma, ganha novos ares, na medida em que a fiscalização entendeu que o valor fixado em assembléia geral estava amparado exclusivamente na vontade dos acionistas e, desta forma, não poderia ser levado em consideração; e a DRJ, por sua vez, entendeu que o valor do ágio seria a diferença entre os valores patrimoniais das ações “trocadas” – R\$ 55.209.117,00 e R\$ 6.080.551,34, ou seja, R\$ 49.128.565,66, fato corroborado na decisão embargada, mas que, com a apresentação do laudo, passa-se a ter novos valores, quais sejam R\$ 241.266.856,03 e R\$ 6.080.551,34, o que redundaria no reconhecimento de um

ágio dedutível de R\$ 235.186.304,69, o que praticamente zera os créditos tributários constituídos, na medida que em 120 meses o valor dedutível mensal seria de R\$ 1.959.885,87, muito próximo ao utilizado pela Recorrente, ora Embargante, de R\$ 1.959.937,07.

O segundo ponto omissso que merece ser sanado refere-se aos itens II.2 e II.4 do Termo de Encerramento de Ação Fiscal.

O item II.2 apontado no Termo de Encerramento de Ação Fiscal trata da suposta falta de adição, ao lucro líquido, de parte dos resultados negativos do contribuinte decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial – MEP.

Essa matéria foi decidida no âmbito da DRJ favoravelmente ao contribuinte e, ao ver deste Julgador, ao decidir e votar pela improcedência do recurso de ofício (p. 28733), manteve íntegra a decisão de 1ª instância neste ponto, que, corretamente, atestou, no item 4.3.5, p. 28371, que “a desconsideração fiscal do estorno põe fim à neutralidade dos efeitos dos resultados de equivalência patrimonial na apuração do lucro líquido”. Ou seja, os documentos fiscais do contribuinte comprovaram que não ocorreu a falta de adição, ao lucro líquido, dos resultados negativos do contribuinte decorrentes do método da equivalência patrimonial, de tal forma a garantir a neutralidade do MEP na apuração do lucro líquido.

O item II.4 apontado no Termo de Encerramento de Ação Fiscal trata da compensação indevida de prejuízos fiscais.

Da mesma forma que no item anterior, essa matéria foi decidida no âmbito da DRJ favoravelmente ao contribuinte e, ao ver deste Julgador, ao decidir e votar pela improcedência do recurso de ofício (p. 28733), manteve íntegra a decisão de 1ª instância também neste ponto.

Ficou esclarecido, já no v. acórdão da DRJ, p. 28398, que havia uma inconsistência no sistema SAPLI, uma vez que a DIPJ referente ao período de 01.06.2006 a 31.07.2006 não estava nos controles da Receita Federal e que essa inconsistência deveria ser ajustada de ofício, de tal forma que o valor da SAPLI e o valor do LALUR do contribuinte, ao final de 2007, passou a ser o mesmo.

Ao final, a DRJ manteve uma glosa de R\$ 1.084.553,55 nos prejuízos fiscais compensados pelo contribuinte no ajuste anual de 2009.

Contudo, caso a primeira omissão seja de fato acolhida para considerar o novo laudo juntado pelo contribuinte, podem ser dados aos embargos de declaração efeitos infringentes, reduzindo-se a praticamente zero o saldo de IRPJ a pagar, e portanto parte dos prejuízos fiscais utilizados na composição deste auto de infração ficará disponível e, desta forma, a DRF, ao receber a presente decisão, deverá recompor o saldo de prejuízos fiscais do contribuinte e, havendo saldo adicional, considerá-lo no ajuste anual de 2009, minimizando a glosa mantida pela DRJ.

Considerando-se então a possibilidade dos presentes embargos terem efeitos infringentes, entendo aplicável a combinação dos artigos 15 e 1.023, ambos do Código de Processo Civil (que transcrevo abaixo):

"Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

Art. 1.023. Os embargos serão opostos, no prazo de 5 (cinco) dias, em petição dirigida ao juiz, com indicação do erro, obscuridade, contradição ou omissão, e não se sujeitam a preparo.

§ 1º Aplica-se aos embargos de declaração o art. 229.

§ 2º O juiz intimará o embargado para, querendo, manifestar-se, no prazo de 5 (cinco) dias, sobre os embargos opostos, caso seu eventual acolhimento implique a modificação da decisão embargada."

Diante do exposto, proponho a conversão do presente julgamento em diligência, para determinar a intimação da PGFN para que se manifeste sobre os presente embargos de declaração, devido a possibilidade de serem dados a estes efeitos infringentes

É o voto.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei