



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

Processo n° 10680.721560/2013-76
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1401-002.155 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2018
Matéria IRPJ
Recorrentes SUPERMIX CONCRETO S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

ÁGIO. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL

O prazo decadencial para a lavratura de auto de infração para a glosa de despesas de amortização de ágio tem início com a efetiva dedução de tais despesas pelo contribuinte. Não ocorrência de decadência no caso concreto.

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESAS DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. INDEDUTIBILIDADE. A dedutibilidade da amortização do ágio somente é admitida quando este surge em negócios entre partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos envolvidos. Nos casos em que seu aparecimento acontece no bojo de negócios entre entidades sob o mesmo controle, o ágio não tem consistência econômica ou contábil, o que obsta que se admitam suas conseqüências fiscais.

ÁGIO INTERNO. MULTA QUALIFICADA. Não restando comprovada nos autos a conduta dolosa, com evidente intuito de fraude, do contribuinte, é aplicável a multa no percentual de 75%, nos termos do § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ABSORÇÃO OU CONSUNÇÃO.

A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Tratando-se de mesmo tributo, esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A melhor exegese do caput do art. 30 da Lei nº 10.522/02 leva à conclusão de que tal dispositivo é aplicável aos débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Vencidos os Conselheiros Lívia De Carli Germano, Abel Nunes de Oliveira Neto e Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Quanto ao recurso voluntário, foi-lhe dado parcial provimento: i) por unanimidade de votos, para afastar a preliminar de decadência e excluir a qualificação da multa de ofício. A Conselheira Lívia De Carli Germano votou pelas conclusões no tocante à exclusão da multa de ofício; ii) por maioria de votos, em segunda votação, dar parcial provimento, para afastar a imposição da multa isolada até o limite da multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa e Luiz Augusto de Souza Gonçalves que votaram por sua manutenção integral; também por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário em relação aos juros sobre a multa de ofício. Vencida a Conselheira Letícia Domingues Costa Braga. Designada a Conselheira Lívia De Carli Germano para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto De Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin - Relatora

(assinado digitalmente)

Livia De Cari Germano - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Letícia Domingues Costa Braga, Abel Nunes de Oliveira Neto, Lívia De Carli Germano, Daniel Ribeiro Silva e Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte em face do Acórdão n. 14-48.734 - 1ª Turma da DRJ/RPO, que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação por reconhecer que uma pequena parte do ágio glosado deveria ter sua dedutibilidade restabelecida e manteve em parte os créditos tributários exigidos.

Em ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima identificado, foi apurada falta de adição ao lucro líquido dos anos de 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012, para a determinação do lucro real, de despesas indedutíveis a título de amortização de ágio. Também como consequência da indevida dedução dessas despesas, foi constatada falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL para todos os meses dos referidos anos. Especificamente para o IRPJ, foi apurada compensação indevida de prejuízo não operacional com resultado ajustado operacional para o ano de 2008. Em razão dessas infrações, foram lavrados os autos de infração de IRPJ (fls. 2076-2081) e de CSLL (fls. 2103-2107).

Conforme descrito no “Termo de Verificação Fiscal” de fls. 2003-2065, a SUPERMIX CONCRETO S/A escriturou, nos anos de 2008 a 2012, despesas mensais a título de amortização de ágio na apuração do lucro real em valores mensais de R\$ 432.148,23, totalizando R\$ 25.928.893,61, com a consequente redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. O ágio amortizado foi recebido do acervo líquido de sua investidora PRANA EMPREENDIMENTOS S/A, por ocasião da cisão total desta empresa, ocorrida em 31/01/2008.

De acordo com o Relatório Fiscal, a empresa fiscalizada cometeu as seguintes infrações tributárias: dedução indevida de despesa de amortização de ágio, compensação indevida de prejuízos fiscais não operacionais, e insuficiência de recolhimento dos tributos sobre sua base de cálculo estimada.

Por bem descrever os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo em parte o Relatório da decisão recorrida, naquilo que interessa para solução da lide.

Acerca do ágio interno, a autoridade autuante tece as seguintes considerações:

O ágio admitido pela Contabilidade é aquele resultante de uma transação de compra e venda entre partes independentes e não relacionadas. Quando a operação societária da qual resulta o ágio é realizada intragrupo, a contabilidade não admite o seu reconhecimento; nunca admitiu, nem mesmo após as profundas alterações introduzidas pela Lei nº 11.638/2007, que visou à harmonização das normas contábeis brasileiras com as normas internacionais.

De acordo com o IBRACON, transações entre partes relacionadas ocorrem, em geral, quando uma delas, ou seus acionistas controladores, detém participação a lhes assegurar preponderância nas deliberações sociais da outra. Desta forma, cria-se a possibilidade de contratar em condições que não as de comutatividade e independência (NPC XXIII, 1986).

Cabe ressaltar que de acordo com a Orientação OCPC 02 (CPC, 2009), que trata sobre as Demonstrações contábeis de 2008, o ativo intangível corresponde a ágio por expectativa de rentabilidade futura só pode ser reconhecido se adquirido de terceiros, nunca o gerado pela própria entidade (ou mesmo conjunto de empresas sob controle comum). E o seu reconhecimento será sempre pelo custo, vedada completamente sua reavaliação.

Sem prejuízo de outros dispositivos contábeis que vedam o reconhecimento do ágio interno, podem ser citados a Resolução CFC nº 750/93, que elege o custo histórico como base de valor, o Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007 e o recente Pronunciamento Técnico CPC-04 (item 47).

Cita, ainda, a Resolução CFC nº 1.110/2007, item 120) e a Orientação Técnica CPC 02/2008, item 50, que contém manifestações contra o reconhecimento de ágio por expectativa de rentabilidade futura gerado internamente.

Quanto aos lançamentos contábeis de formação do ágio, a SUPERMIX apresentou cópias dos livros Diário e Razão da PRANA, nos quais estão registrados os seguintes eventos:

1- Compra pela PRANA, em 02/03/1998, de 4.894.697 ações da SUPERMIX, junto a diversas pessoas físicas (Maria Margarida Reis Dias, Marcelo Dias, Maria Cristina Dias, Maria Vitória Dias, Geraldo Dias Filho, Gustavo Dias Filho, Celso Batista Dias, Celso Batista Dias Filho e Irma Palhares), pelo valor total de R\$ 1.108.123,05;

2- Subscrição e integralização, pela PRANA, de aumento de capital na SUPERMIX, também em 02/03/1998, de 58.245.226 ações, pelo valor total de R\$ 8.032.018,65;

3- Em 31/03/1998, a PRANA, relativamente às 63.139.923 ações da SUPERMIX adquiridas em 02/03/1998, pelo valor total de R\$ 9.140.141,65, contabilizou, a título de ágio, o valor de R\$ 3.630.038,76;

4- Nos dias 4, 5 e 6 de julho de 1999, diversos acionistas da PRANA (Edison Dias, Juventino Dias Neto, Milton Dias e DURANT INVESTMENTS N.V.) subscreveram e integralizaram aumento de capital na empresa, mediante a entrega de ações da SUPERMIX, havendo contabilização de ágio nessas operações;

5- Em 20/07/1999, ocorreu aumento do capital social da PRANA, em virtude de incorporação das empresas SENTOR EMPREENDIMENTOS LTDA (doravante apenas SENTOR) e VADRESKA EMPREENDIMENTOS LTDA (doravante apenas VADRESKA), com contabilização de ágio nessas operações.

Como resultado de todos esses eventos, o ágio contabilizado na PRANA vinculado a sua participação societária na SUPERMIX atingiu o valor de R\$ 25.928.893,61.

Conforme apurou a autoridade autuante, a PRANA, em 31/01/2008, sofreu cisão total, com versão de 69,19% de seu patrimônio líquido para sua investida SUPERMIX e de 31,81% para sua única acionista, a SOTON PARTICIPAÇÕES LTDA (doravante apenas SOTON). Nessa operação, à SUPERMIX foram vertidos apenas os elementos do ativo permanente da PRANA correspondentes aos investimentos na própria SUPERMIX e ao ágio

decorrente desses investimentos. A SOTON foram vertidos todos os demais ativos e passivos da PRANA.

Intimada a apresentar documentação contendo fundamentação econômica para o lançamento, em 30/01/2008, no ativo diferido, do ágio originado na PRANA, em contrapartida a conta de reserva de capital, a SUPERMIX apresentou cópia de Laudo de Avaliação, datado de 29/12/1997, elaborado por CASTRO, SERRA, NIRDO AUDITORES INDEPENDENTES. Nesse laudo, consta avaliação do patrimônio líquido da SUPERMIX com base em fundamentos econômicos, em análise baseada no fluxo líquido de caixa descontado realizada a partir de trabalho de estimativas desenvolvido pela instituição bancária ING BARINGS.

Tendo em conta que o estudo da ING BARINGS não havia sido apresentado, o contribuinte foi intimado a fazê-lo, tendo fornecido cópia de um documento contendo diversas planilhas identificadas como "PROJEÇÕES SUPERMIX", contendo no canto esquerdo do rodapé de cada folha a identificação "GRUPO DIAS" e no canto direito a logomarca do "ING BARINGS", sem que constasse introdução, explanação, conclusão, data e assinaturas.

Intimado a prestar diversos esclarecimentos sobre o referido laudo e a apresentar outros documentos a ele relacionados, a SUPERMIX afirmou que não localizou contrato escrito formalizado com CASTRO, SERRA, NIRDO AUDITORES INDEPENDENTES e que estes prestaram serviços de auditoria ao grupo de empresas ligadas existentes à época, de modo contínuo e rotineiro, razão pela qual não houve um pagamento específico para a elaboração do laudo. Esclareceu, ainda, que a ING BARINGS avaliou, por meio de laudos individuais, as diversas empresas integrantes do grupo à época existente, sendo tais documentos autênticos para servir às suas finalidades. Asseverou que elementos como assinaturas, preâmbulo etc não foram preservados, face ao tempo decorrido.

Relativamente aos esclarecimentos prestados pelo contribuinte, pondera a autoridade autuante que a temporalidade não pode servir de escusa, tendo em conta o disposto no art. 264 do RIR. Ressalta, ainda, que o fato de CASTRO, SERRA, NIRDO AUDITORES INDEPENDENTES prestar serviços contínuos às empresas do grupo lhes retira a independência necessária exigida pela NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente, aprovada pela Resolução CFC nº 821/1997.

Observa a autoridade autuante que no laudo apresentado pelo contribuinte está consignado que a avaliação de seu patrimônio líquido se deu em 15/12/1997, com o objetivo de precificar o valor de mercado da empresa, sendo o laudo preparado para atender ao disposto no art. 8º da Lei nº 6.404/1976, a fim de servir de suporte à fundamentação econômica do valor das ações a serem, eventualmente, emitidas com base em previsão dos resultados de exercícios futuros, conforme disposto no art. 20, § 2º, "b", do Decreto-Lei nº 1.598/1977, na Lei nº 9.532/1997 e no § 7º do art. 170 da Lei nº 6.404/1976. Registra a autoridade autuante a contradição entre o objetivo expresso no laudo e o fato de que a integralização de aumento de capital social na SUPERMIX foi escriturada pelas empresas SENTOR e VADRESKA, respectivamente em 14/01/1998 e em 20/01/1998, sem contabilização de ágio.

Aponta a autoridade autuante, ainda, inconsistência no fato de que a CASTRO, SERRA, NIRDO AUDITORES INDEPENDENTES, ciente da não submissão das demonstrações contábeis da SUPERMIX a auditoria independente, não auditou nem investigou as informações disponibilizadas, elaborando laudo baseado em estudo de terceiro, confiando

apenas na credibilidade do ING BARINGS e não assumindo qualquer responsabilidade pela veracidade, precisão ou extensão das informações tomadas como referência no trabalho.

A seguir, tece as seguintes considerações:

Concluindo, além da insegurança quanto à veracidade das informações tomadas como referência do Laudo, também não restou comprovada a anterioridade do mesmo aos lançamentos dos ágios, visto inexistir qualquer registro de sua existência nos lançamentos contábeis e documentos formalizados à época da data aposta no referido documento (ex: ausência de AGE nomeando a empresa especializada e aprovando o respectivo laudo, conforme dispõe o art. 8º da Lei 6.404/76; ausência de registro do documento em Cartório ou na Junta Comercial; ausência de identificação do fundamento econômico do ágio escriturado pela PRANA, requisito exigido pelo artigo 20, § 2º do Decreto-Lei nº 1.598/77; ausência de escrituração da despesa e do efetivo pagamento à ING BARINGS e à Castro, Serra, Nirdo, Auditores Independentes pelos serviços prestados).

Com base nesses fundamentos, a autoridade autuante desqualificou o Laudo de Avaliação apresentado.

Também com relação aos lançamentos contábeis do ágio na PRANA, aponta a autoridade autuante as seguintes inconsistências:

1- Em 31/03/1998, a PRANA, relativamente às 63.139.923 ações da SUPERMIX adquiridas em 02/03/1998, contabilizou, a título de ágio, o valor de R\$ 3.630.038,76, mas não identificou no lançamento contábil o fundamento econômico do ágio, contrariando o disposto no art. 20, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977. O livro Diário nº 2, no qual consta esse lançamento, foi autenticado na Junta Comercial de Minas Gerais somente em 04/05/2000, ou seja, um ano após o prazo legal e, consoante a ata da AGE realizada em 02/03/1998, o valor de emissão das ações criadas, subscritas e integralizadas pela PRANA foi fixado em R\$ 0,1379 por ação, mesmo valor das ações integralizadas pelas empresas SENTOR e VADRESKA em janeiro de 1998, também com base no valor do capital social;

2- Da mesma forma, os lançamentos contábeis do ágio escriturados pela PRANA em julho de 1999 não trazem a respectiva fundamentação econômica e o livro Diário foi autenticado na Junta Comercial de Minas Gerais apenas em 18/12/2001, fora do prazo legal;

3- Finalmente, os ágios contabilizados pela PRANA em 20/07/1999, oriundos da incorporação das empresas SENTOR e VADRESKA, não existiam na contabilidade das empresas incorporadas, de modo que não foram eles recebidos por meio do acervo líquido das empresas incorporadas.

Ressalta a autoridade autuante que, no curso da ação fiscal, foram apresentados três laudos de avaliação, quais sejam: 1- laudo de avaliação, elaborado em 20/07/1999, para fins de incorporação da SENTOR pela PRANA; 2- laudo de avaliação, elaborado em 20/07/1999, para fins de incorporação da VADRESKA pela PRANA; 3- laudo de avaliação, elaborado em 30/01/2008, para fins de cisão da PRANA. Todos esses laudos são de lavra conjunta dos peritos Antônio Eustáquio de Faria, Eduardo Antônio Santana e Márcia Azeredo Diniz. Os dois primeiros são, respectivamente, sócios-administradores dos escritórios contábeis ADITIVA CONSULTORIA E TRIBUTOS SOCIEDADE CIVIL LTDA e AZIENDA SISTEMAS CONTÁBEIS LTDA, ambos com sede à Rua Prof. José Vieira

Mendonça, 1121, mesmo endereço da SUPERMIX. Conforme apurado pela autoridade autuante, esses escritórios prestam serviços contábeis contínua e rotineiramente às empresas do grupo, inclusive à SUPERMIX e à SOTON, controladora daquela. A perita Márcia Azeredo Diniz é sócia-administradora do escritório contábil ASSERTY CONTABILIDADE LTDA, também com sede à Rua Prof. José Vieira de Mendonça, 1121.

A partir desses fatos, conclui a autoridade autuante que os peritos nomeados não possuem a independência exigida pela NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente e NBC P 1.2 - Independência, aprovadas pelas Resoluções CFC nº 821/1997 e CFC nº 1.034/2005, respectivamente.

Em seguida, descreve a autoridade autuante a composição societária das empresas envolvidas na formação do ágio, ressaltando que, além de possuírem o mesmo domicílio tributário, os sócios/administradores são praticamente os mesmos em todas elas, integrando elas o grupo econômico conhecido como GRUPO DIAS, estando as empresas envolvidas sob controle comum. Destaca que a SUPERMIX e sua controladora SOTON, compartilham, além do mesmo endereço, os mesmos diretores (Edison Dias Filho e Juventino Dias Neto), contador (Ricardo Luiz Lobato Morato) e procuradores (Luiz Gonzaga Rosa, Márcio Eustáquio Lopes, Kleber Tavares Gomes e Ricardo Luiz Lobato Morato).

A SOTON foi intimada a comprovar despesas com telefone, água, luz e aluguel do imóvel, bem como a apresentar o livro Registro de Empregados, mas informou que não incorreu nessas despesas e não possui empregados. Em diligência à suposta sede da empresa, constatou a autoridade autuante sua inexistência de fato, já que no mesmo local encontra-se estabelecida a SUPERMIX.

Quanto à PRANA, a autoridade autuante, após analisar as mudanças, no tempo, do seu quadro societário, esclarece que, a despeito de haver apresentado contrato de locação de imóvel, com vigência de 23/07/1999 a 22/07/2000, nenhuma despesa a esse título ou mesmo de água, energia, telefone ou afins foi contabilizada nos livros apresentados. Tampouco há lançamentos de despesas com salários e serviços de contabilidade a ela prestados, tendo a PRANA informado que nunca teve empregado. Finalmente, não há bens registrados em seu ativo imobilizado.

Diante dessas evidências, concluiu a autoridade autuante que a PRANA, a despeito de haver sido formalmente constituída, jamais existiu no mundo fático.

Diante dessas evidências, concluiu a autoridade autuante que a PRANA, a despeito de haver sido formalmente constituída, jamais existiu no mundo fático.

Da mesma forma, a autoridade autuante, após analisar as mudanças, no tempo, ocorridas no quadro societário das empresas VADRESKA e SENTOR, ressalta que elas tiveram existência curta (de outubro de 1997 a julho de 1999), não adquiriram ativo imobilizado, não admitiram empregados, não auferiram receitas e nem incorreram em custos/despesas necessários a qualquer empresa que, de fato, exista, tais como aluguel, condomínio, telefone, energia e salários. Conclui a autoridade autuante que essas empresas jamais existiram no mundo fático.

A autoridade autuante observa, ainda, que as empresas PRANA, SENTOR e VADRESKA têm em comum os seguintes elementos:

- os mesmos sócios estrangeiros, quais sejam, DURANTE INVESTMENTS N.V. e ENZO INVESTMENTS N.V., cujo representante no Brasil, Juventino Dias Neto, era diretor da PRANA, da SOTON e da SUPERMIX;

- mesmo contador: Olavo Pinto da Fonseca Filho;
- mesma atividade: holding de instituições não-financeiras;
- mesmo endereço: Rua Professor Vieira de Mendonça, 1121, 3º andar, Belo Horizonte/MG, mudando apenas a identificação das salas;
- mesmo administrador: João Marcelo Silva Vaz de Mello;
- ausência de empregados, de despesas de aluguel, telefone, energia, água e outras congêneres.

Conclui a autoridade autuante que “as operações escrituradas pelas empresas SENTOR, VADRESKA e PRANA (aquisições de investimento na SUPERMIX e incorporações realizadas), foram simuladas, fruto de uma montagem jurídica estruturada em operações ‘aparentemente’ legítimas, mas sem substância econômica, sem qualquer propósito negocial verdadeiro, e baseadas em documentos inidôneos (Laudo de Avaliação da Supermix apurado por fundamentos econômicos e Laudos de Avaliação para fins de incorporação das Sentor, Vadreska e Prana)”.

Prossegue a autoridade autuante afirmando que vislumbrou, pelo conjunto de provas colhidas no curso da ação fiscal, diversas operações preocupantes de planejamento tributário, em especial operações estruturadas em seqüência, operações invertidas, operações entre partes relacionadas, uso de sociedades de passagem (conhecidas como empresas-veículo) e/ou sociedades aparentes e ágio de si mesmo.

Afirma a autoridade que, intimado a enumerar, quantificar e comprovar os efetivos ganhos administrativos, econômicos, financeiros e tributários da SUPERMIX provenientes da cisão da PRANA, o contribuinte limitou-se a reproduzir a justificativa constante do PROTOCOLO E JUSTIFICAÇÃO, na qual consta que a cisão se deu “no interesse dos sócios e acionistas das sociedades envolvidas, na melhor condução dos negócios sociais, simplificando a atual estrutura societária, com redução de custos globais inerentes à sua manutenção. Dentre estes custos pode-se mencionar: redução das rotinas administrativas, contabilidade, execução de atos societários, registros, publicações de balanço, etc. e, ainda, diminuição da estrutura societária”.

Quanto a essa justificativa, a autoridade autuante faz as seguintes ponderações:

É óbvio que, sendo a empresa incorporada uma empresa constituída apenas formalmente, sem existência fática, sem ativo imobilizado, sem relações empregatícias e de mercado, e sob controle da empresa incorporada (mesmos diretores), não existe um propósito negocial verdadeiro na referida operação societária.

Se os custos globais inerentes à manutenção das mesmas são inexistentes (a empresa incorporada não contabilizava custos/despesas com aluguel, telefone, água, energia, salários, etc), é improcedente a justificativa de “*redução de custos globais inerentes à sua manutenção*”, conforme alegado pela SUPERMIX (incorporadora).

Conforme já explanado em tópico anterior, o benefício fiscal outorgado pelo artigo 386 do Decreto 3.000/99 (RIR) se aplica às reais hipóteses de aquisição de investimento com ágio, presentes as condições “arm’s length” e a boa-fé das partes envolvidas, e não àquelas em que o contribuinte dribla a lei por meios indiretos, realizando uma artificial reorganização societária entre partes relacionadas, sem mudança do controle acionário e sem substância econômica. (grifado no original)

Em seguida a autoridade autuante apresenta as seguintes conclusões:

a) as operações societárias das quais resultou a formação do ágio e sua transferência para a empresa fiscalizada foi realizada dentro de um mesmo grupo econômico, entre partes relacionadas e sob controle comum, ausentes as condições de independência entre as partes (“arm’s length”) e de circulação de riqueza: o acréscimo de riqueza decorreu de uma transação dos acionistas consigo mesmos;

b) ausência de razões empresariais legítimas e não exclusivamente fiscais: não houve qualquer propósito negocial na incorporação da PRANA EMPREENDIMENTOS S/A pela SUPERMIX CONCRETO S/A, que não fosse a redução da carga tributária, mediante a utilização do benefício fiscal disposto no artigo 7º, inciso III da Lei 9.532/97;

c) as empresas incorporadas VADRESKA EMPREENDIMENTOS LTDA, SENTOR EMPREENDIMENTOS LTDA e PRANA EMPREENDIMENTOS S/A eram empresas constituídas apenas formalmente, sem existência fática, sem atuação no mercado, sem relações empregatícias e comerciais, utilizadas com o único fim de driblar a legislação fiscal, de ludibriar o Fisco, nada mais sendo que instrumentos de um planejamento tributário ilícito, posto que montado sobre operações simuladas;

d) a idoneidade do Laudo de Avaliação da Supermix apurado por fundamentos econômicos não foi comprovada pelo contribuinte, o que desqualifica o documento para o fim a que se presta;

e) descumprimento dos seguintes requisitos formais:

e.1) não houve assembléia geral para nomear a empresa que elaborou o referido Laudo de Avaliação da Supermix por fundamentos econômicos, sem desobediência ao artigo 8º da Lei nº 6.404/76;

e.2) os lançamentos do ágio contabilizado não indicam seu fundamento econômico, em desobediência ao artigo 20, § 2º do Decreto-Lei nº 1.598/77;

e.3) ausência de independência dos peritos Antônio Eustáquio de Faria e Eduardo Antônio Santana, nomeados para elaborar os Laudos de Avaliação para fins de incorporação das sociedades PRANA, SENTOR e VADRESKA.

Sendo assim, não se pode admitir a dedução de valores obtidos artificialmente, resultado de operações sem substância econômica e entre partes relacionadas, à medida que impliquem na distorção do “lucro real” ou do chamado “lucro líquido ajustado”, base de cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente. (grifado no original)

A autoridade autuante apresenta fundamentos para aplicação de multa de ofício qualificada (150%), afirmando que ficou caracterizada a conduta dolosa do contribuinte ao se valer de empresas inexistentes de fato em atos de reorganização societária sem propósito negocial. Porém, nos autos de infração lavrados a multa, de fato, aplicada foi a de 75%.

A amortização, pela SUPERMIX, do ativo diferido com origem no ágio contabilizado na PRANA ensejou deduções indevidas na apuração das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, provocando insuficiência do recolhimento dessas exações, razão pela qual foi aplicada multa isolada de 50% sobre os valores não recolhidos, conforme prescreve o art. 44, II, "b", da Lei nº 9.430/1996.

Constatou, ainda, a autoridade autuante divergências entre os valores dos saldos acumulados em 31/12/2007 de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL constantes do SAPLI e aqueles informados na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real/Lalur de 2008. Diante disso, foi a SUPERMIX intimada a demonstrar e comprovar a formação dos referidos saldos.

Apurou a autoridade autuante, com base nas provas colhidas, que, nos anos-calendário de 1996 a 1998, houve formação de prejuízo não-operacional, como resultado da venda de bens registrados no ativo permanente da empresa.

Nos termos do art. 31 da Lei nº 9.249/1995, o prejuízo não-operacional, apurado a partir de 1º de janeiro de 1996, somente pode ser compensado com lucros da mesma natureza, observado o limite de 30% do lucro líquido ajustado. A SUPERMIX, porém, não segregou os prejuízos em operacionais e não-operacionais, razão pela qual houve a utilização de saldo de prejuízo fiscal não-operacional para compensar prejuízo fiscal operacional no ano-calendário de 2008.

Intimado a manifestar-se acerca da inexistência de saldo de prejuízo fiscal operacional suficiente à compensação efetuada no ano-calendário de 2008, o contribuinte afirmou ser operacional o resultado proveniente da venda de participação societária ocorrida em 1998 na SUPERBRITA MINERAÇÃO LTDA, sociedade esta que desenvolvia atividades de mineração pertinentes às desenvolvidas pela SUPERMIX, conforme previsto no estatuto social desta e com vinculação nos resultados desta.

Quanto a essas afirmações, a autoridade autuante tece as seguintes considerações:

- a) as participações permanentes em outras empresas devem ser classificadas no subgrupo "investimentos";
- b) quando a empresa adquirir ações ou quota de outra empresa, com a intenção de vender a terceiros (natureza operacional), não deve ser classificada no subgrupo "Investimentos", pois trata-se de uma aplicação de natureza não permanente, devendo ser classificada no ativo circulante ou realizável a longo prazo, de acordo com a expectativa de realização;
- c) no caso do investimento ser classificado no Ativo circulante, presume-se a intenção de permanência se o valor registrado não for alienado até a data do balanço do exercício seguinte àquele em que tiver sido adquirido;
- d) a intenção de permanência é ainda presumida nas participações em sociedades coligadas e controladas, onde ocorre expressiva participação do capital ou, então, assunção do controle societário.

A partir desses fundamentos e da constatação de que a participação societária na SUPERBRITA MINERAÇÃO S/A estava, nos balanços patrimoniais informados nas declarações IRPJ/97, IRPJ/98 e IRPJ/99, classificada no ativo permanente – investimentos, além de ser participação em controlada (90% do capital votante e total), concluiu a autoridade autuante que o prejuízo fiscal apurado no ano-calendário de 1998 é não operacional, razão pela qual o contribuinte o compensou indevidamente com o resultado operacional ajustado do ano-calendário de 2008, contrariando o disposto no art. 31 da Lei nº 9.249/1995. Essa infração integra o auto de infração de IRPJ lavrado no presente processo administrativo.

No que tange à glosa do ágio deduzido, a Fiscalização desqualificou o documento trazido pelo contribuinte para demonstrar o fundamento econômico do ágio na rentabilidade futura da participação societária adquirida, e apurou a ocorrência de operações realizadas entre empresa relacionadas com exclusivo intuito de gerar indevidamente uma despesa dedutível. Haja vista a constatação de atos simulados, os Auditores Fiscais majoraram a multa de ofício para 150%.

Após a lavratura do auto de infração, os Auditores constataram que, em que pese terem demonstrado no Termo de Verificação Fiscal as razões pelas quais a multa de ofício deveria ser qualificada, ao apurar o valor dos débitos, não incluíram a multa de 150%. Desta feita, fora lavrado auto complementar para incluir a referida majoração no cálculo dos débitos.

Irresignado com a autuação fiscal (principal e complementar), o contribuinte apresentou duas impugnações onde elencou as seguintes razões: impossibilidade de questionamento do ágio; erro de enquadramento legal; permissão legal para a amortização fiscal do ágio; ausência de ágio interno e inaplicabilidade do Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 1/2007; incorrência de simulação e infundada alegação de “empresa veículo” e ausência de propósito comercial; validade dos laudos trazidos ao processo; validade da compensação dos prejuízos fiscais glosados; descabimento da multa agravada; impossibilidade de lançamento da multa isolada por estimativa; impossibilidade de incidência de juros SELIC sobre a multa.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto julgou procedente em parte a impugnação apresentada, tendo reconhecido que uma pequena parte do ágio glosado deve ter a sua dedutibilidade restabelecida, haja vista que decorreu de uma operação societária realizada entre terceiros independentes. A ementa da referida decisão assim andou:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Data do fato gerador: 31/12/2008, 31/12/2009, 31/12/2010, 31/12/2011, 31/12/2012

CISÃO TOTAL COM VERSÃO DE PARTE DO PATRIMÔNIO DA CONTROLADORA À CONTROLADA - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO - ÁGIO GERADO INTERNAMENTE - ARTIFICIALIDADE - SIMULAÇÃO - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS NÃOOPERACIONAIS COM RESULTADOS OPERACIONAIS - IMPOSSIBILIDADE - ESTIMATIVAS MENSAIS - FALTA DE RECOLHIMENTO - MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO - CABIMENTO - MULTA QUALIFICADA - SIMULAÇÃO - SELIC

Nos termos do art. 7º da Lei nº 9.532/1997, a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio, pode amortizar, na apuração do lucro real, o valor do ágio cujo fundamento seja a expectativa de rentabilidade futura, à razão de sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração. Essa regra aplica-se também quando a empresa cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária, conforme o art. 8º da Lei nº 9.532/1997. Não se admite, porém, a amortização de ágio gerado internamente quando comprovado que foi fruto de operações artificialmente engendradas, mediante simulação, com recurso a empresas inexistentes de fato e fundado em laudo de avaliação inconsistente. Os prejuízos não operacionais apurados a partir de 1º de janeiro de 1996 somente podem ser compensados com lucros da mesma natureza, consoante o disposto no art. 31 da Lei nº 9.249/1995. É cabível a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ, em concomitância com a aplicação da multa de ofício

pela falta de pagamento/declaração das diferenças do imposto apuradas em procedimento fiscal, em razão de expressa disposição legal e em face das incidências ocorrerem em situações fáticas distintas. Correta é a aplicação de multa qualificada (150%), quando for constatada a prática de operações artificialmente engendradas, simuladas, envolvendo reorganização societária sem propósito negocial, com utilização de empresas inexistentes de fato, a fim de gerar ágio amortizável, pois esse conjunto de fatos demonstra o dolo do contribuinte. Os juros moratórios em matéria tributária são calculados com base na taxa Selic, conforme determina a Lei.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Data do fato gerador: 31/12/2008, 31/12/2009, 31/12/2010, 31/12/2011, 31/12/2012

AUTO REFLEXO.

Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o orçamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Inconformada, a Recorrente interpôs voluntário defendendo a legitimidade das operações praticadas e a improcedência da autuação, o contribuinte insiste nos mesmos argumentos que apresentou em sua impugnação inicial, salvo a alegação de que o lançamento incorreu em erro de enquadramento legal.

Haja vista o cancelamento de parte do crédito tributário originalmente lançado em valor superior ao limite estabelecido legalmente, a DRJ em Ribeirão Preto houve recurso de ofício.

Em contrarrazões a PGFN aduz a inexistência de decadência para fiscalizar atos societários que deram origem ao ágio; a indedutibilidade do ágio amortizado sendo correta a glosa em face da inexistência de documento hábil a fundamentação econômica na rentabilidade futura da participação societária (própria Supermix) assim como porque fora apurado que a sua dedutibilidade decorreu da prática de atos simulados e realizados entre partes relacionadas.

Era o der essencial a ser relatado.

Passo a decidir

Voto Vencido

Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin - Relatora

O Recurso apresenta os requisitos essenciais para sua admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

DA INEXISTÊNCIA DE DECADÊNCIA PARA FISCALIZAR OS ATOS SOCIETÁRIOS QUE DERAM ORIGEM AO ÁGIO.

Sobre a decadência, alega o recorrente que o direito de a Fazenda fiscalizar as operações que deram origem ao ágio aqui discutido (ocorridas entre 14/01/1998 e 20/07/1999) já estava decaído quando da sua ciência do auto de infração, ocorrida em 29/04/2013. Segundo ele, o prazo decadencial no presente caso deve ser contado a partir das operações societárias que deram origem ao registro do ágio.

Contudo, tendo em vista que o pagamento do ágio não constitui fato gerador de nenhuma obrigação tributária, e que seus efeitos fiscais se resumem a um benefício fiscal potencial concedido pelo Estado, tem-se como lógico que o prazo decadencial para o Fisco homologar os efeitos fiscais atribuídos pelo contribuinte ao ágio por ele criado não se conta a partir do pagamento da correspondente “mais valia”, mas sim da sua efetiva utilização para redução dos tributos a serem recolhidos.

Somente quando o contribuinte deduz o ágio na apuração dos seus tributos, o Fisco tem algo a homologar (no presente caso, o lucro real apurado pelo sujeito passivo nos anos de 2008 a 2012). Antes disso, o Estado não tem qualquer fato tributário que envolva o ágio pago pela empresa.

No caso dos presentes autos, embora o ágio tenha surgido de operações societárias realizadas durante os anos de 1998 e 1999, os seus efeitos tributários se prolongaram durante vários anos posteriores. Aqui se discute esses efeitos ocorridos nos anos-calendário de 2008 a 2012.

O prazo decadencial deve ser contado a partir do fato gerador do tributo (§4º do art. 150 do CTN) - lançamento por homologação - ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (inc. I do art. 173 do CTN) - lançamento direto.

Ou seja, a contagem do prazo decadencial tem pertinência com o fato gerador do tributo, com o fato que reduziu a base de cálculo do tributo, não cabendo interpretar que os eventos de geração do ágio e de incorporação têm seus efeitos diferidos no tempo para fins do pagamento do IRPJ decorrente da amortização de ágio, como quer fazer crer a Recorrente.

De maneira que, em sendo a data do fato gerador (amortização do ágio) o termo inicial da contagem do prazo decadencial e em tendo a ciência do auto de infração, ocorrida em 29/04/2013, não há que se falar em decadência.

Também não cabe o argumento de que o termo inicial da contagem do prazo decadencial se daria a partir da data da incorporação que transformou o ágio em ativo diferido, posto que conforme já posicionado, o prazo decadencial tem início não a partir da formação do ágio, mas sim da sua amortização.

Isso porque o registro contábil do ágio não é fato gerador de tributo nem há, aí, lançamento. Ora, sendo o prazo decadencial aquele após o qual o fisco perde o direito de constituir o crédito tributário, e sendo tal constituição possível apenas quando ocorre o fato gerador, fica fácil perceber que não há que se falar em início de contagem do prazo decadencial pelo mero registro contábil de uma potencial despesa.

Assim se pronunciou a Câmara Superior de Recursos Fiscais a respeito dos prejuízos fiscais, cujo paralelo pode ser traçado com o ágio:

ÁGIO. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL

O prazo decadencial para a lavratura de auto de infração para a glosa de despesas de amortização de ágio tem início com a efetiva dedução de tais despesas pelo contribuinte. Não ocorrência de decadência no caso concreto. (acórdão 9101-002.387, julgado em 13/07/2016)

Portanto, afasto a alegação de decadência.

DA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO

De início cumpre conceituar e esclarecer os principais aspectos do tratamento fiscal do ágio, bem como os requisitos para amortizá-lo.

Conforme o art. 20 do Decreto lei nº 1.598/77, o ágio é caracterizado pela diferença positiva entre o custo da aquisição e o valor do patrimônio líquido da adquirida no momento da aquisição.

Portanto, o ágio é apurado pela pessoa jurídica que adquire participação societária em outra companhia, cujo o investimento é definido como relevante.

Nesse sentido, a adoção do método da equivalência patrimonial é obrigatória para a avaliação de investimentos relevantes, permanentes em sociedades consideradas como coligadas e controladas.

Com efeito, o conceito de controle societário na legislação fiscal encontra respaldo no art. 384 do RIR/99 para efeitos de determinação das situações nas quais determinadas participações societárias devem ser avaliadas pelo método da equivalência patrimonial.

Desse modo, o ágio será apurado com base na participação do percentual do capital social da empresa adquirida, constituindo-se pela diferença positiva entre o custo de aquisição e o valor do patrimônio líquido da companhia adquirida no momento da aquisição.

De acordo com o art. 385 do RIR/99, na aquisição de investimentos avaliados pelo método do patrimônio líquido (denominado método de equivalência patrimonial), o custo de aquisição deve ser segregado entre (i) o valor do patrimônio líquido do investimento no momento da aquisição, e (ii) o ágio ou deságio correspondente à diferença entre o valor pago de acordo com o item anterior e o custo de aquisição do investimento.

Ainda, o art. 383 do RIR/99 e o art. 20, § 2º, do Decreto lei nº 1.598/77 dispõem que o ágio deve ter um fundamento econômico, e descreve os três tipos de fundamentos econômicos que têm efeitos para fins do aproveitamento fiscal, a saber:

- (i) valor de mercado dos ativos;
- (ii) expectativa de rentabilidade futura, ou
- (iii) intangíveis e outras razões econômicas.

Daí a importância do propósito comercial somado ao efetivo substrato econômico da transação para que o ágio gerado seja considerado uma despesa dedutível para fins fiscais.

Conforme o artigo 386 do RIR/99, é condição para o aproveitamento do ágio a incorporação entre a empresa investida e a empresa investidora. Após a incorporação, o ágio tendo por fundamento econômico a expectativa de rentabilidade futura da empresa investida poderá ser aproveitado fiscalmente mediante amortização como despesa dedutível.

Importante notar que sua alocação deve ser suportada por documentação adequada, entendida como um laudo de avaliação que fundamente a futura amortização do ágio. A alocação é importante porque determina os critérios de amortização para fins contábeis, bem como as implicações fiscais relacionadas.

Além disso, o ágio é derivado de uma aquisição entre terceiros independentes, e não gerado em consequência de transação intra grupo, visto que não há a transferência da titularidade, isto é, no final da transação as empresas ainda estariam sob um controle comum.

Pois bem, discute-se a glosa de despesas de amortização de ágio nos anos calendários de 2008 a 2012, gerado entre 1998 e 1999 no contexto da separação de alguns ramos da família Dias do controle da Recorrente.

Explica a Recorrente que até o ano de 1998, a era uma empresa familiar detida diretamente por pessoas físicas de cinco ramos diferentes da Família Dias (Milton, Edson, Gerson, Celso e Geraldo), contudo naquele ano os três ramos decidiram se retirar da sociedade, que passaria a ser controlada apenas por Milton e Edson. Os demais ramos se retirariam e deixariam de ter participação na Recorrente.

Para tanto, esses dois segmentos da família adquiriram participações de Gerson, Celso e Geraldo da seguinte forma: i) primeiramente, ocorreu a diluição dos demais ramos por meio de aquisições de ações da Recorrente (subscrição de ações em aumento de capital); e ii) após essa subscrição de ações, aquisição direta de ações. Ao todo, foram realizadas capitalizações da Recorrente e 9 diferentes aquisições de ações detidas por minoritários.

Por uma opção dos sócios Milton e Edson, esse movimento de saída de três segmentos da família da Recorrente foi acompanhado por uma concomitante concentração das participações por empresas por eles detidas (Sentor, Vadreska, Prana e Paladin). Por essa razão, optou-se já diretamente por realizar essas aquisições, que teriam por função centralizar as participações até então detidas diretamente na condição de pessoas físicas.

Como tratou-se de uma verdadeira aquisição de participação societária pela Sentor, Vadreska, Prana e Paladin, essas sociedades passaram a avaliar o investimento da Recorrente segundo o método de equivalência patrimonial. Neste momento se reconheceu o ágio discutido neste processo não corresponde a caso envolvendo ágio interno, por serem aquisições realizadas entre partes diferentes (pessoas físicas), com efetivo pagamento do preço, conforme reconhecido no Termo de Verificação Fiscal, que sequer podem ser equiparadas as aquisições entre empresas de controle comum ou dependência ou influência societária.

Inclusive, foi somente com a Lei 12.973/14, que passou a definir como "partes vinculadas" parentes de até terceiro grau, o que não existia a época dos fatos, não podendo haver nesses caso aplicação retroativa.

Requisitos legais para a geração e amortização do ágio

Nesse ponto, a decisão recorrida manteve a autuação, por entender ter havido inconsistências quanto à demonstração que dá fundamentação ao ágio.

Antes de passar à análise específica do caso, convém contextualizar o tema, para tanto, interessantes as considerações trazidas pela Conselheira Relatora do Acórdão 1401-001.908, quando menciona que:

"É comum a menção de que a possibilidade de amortizar o ágio pago na aquisição de uma sociedade foi criada pela Lei 9.532/1997 e introduzida no contexto das privatizações no intuito de promover a valorização das empresas que eram objeto de tal processo. Isso porque, neste contexto, tal "benefício" seria levado em consideração pelos compradores na formação do preço, permitindo que apresentassem um lance maior pelas empresas a serem privatizadas.

Todavia, a exposição de motivos da Medida Provisória 1.602/1997, convertida na Lei 9.532/1997 (e que por sua vez é a base legal do art. 386 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, aprovado pelo Decreto 3.000/1999), traz um contexto um pouco diferente.

Conforme se depreende do trecho abaixo, as novas exigências trazidas pela norma -- em especial de que o ágio tivesse por fundamento a rentabilidade futura da investida, bem como do prazo para a amortização fiscal, contado a partir da liquidação do investimento -- tiveram por escopo exatamente evitar "planejamentos tributários", os quais consistiam, basicamente, na aquisição de empresa deficitária por valor acima de seu patrimônio líquido, imediatamente seguida de incorporação.

Isso porque, antes da Lei 9.532/1997, tal medida acarretava o reconhecimento da totalidade do ágio como perda, passível de amortização integral imediata, independentemente da fundamentação do ágio".

Veja-se:

"11. O art. 8º estabelece o tratamento tributário do ágio ou deságio decorrente da aquisição, por uma pessoa jurídica, de participação societária no capital de outra, avaliada pelo método de equivalência patrimonial. Atualmente, pela inexistência de regulamentação legal relativa a esse assunto, diversas empresas, utilizando dos já referidos 'planejamentos tributários', vêm utilizando o expediente de adquirir empresas deficitárias, pagando ágio pela participação, com a finalidade única de gerar ganhos de natureza tributária mediante o expediente, nada ortodoxo, de incorporação da empresa lucrativa pela deficitária. Com as normas previstas no Projeto, esses procedimentos não deixarão de acontecer, mas, com certeza, ficarão restritos às hipóteses de casos reais, tendo em vista o desaparecimento de toda vantagem de natureza fiscal que possa incentivar a sua adoção exclusivamente por esse motivo." (Grifos nossos; vale notar que na conversão em lei o art. 8º acabou sendo reproduzido como art. 7º da Lei 9.532/97)

Neste sentido, podemos citar como exemplo do "planejamento tributário" acima referido, o seguinte caso:

Ementa: “IRPJ/CS – INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE – AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO – DEDUTIBILIDADE – Na incorporação de sociedade, com acervo líquido da sociedade incorporada avaliado a valor de mercado, o ágio anteriormente registrado pela controladora e baixado em razão da liquidação do investimento é dedutível na apuração do lucro real e na determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.” (Processo 10980.006561197-68, Acórdão 107-05875, de 22/02/2000).

Merecem destaque os seguintes trechos do voto vencedor do acórdão cuja ementa se transcreveu acima:

“Obviamente que não se pode olvidar que as operações praticadas pela recorrente redundaram na absorção do ágio que anteriormente se formara, reduzindo o seu lucro tributável. Mas, ao tempo em que tais operações se realizaram, além das regras insertas no citado art. 380 do RIR/94, não havia nenhuma outra vigente, o que em negócios do gênero (aquisições de sociedades seguidas de sua absorção) abria espaços para a estruturação de operações que, desde logo, permitiam a dedutibilidade do ágio pago.

O legislador, ciente de que a reboque de tais negócios realizavam-se operações de planejamento tributário, por intermédio da Lei 9532/97 veio a disciplinar a figura do ágio, estabelecendo o tratamento tributário de conformidade com a sua natureza.

Portanto, considerando que a dedução do ágio que motivou o presente lançamento se verificou em momento anterior ao de vigência da referida lei, tendo as operações estruturadas se pautado pelas regras impostas na legislação societária e em conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, não havendo, por parte da autoridade que presidiu o ato de lançamento, nenhuma acusação quanto a eventual ilicitude ou simulação dos atos praticados, realmente não vejo como se manter o lançamento. (...) o que se via no momento da realização das operações em questão era um absoluto vazio legislativo, que propiciava em operações da espécie a dedutibilidade imediata e integral do ágio, tanto que o legislador, talvez até tardiamente, tratou de adequadamente regulá-las.” (grifamos)

Assim, apesar do viés político que é atribuído a sua introdução na legislação, há que se salientar que a amortização do ágio pago na aquisição de sociedade brasileira tem lógica na própria sistemática de tributação do IRPJ e da CSLL, e existia muito antes da Lei 9.532/1997, a qual veio tão somente impor critérios objetivos para tal fruição -- quais sejam, vale repetir, a fundamentação da mais valia na rentabilidade futura da investida, bem como do prazo para a amortização fiscal, contado a partir da liquidação do investimento.

A legislação tributária estabelece que o ágio pago em razão da rentabilidade futura da sociedade adquirida pode ser amortizado e deduzido da base de cálculo do IRPJ e da CSLL após a alienação ou a liquidação do investimento.

Tais condições não são aleatórias. Na verdade, tanto a alienação do investimento quanto a sua liquidação são eventos que dão margem ao reconhecimento de um ganho ou uma perda, correspondentes à diferença entre o valor pago na aquisição da participação societária ("custo") e o valor pelo qual esta é alienada ou liquidada (respectivamente, valor de venda ou valor de patrimônio líquido). A ocorrência de tais eventos,

nos termos do Decreto-Lei 1.598/1977 (em especial, arts. 25, 33 e 34), acarretava a tributação do ganho (quando realizado), assim como permitia considerar a perda uma despesa dedutível.

Como visto, antes da edição da Lei 9.532/1997, para fins tributários o ágio era integralmente amortizado no momento em que houvesse a incorporação, e era assim não porque nesse momento a despesa com o ágio seria confrontada com a receita que lhe deu origem, ou porque neste momento ocorreria a "confusão patrimonial" entre investidora e investida, mas tão somente porque, a partir de então, aquele investimento necessariamente seria baixado, originando uma perda.

Em resumo, longe de criar um "benefício fiscal" -- visto que a amortização já era prevista na legislação, e em condições muito mais amplas --, o que os arts. 7º e 8º da Lei 9.532/1997 (reproduzidos no art. 386 do RIR/99) trouxeram foram as condições objetivas para a amortização fiscal do ágio pago na aquisição de participações societárias. Condições que, conforme indica a própria exposição de motivos da norma, foram estabelecidas buscando-se evitar os "planejamentos tributários" praticados com respaldo na anterior lacuna legislativa.

Assim, uma vez que tais condições tenham sido observadas, a princípio a amortização fiscal do ágio há de ser admitida.

Dizemos a princípio porque, como se sabe, as autoridades fiscais estão autorizadas a efetuar e rever de ofício o lançamento tributário nas hipóteses do artigo 149 do CTN, inclusive quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação (inciso VII). Mas não é o caso dos presentes autos pois, conforme relatado, o próprio TVF afirma: "... não questionamos, no presente termo, o propósito negocial das operações." (fl. 35)

Pois bem. Uma análise mais detida a legislação revela que o requisito de que o destaque do ágio esteja respaldado em demonstração que o contribuinte deve arquivar como comprovante de sua escrituração existiu desde a redação original do artigo 20 Decreto-Lei 1.598/1977, não sendo assim uma novidade trazida pela Lei 9.532/1997. Veja-se:

Art. 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.

§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

*§ 3º - **O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.***

Como se percebe, a legislação somente exigia "demonstração" para o caso de ágio ou deságio com fundamento em (a) valor de mercado de bens do ativo da sociedade adquirida; e (b) valor de rentabilidade futura da participação adquirida. No caso de ágio

fundamentado em fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas não se exigia tal demonstração -- do que se conclui que qualquer ágio registrado sem a devida "demonstração" seria classificado como tal.

De qualquer forma, a norma foi clara em estabelecer que a exigência de fundamento para o ágio, originalmente, surgiu para fins de lançamento deste nos registros contábeis.

A Lei 9.532/1997 acabou por trazer, apenas, diferenças quanto ao tratamento tributário do ágio, a depender de seu fundamento, de maneira que (a) o ágio baseado em valor de mercado de bens do ativo seria registrado em contrapartida do bem ou direito que lhe deu causa, sendo portanto amortizável/depreciável de maneira equivalente a tal bem ou direito; (b) o ágio baseado em rentabilidade futura poderia ser amortizado à razão de 1/60 ao mês após a incorporação, fusão ou cisão; e (iii) o ágio baseado em fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas seria registrado e contrapartida de ativo permanente, não sujeita a amortização. Com isso, o fundamento do ágio se tornou relevante para definir se e como ocorreria a sua amortização fiscal.

A norma do § 3º do artigo 20 Decreto-Lei 1.598/1977 não foi, porém, alterada com o advento da Lei 9.532/1997, permanecendo com o seguinte conteúdo: "aquele que pretende registrar ágio com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º (hipótese) deve arquivar a demonstração que comprove tal escrituração (consequência).

Como se percebe, não faz parte do conteúdo dessa norma a maneira como as partes convencionam o negócio pactuado, nem o conteúdo de tal negócio. Em outras palavras, independentemente do critério eleito pelas partes para convencionar o preço a ser pago pela participação societária negociada, a adquirente somente poderá registrar ágio de rentabilidade futura se houver um demonstrativo que suporte tal lançamento.

Assim, o simples fato de o preço da participação societária cuja aquisição deu origem ao ágio ter sido avençado com base em outro critério que não diretamente a rentabilidade futura da investida não tem o condão de alterar o fundamento do ágio, se a demonstração então preparada dá base para o seu destaque com base em rentabilidade futura da empresa adquirida.

Disso se depreende que a demonstração é, sim, um requisito formal importante para o registro do ágio e que, uma vez cumprida tal formalidade -- ou seja, havendo demonstração contemporânea aos fatos que possa respaldar o valor negociado na rentabilidade futura da adquirida -- o registro do ágio com o fundamento ali demonstrado está autorizado.

Isso não significa admitir que na prática os contribuintes estariam autorizados a fazer "contas de chegada" alegando a conformidade com o laudo. Isso porque, se o preço se tratar de mera "conta de chegada", ou seja, se o negócio de compra e venda não for real (efetivo), este poderá ser questionado, mas não em virtude da ausência de fundamentação do ágio e sim com base na existência mesma de simulação, nos termos do artigo 149, VII, do CTN.

Da impossibilidade de amortização contábil a partir de 2008 de um ágio pautado em rentabilidade futura de cinco anos e que fora apurado a partir de 1997 (limite de amortização no ano de 2001).

A título de argumentação, com exclusivo fim de debate, destaca-se que, caso seja reconhecida a validade do documento trazido pelo contribuinte para justificar o seu fundamento econômico na rentabilidade futura da SUPERMIX, mesmo assim, não há como ser reconhecida a sua dedutibilidade.

Isso porque, sendo considerado válido o laudo trazido pelo contribuinte, necessariamente o ágio registrado já teria sido completamente amortizado no ano de 2001, ou seja, muito antes de 2008, ano em que o ágio começou a ser deduzido pelo contribuinte.

Ou seja, caso seja reconhecida a validade do fundamento econômico do ágio, uma imposição de ordem contábil impossibilitará a dedutibilidade pretendida pelo autuado.

De fato, a amortização contábil de um ágio ocorre conforme se confirma o fundamento econômico que justificou o seu pagamento. Nesse diapasão, se o ágio foi pago com base na rentabilidade futura de um investimento, a sua amortização deve ocorrer conforme se materializa o lucro cujo pagamento fora adiantado. Se o lucro aumentar, a amortização segue o aumento. No entanto, se houver prejuízo, a amortização permanece (perda por ter pago por um lucro que não ocorreu). Por outro lado, por exemplo, se o ágio tiver sido pago com base na subavaliação de um ativo, a sua amortização ocorrerá apenas com a baixa desse ativo.

Nesse diapasão, registra-se o seguinte trecho do Manual De Contabilidade das Sociedades por Ações da FIPECAFI1:

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

Nesse sentido, a CVM determina que o ágio ou deságio decorrente da diferença entre o valor pago na aquisição do investimento e o valor de mercado dos ativos e passivos da coligada ou controlada deverá ser amortizado da seguinte forma (Instrução CVM nº 247/96, art. 14, §§ 2º e 3º com nova redação dada pela Instrução CVM nº 285/98):

“§ 2º (...)

a) o ágio ou deságio decorrente de expectativa de resultado futuro – no prazo, extensão e proporção dos resultados projetados, ou pela baixa por alienação ou perecimento do

investimento, devendo os resultados projetados serem objeto de verificação anual, a fim de que sejam revisados os critérios utilizados para amortização ou registrada a baixa integral do ágio; e (...)” (grifo nosso)

Portanto, diante do elucidativo trecho acima exposto, conclui-se que, como o laudo trazido pelo contribuinte fora pautado no documento elaborado pela ING BARRIS, e esse último calcula o valor da SUPERMIX com base em sua rentabilidade futura até o ano de 2001 (cinco anos a partir de 1997), de acordo com as regras contábeis e regulatórias da CVM, necessariamente o ágio registrado pela PRANA durante o período de 1998 a 1999 deveria ter sido completamente amortizado até o ano de 2001.

Isso porque, como, segundo o contribuinte, o ágio foi pago com base nesse laudo, e esse documento projeta os resultados futuros da SUPERMIX até o ano de 2001, a PRANA teria adiantado o custo dos lucros projetados somente até esse ano. Depois de 2001, portanto, não há como a amortização do ágio afetar o lucro auferido por meio da SUPERMIX (por meio do MEP).

Dessa forma, partindo do laudo trazido pelo contribuinte, o ágio por ele registrado necessariamente deveria ter sido extinto contabilmente no ano de 2001. E, havendo essa necessária extinção contábil, não há como haver a dedução da correspondente despesa de forma independente em período posterior.

Portanto, embora assista razão ao contribuinte quando aduz que a Lei 12.973/14, não se exigia qualquer forma ou metodologia de cálculo e tampouco fixava data específica para a elaboração do referido estudo, fato é que restou demonstrada a inexistência de documentos que dessem suporte aos lançamentos contábeis registrados pela Recorrente, até porque os documentos apresentados, no caso o Laudo de Avaliação projeta resultados as serem registrados de forma diversa da ocorrida.

Por tanto, a decisão recorrida não merece reparos quanto a indedutibilidade do ágio, principalmente quando conclui que:

Conforme já assentado no presente VOTO, não há elementos suficientes nos autos para reputar artificial ou simulado o ágio contabilizado pela PRANA em decorrência da aquisição, em 02/03/1998, de ações da SUPERMIX pertencentes a Maria Margarida Reis Dias, Marcelo Dias, Maria Cristina Dias, Maria Vitória Dias, Geraldo Dias Filho, Gustavo Dias Filho, Celso Batista Dias, Celso Batista Dias Filho e Irma Palhares. Isso porque os ramos da família Dias aos quais pertencem essas pessoas, encabeçados por Milton Dias e por Geraldo Dias (já falecido), saíram da SUPERMIX com essa operação. Assim, não há como afirmar que houve ágio interno nesse caso. Após essa operação, por meio da qual a PRANA adquiriu o total de 4.894.697 ações da SUPERMIX pelo montante de R\$ 1.108.123,05, permaneceram no controle desta empresa, conforme demonstrado, apenas os ramos da família Dias encabeçados por Milton Dias e por Edison Dias.

Também no dia 02/03/1998, a PRANA subscreveu e integralizou 58.245.226 ações da SUPERMIX, pelo valor de R\$ 8.032.018,65, em operação que, pelas razões já expostas, caracteriza-se como simulada, gerando ágio artificial.

Ocorre que, em 31/03/1998, fez um único lançamento contábil a título de ágio, no valor de R\$ 3.630.038,76, sobre as 63.139.923 ações da SUPERMIX adquiridas. Em outras palavras, não especificou o valor do ágio pertinente a cada uma das aquisições efetuadas, realizando apenas um lançamento contábil conjunto. Por essa razão, é necessário segregar do ágio contabilizado nesta data o valor correspondente ao ágio pertinente às aquisições de ações da SUPERMIX pela PRANA junto a Maria Margarida Reis Dias, Marcelo Dias, Maria Cristina Dias, Maria Vitória Dias, Geraldo Dias Filho, Gustavo Dias Filho, Celso Batista Dias, Celso Batista Dias Filho e Irma Palhares. Apenas esse valor deve ser excluído da base de cálculo dos tributos e multas lançados, por não estar caracterizada a ocorrência de simulação.

Tendo em conta que tanto as aquisições de ações da SUPERMIX pela PRANA junto às pessoas físicas acima referidas quanto a integralização e subscrição de ações da SUPERMIX pela PRANA ocorreram em 02/03/1998, conclui-se que o valor patrimonial da ação da SUPERMIX a ser considerado na apuração de eventual ágio é o mesmo. No total, foram adquiridas 63.139.923 ações (4.894.697 + 58.245.226) da SUPERMIX, pelo valor de R\$ 9.140.141,65 (R\$ 1.108.123,05 + R\$ 8.032.018,65). Subtraindo do valor total das operações (R\$ 9.140.141,65) o montante do ágio contabilizado (R\$ 3.630.038,76), remanesce o valor de

Ocorre que, em 31/03/1998, fez um único lançamento contábil a título de ágio, no valor de R\$ 3.630.038,76, sobre as 63.139.923 ações da SUPERMIX adquiridas. Em outras palavras, não especificou o valor do ágio pertinente a cada uma das aquisições efetuadas, realizando apenas um lançamento contábil conjunto. Por essa razão, é necessário segregar do ágio contabilizado nesta data o valor correspondente ao ágio pertinente às aquisições de ações da SUPERMIX pela PRANA junto a Maria Margarida Reis Dias, Marcelo Dias, Maria Cristina Dias, Maria Vitória Dias, Geraldo Dias Filho, Gustavo Dias Filho, Celso Batista Dias, Celso Batista Dias Filho e Irma Palhares. Apenas esse valor deve ser excluído da base de cálculo dos tributos e multas lançados, por não estar caracterizada a ocorrência de simulação.

Tendo em conta que tanto as aquisições de ações da SUPERMIX pela PRANA junto às pessoas físicas acima referidas quanto a integralização e subscrição de ações da SUPERMIX pela PRANA ocorreram em 02/03/1998, conclui-se que o valor patrimonial da ação da SUPERMIX a ser considerado na apuração de eventual ágio é o mesmo. No total, foram adquiridas 63.139.923 ações (4.894.697 + 58.245.226) da SUPERMIX, pelo valor de R\$ 9.140.141,65 (R\$ 1.108.123,05 + R\$ 8.032.018,65). Subtraindo do valor total das operações (R\$ 9.140.141,65) o montante do ágio contabilizado (R\$ 3.630.038,76), remanesce o valor de

R\$ 5.510.102,89, que corresponde ao valor patrimonial do total de 63.139.923 ações da SUPERMIX. Portanto, o valor patrimonial de cada ação, em 02/03/1998, correspondia a R\$ 0,087268 (R\$ 5.510.102,89/63.139.923).

Diante disso, o total de 4.894.697 ações da SUPERMIX adquiridas pela PRANA das referidas pessoas físicas tinha, em 02/03/1998, o valor patrimonial de R\$ 427.150,42 (4.894.697 x R\$ 0,087268). Considerando que nessas aquisições foi pago o valor total de R\$ 1.108.123,05, conclui-se que o ágio escriturado correspondente a essas aquisições atinge o montante de R\$ 680.972,63 (R\$ 1.108.123,05 – R\$ 427.150,42). Esse ágio foi amortizado ao longo de cinco anos, de modo que a amortização anual foi de R\$ 136.194,24 e a amortização mensal foi de R\$ 11.349,52. Esses são os valores que devem ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL lançados pela autoridade autuante, bem como da base de cálculo da multa de ofício isolada lançada por falta de recolhimento de estimativa de IRPJ e de CSLL. Nos demonstrativos que seguem são refeitas as apurações do IRPJ e da CSLL dos anos de 2008 a 2012, bem como das multas de ofício isoladas por falta de recolhimento de estimativa de IRPJ e de CSLL para todos os meses dos referidos anos, reputando-se, nesses cálculos, dedutível o ágio que tem origem na aquisição, pela PRANA, de ações da SUPERMIX pertencentes a Maria Margarida Reis Dias, Marcelo Dias, Maria Cristina Dias, Maria Vitória Dias, Geraldo Dias Filho, Gustavo Dias Filho, Celso Batista Dias, Celso Batista Dias Filho e Irma Palhares (valores em Reais):

Assim, também nego provimento ao Recurso de Ofício.

Multa Qualificada

Quanto à qualificação da multa, há uma diferença importante a ser considerada. É que um processo de reorganização societária com "etapas artificiais, apesar de formalmente legais" não se qualifica como fraude, mas simulação.

Conforme considera a Conselheira Livia de De Carli Germano (Acórdão 1401-002.078) na análise do caso em questão, há se considerar se houve ou não a prática de conduta expressamente vedada pelo ordenamento (i.e., ilícito), mas conflito entre interpretações conferidas a um mesmo fato -- isto é: para a contribuinte, a constituição de uma pessoa jurídica no âmbito meramente formal é suficiente para permitir a produção dos respectivos efeitos tributários e, para a autoridade autuante, tal negócio é artificial.

Nos termos do voto no acórdão CSRF 9101-002.189, sessão de 21.01.2016, a simulação autoriza, tão somente, a revisão de ofício do lançamento, nos termos do artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Por sua vez, para que se possa cogitar a qualificação da multa, é necessário identificar qual das ações ou omissões dolosas previstas nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64 foram praticadas, sendo assim indispensável, ainda, a comprovação do dolo.

Esse, inclusive, é o sentido que se extrai do teor da Súmula CARF nº 14: "A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo", assim como da Súmula Vinculante CARF nº 25: "A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64".

Assim, para que se possa falar em dolo, para além da intenção (elemento subjetivo), é necessário que o que se pretende seja ilícito (elemento objetivo), ou seja, é preciso que tal intenção seja direcionada à prática de ato ou omissão contrários ao direito (dolo normativo).

Nesse passo, não basta a intenção de reduzir a tributação. É necessário, sim, que o contribuinte, ao buscar tal resultado, adote conduta que afronte norma que proíba ou obrigue, ou seja, que contrarie uma norma imperativa, praticando assim um ato típico.

É neste sentido que os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 trazem as condutas típicas da sonegação, fraude e conluio, todas elas supondo a inequívoca constatação de dolo, elemento essencial do tipo.

No caso em questão, entretanto, não se verifica norma imperativa que tenha sido contrariada. Na verdade, o que vemos é a prática de condutas expressamente permitidas, tanto é que a própria fiscalização pauta a qualificação da multa na artificialidade das operações, afirmando textualmente que estas, por si sós, não violavam nenhuma norma legal.

Assim, no caso, não há a imputação da prática de qualquer ilícito, é dizer, não se verifica qualquer conduta contrária ao direito que possa levar ao agravamento da penalidade. De fato, a depender da linha que se adote -- e não cabe aqui discorrer sobre todas possíveis acepções -- a simulação é, no máximo, um ilícito atípico, o qual, por tal natureza, não pode ensejar o agravamento da multa (GERMANO, Livia De Carli. Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos. São Paulo: Saraiva, 2013, pgs. 83 e 127).

Em vista disso, entendo como não aplicável ao caso a hipótese de qualificação da multa de ofício para 150%.

Multa isolada

O auto de infração consigna aplicação da multa de ofício de 75% e mais multa isolada de 50%, alegando-se a falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada, citando como embasamento legal os artigos 222 e 843 do RIR/99 e art. 44, inciso II, alínea b, da Lei 9.430/96. Ou seja, há cobrança cumulada das duas multas sobre o mesmo evento.

Aqui entendo haver sim situação de concomitância ao passo que a infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, assim a primeira conduta é meio de execução da segunda.

Assim, quanto à imposição de multas isoladas sobre estimativas, sigo o entendimento que rejeita a aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

Neste sentido, sigo entendimento manifestado pela 1a. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão 910101.455 de relatoria da Conselheira Karem Jureidini Dias em 15 de agosto de 2012.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo.

MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – A multa isolada reporta-se ao descumprimento de fato jurídico de antecipação, o qual está relacionado ao descumprimento de obrigação principal. O tributo devido pelo contribuinte surge quando o lucro real é apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade

isolada, quando se verifica existência de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL ao final do período.

Assim, ante o exposto, acolho o recurso voluntário quanto a este ponto para afastar integralmente a multa isolada, pelo reconhecimento da impossibilidade de sua aplicação em concomitância à multa de ofício.

Juros Sobre a multa de Ofício

Como é sabido, a multa de ofício, *ex vi* art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago (diferença entre o tributo devido e o recolhido).

A partir da leitura do Código Tributário Nacional, conclui-se que a multa, apesar de não ter a natureza de tributo, faz parte do crédito tributário. É a inteligência dos artigos 3º e 113 do CTN, conjugado com art. 139 que assim dispõe “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”

Ou seja, enquanto o art. 3º exclui as multas da definição de tributo, os dispositivos seguintes (art. 113, §1º, e art. 139) trazem-nas para compor o crédito tributário. Por conseguinte, a cobrança das multas lançadas de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Por sua vez, o art. 161 do Código Tributário Nacional dispõe que os juros de mora passam a integrar o crédito tributário não pago, de forma a que a incidência da multa alcança tanto o crédito tributário principal quanto os juros de mora sobre ele incidentes.

Em resumo, é cabível a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício, pois a teor do art. 161 do Código Tributário Nacional sobre o crédito tributário não pago correm juros de mora, como a multa de ofício também constitui o crédito tributário sobre ela também necessariamente incide os juros de mora na medida em que também não é paga no vencimento.

Assim, não procede o argumento no sentido de afirmar que apenas a partir da existência do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Ora, tal previsão diz respeito à aplicação de multa isolada sem crédito tributário. Assim, a teleologia de tal dispositivo legal vem a reboque de se ratificar a incidência dos juros sobre a multa que não toma como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa de ofício.

Assim, mantenho os juros sobre a multa de ofício.

Assim, por todo o exposto nesta análise, voto no sentido de DAR PARCIAL provimento ao recurso voluntário para afastar a qualificação da multa e a multa isolada integralmente e NEGAR provimento ao Recurso de Ofício.

(assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin - Relatora

Voto Vencedor

Conselheira Livia De Carli Germano - Redadora designada

Fui designada para redigir o voto vencedor e respectiva ementa exclusivamente com relação à multa isolada.

A Recorrente sustenta a impossibilidade de aplicação de multa isolada de 50% por falta de antecipação das estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

Ressalto que, sendo o caso de lançamento relativo a ano-calendário posterior a 2007, entendo não aplicável a Súmula CARF n. 105, uma vez que esta trata da redação da Lei 9.430/1996 na redação anterior à Lei 11.488/2007, e a multa isolada foi lançada com base no artigo 44, II, b da Lei 9.430/1997, com redação dada pela Lei 11.488/2007.

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Pois bem. Sobre a matéria, tenho me filiado ao posicionamento de longa data adotado pelo Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, desta Turma.

Segundo este entendimento, a multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor; não obstante, pelo princípio da absorção ou consunção, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na exata medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo, já que esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

É a máxima do direito punitivo que, para uma mesma conduta deve-se aplicar uma só punição.

A título ilustrativo reproduzo trecho do acórdão 1201-00.235, de 7 de abril de 2010, da lavra do ilustre Conselheiro:

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 a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, 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.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução

atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

Assim, consideramos imperioso verificar se houve, em relação aos fatos que ensejaram a autuação de multas isoladas, também a imposição de multa proporcional e em que medida.

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

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

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 - R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

Assim, no caso em questão, orientei meu voto para que as multas isoladas sejam canceladas na exata medida em que as suas bases sejam menores que as bases tributáveis anuais utilizadas para fins de aplicação das multas de ofício de IRPJ e CSLL.

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano