



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.016637/2009-45
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-004.761 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 4 de fevereiro de 2020
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
WESTROCK, CELULOSE, PAPEL E EMBALAGENS LTDA

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

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso. INUTILIDADE DO PROVIMENTO PRETENDIDO. Não se conhece de recurso especial do sujeito passivo que pretende o reconhecimento da impugnação de parcela da exigência, quando esta repousa nos mesmos fundamentos já enfrentados nas decisões precedentes e em recurso especial, com decisão em seu desfavor. RESTABELECIMENTO DE MULTA QUALIFICADA E REVERSÃO DE DECADÊNCIA. Não se conhece de recurso especial que pretende a reversão de decadência relativamente a período de apuração que não foi objeto de lançamento nestes autos.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

A constatação de evidente intuito de fraudar o Fisco, pela intencional prática de atos simulados, enseja a qualificação da multa de ofício.

DECADÊNCIA.

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN (Súmula CARF nº 72).

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de

ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, apenas em relação à matéria "dedutibilidade das despesas de amortização de ágio" e, no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Lívia De Carli Germano, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintela (suplente convocado) e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, excluída a decadência referente ao ano-calendário 2002, vencida a conselheira Lívia De Carli Germano, que não conheceu do recurso. No mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Lívia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintela (suplente convocado) e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

ADRIANA GOMES RÊGO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Lívia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente a conselheira Cristiane Silva Costa.

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN", e-fls. 5486/5512) e por WESTROCK, CELULOSE, PAPEL E EMBALAGENS LTDA ("Contribuinte", e-fls. 5746/5792) em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1301-002.278 (e-fls. 5379/5484), na sessão de 11 de abril de 2017, no qual o Colegiado *a quo* assim decidiu:

Acordam os membros do colegiado, (i) por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso voluntário quanto à exclusão de ágio amortizado na base de cálculo do lucro real; (ii) por maioria de votos, na parte conhecida, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a decadência para o ano-calendário 2003, reduzir a multa qualificada para 75% e afastar as multas exigidas isoladamente, vencidos os

Conselheiros Flávio Franco Corrêa, Milene de Araújo Macedo e Waldir Veiga Rocha, que davam provimento parcial em menor extensão (afastando as multas isoladas exclusivamente relacionadas a diferenças de estimativas correspondentes aos fatos geradores ocorridos até maio de 2007) e os Conselheiros Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Amélia Wakako Morishita Yamamoto (davam provimento parcial em maior extensão, afastando também os juros sobre multa e as exigências atinentes a juros sobre capital próprio) e o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza (que dava provimento parcial em maior extensão, afastando também os juros sobre multa). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento em razão da constatação de *amortização do ágio criado ficticiamente durante o período compreendido entre 01/2003 a 12/2008* e do *crédito de Juros sobre o Capital Próprio calculado com base em patrimônio Líquido inexistente*. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência (e-fls. 2170/2260). O Colegiado *a quo*, por sua vez, deu *provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a decadência para o ano-calendário 2003, reduzir a multa qualificada para 75% e afastar as multas exigidas isoladamente*.

Os autos do processo foram recebidos na PGFN em 20/06/2017 (e-fl. 5485), sendo restituídos ao CARF em 21/07/2017 (e-fl. 5485), veiculando o recurso especial de e-fls. 5486/5512, no qual a Fazenda suscita divergências reconhecidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 5516/5523, do qual se extrai:

Aponta a Recorrente divergência de interpretação da legislação tributária em relação às matérias examinadas nos tópicos a seguir.

a) Qualificação da Multa de Ofício

Acórdãos paradigma indicados com relação a essa matéria:

Acórdão n.º 9101-002.300:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE. TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.

O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos econômicos efetivamente existentes. A geração de ágio de forma interna, ou seja, dentro do mesmo grupo econômico, sem qualquer lógica comercial, sem alteração do controle das sociedades envolvidas e sem qualquer desembolso constitui prova da artificialidade do ágio e torna inválida sua amortização.

A subsunção aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos artigos 385 e 386 do RIR/99, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material. Exclusivamente no caso em que a investida adquire a investidora original (ou adquire diretamente a investidora de fato) é que haverá o atendimento a esses aspectos, tendo em vista a ausência de normatização própria que amplie os aspectos pessoal e material a outras pessoas jurídicas ou que preveja a possibilidade de intermediação ou de interposição por meio de outras pessoas jurídicas.

Não há previsão legal, no contexto dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos artigos 385 e 386 do RIR/99, para transferência de ágio por meio de interposta pessoa jurídica da pessoa jurídica que pagou o ágio para a pessoa jurídica que o amortizar, que foi o caso dos autos, sendo indevida a amortização do ágio pela recorrida.

(...)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009 **MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.**

A constatação de evidente intuito de fraudar o Fisco, pela intencional prática de atos simulados, enseja a qualificação da multa de ofício.

Acórdão n.º 9101-002.301:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009 **PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO.**

O conceito do ágio é disciplinado pelo art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 27/12/1977 e os arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532, de 10/12/1997, e trata-se de instituto jurídico-tributário, premissa para a sua análise sob uma perspectiva histórica e sistêmica.

APROVEITAMENTO DO ÁGIO. INVESTIDORA E INVESTIDA. EVENTOS. SEPARAÇÃO. UNIÃO.

São dois os eventos em que a investidora pode se aproveitar do ágio contabilizado: (1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida com ágio; (2) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão).

DESPESAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.

A amortização, a qual se submete o ágio para o seu aproveitamento, constitui-se em espécie de gênero despesa, e, naturalmente, encontra-se submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 299 do RIR/99, submetendo-se aos testes de necessidade, usualidade e normalidade.

DESPESAS. FATOS ESPONTÂNEOS.

Não há norma de despesa que recepcione um situação criada artificialmente. As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica. Não há como estender os atributos de normalidade, ou usualidade, para despesas derivadas de operações atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.

CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO.

A cognição para verificar se a amortização do ágio passa por verificar, primeiro, se os fatos se amoldam à hipótese de incidência dos arts. 385 e 386 do RIR/99, segundo, se requisitos de ordem formal estabelecidos encontram-se atendidos, como arquivamento da demonstração de rentabilidade futura do investimento e efetivo pagamento na aquisição, e, terceiro, se as condições do negócio atenderam os padrões normais de mercado, com atuação de agentes independentes e reorganizações societárias com substância econômica.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INVESTIDOR E INVESTIDA. MESMA UNIVERSALIDADE.

Os arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532, de 10/12/1997 se dirigem às pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a controladora e a controlada ou coligada, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio). Enfim, toma-se o momento em que o Contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na

escrituração contábil e no LALUR, para se aperfeiçoar o lançamento fiscal com base no regime de tributação aplicável ao caso e estabelecer o termo inicial para contagem do prazo decadencial.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. PLUS NA CONDUTA. DOLO.

Operações empreendidas no universo de um mesmo grupo econômico, com transferência de ações com sobrepreço para integralizar o capital social de uma empresa de papel, sem sacrifício de ativos, sem pagamento pelo sobrepreço, que foi criado artificialmente e especificamente para consumir o aproveitamento de uma despesa fictícia, implicam na presença dos elementos volitivo e cognitivo, caracterizando o dolo, o plus na conduta que ultrapassa o tipo objetivo da norma tributária e é apenado com a qualificação da multa de ofício.

Em síntese, a Recorrente, ao demonstrar o dissídio jurisprudencial, assim argumenta:

Analisando caso concreto similar, em que restou caracterizada a impossibilidade de dedução do ágio interno, artificial, feito com intuito de fraudar o fisco por meio de incorporações reversas realizadas pelo mesmo grupo econômico, já se manifestou pela manutenção da multa qualificada o CSRF, por sua 1ª TURMA, no acórdão 9101-002.300, proferido em 06/04/2016, que porta a seguinte ementa, transcrita na integralidade (grifamos):

(...)

Nesse caso, foi dado provimento ao recurso especial da PFN com base nos seguintes argumentos, trazidos do voto condutor, que evidenciam a necessidade de qualificação da multa em casos de ágio interno, simulado, verbis:

(...)

Também nessa linha se posicionou o CSRF, em um segundo paradigma, firmado no acórdão n.º 9101-002.301, proferido em 06/04/2013, quando a mesma 1ª Turma assim considerou em acórdão transcrito na integralidade (grifamos):

(...)

Da mesma forma, o voto destacou que a criação simulada de valores a serem deduzidos, por ágio que não configura operação real, mas apenas intuito ficto de antecipar os efeitos da sua dedutibilidade, configurariam o dolo necessário à qualificação da multa com base no art. 44, §1º, da Lei n.º 9.430/96, dispositivo no qual se evidencia a divergência interpretativa em relação ao acórdão recorrido. Consta do voto paradigma:

(...)

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a recorrente logrou êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Com efeito, tanto o acórdão recorrido quanto os paradigmas tratam de casos semelhantes, em que não se admitiu a dedução das despesas com amortização de ágio surgido em operações dentro de um mesmo grupo econômico, sem qualquer dispêndio. Entretanto, no acórdão recorrido se afastou a imposição de multa qualificada por se entender que não restou caracterizada a prática de sonegação, fraude ou conluio (hipóteses descritas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964), sendo destacado que a interpretação equivocada da legislação tributária não é suficiente para que seja atribuída ao contribuinte a conduta dolosa ou fraudulenta. Já nos paradigmas se entendeu ter se caracterizado conduta dolosa de fraude, a ensejar a aplicação de multa qualificada.

b) Cumulação da multa isolada com a multa de ofício

Acórdãos paradigma indicados com relação a essa matéria:

Acórdão n.º 1202-000.964:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008

(...)

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A incidência de multa isolada aplicável na hipótese de falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL não elide a aplicação concomitante de multa de ofício calculada sobre diferenças do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, por observarem previsões legais específicas.

Acórdão n.º 1302-001.080:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2008

(...)

MULTA ISOLADA.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

O legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada e que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário.

Em síntese, a Recorrente, ao demonstrar o dissídio jurisprudencial, assim argumenta:

Como se vê, os fatos são similares: discute-se nos vv. acórdãos confrontados a possibilidade de se cumular a multa de ofício devida em razão do não recolhimento do tributo no prazo legal com a multa isolada devida em razão do não recolhimento das estimativas mensais ao longo do ano-calendário. Isso tudo para anos-calendários posteriores a 2007.

Entretanto, as soluções dadas pelos colegiados são inteiramente diferentes. Enquanto que a Câmara a qua entende que não pode ser exigida a multa por lançamento de ofício e a multa isolada concomitantemente, a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF (Acórdão n.º 1202-000.964 de 10/04/2013) e a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF (Acórdão n.º 1302-001.080 de 07/05/2013) julgaram que ambas as multas podem ser exigidas simultaneamente, sem que haja ofensa ao art. 44 da Lei n. 9.430/96 com redação dada pela MP n. 351/2007, convertida na Lei n. 11.488/2007.

Portanto, a divergência diz respeito à interpretação e aplicação do art. 44 da Lei n. 9.430/96 com redação dada pela MP n. 351/2007, convertida na Lei n. 11.488/2007.

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a recorrente logrou êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Com efeito, enquanto no acórdão recorrido se conclui que é incabível a exigência de multa isolada pelo não recolhimento de estimativas em concomitância com a multa de ofício para fatos geradores ocorridos sob a vigência da nova redação do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996 (conferida pela MP n.º 351, de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 2007), o entendimento manifestado nos paradigmas vai em sentido contrário.

Ante ao exposto, neste juízo de cognição sumária, concluo pela caracterização das

A PGFN argumenta que a qualificação da penalidade deveria ser restabelecida em razão de *artificialidade da operação mediante utilização de empresa veículo com nítido caráter de antecipar os efeitos fiscais do ágio para reduzir o ônus tributário, estando perfeitamente adequada a atuação da auditoria fiscal*. Com referência à exigência das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, conclui que *que restou plenamente configurado o desrespeito do sujeito passivo ao disposto no art. 44, II, “b” da Lei n.º 9.430/96 e, ainda, que o fato gerador do presente feito é posterior ao advento da MP n.º 351/2007 (convertida na Lei n.º 11.488/2007), não há qualquer dúvida sobre a possibilidade/necessidade de cobrança da multa isolada, exigida em face do não pagamento do tributo devido pelo regime de estimativa*.

Ao final requer *seja dado integral provimento ao presente recurso especial, para reformar o acórdão recorrido*:

- 1) mantendo-se a multa isolada aplicada pela falta de pagamento da estimativa mensal relativamente aos períodos de apuração de 2007 em diante;
- 2) mantendo-se a qualificação da multa de ofício; e
- 3) restabelecendo-se a cobrança dos créditos relativos aos anos-calendários 2002 e 2003, devido à aplicação do prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, como consequência da qualificação da multa.

Cientificada em 18/08/2017 (e-fls. 5533), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 01/09/2017 (e-fls. 5668/5689) na qual, inicialmente, defende o *não-cabimento do Recurso Especial, por ausência de divergência entre o acórdão paradigma e o r. Acórdão recorrido*, mas antes assevera não ser cabível a *rediscussão de elementos puramente fáticos (já que simulação, fraude ou conluio estão estritamente ligadas ao rato concreto) e questões probatórias — já analisadas em primeira e segunda instâncias administrativas*, para depois apontar que não houve *comparação analítica e específica que possa indicar a suposta divergência, como regimentalmente é exigido para o conhecimento de recurso especial*.

Acrescenta que nestes autos discute-se ágio formado *no contexto da fusão global dos dois grupos independentes Mead e Westvaco, realizada no ano de 2002 em diversas jurisdições nas quais esses dois grupos então separadamente operavam*, mas PGFN pretende classifica-lo de *“interno, artificial, feito com intuito de fraudar o fisco”*, sendo certo que *este caso não é, sob nenhum aspecto, comparável ao caso “Barigui Veículos” tratado no paradigma n.º 9101-002.300, no qual se discutia ágio formado exclusivamente no âmbito de um mesmo grupo econômico em razão de reavaliação espontânea de participação societária fundamentada no artigo 36 da Lei n.º 10.637, de 30.12.2002 (“Lei 10.637/02”)*. O mesmo se verificaria em relação segundo paradigma n.º 9101-002.301, que apresenta a *mesma estrutura de reavaliação espontânea do caso “Barigui Veículos”*.

Reporta-se a jurisprudência desta CSRF que exigiria (i) *indicação clara e precisa das divergências apontadas no Recurso Especial; e (ii) da identidade fática entre os acórdãos paradigma e recorrido no tocante aos pontos recorridos*, e pede que o recurso especial da PGFN não seja admitido.

No mérito, argumenta que *não houve qualquer equívoco por parte do E. CARF, devendo o r. acórdão recorrido, ser mantido nessa matéria*, asseverando que *em nenhuma hipótese teria cabimento a aplicação da multa qualificada no percentual de 150%. Na verdade, nenhuma multa em essência deveria ser aplicada à Recorrente, diante do disposto no artigo 112 do CTN*.

Cita jurisprudência no sentido de que a qualificação da penalidade *exige que o contribuinte tenha incorrido em uma das hipóteses descritas pelos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64*, e observa que *essa ocorrência não pode ser simplesmente presumida ou alegada de forma genérica pela D. Fiscalização ou pela União Federal (Fazenda Nacional); deve ser provada por meios hábeis e idôneos, de forma clara e inequívoca, o que tampouco ocorreu nestes autos (até mesmo porque não houve qualquer desses vícios)*.

Acrescenta que *a requalificação da penalidade seria, por si só, desproporcional e contrária aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade*, bem como destaca que sendo empresa sujeita ao Acompanhamento Econômico Tributário Diferenciado e a constantes procedimentos de fiscalização, não seria razoável supor que ela teria qualquer possibilidade de iludir as DD. Autoridades Fiscais ou ainda agir mediante fraude e conluio para ocultar lançamentos contábeis relativos às deduções de ágio discutidas neste caso, como alega de forma retórica a Recorrente.

Subsidiariamente argumenta que, mesmo assumindo ter o ágio se originado em operações realizadas entre partes relacionadas (o que somente se considera para fins de argumentação), a multa qualificada ainda assim seria inaplicável), conforme precedentes que arrola.

Defende a prevalência do entendimento firmado no acórdão recorrido, no sentido que o presente caso diz respeito a uma mera questão de interpretação da legislação, e de simulação, de fraude ou de abuso, de modo que, quando muito, somente se poderia falar na possível ocorrência de “erro de proibição”, pois, se é que havia qualquer ilicitude nas operações examinadas, o que se admite para argumentar, não havia ao menos conhecimento por parte da Recorrida acerca dessa suposta ilicitude do negócio no período em que ele foi praticado. Reporta-se a julgados neste sentido.

Também indica que o artigo 76, inciso II, alínea “a” da Lei 4.502/64 veda a aplicação de penalidades enquanto houver interpretação jurisprudencial administrativa dando determinada interpretação a uma situação jurídica, mesmo que o interessado não tenha sido parte no caso, e acrescenta que o artigo 112 do CTN, que justificaria inclusive o afastamento de quaisquer penalidades (e não somente a qualificação, como apontou a Recorrida em seus Embargos de Declaração) dispõe expressamente que a norma tributária que comine penalidades deverá ser interpretada e aplicada da maneira mais favorável ao contribuinte em casos de dúvida a respeito da capitulação legal do fato e da natureza ou das circunstâncias materiais do fato. Em seu entendimento os diversos precedentes destacados ao longo das presentes Contrarrazões vêm justamente confirmar a aplicabilidade desses dois dispositivos para que o afastamento definitivo da multa qualificada determinado pelo E. CARF seja integralmente mantido por essa E. CSRF.

Com referência à multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, apresenta tabela para demonstrar que a alteração promovida no artigo 44 da Lei 9.430/96 não trouxe qualquer alteração na sistemática de aplicação da multa isolada, por esta razão defendendo que a Súmula CARF n.º 105 não impôs limitações temporais à vedação para aplicação concomitante de multa isolada e multa de ofício. Menciona que o paradigma n.º 1402-001.217 endossaria esta posição.

De toda a sorte, aduz que a impossibilidade de aplicação simultânea da multa de ofício e multa isolada decorre do chamado princípio da consunção e, como já consolidado na jurisprudência de outras turmas do E. CARF, quando a primeira conduta se afigura como mero meio para a obtenção do resultado previsto na segunda, a penalidade aplicável à segunda

conduta necessariamente prevalece sobre a da primeira. Assim, somente a multa de ofício pode ser aplicada ao final do ano-calendário, que é a segunda e principal conduta.

Cita doutrina neste sentido e observa que *a própria Receita Federal do Brasil, já concluiu pela aplicabilidade apenas de multas de ofício nas situações em que haja tributo a ser exigido ao final do ano-calendário, conforme artigo 15, da Instrução Normativa n.º 93, de 24.12.1997 (“IN_93/97”), vigente à época dos Fatos discutidos neste caso, e que manteve essa redação mesmo depois de publicada a Lei 11.488/07.*

Aduz, por fim, que:

45. Ademais, se uma empresa é optante do regime de estimativa mensal na tributação pelo IRPJ e CSL, e acredita que a legislação aplicável lhe autoriza a excluir montantes mensais do seu lucro tributável, é claro que essa exclusão terá efeito tanto nos montantes mensais como no montante anual. Ao se admitir a imposição de multa nesses casos, seria como admitir que a multa de ofício seja de 125% ou 200%, o que, em ambos os casos, não seria razoável.

46. Pretender dizer que a multa isolada é aplicada em infração distinta daquela da multa de ofício revela um formalismo descabido e desprovido de razoabilidade jurídica e interpretativa. Nesse sentido está a jurisprudência consolidada dessa mesma E. CSRF, como indicam os seguintes Acórdãos: (i) 9101-002.125, de 25.2.2015; (ii) 9202-003.536 e 9202-003.532, de 27.1.2015; (iii) 9101-002.092, de 21.1.2015; (iii) 9101-002.049, de 11.11.2014; (iv) 9202-003.439, de 22.10.2014; (v) 9101-001.995, 9101-001.994 e 9101-001.993, de 21.8.2014; (vi) 9101-002.030, de 8.10.2014; (vii) 9101-001.932, de 14.5.2014; (viii) 9101-001.912, de 13.5.2014; (ix) 9101-001.657, de 15.5.2013; (x) 9101-001.820 e 9101-001.809, de 20.11.2013; dentre outros.

47. Do mesmo modo, o E. CARF se pronunciou diversas vezes, em casos discutindo especificamente a dedutibilidade de despesas de amortização fiscal de ágio, quanto à impossibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício com a multa isolada. Nesse sentido, por exemplo, a Recorrente cita os seguintes precedentes: (i) 1102-001.305, de 4.3.2015; (ii) 1301-001.761 e 1103-001.170, de 4.2.2015; (iii) 1402-001.894, de 3.2.2015; (iv) 1103-001.153, de 26.11.2014; (v) 1301-001.299, de 9.10.2013; (vi) 1302-001.184, de 8.10.2013; (vii) 1302-001.183, de 8.10.2013; dentre outros.

48. Com isso, resta claro o acerto do r. Acórdão recorrido ao afastar a multa isolada de 50% no presente caso, devendo esse entendimento ser mantido por essa E. CSRF, em observância à própria Súmula aprovada por essa 1. Turma Julgadora.

Pede, assim, que o recurso especial da PGFN não seja admitido e, caso *assim não entenda esta E. CSRF*, requer seja-lhe negado provimento.

A Contribuinte também opôs embargos de declaração (e-fls. 5536/5546), que foram rejeitados (e-fls. 5728/5733) e, cientificada desta rejeição em 20/10/2017 (e-fl. 5743), interpôs recurso especial em 03/11/2017 (e-fls. 5744/5792) no qual arguiu divergências parcialmente admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 6173/6182, do qual se extrai:

a) Dedutibilidade das despesas de amortização de ágio

Acórdãos paradigma indicados com relação a essa matéria:

Acórdão n.º 1302-002.060 - "Solae":

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

(...)

ÁGIO. REQUISITOS DO ÁGIO.

O art. 20 do Decreto-Lei no 1.598, de 1997, retratado no art. 385 do RIR/1999, estabelece a definição de ágio e os requisitos do ágio, para fins fiscais. O ágio é a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor patrimonial das ações adquiridas. Os requisitos são a aquisição de participação societária e o fundamento econômico do valor de aquisição.

Fundamento econômico do ágio é a razão de ser da mais valia sobre o valor patrimonial. A legislação fiscal prevê as formas como este fundamento econômico pode ser expresso (valor de mercado, rentabilidade futura, e outras razões) e como deve ser determinado e documentado.

ÁGIO INTERNO.

A circunstância da operação ser praticada por empresas do mesmo grupo econômico não descaracteriza o ágio, cujos efeitos fiscais decorrem da legislação fiscal. A distinção entre ágio surgido em operação entre empresas do grupo (denominado de ágio interno) e aquele surgido em operações entre empresas sem vínculo, não é relevante para fins fiscais.

ÁGIO INTERNO. INCORPORAÇÃO REVERSA. AMORTIZAÇÃO.

Para fins fiscais, o ágio decorrente de operações com empresas do mesmo grupo (dito ágio interno), não difere em nada do ágio que surge em operações entre empresas sem vínculo. Ocorrendo a incorporação reversa, o ágio poderá ser amortizado nos termos previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. LEGALIDADE. MANUTENÇÃO DA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO.

A utilização de empresa veículo que viabilize o aproveitamento do ágio, por si só, não desfigura a operação e invalida a dedução do ágio, se ausentes a simulação, dolo ou fraude.

Acórdão nº 1302-001.532 - "Lakeland":

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2009, 2010, 2011

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. INCORPORAÇÃO REVERSA. DEDUTIBILIDADE.

Após a incorporação da investidora pela investida (incorporação reversa), é dedutível a amortização de ágio decorrente da anterior aquisição de participação societária em negócio firmado entre partes independentes, em condições de mercado, baseado em expectativa de rentabilidade futura da investida e efetivamente pago à alienante do investimento. A incorporação da investidora pela investida (incorporação reversa) é operação prevista em lei, bem assim seus efeitos tributários. Se, no momento do lançamento, o Fisco teve acesso ao demonstrativo que fundamentava o ágio e deixou de questioná-lo, descabe fazê-lo em momento processual posterior.

Em síntese, a Recorrente, ao demonstrar o dissídio jurisprudencial, assim argumenta:

15. O primeiro desses precedentes tratava de aquisição de participação societária realizada entre empresas de um mesmo grupo econômico (controladas do grupo Bunge) e visava discutir se a existência de partes não ligadas e o efetivo pagamento seriam, de fato, pressupostos para a formação do ágio passível de amortização e dedução para fins fiscais, nos termos da Lei 9.532/97, ou se, por outro lado, o fato de o ágio resultar de transações entre empresas relacionadas não seria suficiente para justificar a glosa dessas despesas.

16. Ao contrário do que entendeu a r. decisão recorrida neste caso, no paradigma em questão a C. 2 Turma da 3 Câmara do E. CARF concluiu que, para fins do reconhecimento fiscal de ágio e da aplicação do disposto nos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97, não é critério determinante eventual relação

entre adquirente e alienante do investimento em relação ao qual se reconhece o ágio, uma vez que não havia na legislação fiscal qualquer vedação ao reconhecimento e aproveitamento de ágio nessas condições.

17. Embora a r. decisão recorrida e o r. despacho de fls. 5.728/5.733 tenham reiteradamente deixado de analisar as disposições contidas na Lei 12.973/14 neste caso, a decisão paradigma se valeu justamente dessa lei para concluir que o simples fato de o ágio resultar de aquisições realizadas entre partes relacionadas não seria suficiente para se determinar a glosa dessas despesas no contexto anterior à sua vigência, já que foi necessária a edição de uma lei para impor tal limitação, antes inexistente.

18. Já no caso “Lakeland”, de forma semelhante ao que ocorre no presente caso, discutia-se uma aquisição de participação societária realizada desde o exterior entre partes independentes e não-relacionadas, mediante pagamento de custo de aquisição legítimo. Após essa aquisição, a sociedade não-residente no País optou por consolidar as participações adquiridas, de tal modo que o Fisco considerou, nessa etapa, que o ágio daí resultante seria “intragrupo”. 19. A estrutura dos fatos é análoga àquela discutida no presente processo administrativo, na medida em que as sociedades canadenses MWV Consumer & Office Products Co. (“MWV Consumer”) e MWV Canada Operations Co. (“MWV Canada”) adquiriram participação societária na Recorrente mediante efetivo pagamento em dinheiro, tendo sido essa participação posteriormente consolidada na Mead Embalagens Ltda. (“Mead do Brasil”).

O confronto do acórdão recorrido com o primeiro paradigma (acórdão n.º 1302-002.060 - "Solae") indica que, embora diante de casos semelhantes, de ágio interno (ou "intragrupo"), as respectivas turmas julgadoras decidiram de forma oposta quanto ao à dedutibilidade da amortização do ágio.

Como se vê no texto das ementas, no acórdão recorrido se considerou que nos casos em que "o 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 consequências fiscais", ao passo que no primeiro paradigma se entendeu que "para fins fiscais, o ágio decorrente de operações com empresas do mesmo grupo (dito ágio interno), não difere em nada do ágio que surge em operações entre empresas sem vínculo". O mesmo não se conclui em relação ao segundo paradigma (acórdão n.º 1302-001.532 - "Lakeland"), em que a Turma concluiu que não se estava diante de caso de ágio interno.

De fato, como se vê no trecho a seguir se concluiu que "a operação que originou o ágio foi firmada entre partes independentes", tendo se assinalado que indícios que seriam importante prova da simulação alegada pelo Fisco e da caracterização do ágio como "ágio interno" não foram comprovados:

Ainda quanto a este ponto, devo ressaltar que o Fisco, em momento algum, ventilou a hipótese de que o grupo estrangeiro adquirente do investimento (Lakeland) pudesse ter qualquer ligação com a investida Qualytextil ou com seus controladores no país. Com isso, tenho por descabidas as referências a “ágio interno”, ou “ágio de si mesma”, visto que o uso de tais expressões tem se consolidado quando investidora e investida pertencem a um mesmo grupo econômico ou possuem laços de controle e/ou administração em comum, levantando dúvidas sobre as condições de livre mercado nas operações societárias.

O Julgador em primeira instância parece querer levantar dúvidas sobre tais questões. Nesse sentido, as referências à falta de “informações sobre o investidor Lakeland Industries Inc. referentes ao tempo de existência e de operação no mercado, às pessoas dos sócios, e à origem dos recursos transferidos para o Brasil” (fl. 1344) e ao fato de que os antigos sócios (pessoas físicas) da Qualytextil teriam continuado à frente da empresa, na qualidade de diretores. Tais indícios poderiam ter sido verificados e, se fosse o caso, aprofundados

durante o procedimento fiscal. Se comprovados, seriam importante prova da simulação alegada pelo Fisco e da caracterização do ágio como “ágio interno”. Como não foram suscitados no momento do lançamento, muito menos comprovados, permanecem como meros indícios, insuficientes para alterar as conclusões aqui expostas.

Ao verificar as condições da aquisição da Qualytextil pela Lakeland do Brasil, o Fisco, entre outros aspectos, teve acesso ao documento que teria embasado o registro de ágio, com fundamento na expectativa de rentabilidade futura. Mas, pelo anteriormente exposto, convenço-me de que nem o laudo de avaliação, muito menos seu fundamento econômico, foram decisivos para a negativa do Fisco em admitir a amortização do ágio. Em assim sendo, entendo que descabe invocar qualquer eventual ou hipotética irregularidade quanto a esse aspecto em momento posterior, e também aqui não o faço.

Devo, então, concluir que as provas dos autos levam ao convencimento de que a operação que originou o ágio foi firmada entre partes independentes, em condições de mercado, baseada em expectativa de rentabilidade futura da investida, cujo laudo não foi objeto de questionamento por parte da Administração Tributária, seja durante a fiscalização, seja no momento do lançamento. A segregação do valor do negócio em valor de patrimônio líquido e ágio decorre da aplicação direta da lei, e esses aspectos igualmente deixaram de ser questionados pelo Fisco. De igual modo, não há questionamento quanto a ter efetivamente ocorrido o pagamento.

Não se trata, assim, de dissenso de interpretação da legislação frente a situações fáticas convergentes, mas, sim, de conclusões diferentes ante situações fáticas ou, ao menos, conjuntos probatórios distintos.

Não se presta, portanto, o segundo paradigma para demonstrar o dissídio jurisprudencial suscitado.

b) Não impugnação da exigência relativa ano ano-calendário de 2008

[...]

c) Juros sobre capital próprio

[...]

d) Incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

Acórdãos paradigma indicados com relação a essa matéria:

Acórdão n.º 1202-001.257 - "TNL PCS":

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO INAPLICABILIDADE Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada.

Acórdão n.º 1202-001.109 - "Ativa Investimentos":

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO INAPLICABILIDADE Não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições

Em síntese, a Recorrente, ao demonstrar o dissídio jurisprudencial destaca os trechos das ementas dos paradigmas antes transcritos, afirmando divergirem do acórdão recorrido.

O simples cotejo das ementas dos paradigmas com a ementa do acórdão recorrido permite constatar que os julgados expressam entendimentos opostos quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, posicionando-se os colegiados julgadores dos paradigmas pela não incidência.

Ante ao exposto, neste juízo de cognição sumária, concluo pela caracterização de divergência de interpretação apenas em relação às matérias dos tópicos apenas em

relação às matérias dos tópicos "a) Dedutibilidade das despesas de amortização de ágio" (e nesta matéria somente em relação ao acórdão paradigma nº 1302-002.060) e "d) Incidência de juros de mora sobre a multa de ofício".

O agravo interposto contra a admissibilidade parcial do recurso especial da Contribuinte foi acolhido parcialmente na parte conhecida, conforme despacho de e-fls. 6515/6527, a seguir reproduzido:

A Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento decidiu que não restou caracterizada divergência relativamente às matérias denominadas "**b) Não impugnação da exigência relativa ao ano-calendário de 2008**"; e "**c) Juros sobre capital próprio**".

Matéria: "b) Não impugnação da exigência relativa ao ano-calendário de 2008".

Após transcrever excertos dos paradigmas e do acórdão recorrido, o despacho agravado decidiu conforme segue (e-fls. 6179/6180):

Compulsando-se o acórdão recorrido, vê-se que a Turma julgadora, destacando que a DRJ julgadora assinalara que "*a infração relacionada com a exclusão indevida na apuração do Lucro Real em 2008 não foi objeto de impugnação específica por parte da autuada*", considerou, a teor do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972, não impugnada a dedução das despesas de ágio amortizado especificamente no AC 2008. E justificou tal decisão pelo fato de que "*a dedução, no cômputo do resultado do exercício, e a exclusão de ágio amortizado, na base de cálculo do lucro real, são infrações distintas, isto é, têm fundamentos fáticos e jurídicos distintos*". Ao demonstrar o dissídio jurisprudencial, a Recorrente, embora refira que nos acórdãos paradigma se discute a ineditabilidade de despesas de ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura para todo o período autuado, sem distinção para ano-calendário específico, não aponta onde naqueles julgados se estabelece a discussão sobre considerar-se (ou não) a infração de período específico matéria não impugnada. E compulsando aqueles julgados, tampouco se consegue localizar discussão em torno da aplicação do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972.

Não é possível, assim, se intentar uma analogia entre os acórdãos, com a finalidade de se estabelecer dissídio jurisprudencial a ser solvido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A Agravante discorda de tais conclusões, e assim se manifesta em seu Agravo (e-fls. 6206/6207, grifos no original):

29. A indicação dos casos "Serasa" e "Cinemark" como paradigmas para a discussão quanto à suposta não-impugnação do lançamento para o ano-calendário de 2008 se dá justamente porque nesses dois precedentes, assim como ocorre neste caso, o Fisco glosou despesas de amortização de ágio que abrangiam períodos tanto anteriores ao ano-calendário de 2008, quanto períodos posteriores, não havendo qualquer tipo de discussão quanto à diferenciação de procedimentos adotados para aplicação do disposto na Lei 9.532/97 e no Regulamento do Imposto de Renda ("RIR/99"). 30. Na verdade, o próprio r. despacho agravado reconhece de forma muito clara que "*nos acórdãos paradigma se discute a ineditabilidade de despesas de ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura para todo o período autuado, sem distinção para ano-calendário específico*". 31. Equivoca-se, entretanto, a I. Presidente da 3ª Câmara da Primeira Seção do E. CARF ao rechaçar ambos os paradigmas com base na alegação de que a Agravante não teria apontado em seu Recurso Especial onde, nesses dois paradigmas, teria sido estabelecida a discussão sobre considerar-se (ou não) a infração do período específico matéria impugnada.

32. É exatamente nessa ausência de definição quanto a possíveis efeitos distintos para determinados exercícios da autuação que se encontra a **divergência de conclusões**.

33. Nesses dois casos, ao se tratar da dedutibilidade das despesas de amortização de ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura (mesma matéria tratada neste caso), **não** foi feita qualquer distinção, ao contrário do que ocorreu neste caso. E assim como ocorre nesses dois paradigmas, em todos os demais precedentes mencionados pela Agravante em seus Embargos de Declaração, não ocorre nenhum tipo de distinção, já que se tratam de efeitos resultantes de mesmos fatos, para os quais se aplica necessariamente a mesma base legal.

34. Mais do que uma simples divergência de conclusões, na verdade essa discussão é essencialmente uma **decorrência lógica** da própria definição quanto à validade e legitimidade das despesas de amortização de ágio, e não quanto ao procedimento especificamente adotado pela Recorrente para aplicar as disposições da Lei 9.532/97 e do RIR/99 - se por amortizações / deduções, ou se por exclusões.

35. De fato, não seria razoável nem mesmo lógico se supor que, mediante o provimento do item relativo à validade das despesas de amortização de ágio, com conseqüente reconhecimento da possibilidade de dedução desses valores no período de **2003 a 2007**, possa se manter, no mesmo procedimento fiscal, a manutenção da exigência isolada para o período de **2008**, ainda que decorrente dos mesmos fatos, fundados nas mesmas normas jurídicas, simplesmente por não serem "amortizadas / deduzidas" e sim "excluídas". 36. E esses dois paradigmas deixam muito clara essa divergência de posições para o presente caso. Em nenhum momento se cogitou "segregar" o lançamento, como se fez neste caso, simplesmente pelo fato de o procedimento para aplicação da Lei 9.532/97 e do RIR/99 ter sido distinto. Exatamente porque se tratam rigorosamente das mesmas despesas.

O acórdão recorrido deixou claras as razões pelas quais entendeu que a matéria do ano-calendário 2008 não havia sido impugnada. É que, no entender do Colegiado, a infração desse ano calendário possuía fundamentos fáticos e jurídicos distintos, em comparação com as infrações de outros anos. Em assim sendo far-se-ia necessária impugnação específica para Confira-se o voto condutor (e-fls. 5468/5470):

No ponto seguinte, a exclusão indevida do lucro real anual de valores não amortizáveis. Quanto ao tema, tais foram as palavras da Fiscalização:

[...]

Segundo a decisão recorrida, *“a infração relacionada com a exclusão indevida na apuração do Lucro Real em 2008 não foi objeto de impugnação específica por parte da autuada. Por outro lado, se se considerar a defesa como sendo a defesa global da legitimidade das operações questionadas, as discussões anteriores já demonstraram à saciedade que todas as operações com o ágio e os efeitos daí decorrentes são inoponíveis à Fazenda Nacional por indevidas.”*

Considero a matéria não impugnada. Isso porque a dedução das despesas de ágio amortizado, no cômputo do resultado do exercício, e a exclusão de ágio amortizado, na base de cálculo do lucro real, são infrações distintas, isto é, têm fundamentos fáticos e jurídicos distintos. Anote-se o que a Fiscalização registrou a respeito de cada uma dessas infrações:

a) despesas de ágio lançadas na apuração do resultado do exercício: “158 - as despesas de amortização de ágio tal qual lançadas pela fiscalizada são consideradas desnecessárias à manutenção das atividades da empresa, e não são amortizáveis, não tendo o amparo legal dos ditames previstos do artigo 324 ao 327 do RIR/99; b) exclusão de ágio amortizado na base de cálculo do lucro real : “170 - Com a finalidade de obter o benefício fiscal pretendido, a fiscalizada lançou em livro LALUR e em seus controles de apuração da Base de Cálculo da CSLL a totalidade do valor anteriormente registrado como despesa no ano-calendário 2008, efetuando EXCLUSÃO na apuração do Lucro Real Anual, sob o histórico "Amortização de Ágio" na listagem dos ajustes a serem

efetuados (folha 25 do LALUR 2008) e sob o histórico "3.09 - Reversão Provisão Instr CVM349/01" no quadro de apuração do Lucro Real (folha 26 do LALUR 2008). 171 - O Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000 de 26/03/99, assim dispõem em seus artigos 247 e em relação às exclusões da base de cálculo do IRPJ e da CSLL:

O artigo 17 do Decreto nº 70.235/1972 dispõe no sentido de se considerar "não impugnada a matéria que não tenha sido **expressamente** contestada pelo impugnante." Em face desse mandamento, tenho a matéria como não contestada.

Observa-se, com clareza, que não foi relevante para o Colegiado o ano-calendário, em si, mas sim o fato de que a infração em questão possuía fundamentos fáticos e jurídicos distintos das demais infrações. A infração tida por não impugnada foi a exclusão do ágio amortizado da base de cálculo do lucro real (entende-se, assim, que essa rubrica não foi deduzida na contabilidade, mas tão somente nos registros extra-contábeis). Em contraposição, para as demais infrações, tidas por impugnadas, a despesa foi registrada na contabilidade, reduzindo o resultado contábil do exercício, e o Fisco entendeu que a dedução seria indevida. Mas não há controvérsia sobre tratar-se do mesmo ágio, decorrente das mesmas operações societárias.

No primeiro acórdão paradigma (acórdão nº 1201-001.507, e-fls. 5954/5977), é possível constatar a existência de duas infrações, sendo o item 001 decorrente de despesas indedutíveis de amortização de ágio (ou seja, as despesas foram registradas contabilmente); e o item 002 decorrente de exclusão não autorizada do lucro real de amortização de ágio (ou seja, as despesas não foram registradas contabilmente, apenas nos assentamentos extracontábeis). Também os fundamentos legais foram distintos. O quadro a seguir transcrito consta do relatório do primeiro paradigma:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)			
Item 001	ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL CUSTO/DESPESA INDEDUTÍVEL Ausência da adição ao lucro líquido do período, na determinação do Lucro Real, da despesa indedutível de amortização do ágio, conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal que é parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração.		
Fato Gerador	2007, 2008, 2009, 2010		
Fundamento legal	Art. 249, inciso I, do RIR/99.		
Item 002	EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL EXCLUSÕES INDEVIDAS Redução indevida do Lucro Real, em virtude da exclusão, não autorizada pela legislação do imposto de renda, do ágio amortizado na Experian Brasil Aquisições Ltda., conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração		
Fato Gerador	2007, 2008, 2009, 2010		
Fundamento legal	arts. 532e 537 do RIR/1999.		
Crédito Tributário (em reais)	136.131.373,00	Imposto	
	204.197.059,49	Multa proporcional (150%)	
	21.069.085,59	Juros de mora (cálculo até 30/09/2011)	
	361.397.518,08	TOTAL	
Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)			
Item 001	CSLL - REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO		
Fato Gerador	2007, 2008, 2009, 2010		
Fundamento legal	Art. 2º, e §§, da Lei nº 7.689/88; art. 28 da Lei nº 9.430/96; Art. 37 da Lei nº 10.637/02, Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com as alterações introduzidas pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08.		
Crédito Tributário (em reais)	49.007.294,27	Contribuição	
	73.510.941,39	Multa proporcional (150%)	
	7.584.870,80	Juros de mora (cálculo até 30/09/2011)	
	130.103.106,46	TOTAL	

A leitura do relatório do paradigma permite a compreensão de que, não obstante tenha ocorrido a segregação da matéria em duas infrações distintas, conforme o registro da amortização do ágio tenha sido contábil (infração 001) ou extracontábil (infração 002), os fatos que originaram o lançamento foram os mesmos. Nessa linha, o tratamento dado pelo voto condutor aos argumentos de defesa foi a discussão "da possibilidade de dedução da amortização do ágio ora em questão" (e-fl. 5963), sem qualquer distinção quanto à necessidade de impugnação expressa para cada um dos itens da autuação.

Tem-se, assim, que o despacho agravado merece reforma, neste particular. Diante de lançamentos baseados nos mesmos fatos (amortização de ágio, a reduzir o resultado

tributável, lançados em duas infrações distintas, conforme o registro tenha sido contábil ou extracontábil), o acórdão recorrido considerou a necessidade de impugnações distintas para cada infração, enquanto o primeiro paradigma não o fez, considerando as razões em conjunto para ambas as infrações.

O mesmo não acontece no que se refere ao segundo paradigma, acórdão n.º 1401-001.828 (e-fls. 5978/6012). É que, naquele caso, o relatório se refere a uma única infração, decorrente da glosa de amortização de ágio, tida pelo Fisco como indedutível. O relatório traz excertos que evidenciam o exposto, confira-se (e-fls. 5982/5983, grifos no original):

VI. Do tratamento tributário:

2.19. Glosa da amortização do ágio - Despesa desnecessária:

2.19.1. Em que pese a lei permitir a dedução de amortização de ágio absorvido em incorporação, não restou comprovado pelo contribuinte o fito econômico que justificou a anterior aquisição de suas ações pela incorporada com ágio elevado, o que autoriza considerar a despesa desnecessária e, por conseguinte, indedutível para fins de apuração do lucro real.

[...]

VIII. Do procedimento fiscal:

2.22. Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos do art.º 926 do Decreto n.º 3000, de 26 de março de 1999(RIR/99), tendo em vista que firmam apuradas as infrações abaixo descritas, aos dispositivos legais mencionados no Auto de Infração lavrado nesta data:

Adição não computada na apuração do lucro real, bem como da Base de Cálculo da CSLL decorrente de amortização do ágio decorrente de aquisição de participação societária, indedutível por faltar-lhe os pressupostos do ágio.

[...]

Como se observa, não se encontra aqui a segregação do lançamento em duas infrações. Na situação enfrentada pelo segundo paradigma, o lançamento consistiu em uma única infração, a glosa de despesas de amortização de ágio, tidas pelo Fisco como indedutíveis. Não havia como cogitar de *infrações com fundamentos fáticos e jurídicos distintos*, pela simples razão de haver uma única infração. Em assim sendo, impossível o estabelecimento de divergência jurisprudencial em face do acórdão recorrido.

Quanto ao segundo paradigma, pois, irretocável o despacho agravado.

Em conclusão, no que se refere a esta matéria "**b) Não impugnação da exigência relativa ao ano-calendário de 2008**", o despacho agravado deve ser parcialmente reformado, dando-se seguimento ao recurso especial do sujeito passivo exclusivamente pelo primeiro paradigma, acórdão n.º 1201-001.507.

Matéria: "c) Juros sobre capital próprio".

[...]

Conclusão.

Constata-se, ante o exposto, a necessidade de parcial reforma do despacho questionado. Propõe-se, dessa forma, que o agravo seja:

- 1) NÃO CONHECIDO, no que se refere à matéria "a) Dedutibilidade das despesas de amortização de ágio", em relação à qual o recurso especial já obteve seguimento;
- 2) ACOLHIDO PARCIALMENTE para DAR seguimento ao recurso especial relativamente à matéria "b) Não impugnação da exigência relativa ao ano-calendário de 2008", mas apenas em relação ao paradigma n.º 1201-001.507; e

3) REJEITADO relativamente à matéria "c) Juros sobre capital próprio", prevalecendo, nesta parte, a negativa de seguimento ao recurso especial expressa pela Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento.

Aduz a Contribuinte, na parte admitida de seu recurso especial, que, apesar de *ter deixado bastante claro desde o início deste processo administrativo que referido ágio decorre do processo local de fusão mundial de dois grupos econômicos completamente distintos e não-relacionados (Mead e Westvaco), conduzidos inicialmente nos Estados Unidos por se tratar da jurisdição das respectivas matrizes, havendo diversas razões empresariais que justificavam cada uma das operações conduzidas, o E. CARF acabou desconsiderando tal premissa e mantendo referida glosa, inclusive no que diz respeito às despesas de JCP. De toda a sorte, mesmo se adotada a equivocada premissa da D. Fiscalização, e se considerasse que tal ágio decorresse de uma operação realizada entre partes relacionadas, esse fato não seria suficiente para justificar a glosa pretendida, na medida em que na vigência da Lei n.º 9.532, de 10.12.1997 ("Lei 9.532/97") não havia qualquer limitação nesse sentido, o que somente veio a ocorrer 12 anos depois dos fatos aqui discutidos, com a publicação da Medida Provisória n.º 627, de 11.11.2013 ("MP 627/13") e sua conversão na Lei n.º 12.973, de 13.5.2014 ("Lei 12.973/14").*

Assevera, ainda, que *as alegações feitas no r. acórdão recorrido quanto à suposta não-impugnação da exigência correspondente ao ano-calendário de 2008 são, com a devida vênia, contraditórias e omissas em relação ao que já consta nos autos deste processo administrativo, como apontado pela Recorrente em seus Embargos de Declaração, os quais foram sumariamente rejeitados pelo I. Presidente da ia Turma Ordinária da 3ª Câmara do E. CARF.*

Discorre sobre os três critérios verificáveis para cabimento do Recurso Especial, consignando na sequência, que:

- Na primeira questão de mérito (*dedutibilidade das despesas de amortização de ágio*), o precedente "Solae" (Acórdão n.º 1302-002.060) tratava de aquisição de participação societária realizada entre empresas de um mesmo grupo econômico (controladas do grupo Bunge) e visava discutir se a existência de partes não ligadas e o efetivo pagamento seriam, de fato, pressupostos para a formação do ágio passível de amortização e dedução para fins fiscais, nos termos da Lei 9.532/97, ou se, por outro lado, o fato de o ágio resultar de transações entre empresas relacionadas não seria suficiente para justificar a glosa dessas despesas, concluindo-se que, para fins do reconhecimento fiscal de ágio e da aplicação do disposto nos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97, não é critério determinante eventual relação entre adquirente e alienante do investimento em relação ao qual se reconhece o ágio, uma vez que não havia na legislação fiscal qualquer vedação ao reconhecimento e aproveitamento de ágio nessas condições, dado que foi necessária a edição da Lei n.º 12.973/2014 para impor tal limitação, antes inexistente.
- Também na primeira questão de mérito (*dedutibilidade das despesas de amortização de ágio*), o precedente "Lakeland" (Acórdão n.º 1302-001.532), tratou de aquisição de participação societária realizada desde o exterior entre partes independentes e não-relacionadas, mediante pagamento de custo de aquisição legítimo. Após essa aquisição, a sociedade não-residente no País optou por consolidar as participações

adquiridas, de tal modo que o Fisco considerou, nessa etapa, que o ágio daí resultante seria “intragrupo”. Em seu entendimento, a estrutura dos fatos é análoga àquela discutida no presente processo administrativo, na medida em que as sociedades canadenses MWV Consumer & Office Products Co. (“MWV Consumer”) e MWV Canada Operations Co. (“MWV Canada”) adquiriram participação societária na Recorrente mediante efetivo pagamento em dinheiro, tendo sido essa participação posteriormente consolidada na Mead Embalagens Ltda. (“Mead do Brasil”), mas neste caso não se concluiu, como no paradigma, que a contribuição de capital subsequente não teria o condão de tornar o ágio “intragrupo”, já que originalmente decorreu de aquisição realizada entre partes independentes e não relacionadas.

- Na segunda matéria em discussão (não impugnação da exigência relativa ao ano-calendário de 2008), assim afirmou-se *pelo simples fato de não haver um item específico para tratar desse assunto, muito embora diversas tenham sido as referências a tal questão, como indicado nos Embargos de Declaração opostos pela Recorrente. Contudo, em diversos outros precedentes não existe qualquer tipo de diferenciação a esse respeito, como por exemplo nos paradigmas “Serasa” (Acórdão nº 1201-001.507) e “Cinemark” (Acórdão nº 1401-001.828), nos quais são tratadas autuações “antes” e “depois” do ano-calendário de 2008 como um único objeto, não havendo qualquer tipo de diferenciação como aquela sugerida no r. acórdão recorrido ou limitação das conclusões em razão da forma pela qual a dedutibilidade foi tomada pelos contribuintes.*

Expõe os fatos que resultaram na formação do ágio amortizado, relatando que:

29. A Recorrente foi fundada em 1942, em Valinhos/SP, como uma pequena fábrica de embalagens. Dez anos depois de sua fundação, ela foi adquirida pela companhia multinacional de origem norte-americana West Virginia Pulp and Paper Co., que mais tarde viria a se denominar Westvaco Corporation. Essa empresa, àquela altura, já tinha mais de 50 anos de existência e começava a se firmar como uma das líderes mundiais no ramo de embalagens de papelão ondulado e produtos especiais de papel e celulose.

30. Por sua vez, a Mead do Brasil foi constituída em 5.12.1992 e era detida indiretamente pela Mead Corporation, uma companhia multinacional que havia sido fundada nos Estados Unidos em 1846. Ao longo de sua história, o grupo Mead atuou em diferentes ramos de atividade, notadamente nos de embalagens, papéis especiais e materiais de escritório. No Brasil, até o ano de 2001, o grupo Mead operava por meio da sociedade Mead Embalagens Ltda., que depois passou a se chamar MeadWestvaco do Brasil Ltda. (Mead do Brasil).

31. O grupo Mead apresentava vendas líquidas de aproximadamente US\$ 4 bilhões e operava em dezenas de países, incluindo, Estados Unidos, Reino Unido, França, Itália, Alemanha, Áustria, Polônia, Holanda, Hungria, Espanha, Irlanda, Coreia do Sul, Austrália, Nova Zelândia, Japão, Cingapura, México, Argentina, Chile, Venezuela e Brasil.

32. Por sua vez, o grupo Westvaco tinha um número de vendas líquidas que montava também a cerca de US\$ 4 bilhões, e tinha operações também em uma dezena de países, incluindo, Estados Unidos, Reino Unido, Alemanha, Áustria, Polônia, Rússia, Holanda, Bélgica, República Checa, Espanha, Japão e Brasil.

33. Até 28.1.2002, os grupos Mead e WestVaco eram dois grupos totalmente distintos e independentes em todas as jurisdições onde atuavam. O grupo Mead tinha uma atuação mais destacada na área de materiais de escritório, enquanto que o grupo Westvaco era

líder global na produção de embalagens de papelão e produtos especiais de papel e celulose.

34. Ocorre que, já desde o segundo semestre de 2001, os grupos Mead e Westvaco iniciaram negociações, a partir de suas respectivas sociedades controladoras nos Estados Unidos, que levariam à integração global de suas operações e atividades. Por essa integração esses grupos esperavam criar um grupo consolidado que seria a um só tempo mais forte e mais competitivo globalmente que qualquer um dos grupos Mead e Westvaco sozinhos.

35. Toda essa negociação e o processo de integração global dos grupos Mead e Westvaco encontra-se devidamente registrado pelos dois grupos perante a Comissão de Valores norte-americana (Securities and Exchange Commission — “SEC”), que homologou essa documentação e lhe deu publicidade para o mercado de capitais norte-americano e para os acionistas dessas companhias, como ilustra a documentação colacionada pela Recorrente nos autos deste processo.

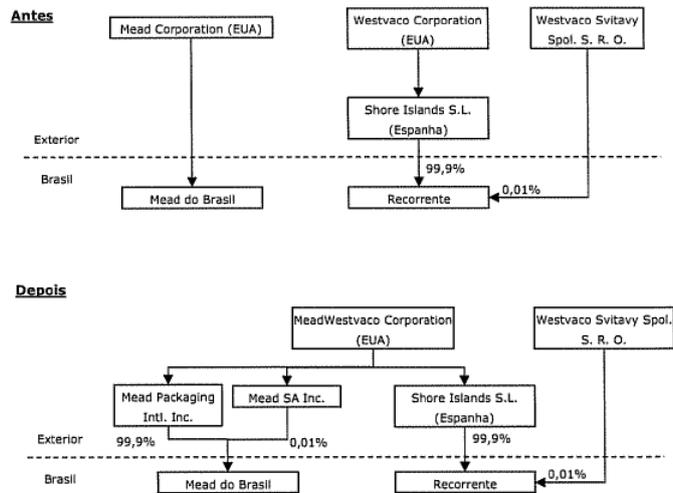
36. Todo esse contexto de integração global era real e estava baseado em decisões econômicas e empresariais verdadeiras pelos grupos Mead e Westvaco, de onde se conclui o completo equívoco da D. Autoridade Julgadora ao pretender desconsiderar esse contexto na análise deste caso.

37. No mesmo semestre em que teve início o processo de fusão nos Estados Unidos, com a assinatura do “Contrato e Plano de Fusão” (Agreement and Plan for Merger), em 28.8.2001, os grupos Mead e Westvaco submeteram sua proposta de fusão também para a aprovação, no Brasil, pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica (“CADE”), destacando que no contexto desse processo mundial de integração, que envolveria um preço total entre US\$ 5,6 bilhões e US\$ 6 bilhões, os grupos Mead e Westvaco pretendiam criar uma empresa melhor posicionada para competir em uma indústria global, combinando negócios complementares para oferecer uma linha de produtos mais ampla.

38. Na ocasião, o CADE analisou os mercados relevantes de cada um dos grupos no exterior e no Brasil e, em 5.6.2002, concluiu pela aprovação da junção de suas respectivas subsidiárias brasileiras sem quaisquer restrições, conforme consignado no Ato de Concentração nº 08012.005814/2001-01. Essa operação também foi submetida à análise das autoridades de defesa da concorrência da Comunidade Europeia, dos Estados Unidos, do Canadá, do

39. A integração mundial dos dois grupos foi oficialmente aprovada em 28.1.2002 pelos acionistas da Mead Corporation e da Westvaco Corporation. De acordo com a relação de troca de ações estabelecida no processo, os acionistas da Mead Corporation receberiam uma ação da nova companhia MeadWestvaco Corporation mais uma torna de US\$ 1.20 para cada ação da Mead Corporation. Já os acionistas da Westvaco receberiam 0.97 ação da nova companhia MeadWestvaco Corporation para cada ação da Westvaco Corporation. Todas essas informações, aliás, estão expressamente indicadas na documentação pública registrada perante a SEC que a Recorrente juntou aos autos do presente processo administrativo.

40. A estrutura societária simplificada dos grupos Mead e Westvaco antes e depois dessa integração global, no que interessa ao presente caso, poderia ser assim ilustrada:



41. A partir dessa data, foram iniciados os processos de unificação das operações e sociedades que esses grupos detinham em diversos países, tais como Canadá, França, Alemanha, Holanda, Espanha, Irlanda, Reino Unido, Suíça, Itália, Brasil, Japão, entre outros.

42. Ocorre que por se tratar de uma integração de complexidade muito alta, havia diversas questões regulatórias, societárias, contratuais, fiscais, ambientais, trabalhistas, previdenciárias, etc., que deveriam ser enfrentadas em cada uma das jurisdições onde os grupos Mead e Westvaco atuavam. Havia ainda licenças a serem transferidas, autorizações a serem obtidas e prazos governamentais locais a serem aguardados.

43. Por essas razões, embora a fusão mundial dos dois grupos tenha sido aprovada nos Estados Unidos em 28.1.2002, ela acabou levando alguns meses até ser completada nos outros países, tendo se dividido em 9 principais fases:

[...]

44. No processo de integração mundial dos grupos Mead e Westvaco, optou-se também por transferir, da Espanha para o Canadá, a estrutura de capital que o novo grupo teria nas suas sociedades localizadas no Brasil, Argentina, Chile e Venezuela.

45. O objetivo empresarial e financeiro, nesse caso, era permitir o financiamento das operações e fábricas canadenses com o fluxo de dividendos proveniente das sociedades latino-americanas dos grupos Mead e Westvaco, bem como concentrar, em uma estrutura societária situada no Canadá as participações detidas nas empresas latino-americanas, o que aumentaria a flexibilidade no aproveitamento dos excessos de caixa gerados por essas sociedades latino-americanas em outras operações do grupo no mundo.

46. Em consequência, as empresas canadenses do recém criado grupo MeadWestvaco compraram da sociedade espanhola Shore Islands S.L. ("Shore Islands"), a valor de mercado (*arm's length*), praticamente todas as subsidiárias que o grupo Mead tinha na América Latina, não só no Brasil, tais como: Mead Packaging Chile Ltda., MeadWestvaco do Venezuela e Mead Packing Systems Argentina S.A.

47. Essa transferência, por imposição da própria legislação canadense [nota de rodapé nº 1: Artigos 16 e 17 da "Nova Scotia Companies Act".], do próprio negócio e em obediência ao princípio do "*arm's length*", deveria, necessariamente, ser efetuada a valores de mercado, exatamente como o seria entre partes não-relacionadas, como de fato eram os grupos Mead e Westvaco antes de seu processo de fusão mundial. Assim, as empresas canadenses do recém-criado grupo MeadWestvaco conduziram uma avaliação do valor justo de mercado da Recorrente e, em seguida, compraram essa sociedade da Shore Islands pelo seu valor de mercado, mediante efetivo pagamento de preço.

48. Aqui cabe destacar que, tendo sido feita a aquisição da Recorrente a valor justo de mercado, com efetivo pagamento de preço e no contexto da integração de dois grupos totalmente independentes, era natural que a Recorrente, sociedade resultante da integração desses dois grupos no Brasil, teria direito ao aproveitamento fiscal do ágio, como autorizam os artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97 e os artigos 385 e 386 do RIR/99.

A integração dos grupos Mead e Westvaco no Brasil

49. Tendo os grupos Mead e Westvaco concluído o processo de integração nos Estados Unidos (etapa inicial) e as seis fases de consolidação subsequentes indicadas acima, teve início o processo de integração brasileira. Esse processo se iniciou com a transferência da participação detida na Mead do Brasil para a Shore Islands, que já detinha as operações brasileiras e latino-americanas do grupo Westvaco. Após essa transferência, ocorrida em 30.11.2002, as sociedades canadenses MWV Consumer e MWV Canada compraram da Shore Islands, mediante efetivo pagamento e transferência de caixa, as participações que esta sociedade espanhola detinha tanto na Mead do Brasil quanto na Recorrente.

50. Novamente é importante frisar que essas operações foram feitas em condições de mercado (arm's length). Em primeiro lugar, isso foi feito para que se refletisse a natureza do negócio acordado de integração de sociedades de grupos que até então eram independentes e estavam em vias de se integrar em todo o mundo. Em segundo lugar, as empresas canadenses eram obrigadas pela legislação daquele país a efetuar essas aquisições a valores de mercado. Não havia, portanto, outra opção para a efetivação dessas aquisições.

51. Aqui cabe um esclarecimento importante. O valor de mercado da participação societária detida na Recorrente, que acabou sendo utilizado na alienação dessa sociedade para as empresas canadenses, já havia sido estimado internamente pelos grupos Mead e Westvaco anteriormente à realização dessa alienação. Ainda assim, mesmo cientes de quanto aproximadamente seria esse valor de mercado da Recorrente, os grupos Mead e Westvaco entenderam por bem solicitar um estudo de avaliação econômico-financeira da Recorrente para uma empresa brasileira, especializada e independente, com o fim de eliminar quaisquer dúvidas sobre a correção do valor de mercado utilizado nas operações.

52. Assim foi que a Z3M Venture Partners Ltda. ("jf) preparou, em novembro do ano-calendário 2002, uma avaliação completa do valor de mercado da Recorrente com base em uma estimativa de sua rentabilidade futura, utilizando-se do método DCF.

53. Com base nos estudos prévios e no laudo de avaliação produzido pela Z3M, portanto, a MWV Consumer comprou da Shore Islands uma participação aproximada de 29,8% no capital social da Recorrente por um valor de C\$ 97.907.000,00, ao passo que a MWV Consumer comprou da Shore Islands uma participação aproximada de 70,2% no capital social da Recorrente por um valor de C\$ 230.143.000. Cerca de 70% desse preço, vale notar, foi pago em dinheiro, com efetiva transferência de caixa.

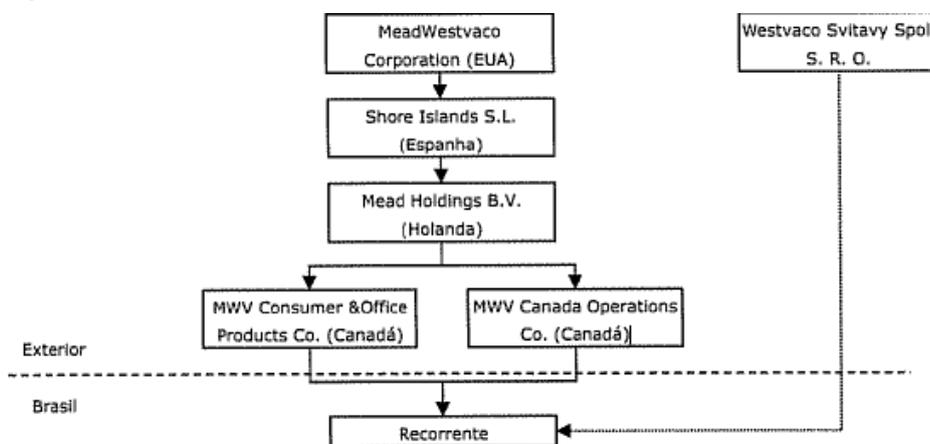
54. Nessa mesma data, a MWV Canada comprou também da Shore Islands a participação que esta detinha no capital social da Mead do Brasil, ao valor de mercado de C\$ 1,00, que era o valor de mercado daquela sociedade em razão de ela apresentar, naquele momento, uma situação de patrimônio líquido negativo.

55. E justamente por ter se tratado de uma compra real de participação societária na Recorrente, cujo valor estava devidamente suportado por laudo de avaliação e que implicou a efetiva transferência de recursos financeiros pelas sociedades canadenses, seria natural e legítima que o custo de investimento associado a essa aquisição produzisse seus regulares efeitos no País, inclusive para fins tributários, dentre os quais estaria a possibilidade de eventual aproveitamento fiscal do ágio.

56. Esse fato, associado à necessidade de unificação das operações dos grupos Mead e Westvaco no Brasil, como já vinha ocorrendo no resto do mundo, levou as sociedades canadenses a contribuírem, em aumento de capital da Mead do Brasil, as quotas da Recorrente que tinham acabado de comprar da Shore Islands. Com isso a Mead do

Brasil, nos termos do artigo 248 da Lei n.º 6.404, de 15.12.1976 (Lei das Sociedades Anônimas — “Lei das S.A.”), ficou obrigada a avaliar o investimento que passou a deter na Recorrente pelo método da equivalência patrimonial, desdobrando o custo de aquisição — que era o mesmo incorrido pelas sociedades canadenses quando adquiriram a participação anteriormente detida pela Shore Islands — em subcontas de (i) patrimônio líquido; e (ii) ágio.

57. E para concluir a etapa brasileira de integração dos grupos Mead e Westvaco, a Mead do Brasil foi incorporada pela Recorrente com base no seu valor contábil, conforme previsão contida no artigo 21 da Lei 9.249/95. Ao proceder à incorporação da Mead do Brasil, a Recorrente seguiu a legislação fiscal em vigor e passou a contabilizar, em seu ativo diferido, o ágio escriturado pela Mead do Brasil. Nos termos da legislação aplicável, esse valor de ágio, por ser fundamentado na expectativa de rentabilidade futura da Recorrente, poderia ser tratado como amortizável para fins fiscais, no prazo mínimo de 5 anos. Ao final dessa operação, a estrutura societária do grupo passou a ser a seguinte:



58. Aqui vale mais uma vez ressaltar que o ágio registrado pela Mead do Brasil nada tem de artificial ou de simulado, e não por outra razão a penalidade qualificada foi prontamente afastada pelo E. CARF, com a correspondente redução ao percentual de ofício (75%).

59. Esse ágio foi originado a partir de um processo de integração mundial de dois grupos que deveria necessariamente ser conduzido em bases comutativas, como documentado publicamente perante a SEC e como exigido pela legislação canadense. E tendo esse processo envolvido no Brasil um custo de aquisição legítimo, que estava baseado em laudo independente atestando o valor de mercado e a expectativa de rentabilidade futura da Recorrente, resultava que o ágio relativo à sua integração com a Mead do Brasil decorria dos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97 e dos artigos 385 e 386 do RIR/99.

60. Aliás, tanto a Recorrente não tinha a intenção de simplesmente gerar de forma indevida benefícios fiscais no Brasil sem razões empresariais verdadeiras, que a despeito de a legislação autorizar a dedução das despesas de ágio no período de cinco anos, ela o fez pelo período de dez anos, obedecendo de forma estrita à curva de rentabilidade futura projetada pela avaliação da Z3M.

61. E caso efetivamente fosse a intenção da Recorrente ou de qualquer dos grupos Mead e Westvaco apenas obter vantagens fiscais relacionadas à dedutibilidade de despesas de ágio no Brasil, no mínimo, não haveria qualquer mundial de integração entre dois grupos independentes, não haveria documentos públicos validados pela SEC confirmando os propósitos dessa operação e tampouco haveria fluxo de recursos e desembolso de caixa na ordem de milhões, como houve no caso ora examinado. A dedução das despesas de ágio também não teria sido diferida ao longo de uma década.

Afirma, assim, válido e legítimo o ágio amortizado porque decorrente de aquisição: (1) inserida no processo global de fusão entre dois grupos independentes e não relacionados, em que necessariamente, por questões regulatórias e legislativas aplicáveis, deveriam ser adotadas condições de mercado; (2) com efetivo Pagamento de preço; (3) com ágio devidamente fundamentado na expectativa de rentabilidade futura da sociedade adquirida pelas sociedades canadenses (Recorrente), conforme estudos internos corroborados localmente por laudo de avaliação preparado por empresa independente e especializada; e, sobretudo, (4) com razões empresariais não-tributárias. Cita jurisprudência neste sentido, mas ressalva que a legislação em vigor à época não vedava o reconhecimento e aproveitamento de ágio decorrente de operações conduzidas entre partes relacionadas, e, ao contrário do que ocorre desde 10.1.2015 (12 anos depois dos fatos aqui tratados), até mesmo incentivava que partes relacionadas negociassem em bases de mercado.

Insiste que este caso não trata de um “ágio intragrupo” porque decorrente de um processo de integração global de dois grupos completamente independentes e que, por questões empresariais legítimas, dadas as proporções da fusão e aspectos legais envolvidos em cada uma das jurisdições, teve que ser realizado de forma paulatina e por regiões. Mas subsidiariamente defende que o ágio formado em operações conduzidas entre partes relacionadas não é passível de glosa, ainda mais quando houve um custo de aquisição efetivo, baseado em laudos de avaliação preparados por empresa independente, especializada, e todos os requisitos previstos na legislação estão presentes, até porque em 2001/2002 inexistia qualquer vedação na legislação fiscal, explícita ou implícita, para tais registros decorrentes de transações em bases comutativas (segundo parâmetros de mercado). Aliás, esse proceder era uma decorrência das próprias disposições legais vigentes, como ilustram as regras de Distribuição Disfarçada de Lucros (“2Qj”), de Preços de Transferência e de Interdependência para fins da incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (“LEI”), além do disposto no art. 245 da Lei das S.A. Logo, o custo de aquisição efetivamente incorrido e suportado pelas sociedades canadenses no caso não poderia ser desconsiderado, nem tampouco a Mead do Brasil poderia deixar de avaliar o investimento adquirido na Recorrente pelo Método da Equivalência Patrimonial. O ágio seria, então, uma consequência lógica do arcabouço jurídico então aplicável e isso restou claro no Parecer elaborado por PAULO DE BARROS CARVALHO também especialmente para este caso.

Afirma equivocadas, portanto, as alegações feitas na r. decisão recorrida de que “aquisição” somente ocorre, para fins da aplicação do regime jurídico-tributário previsto nos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97 (artigos 385 e 386 do RIR/99) mediante transferência de caixa a terceiros. Esse requisito adotado pelo E, CARF neste caso carece de fundamentação jurídica. Em seu entendimento, a interpretação adotada pelo E. CARF para manter o lançamento está no Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01, de 14.2.2007 (“Ofício-Circular 01/07”), normativo contábil editado cinco anos depois dos fatos aqui discutidos e, como destaca ELISEU MARTINS no Parecer Técnico-Contábil produzido para a Recorrente, é regra inaplicável neste caso mesmo sob tal perspectiva.

Acrescenta que o próprio Governo Federal reconheceu a necessidade de lei para que essa matéria fosse disciplinada, tendo publicado apenas em 11.11.2013 a MP 627/13, convertida somente em 13.5.2014 na Lei 12.973/14 (isto é, mais de uma década depois do reconhecimento do ágio discutido neste caso!). Reporta-se à Exposição de Motivos da MP 627/13 e conclui que somente com a vigência da MP 627/13 e da Lei 12.973/14, para operações concluídas a partir de 1º.1.2015, é que passou a ser vedado o registro e apuração de ágio em operações realizadas entre partes relacionadas. Invoca a aplicação do art. 105 do CTN, citando

o Acórdão nº 9202-003.031 desta CSRF e manifestações do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça.

Reporta-se a doutrina que em período anterior *validava a possibilidade de contribuição de bens a valor de mercado de uma sociedade, e a posterior apuração de ágio nessa operação, ainda que efetuada entre partes relacionadas*, e também cita doutrina contábil professada por *JORGE VIEIRA COSTA JÚNIOR e ELISEU MARTINS*, acrescentando manifestação do primeiro em artigo publicado no Jornal “Valor Econômico” de 28.8.2012, *confirmando a ausência de fundamento para a vedação ao registro de ágio em operações realizadas entre partes relacionadas*, confirmando que *essa limitação foi instituída apenas a partir do ano-calendário de 2010, não alcançando, assim, as operações ora discutidas, realizadas quase sete anos antes*. Novamente se refere a Parecer Técnico Contábil elaborado por *ELISEU MARTINS* para esse caso reafirmando seu entendimento de que *“o ágio contabilizado pela MEAD ao receber quotas da RIGESA para aumento de capital foi contabilizado conforme as normas contábeis da época” e que “No processo de incorporação da MEAD pela RIGESA, o ágio existente na MEAD sobre o seu investimento na RIGESA foi adequadamente contabilizado no Ativo Diferido da RIGESA de acordo com as normas contábeis da época, com a adequada contrapartida em Reserva de Capital”*.

Indica outras manifestações favoráveis ao reconhecimento do ágio em circunstâncias semelhantes, pra além dos acórdãos citados como paradigmas, destacando *os casos “Companhia Luz e Força Santa Cruz” (Acórdão 1302-001.978, de 14.9.2016); “Copagaz” (Acórdão 1302-001.977, de 4.9.2016) e “Sustentare” (Acórdão 1201-001.456, de 6.7.2016)*.

Conclui que *o mero fato de o ágio ora discutido decorrer de transações com partes relacionadas não impede o seu reconhecimento e aproveitamento para fins fiscais, sobretudo se considerada a inexistência de vedação legal no período em questão e a superveniente edição, em 2014, de uma lei vedando de forma expressa essa prática para aquisições realizadas a partir de 1.º.1.2015*.

Quanto à falta de impugnação acerca das glosas promovidas no ano-calendário 2008, afirma *tratar-se de uma conclusão absolutamente equivocada, contraditória, e que não leva em conta as informações constantes nos autos deste processo e a própria fundamentação jurídica adotada no lançamento ora discutido*.

Defende que *o fato de a dedução do ágio ter se dado diretamente por uma exclusão na apuração do Lucro Real (e não por uma dedução, como nos anos pretéritos), não faz dessa questão uma infração autônoma, como equivocadamente alegou a r. decisão recorrida*. Até porque nem mesmo no Relatório da Ação Fiscal existe *segregação entre períodos ou supostas infrações distintas a esse respeito*. Trata de toda a amortização e dedução do ágio como uma questão única, conforme trechos destacados pela Contribuinte. Reporta-se a trechos de sua defesa para demonstrar que *seguindo esse mesmo racional adotado pela D. Fiscalização, a Recorrente impugnou a totalidade da exigência*, e reporta-se a sua contestação contra a alegação então feita pela *1. Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de que essa matéria supostamente não teria sido impugnada*.

Argumenta que *por mais que, procedimentalmente, a amortização/dedução desses valores relativos ao ágio tenha se alterado sob o ponto de vista contábil dos anos de 2003 a 2007 para o ano-calendário de 2008, a essência da despesa e sua fundamentação jurídica é precisamente a mesma: amortização fiscal de ágio, nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97, como consolidados nos artigos 385 e 386 do RIR/99*. Destaca que *a fundamentação*

legal para as exigências discutidas em ambos os períodos é precisamente a mesma, conforme trechos que cita, e conclui que tratando-se de infrações decorrentes de um mesmo valor passível de amortização, fundado nas mesmas questões de fato e de Direito, é evidente que seria contraditório sustentar o entendimento de que não seria matéria impugnada pela Recorrente neste caso.

A segregação somente seria justificável em razão do procedimento diferenciado estabelecido pela Lei nº 11.638/2007, mas com a instituição do regime de neutralidade tributária previsto na Medida Provisória nº 449/2008, *o próprio conceito de neutralidade visado por essa regra aplicada torna contraditória a questão aqui discutida.* Reporta-se a outros trechos da acusação fiscal para afirmar que *a própria D. Fiscalização deixa claro que as razões para a glosa das despesas de amortização de ágio são exatamente as mesmas para todo o período de 2003 a 2008, as quais podem ser resumidas no seu equivocado entendimento de que as operações societárias que implementaram a fusão dos grupos Mead e Westvaco no Brasil em 2002 seriam supostamente simuladas e efetuadas com o deliberado fim de proporcionar uma economia fiscal indevida.*

Observa que no histórico de casos já analisados por essa E. CSRF e pelo próprio E. CARF — pela mesma turma julgadora deste caso, inclusive - *não há qualquer registro de precedentes em que se tenha feito distinção semelhante àquela equivocadamente adotada pela r. decisão recorrida, indicando precedentes recentes que alcançaram anos-calendário subsequentes a 2007, inclusive da própria Turma recorrida.*

Entende evidente, portanto, que o não conhecimento do Recurso Voluntário em relação à dedutibilidade de despesas de amortização de ágio no período de 2008 decorre de uma análise que, com a devida vênia, se mostrou equivocada e que deve ser necessariamente modificada por essa E. CSRF.

Finaliza discordando da incidência de juros de mora sobre a multa lançada de ofício, reportando-se a julgados em favor do seu entendimento, mencionando a rejeição de súmula sobre a matéria em 08/12/2014.

Conclui sintetizando seus argumentos e pleiteando a reforma parcial do acórdão recorrido para *integral cancelamento da autuação da qual se originou este processo administrativo, e protestando pela realização da sustentação oral por ocasião do julgamento do presente recurso.*

Cientificada em 22/10/2018 (e-fls. 6777), a PGFN apresentou contrarrazões em 24/10/2018 (e-fls. 6778/6799) na qual defende a inadmissibilidade do recurso especial acerca do item “b) Não impugnação da exigência relativa ano ano-calendário de 2008”, em virtude das razões expostas pelo Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, a evidenciar a inexistência de similitude fática entre os acórdãos comparados. Cita jurisprudência em favor de seu entendimento.

Quanto à indedutibilidade do ágio, transcreve os fatos relevantes identificados no Relatório de Ação Fiscal, discorre sobre o conceito de ágio afirmando ser necessário, para sua existência, *ter como origem um propósito negocial e um substrato econômico, sendo que se entende por propósito negocial a lógica econômica que levou ao surgimento do ágio ou deságio, ou seja, a razão negocial que ensejou a aquisição de um investimento por valor superior ou inferior àquele que custou anteriormente ao alienante.* Sob esta ótica, *para se falar em ágio ou deságio é preciso a efetiva aquisição de um investimento oriundo de um **negócio comutativo,***

onde as partes contratantes, independentes entre si e ocupando posições opostas, tenham interesse em assumir direitos e deveres proporcionais.

A partir destas premissas, assevera que:

Nesse sentido, é evidente, nos autos, o desvirtuamento das operações que normalmente conduzem a um custo amortizável, tendo em vista que as operações foram realizadas **por pessoas interligadas, em desacordo com a necessária autonomia entre as partes envolvidas.**

Com efeito, o que se viu em todas as etapas da suposta “reorganização societária” a que a contribuinte se refere foi que o controle acionário das empresas brasileiras (Mead do Brasil e Rigesa) manteve-se, sempre, em poder de sociedades do grupo liderado pela MeadWestavaco Corporation, através de diferentes níveis de controle, o que demonstra que **as operações ocorreram dentro de um mesmo grupo, ou seja, sem qualquer intervenção de partes independentes**, mas, ao contrário, em um ambiente em que as controladoras influenciavam as controladas brasileiras, o que evidencia que as condições para tais operações não foram, absolutamente, as mesmas que seriam verificadas em operações realizadas com empresas alheias ao grupo.

Considera-se, então, que **o ágio amortizado pela recorrente** fora, de fato, **criado artificialmente**, não sendo possível, portanto, a sua dedução, já que, nos termos do que demonstrado à exaustão, tanto pela fiscalização, como pela própria DRJ, e mencionado outrora, no histórico das operações, **decorreram de operações societárias levadas a efeito entre partes dependentes, relacionadas**. Destaque-se, na ocasião, o que afirmado pela DRJ, em trecho da decisão recorrida, *in verbis*:

[...]

Sobre o assunto, o Conselho Federal de Contabilidade – CFC, na Resolução 1157/2009, no § 50, integrante do capítulo relativo ao ‘ágio por expectativa de rentabilidade futura’ censura o procedimento de contabilização do próprio ágio:

“50. É importante lembrar que **só pode ser reconhecido o ativo intangível do ágio por expectativa de rentabilidade futura se adquirido de terceiros, nunca o gerado pela própria entidade (ou mesmo conjunto de empresas sob controle comum)**. E o adquirido de terceiros só pode ser reconhecido, no Brasil, pelo custo, vedada completamente sua reavaliação.” (grifamos)

Marco Aurélio Greco, na obra Planejamento Tributário (editora Dialética, 2ª edição), no capítulo ‘XVII – Operações Preocupantes’ lista diversas modalidades de planejamento tributário que devem ser analisadas com cuidado por aqueles que atuam nessa área e também repudia o ágio criado dentro um grupo econômico. Confirma-se:

[...]

Então, considerando-se que as operações que envolveram a Mead do Brasil e a Rigesa ocorreram dentro de um grupo econômico e, ao final, não houve qualquer alteração na propriedade das empresas (tendo em vista que antes da reorganização societária as entidades brasileiras pertenciam ao grupo MeadWestvaco e assim permaneceram após toda a “reestruturação societária”), outra não pode ser a conclusão, senão a de que o único benefício atingido com as alterações seria a economia fiscal. Com isso, não há que se falar, nos presentes autos, na imprescindível razão lógico-econômica das operações realizadas. **A finalidade do ágio foi estritamente tributária: reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL a ser paga.**

Ora, **a transformação da Mead do Brasil em controladora da recorrente e, ato contínuo (realizado no dia seguinte), a incorporação daquela por esta não demonstra qualquer intenção que fosse, realmente, negocial/societária**. Não há qualquer objetivo que seja verdadeiramente comercial e que possa ser alcançado em uma única noite.

E mesmo que se considere como válido o propósito comercial eleito pelo recorrente, o que se admite apenas para argumentar, destaca-se que o registro que originou a criação do ágio fora cancelado com a posterior incorporação de uma empresa pela outra. **Como o intuito final do grupo econômico sempre foi a incorporação da Mead do Brasil pela Rigesa, conclui-se, assim, que o ágio não foi criado nem mesmo para refletir o valor de mercado da recorrente. Seu propósito foi eminentemente fiscal.**

Essa constatação, de ausência de propósito comercial na incorporação da Mead do Brasil pela Rigesa, fica ainda mais patente se analisarmos o Protocolo de Justificação de Motivos de Incorporação. Com efeito, afirmou-se que a intenção de se efetivar a referida incorporação era a obtenção de uma reestruturação societária que pudesse proporcionar maior eficiência estratégica e melhor desempenho das atividades econômicas das empresas, aumento da lucratividade, assim como a redução de custos de natureza operacional, administrativa e financeira. No entanto, não há como se imaginar uma maior eficácia estratégica quando se tem uma reversão imediata do controle das empresas.

Além disso, se a intenção fosse, de fato, aumentar a lucratividade e reduzir custos, a incorporação da Mead do Brasil pela Rigesa deveria ter ocorrido de forma direta, sem a necessidade de uma etapa intermediária a ser, logo em seguida, desfeita. Nesse sentido, confira-se o que consignou o Auditor relator da decisão proferida pela DRJ:

“(…) tornar a Mead BR detentora do capital social da Rigesa, a título de investimento no qual está embutida uma parcela de ágio, para um dia depois promover a incorporação da investidora pela investida, nada tem a ver com a reestruturação societária de um grupo ou qualquer propósito comercial, mas sim com os efeitos tributários advindos da manobras. Fossem apenas societários e econômicos os motivos da operação, outros e mais racionais seriam os procedimentos.” (grifamos)

Assim, evidencia-se que a incorporação da Mead do Brasil pela Rigesa não fora realizada com o intuito de simplesmente unificar as atividades das envolvidas. Tal unificação poderia ter sido alcançada desde o início somente com a incorporação de uma pela outra, tal como foi feito por meio da segunda operação. **O aumento de capital da Mead do Brasil serviu, então, somente para criar um ágio fictício, caracterizando, assim, aquela sociedade como uma verdadeira “empresa veículo”.**

Destaca, ainda, *que o lançamento do ágio ou deságio deve indicar o seu fundamento econômico* dentre uma das hipóteses legais, o que também não se verificou no caso em tela, pois, conforme doutrina que cita, *verifica-se que além de não ter qualquer propósito comercial e ter sido gerado em operações levadas a efeito dentro do mesmo grupo econômico, foi criado com a incorporação da Mead do Brasil pela recorrente, sem apresentar substrato econômico que justifique o seu surgimento.* Em seu entendimento, embora o valor de aquisição tenha se pautado na rentabilidade futura da recorrente, ***o que se verifica é que relatório de avaliação econômico-financeira do Grupo Rigesa, elaborado pela empresa Z3M Venture Partners Ltda a pedido da recorrente, tomou como base situações divergentes das existentes no mercado nacional, levando em conta, por exemplo, fatores como taxa de retorno para o caso americano, taxa de juros estimada com risco zero (utilizando-se como parâmetro a remuneração dos Títulos Norte-Americanos de 30 anos), apuração da taxa de risco com base no excesso de retorno do mercado de capitais dos Estados Unidos, dentre outros aspectos que servem para demonstrar a inaptidão de tal laudo para o fim de fixar o valor real da empresa.*** Ademais, *o verdadeiro intuito da Mead do Brasil não era auferir essa rentabilidade, mas sim aguardar a superveniente incorporação pela Recorrente e deduzir a sua amortização na apuração do lucro real. Ainda mais se considerarmos não haver qualquer justificativa para que a recorrente lançasse a sua própria rentabilidade em sua contabilidade.*

Adiciona que, considerando a *subordinação societária entre as duas empresas que participaram da incorporação, havendo ou não expectativa de rentabilidade futura, as decisões corporativas determinariam, de qualquer forma, a assunção do controle da Rigesa, o registro do ágio e, por fim, a realização de uma reorganização comercial qualquer que pudesse, de uma alguma maneira, permitir a dedução tributária daquela suposta despesa.*

Aduz, também, ser *imprescindível a existência de dispêndio necessário à sua realização, ou seja, de transação econômica ou patrimonial que materialize o valor de aquisição ao mesmo tempo pago pelo adquirente e recebido pelo alienante,* e, citando o Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, assim se reporta às circunstâncias do caso específico:

Nesse sentido, analisando a situação fática da recorrente antes e depois da incorporação, verifica-se que continua submetida ao mesmo controle acionário, tendo apenas feito uma reavaliação com base em rentabilidade futura dela mesma e, se aceita a operação, poderá usufruir de um benefício fiscal previsto apenas para as hipóteses em que, efetivamente, haja pagamento de ágio, o que no entanto não se deu nos autos, já que **não é possível vislumbrar a aquisição onerosa da participação societária da Rigesa pela Mead do Brasil, pois sequer houve o pagamento, dispêndio de recursos na aquisição de um patrimônio.**

Os documentos juntados aos autos, a fim de corroborar o lançamento, demonstram que **não teria havido desembolso de capital quando da aquisição da participação societária da Rigesa pela Mead do Brasil.** Na verdade, o patrimônio líquido desta sociedade foi aumentado em contrapartida a um aumento de ativo permanente, sem que houvesse qualquer sacrifício de um ativo ou reconhecimento de um passivo, indispensáveis para o registro de um custo/despesa.

O que se viu foi que a Mead do Brasil adquiriu a Regisa através do pagamento em ações, feito a quem já possuía a totalidade de seu capital social. E esse fato foi constatado pela própria recorrente que, ao ser intimada para comprovar o efetivo trânsito de recursos quando da aquisição da participação societária da recorrente pela Mead do Brasil, afirmou que:

“C) Conforme esclarecido no item ‘b’ acima, a aquisição da participação societária na empresa RIGESA CELULOSE PAPEL E EMBALAGENS LTDA., no ano-calendário de 2002 pela MEADWESTVACO DO BRASIL LTDA. foi paga por esta última por meio da entrega de quotas de capital de sua própria emissão. Desse modo, não houve trânsito de recursos financeiros nessa aquisição.” (fls. 15) (grifamos)

Mister observar, ainda, que através do balancete levantado no encerramento mensal imediatamente anterior à aquisição das quotas da fiscalizada, a Meadwestvaco do Brasil Ltda., apresentava situação patrimonial que indicava que a empresa não possuía capacidade econômica para efetuar, com recursos próprios, a aquisição pretendida, e que, por outro lado, passava por uma séria dificuldade financeira, possuindo um PASSIVO A DESCOBERTO de R\$ 11.515.833.56

Tendo em vista, então, que o investimento que deu origem ao ágio não refletiu nenhum gasto efetuado pelo adquirente do investimento e nenhum ganho auferido pela cedente das ações, não houve circulação de nenhuma espécie de riqueza que justificasse a existência do ágio.

Frente ao exposto, conclui que *o único substrato econômico existente nas operações societárias realizadas entre a Mead do Brasil e a Rigesa é aquele oriundo da amortização do ágio. Em outros termos, após a incorporação, a única transferência de riquezas é aquela que se dá entre o Estado, o qual concede um benefício indevido, e a recorrente, que reduz sua tributação de forma fraudulenta, data venia.* O ágio em discussão, portanto, não

existiu, não é válido e não é eficaz para ser amortizado na conta de resultado da recorrente, qualquer que seja a norma de regência.

Quanto à segunda matéria, consiga que:

Por fim, quanto à exclusão efetuada pela recorrente na apuração do seu lucro real, no ano calendário 2008, sob os históricos “amortização de ágio” e “reversão provisão para IR-Diferido”, deve-se destacar que não houve impugnação específica em relação a tal infração. A recorrente afirma que a sua defesa, por se referir aos anos de 2003 a 2008, abrangeria também o período em questão, pelo que se reitera toda a argumentação ora traçada, para demonstrar que as operações societárias realizadas pela recorrente não tiveram o condão de gerar os efeitos fiscais por ela pretendidos, o confirma a conclusão de que a exclusão em comento não encontra respaldo em nenhum dispositivo da legislação do IR e nem em qualquer outra lei comercial que discipline os registros contábeis.

Tudo isso está a demonstrar que o procedimento adotado pelo Fiscal quando da lavratura do lançamento ora discutido está correto e, por isso, a decisão da DRJ deve ser mantida.

Cita, ainda, precedentes deste Conselho para *demonstrar a pertinência do entendimento aqui exposto quanto à indedutibilidade do ágio criado pelo contribuinte de forma artificial, e a simulação fraudulenta cometida.*

Defende o cabimento dos juros de mora sobre a multa de ofício e, na sequência, reafirma a preclusão acerca da exigência relativa ao ano-calendário de 2008, vez que o pedido acerca deste ponto **não foi formulado em grau de impugnação, tratando-se, portanto, de matéria preclusa, a teor do art. 17 do Decreto n.º 70.235/72.** Acrescenta que:

É inteiramente aplicável ao caso o disposto no art. 17 do Decreto n.º 70.235/72 que reflete um princípio processual altamente significativo, o qual impede a apresentação de novas razões de fato e de direito para a extinção do lançamento, após a apresentação de impugnação. Tal princípio encontra-se refletido no art. 300 c/c art. 302 do CPC/73 (art. 336 c/c art. 341 do CPC/2015), aplicáveis subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, que cuidam do princípio da eventualidade e do ônus processual, atribuído ao Réu, da impugnação específica das questões de fato e de direito levantadas pelo autor em seu pedido.

De fato, com o oferecimento da impugnação, fica ultrapassada a fase processual reservada à oposição, pelo contribuinte, dos motivos pelos quais discorda do mérito do lançamento. Após a apresentação de suas razões de defesa, não lhe é permitido **apresentar novas matérias, novas questões, à instância superior, vez que, inclusive, tais razões, necessariamente, não foram apreciadas pela autoridade de primeira instância, como é o caso ora analisado.**

Dessa forma, além do claro desrespeito ao princípio da eventualidade e do ônus da impugnação específica, a pessoa jurídica ao aduzir em seu recurso voluntário/recurso especial, novas razões para a alteração do Auto de Infração, ofende também o princípio do efeito devolutivo dos recursos, vez que **essas razões não foram objeto de apreciação pela autoridade de primeira instância e, logicamente, também não poderiam ser apreciadas pela autoridade de segunda instância.**

Reporta-se a *jurisprudência do CARF sobre o assunto* e, ao final, pede que seja: *I) negado conhecimento ao item “b) Não impugnação da exigência relativa ano ano-calendário de 2008” do recurso especial interposto pelo contribuinte, caso não seja este o entendimento, requer que, no mérito, seja negado provimento ao citado item do recurso; e II) negado provimento aos outros itens do recurso especial do contribuinte.*

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

A PGFN suscita dissídio jurisprudencial em relação à qualificação da penalidade e à exigência de multa de isolada por falta de recolhimento de estimativas.

Com referência à **qualificação da penalidade**, indica como paradigmas os Acórdãos n.º 9101-002.300 e 9101-002.301. A Contribuinte pede o não conhecimento do recurso especial da PGFN: i) por *ausência de divergência entre o acórdão paradigma e o r. Acórdão recorrido*; ii) por ser cabível *a rediscussão de elementos puramente fáticos (já que simulação, fraude ou conluio estão estritamente ligadas ao rato concreto) e questões probatórias — já analisadas em primeira e segunda instâncias administrativas*; iii) por ausência de *comparação analítica e específica que possa indicar a suposta divergência, como regimentalmente é exigido*; e iv) porque *este caso não é, sob nenhum aspecto, comparável ao caso “Barigui Veículos” tratado nos paradigmas indicados, nos quais se discutia ágio formado exclusivamente no âmbito de um mesmo grupo econômico em razão de reavaliação espontânea de participação societária fundamentada no artigo 36 da Lei n.º 10.637, de 30.12.2002 (“Lei 10.637/02”)*.

Observa-se no recurso especial que, para caracterizar a divergência, a PGFN afirma ser o acórdão recorrido semelhante aos paradigmas, nos quais *restou caracterizada a impossibilidade de dedução do ágio interno, artificial, feito com intuito de fraudar o fisco por meio de incorporações reversas realizadas pelo mesmo grupo econômico*. Para assim afirmar, transcreve o voto condutor do acórdão recorrido, na parte em que refutou o entendimento expresso pelo relator e afirmou a exoneração da qualificação da penalidade:

“O ilustre Relator considerou que os instrumentos societários utilizados revelam o artificialismo do ágio, e enfatizou que a transformação da Meadwstvac do Brasil em controladora da recorrente e, ato contínuo, a incorporação daquela por esta trazem à baila a inexistência de qualquer intenção negocial/societária. Destaca que a operação planejada entre as empresas de um mesmo grupo, propicia a criação de um ágio fictício, engendrado com o evidente intuito de criar despesas de amortização em uma delas, diminuindo ilegalmente sua base tributável, face à inexistência de sentido comercial e econômico para a operação. Desta forma, concluiu que estas condutas se encontram tipificadas nos artigos 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964, impondo-se a multa qualificada de 150%. Essa discussão não é nova no CARF, nem para este Colegiado, tendo sido objeto de extensas discussões que, afinal, conduziram ao entendimento majoritário deste Colegiado. pela inaplicabilidade da multa qualificada, quando se trata de mera divergência de interpretação de normas.

A qualificação da multa, na forma prevista pelo § 1º, do artigo 44, da Lei n.º 9.430/96, pode ser aplicada tão-somente aos casos em que o contribuinte incorra em uma das hipóteses descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64.

Entendo que não pode ser presumida pela autoridade fiscalizadora a atividade de sonegação, fraude ou conluio, devendo o lançamento da multa qualificada de 150% ser minuciosamente descrito e comprovado pelo agente fiscal.

No que se refere à ocorrência do fato gerador, penso que não restou caracterizada a prática de ação visando impossibilitar a execução, o prosseguimento ou oposição de qualquer forma de obstáculo, ou, ainda, alguma forma de retardamento do fato gerador. Houve publicação dos atos, registro contábil das operações e informação à administração tributária.

Tampouco vislumbrei a incidência de alguma forma de exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto, evitar ou diferir seu pagamento.

O Contribuinte, ora Interessado, na sua interpretação da legislação tributária/societária, entendeu que pudesse praticar os atos já exaustivamente detalhados e, com esta postura, se beneficiar do tratamento fiscal disposto no art. 386 do RIR/99, nada além disso, ao meu sentir.

Assim, a interpretação equivocada da legislação tributária não é suficiente para que seja atribuída ao contribuinte a conduta dolosa ou fraudulenta.

Desta forma, por entender não estar devidamente consubstanciado nos autos a atividade fraudulenta do contribuinte, voto pela improcedente a aplicação de multa qualificada, nos termos do § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96.” (trecho do voto condutor)

Nestes termos, portanto, a PGFN evidencia que o Colegiado *a quo* não concordou com a qualificação da penalidade apesar da constatação de que *os instrumentos societários utilizados revelam o artificialismo do ágio*, e da ênfase no fato de que *a transformação da Meadwstvac do Brasil em controladora da recorrente e, ato contínuo, a incorporação daquela por esta trazem à baila a inexistência de qualquer intenção negocial/societária*, além do destaque de que *a operação planejada entre as empresas de um mesmo grupo, propicia a criação de um ágio fictício, engendrado com o evidente intuito de criar despesas de amortização em uma delas, diminuindo ilegalmente sua base tributável, face à inexistência de sentido comercial e econômico para a operação*. Prevaleceu o entendimento de que, não restando caracterizada a prática de ação visando impossibilitar a execução, o prosseguimento ou oposição de qualquer forma de obstáculo, ou, ainda, alguma forma de retardamento do fato gerador, e evidenciada a publicação dos atos, registro contábil das operações e informação à administração tributária, não se justificaria a aplicação de penalidade no percentual de 150%.

Na sequência, a PGFN invoca as razões de decidir dos paradigmas e localiza a divergência na interpretação do art. 44, §1º da Lei nº 9.430/96, concluindo estar claramente evidenciado que *em casos análogos ao presente*, foi mantida a qualificação da penalidade, *uma vez constatado o evidente intuito de simulação, sonegação e fraude, em hipótese, igualmente, de artificialidade da operação mediante a utilização de empresa veículo com nítido caráter de antecipar os efeitos do ágio para reduzir o ônus tributário*. Dos votos condutores dos paradigmas indicados, a PGFN destaca os seguintes trechos:

Prova cabal de que **a contribuinte e o grupo econômico a que pertence teriam praticado ação dolosa tendente a impedir a ocorrência de fato gerador de obrigação tributária principal ou a modificar suas características de modo a reduzir o montante devido**, o que atrai a aplicação do art. 72 da Lei nº 4.502/1964, é o fato de nenhuma alteração de fato ter ocorrido no controle societário da empresa fiscalizada, após encerrada a reorganização.

[...]

"É inegável que, caso **não houvesse criado artificialmente esse ágio desprovido de qualquer fundamento econômico, a impugnante teria recolhido tributos em montantes muito superiores ao que recolheu**. Logo, quando contratou consultoria especializada e praticou todos esses atos de reorganização –absolutamente desnecessários e sem qualquer propósito efetivo – para, ao final, permanecer tudo do jeito que estava anteriormente, sendo o ágio a única alteração, é evidente que seu objetivo sempre foi aliviar ilicitamente a carga tributária.

Claro está que a PGFN identifica semelhanças entre o acórdão recorrido e os paradigmas, que também trataram de ágio formado internamente ao grupo econômico, demonstrando que nos paradigmas a qualificação da penalidade foi mantida sob o entendimento

de a criação artificial do ágio evidenciar dolo na conduta do sujeito passivo, diversamente do recorrido, no qual a publicidade dos atos e a inexistência de *ação visando impossibilitar a execução, o prosseguimento ou oposição de qualquer forma de obstáculo*, impediriam a aplicação da penalidade mais gravosa.

Constata-se, assim, que a PGFN demonstrou a divergência mediante comparação analítica dos acórdãos confrontados, com destaque aos traços de semelhança entre as operações societárias analisadas, sendo certo que não é necessária identidade, mas apenas similitude nos pontos relevantes para a interpretação do dispositivo legal sobre o qual repousa o dissídio jurisprudencial.

Em reforço à semelhança entre os casos comparados cabe consignar que o voto vencido do acórdão recorrido invoca razões de decidir veiculadas por esta Conselheira no julgamento do processo administrativo nº 10980.017339/2008-78 que tratou, precisamente, de uma das autuações lavradas em face do caso “Barigui Veículos”, examinado nos paradigmas indicados.

Apenas cabe registrar que, como relatado, a PGFN pretende que, *mantendo-se a qualificação da multa de ofício*, seja restabelecida a cobrança dos créditos relativos aos anos-calendários 2002 e 2003, devido à aplicação do prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, como consequência da qualificação da multa. Contudo, não houve lançamento, nestes autos, de tributos devidos no ano-calendário 2002. As exigências se reportam aos anos-calendário 2003 a 2008 e apenas aquelas referentes ao ano-calendário 2003 foram canceladas no acórdão recorrido.

Logo, o recurso especial da PGFN não tem objeto e não pode ser conhecido na parte em que pretende a reversão da decadência e o restabelecimento de exigências do ano-calendário 2002.

Em relação à **cumulação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual**, a PGFN indicou os paradigmas nº 1202-000.964 e 1302-001.080 e demonstra que, diversamente do entendimento firmado pelo Colegiado *a quo*, no sentido de que *em razão do princípio da absorção ou consunção, 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*, os paradigmas mantiveram a cobrança de multa isolada exigida de contribuinte, devido ao não recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada, e, também, a multa de ofício cobrada juntamente com o tributo devido, destacando que discute-se nos vv. acórdãos confrontados a possibilidade de se cumular a multa de ofício devida em razão do não recolhimento do tributo no prazo legal com a multa isolada devida em razão do não recolhimento das estimativas mensais ao longo do ano-calendário. Isso tudo para anos-calendários posteriores a 2007.

A PGFN, portanto, não pretende o restabelecimento das multas isoladas referentes aos anos-calendário 2003 a 2006 que estariam alcançadas pela 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.*). O conhecimento de seu recurso especial, portanto, não encontra óbice regimental e, no âmbito do que requerido, o dissídio jurisprudencial está regularmente demonstrado.

Por tais razões, o recurso especial da PGFN deve ser PARCIALMENTE CONHECIDO, excetuando-se a parte na qual ela pretende o restabelecimento de exigências do ano-calendário 2002.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

A PGFN contesta a admissibilidade do recurso especial da Contribuinte apenas no que se refere ao item “b) Não impugnação da exigência relativa ano ano-calendário de 2008”, invocando as razões expostas pelo Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento para negar seguimento ao recurso neste ponto.

No que se refere às demais matérias que tiveram seguimento, o despacho de admissibilidade às e-fls. 6173/6182 validamente demonstra que, no tema **“dedutibilidade das despesas de amortização de ágio”**, o confronto do acórdão recorrido com o primeiro paradigma (acórdão n.º 1302-002.060 - “Solae”) indica que, embora diante de casos semelhantes, de ágio interno (ou “intragrupo”), as respectivas turmas julgadoras decidiram de forma oposta quanto ao à dedutibilidade da amortização do ágio. Assim, o recurso especial deve ter seguimento neste ponto.

Quanto ao segundo tema que teve seguimento no referido despacho (**“incidência de juros de mora sobre a multa de ofício”**), deve ser observado o art. 67, §3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, segundo o qual *não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.*

Isto porque, em 03/09/2018, o Pleno da CSRF aprovou a Súmula CARF n.º 108, segundo a qual: *Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*

Na medida em que o acórdão recorrido também está assim orientado, o recurso especial não deve ter seguimento em relação a esta matéria.

Por fim, com respeito à matéria **“Não impugnação da exigência relativa ano ano-calendário de 2008”**, a PGFN afirma a inexistência de similitude fática nos termos assim expostos pelo Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento:

“Compulsando-se o acórdão recorrido, vê-se que a Turma julgadora, destacando que a DRJ julgadora assinalara que *“a infração relacionada com a exclusão indevida na apuração do Lucro Real em 2008 não foi objeto de impugnação específica por parte da autuada”*, considerou, a teor do art. 17 do Decreto n.º 70.235/1972, não impugnada a dedução das despesas de ágio amortizado especificamente no AC 2008. E justificou tal decisão pelo fato de que *“a dedução, no cômputo do resultado do exercício, e a exclusão de ágio amortizado, na base de cálculo do lucro real, são infrações distintas, isto é, têm fundamentos fáticos e jurídicos distintos”*.

Ao demonstrar o dissídio jurisprudencial, a Recorrente, embora refira que nos acórdãos paradigma se discute a indedutibilidade de despesas de ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura para todo o período autuado, sem distinção para ano-calendário específico, não aponta onde naqueles julgados se estabelece a discussão sobre considerar-se (ou não) a infração de período específico matéria não impugnada. E compulsando aqueles julgados, tampouco se consegue localizar discussão em torno da aplicação do art. 17 do Decreto n.º 70.235/1972.

Não é possível, assim, se intentar uma analogia entre os acórdãos, com a finalidade de se estabelecer dissídio jurisprudencial a ser solvido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais". (grifos da PGFN)

Na análise do agravo, porém, foi validamente observado que no paradigma nº 1201-001.507, à semelhança da acusação fiscal veiculada nestes autos, a autoridade lançadora não só glosou despesas de amortização de ágio classificadas como indedutíveis, como também exclusões decorrentes de amortizações do mesmo ágio, sob distinto fundamento legal e, apesar disso, *o tratamento dado pelo voto condutor aos argumentos de defesa foi a discussão "da possibilidade de dedução da amortização do ágio ora em questão" (e-fl. 5963), sem qualquer distinção quanto à necessidade de impugnação expressa para cada um dos itens da autuação.*

De fato, no Termo de Verificação Fiscal (e-fls.1576/1692) que motiva o lançamento formalizado nestes autos, depois de analisar as operações realizadas e concluir que a amortização tinha por objeto ágio formado internamente ao grupo econômico, a autoridade lançadora consigna que:

158-As despesas de amortização de ágio tal qual lançadas pela fiscalizada são consideradas desnecessárias à manutenção das atividades da empresa, e não são amortizáveis, não tendo o amparo legal dos ditames previstos do artigo 324 ao 327 do RIR/99, transcritos abaixo:

[...]

162-Em resumo, as práticas adotadas pela fiscalizada afrontam o ordenamento jurídico contábil, tributário, civil e penal, reduzindo ilicitamente as bases de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, razão pela qual procede-se à glosa total dessas despesas.

163-Fica recomposto por meio desses Autos de Infração do IRPJ e da CSLL o Lucro Real da fiscalizada, base de cálculo do tributo e da contribuição e fica caracterizada a sonegação fiscal pretendida pela empresa, a qual ficará sujeita ao tramite imposto quanto à prática de crimes contra a ordem tributária.

VII.II EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL ANUAL DE VALORES NÃO AMORTIZÁVEIS

164-Em 31/12/2008, a fiscalizada efetuou alteração na sistemática da redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devido à amortização do ágio gerado na incorporação da empresa MEADWESTVACO DO BRASIL LTDA.

165-Nesta data, as quatro contas 1350111 Ágio s/Investimento (DEVEDORA); 1350112 - Provisão Instr CVM 349/01 (CREDORA); 1355101 - Ágio Trazido por Incorporação (CREDORA retificadora da conta contábil 350111) e; 1355102 - Reversão Revertida Instr 349/01 (DEVEDORA retificadora da conta contábil - 1350112); tiveram seu saldo ZERADO, passando o resultado líquido da união dessas quatro contas contábeis a compor a débito as contas contábeis:

- 01131500 - IR Diferido (CURTO PRAZO);

- 01240201 - IR Diferido INCORPOR (LONGO PRAZO);

166-Através dessas duas contas contábeis a fiscalizada passou a controlar contabilmente a curto e a longo prazos o pretendido benefício fiscal restante do ágio gerado pela incorporação da empresa MEADWESTVACO DO BRASIL LTDA.. Ou seja, 25% (IRPJ) + 9 % (CSLL) do encontro das contas 1350111 e 1355101.

167-Para o ano-calendário 2008, embora os lançamentos tenham sido efetuados durante todo o ano-calendário na conta de despesas '4300008. Despesa Amortização Ágio", quando do fechamento do resultado, em 31/12/2008, referida conta teve seus valores totalmente revertidos, passando a fiscalizada a utilizar-se da conta "8000002 Provisão para IR Diferido" para registrar os benefícios tributários devido a criação do ágio, que a partir de então deixou de compor o seu Ativo Diferido.

168-Ressalta-se que os valores lançados na conta "8000002 Provisão para IR Diferido" são meros reconhecimentos contábeis, não compondo o resultado da fiscalizada para fins de apuração do Lucro Real Anual no ano-calendário 2008.

169-Para o ano-calendário 2008, as despesas com a amortização do ágio alcançavam o montante de R\$ 45.745.740,74 quando foram totalmente revertidas.

170-Com a finalidade de obter o benefício fiscal pretendido, a fiscalizada lançou em livro LALUR e em seus controles de apuração da Base de Cálculo da CSLL a totalidade do valor anteriormente registrado como despesa no ano-calendário 2008, efetuando EXCLUSÃO na apuração do Lucro Real Anual, sob o histórico "Amortização de Ágio" na listagem dos ajustes a serem efetuados (folha 25 do LALUR 2008) e sob o histórico "3.09 Reversão Provisão Instr CVM349/01" no quadro de apuração do Lucro Real (folha 26 do LALUR 2008).

171-O Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000 de 26/03/99, assim dispõem em seus artigos 247 e em relação às exclusões da base de cálculo do IRPJ e da CSLL:

[...]

172-Conforme artigos já citados no presente Relatório de Ação Fiscal, as exclusões a título de amortização de ágio lançadas pela fiscalizada para o ano-calendário 2008 não têm o devido respaldo legal no Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) nem nas disposições contidas nas leis comerciais disciplinadoras dos registros contábeis.

173-A EXCLUSÃO na apuração do Lucro Real Anual, sob os históricos "Amortização de Ágio" e "3.09 Reversão Provisão Instr CVM 349/01" não se enquadram nos preceitos de amortização contidos nos arts. 324 ao 327 do RIR/99. E novamente o mesmo fato ocorrendo com relação ao registro do ágio que fundamentou o cálculo dessa exclusão, o qual não se enquadra no artigo 385 e 386 do mesmo RIR/99.

174-Por conseguinte, não procede a exclusão de amortizações fictícias de ágio no aporte de R\$ 45.745.740,74, lançadas pela fiscalizada em livro LALUR e em seus controles de apuração da Base de Cálculo da CSLL no dia 31/12/2008.

175-Todo e qualquer lançamento de exclusão ao Lucro Real Anual está sujeito ao princípio da legalidade estrita e somente a lei formal expressa é que poderá determinar o seu cabimento. Ao contribuinte não é dado arvorar-se no direito de amortizar valores nunca desembolsados se esse benefício não é preconizado na lei.

176-Para o ano-calendário 2008, a EXCLUSÃO pretendida pela fiscalizada na apuração do Lucro Real Anual, sob os históricos "Amortização de Ágio" e "3.09 Reversão Provisão Instr CVM 349/01" chocam-se frontalmente contra a legislação contábil, tributária, civil e penal, reduzindo ilicitamente as bases de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, razão pela qual procede-se sua glosa total.

177-Com relação a esta infração, será aplicada a multa qualificada tendo em vista a prática de atos por parte dos representantes da fiscalizada que se enquadram, em tese, como crimes contra a ordem tributária, previstos nos art. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.

No Auto de Infração (e-fls. 1518/1527), as infrações foram assim resumidas:

“001 - AMORTIZAÇÃO IRPJ GLOSA DE VALORES NAO AMORTIZÁVEIS LANÇADOS EM CONTA DE RESULTADO

Conforme demonstrado no Relatório de Ação Fiscal nº 00713/09/009, parte integrante e indissociável deste Auto de Infração, a fiscalizada utilizou-se de manobras societárias e contábeis para criar ilicitamente conta ativa de fundamento inexistente, registrando esse valor na conta contábil nº "1350111 Ágio s/Investimento".

Ato contínuo, a fiscalizada passou a amortizar a referida conta em montantes variáveis anualmente à taxa de 1/120 por mês-calendário, registrando a referida amortização na conta contábil retificadora do ativo nº "1355101 Ágio Trazido por Incorporação".

Como contrapartida deste lançamento, lançou em conta de resultado a despesa registrada na conta contábil n.º "4300008 Despesa Amortização Ágio", cujos valores são glosados anualmente abaixo.

Trata-se de simulação que reduziu as bases de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica para os anos-calendário 2003 a 2007. São glosados abaixo essas despesas de fundamento legal inexistente.

Foi aplicada a multa qualificada de 150%, tendo em vista a prática de atos por parte dos representantes da fiscalizada que se enquadram, em tese, como crimes contra a ordem tributária, previstos nos art. 1.º e 2.º da Lei n.º 8.137/90.

[...]

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 13, inciso III, da Lei n.º 9.249/95;

Arts. 247, 249, 250, 251, 299, 324, 325, 326, 327, 385 e 386 do RIR/99.

[...]

003 - EXCLUSÕES/ COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL IRPJ EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL ANUAL DE VALORES NÃO AMORTIZÁVEIS

Conforme demonstrado no Relatório de Ação Fiscal n.º 00713/09/009, parte integrante e indissociável deste Auto de Infração, a fiscalizada utilizou-se de manobras societárias e contábeis para criar ilicitamente conta ativa de fundamento inexistente, registrando esse valor na conta contábil n.º "1350111 Ágio s/Investimento".

Ato contínuo, a fiscalizada passou a amortizar a referida conta em montantes variáveis anualmente à taxa de 1/120 por mês calendário, registrando a referida amortização na conta contábil retificadora do ativo n.º "1355101 Ágio Trazido por Incorporação".

Como contrapartida deste lançamento, lançou em conta de resultado a despesa registrada na conta contábil n.º "4300008 Despesa Amortização Ágio", cujos valores são glosados anualmente abaixo.

Ao final do ano-calendário 2008, a fiscalizada reverteu todos os lançamentos efetuados na conta contábil n.º "4300008 Despesa Amortização Ágio" e, com a finalidade de obter o benefício fiscal pretendido, lançou em livro LALUR a totalidade do valor anteriormente registrado como despesa no ano-calendário 2008, efetuando EXCLUSÃO na apuração do Lucro Real Anual, sob o histórico "Amortização de Ágio" na listagem dos ajustes a serem efetuados (folha 25 do LALUR 2008) e sob o histórico "3.09 Reversão Provisão Instr CVM349/01" no quadro de apuração do Lucro Real (folha 26 do LALUR 2008).

Trata-se de simulação que reduziu as bases de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica para o ano-calendário 2008. É glosada abaixo essa EXCLUSÃO de fundamento legal inexistente.

Foi aplicada a multa qualificada de 150%, tendo em vista a prática de atos por parte dos representantes da fiscalizada que se enquadram, em tese, como crimes contra a ordem tributária, previstos nos art. 1.º e 2.º da Lei n.º 8.137/90.

[...]

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 13, inciso III, da Lei no 9.249/95;

Arts. 247, 249, 250, 251, 299, 324, 325, 326, 327, 385 e 386 do RIR/99.

Mas, como bem apontado no exame do agravo, no paradigma n.º 1201-001.507 também foram indicadas duas infrações em razão da amortização de ágio considerada indevida:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)		
Item 001	ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL CUSTO/DESPESA INDEDUTIVEL Ausência da adição ao lucro líquido do período, na determinação do Lucro Real, da despesa indedutível de amortização do ágio, conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal que é parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração.	
Fato Gerador	2007, 2008, 2009, 2010	
Fundamento legal	Art. 249, inciso I, do RIR/99.	
Item 002	EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL EXCLUSÕES INDEVIDAS Redução indevida do Lucro Real, em virtude da exclusão, não autorizada pela legislação do imposto de renda, do ágio amortizado na Experian Brasil Aquisições Ltda., conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração	
Fato Gerador	2007, 2008, 2009, 2010	
Fundamento legal	arts. 532 e 537 do RIR/1999.	
Crédito Tributário (em reais)	136.131.373,00 204.197.059,49 21.069.085,59 361.397.518,08	Imposto Multa proporcional (150%) Juros de mora (cálculo até 30/09/2011) TOTAL
Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)		
Item 001	CSLL - REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO	
Fato Gerador	2007, 2008, 2009, 2010	
Fundamento legal	Art. 2º, e §§, da Lei nº 7.689/88; art. 28 da Lei nº 9.430/96; Art. 37 da Lei nº 10.637/02, Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com as alterações introduzidas pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08.	
Crédito Tributário (em reais)	49.007.294,27 73.510.941,39 7.584.870,80 130.103.106,46	Contribuição Multa proporcional (150%) Juros de mora (cálculo até 30/09/2011) TOTAL

E, frente à defesa no sentido de que *foram corretos todos os procedimentos adotados pela Requerente em relação à apuração e o tratamento contábil e fiscal do ágio nos anos-calendário ora examinados (2007 a 2010)*, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, por maioria de votos, decidiu dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Conselheiro Relator que reformou a decisão de 1ª instância na qual a exigência fora mantida em razão da *criação artificial de condições para auferimento de vantagens tributárias*, para tanto abordando, apenas, os seguintes tópicos: “Das regras fiscais aplicáveis à dedução da despesa de amortização do ágio”; “Do ágio gerado em operações entre partes independentes e do pagamento efetivo do ágio”; “Do conceito de propósito negocial e do planejamento tributário válido”; “Do propósito negocial no caso concreto”; “Da utilização de empresa-veículo”; “Do cálculo da Rentabilidade futura” e “Da incorporação reversa”.

Nestes termos, frente a acusação fiscal que imputou duas infrações ao sujeito passivo em razão da indedutibilidade fiscal do ágio amortizado, a Turma concluiu que, sendo válidas as operações e o ágio formado e posteriormente amortizado, o lançamento deveria ser revertido, sem tecer qualquer ressalva em relação às parcelas que foram objeto de exclusão.

O Colegiado *a quo*, por sua vez, apreciando circunstâncias semelhantes, renovou a objeção manifestada pela autoridade julgadora de 1ª instância quanto à ausência de impugnação específica acerca das exclusões glosadas no ano-calendário 2008:

Segundo a decisão recorrida, “a infração relacionada com a exclusão indevida na apuração do Lucro Real em 2008 não foi objeto de impugnação específica por parte da autuada. Por outro lado, se se considerar a defesa como sendo a defesa global da legitimidade das operações questionadas, as discussões anteriores já demonstraram à saciedade que todas as operações com o ágio e os efeitos daí decorrentes são inoponíveis à Fazenda Nacional por indevidas.”

Considero a matéria não impugnada. Isso porque a dedução das despesas de ágio amortizado, no cômputo do resultado do exercício, e a exclusão de ágio amortizado, na base de cálculo do lucro real, são infrações distintas, isto é, têm fundamentos fáticos e jurídicos distintos. Anote-se o que a Fiscalização registrou a respeito de cada uma dessas infrações:

[...]

O artigo 17 do Decreto nº 70.235/1972 dispõe no sentido de se considerar “não impugnada a matéria que não tenha sido **expressamente** contestada pelo impugnante.”

Em face desse mandamento, tenho a matéria como não contestada.

Confirma-se, desse modo, o dissídio jurisprudencial em torno do alcance do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, frente ao acórdão recorrido que, analisando lançamento pautado em glosa de despesas e de exclusões decorrentes do mesmo ágio, reputou necessárias *impugnações distintas para cada infração*.

Sob esta ótica, portanto, o recurso especial da Contribuinte deveria ser conhecido.

Contudo, releva destacar que, como evidenciado na transcrição precedente de excertos do Termo de Verificação Fiscal, a autoridade lançadora não deduziu qualquer fundamento específico para promover as glosas no ano-calendário 2008. Na infração correspondente às exclusões indevidas somente foi relatado o procedimento da Contribuinte no ano-calendário 2008, destinado à anulação contábil das despesas de amortização do ágio e subsequente exclusão do lucro tributável para obtenção da redução pretendida. Ao final, a autoridade lançadora conclui que as exclusões não são admissíveis porque a amortização do ágio é indedutível e, possivelmente em razão desta conexão, o mesmo fundamento legal é indicado, no Auto de Infração, para as duas infrações:

“001 - AMORTIZAÇÃO IRPJ GLOSA DE VALORES NAO AMORTIZÁVEIS
LANÇADOS EM CONTA DE RESULTADO

[...]

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 13, inciso III, da Lei nº 9.249/95;

Arts. 247, 249, 250, 251, 299, 324, 325, 326, 327, 385 e 386 do RIR/99.

[...]

003 - EXCLUSÕES/ COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO
DO LUCRO REAL IRPJ EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL ANUAL DE
VALORES NÃO AMORTIZÁVEIS

[...]

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 13, inciso III, da Lei no 9.249/95;

Arts. 247, 249, 250, 251, 299, 324, 325, 326, 327, 385 e 386 do RIR/99.

Logo, se fosse afastada a natureza interna do ágio amortizado, o alcance da decisão dependeria da extensão do litígio instaurado pela Contribuinte, a exigir a apreciação do dissídio jurisprudencial acerca da afirmada “não impugnação da exigência relativa ao ano-calendário 2008”. De outro lado, se mantida a natureza interna do ágio amortizado, a exigência fiscal seria integralmente mantida, porque o sujeito passivo não deduziu qualquer argumento adicional que permitisse atribuir à glosa de exclusões um resultado distinto da glosa de despesas não adicionadas.

Observe-se que a autoridade julgadora de 1ª instância já havia, implicitamente, considerado estes aspectos, consoante expresso no excerto daquela decisão reproduzida no voto condutor do acórdão recorrido, novamente transcrito:

Segundo a decisão recorrida, “a infração relacionada com a exclusão indevida na apuração do Lucro Real em 2008 não foi objeto de impugnação específica por parte da

autuada. Por outro lado, se se considerar a defesa como sendo a defesa global da legitimidade das operações questionadas, as discussões anteriores já demonstraram à saciedade que todas as operações com o ágio e os efeitos daí decorrentes são inoponíveis à Fazenda Nacional por indevidas.”

A Contribuinte pretende, com seu recurso especial, reformar o acórdão recorrido para ter-se por impugnada a exigência pertinente ao ano-calendário 2008 *porque a dedução das despesas de ágio amortizado, no cômputo do resultado do exercício, e a exclusão de ágio amortizado, na base de cálculo do lucro real, embora sejam infrações distintas, não têm fundamentos fáticos e jurídicos distintos.*

Ocorre que estes idênticos fundamentos fáticos e jurídicos das referidas infrações foram apreciados na decisão de 1ª instância e no julgamento do recurso voluntário, bem como o serão no presente voto, do que pode decorrer a inutilidade do recurso especial da Contribuinte neste ponto. Isto porque, se for mantida a natureza interna do ágio amortizado, a exigência fiscal seria integralmente mantida, porque o sujeito passivo não deduziu qualquer argumento adicional que permitisse atribuir à glosa de exclusões um resultado distinto da glosa de despesas não adicionadas, sem a necessidade de retorno dos autos às instâncias precedentes, que já se manifestaram sobre os fundamentos e sobre a defesa apresentada pela Contribuinte em face de tais glosas.

Dessa forma, a decisão quanto ao conhecimento do recurso especial da Contribuinte acerca desta matéria somente deve ser proferida depois da apreciação da matéria “dedutibilidade das despesas de amortização de ágio”.

Por tais razões, neste ponto, o recurso especial da Contribuinte deve ser CONHECIDO PARCIALMENTE, quanto à matéria “dedutibilidade das despesas de amortização de ágio”, negando-se conhecimento à matéria “incidência de juros de mora sobre a multa de ofício”, em razão da Súmula CARF nº 108.

Recurso especial da Contribuinte - Mérito

A Contribuinte defende a dedutibilidade do ágio amortizado reiterando seus argumentos de que *referido ágio decorre do processo local de fusão mundial de dois grupos econômicos completamente distintos e não-relacionados (Mead e Westvaco), conduzidos inicialmente nos Estados Unidos por se tratar da jurisdição das respectivas matrizes, havendo diversas razões empresariais que justificavam cada uma das operações conduzidas.* Subsidiariamente aduz que, mesmo considerando que tal ágio decorresse de uma operação realizada entre partes relacionadas, esse fato não seria suficiente para justificar a glosa pretendida, na medida em que na vigência da Lei nº 9.532, de 10.12.1997 (“Lei 9.532/97”) não havia qualquer limitação nesse sentido, o que somente veio a ocorrer 12 anos depois dos fatos aqui discutidos, com a publicação da Medida Provisória nº 627, de 11.11.2013 (“MP 627/13”) e sua conversão na Lei nº 12.973, de 13.5.2014 (“Lei 12.973/14”).

Na demonstração da divergência, a Contribuinte menciona que as sociedades canadenses *MWV Consumer & Office Products Co. (“MWV Consumer”) e MWV Canada Operations Co. (“MWV Canada”) adquiriram participação societária na Recorrente mediante efetivo pagamento em dinheiro, tendo sido essa participação posteriormente consolidada na Mead Embalagens Ltda. (“Mead do Brasil”), a evidenciar que a contribuição de capital subsequente decorreu, originalmente, de aquisição realizada entre partes independentes e não relacionadas.*

Contudo, a análise dos fatos expostos pela Contribuinte revela que, embora tenha ocorrido uma operação precedente entre partes independentes, especificamente por ocasião da *integração mundial dos dois grupos*, aprovada em 28.1.2002 *pelos acionistas da Mead Corporation e da Westvaco Corporation* e efetivada mediante troca de ações na qual *os acionistas da Mead Corporation receberiam uma ação da nova companhia MeadWestvaco Corporation mais uma torna de US\$ 1.20 para cada ação da Mead Corporation*, enquanto *os acionistas da Westvaco receberiam 0.97 ação da nova companhia MeadWestvaco Corporation para cada ação da Westvaco Corporation*, o ágio em questão não se formou nesta operação, mas sim na fase seguinte do referido *processo de integração mundial dos grupos Mead e Westvaco*, quando se decidiu *transferir, da Espanha para o Canadá, a estrutura de capital que o novo grupo teria nas suas sociedades localizadas no Brasil, Argentina, Chile e Venezuela*, com o objetivo declarado de *permitir o financiamento das operações e fábricas canadenses com o fluxo de dividendos proveniente das sociedades latino-americanas dos grupos Mead e Westvaco e concentrar, em uma estrutura societária situada no Canadá as participações detidas nas empresas latino-americanas*, de modo a *aumentar a flexibilidade no aproveitamento dos excessos de caixa gerados por essas sociedades latino-americanas em outras operações do grupo no mundo*.

Neste segundo momento, o grupo MeadWestvaco decide transferir para o Canadá *a valor de mercado (arm's length), praticamente todas as subsidiárias que o grupo Mead tinha na América Latina, não só no Brasil, tais como: Mead Packaging Chile Ltda., MeadWestvaco do Venezuela e Mead Packing Systems Argentina S.A.* O ágio em debate teria se formado, precisamente, na transferência, em 30/11/2002, *da participação detida na Mead do Brasil para a Shore Islands, que já detinha as operações brasileiras e latino-americanas do grupo Westvaco, quando as sociedades canadenses MWV Consumer e MWV Canada compraram da Shore Islands, mediante efetivo pagamento e transferência de caixa, as participações que esta sociedade espanhola detinha tanto na Mead do Brasil quanto na Contribuinte.*

É fora de dúvida, portanto, que mesmo sendo a operação realizada a valor de mercado por exigência da legislação canadense, ela se efetivou por acordo interno do grupo empresarial. Embora a Contribuinte historicamente os fatos a partir do momento no qual os grupos Mead e Westvaco eram independentes, a transferência de investimentos que enseja o surgimento do ágio amortizado, porque realizada, segundo a legislação canadense, a valor de mercado, ocorre por decisão do grupo MeadWestvaco, sem a intervenção de partes independentes. Logo, não prospera a pretensão da Contribuinte em afirmar, por esta razão, a constituição de ágio passível de aproveitamento fiscal na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.

Precisas, assim, as objeções à dedutibilidade fiscal do ágio amortizado postas pelo ex-Conselheiro Flávio Franco Correa no voto condutor do acórdão recorrido:

Como se pode ver, a Recorrente expôs que os grupos econômicos Mead e Westvaco, em 2002, até então independentes e não relacionados, iniciaram um processo de integração de suas atividades e negócios nos mais de trinta países onde atuavam. No Brasil, o grupo Mead operava por meio da sociedade Mead Embalagens Ltda, enquanto que o grupo Westvaco operava por meio da Rigesa Celulose Papel e Embalagens Ltda, ora Recorrente. Esse processo de integração teria resultado, ao fim e ao cabo, ao menos para o que interessa ao presente julgamento, na incorporação da pessoa jurídica Meadwestvaco do Brasil Ltda (Meadwestvaco) pela Rigesa. Além disso, os grupos Mead e Westvaco também teriam razões empresariais e econômicas para pretender concentrar o controle direto de suas sociedades e operações da América Latina — notadamente do Brasil, Argentina, Chile, Venezuela —, em duas sociedades canadenses, a MWV Consumer e a MWV Canada, ambas pertencentes ao grupo Meadwestvaco. Isso porque, segundo a Recorrente, a concentração das participações

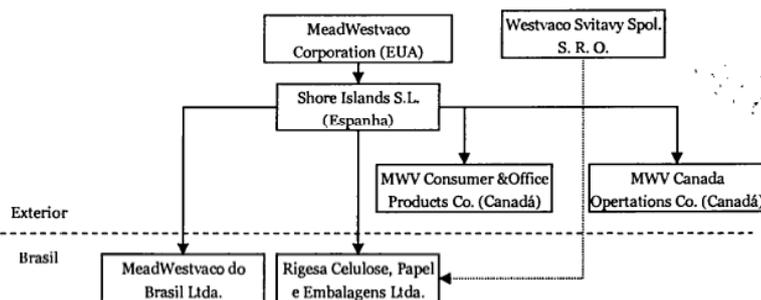
detidas nas empresas latino-americanas em uma estrutura societária situada no Canadá possibilitaria o direcionamento do fluxo de dividendos e juros das sociedades investidas para aquelas sociedades canadenses, ao mesmo tempo em que aumentaria a flexibilidade no aproveitamento dos excessos de caixa gerados pelas sociedades latino-americanas, em outras operações desses grupos no mundo.

Portanto, tendo em vista os objetivos acima comentados, puramente empresariais e econômicos, conforme sustenta a Recorrente, as precitadas sociedades canadenses procederam à aquisição das quotas da Recorrente, assim como das demais empresas localizadas na Argentina, Chile e Venezuela, a valor de mercado, em cumprimento à legislação canadense e como a única forma de refletir a essência do negócio e também de cumprir com o princípio *arm's length*, que impunha que esse tipo de operação fosse feito exatamente como uma negociação de integração de dois grupos econômicos independentes e não relacionados.

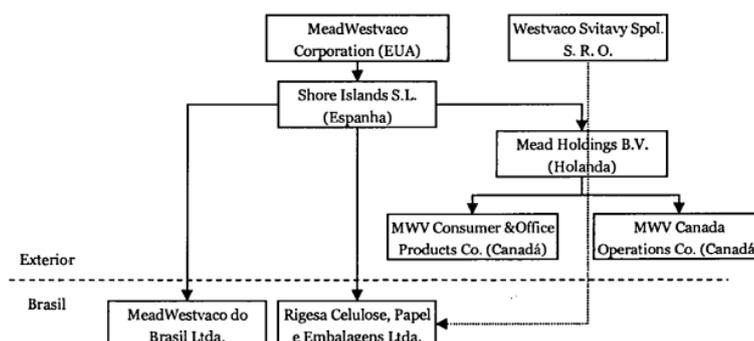
Entretanto, releva considerar que, em 30/11/2002, MWV Canada adquiriu de Shore Island a totalidade das quotas no capital de Meadwestvaco. Também nesse mesmo dia, Shore Island transferiu a totalidade das participações que detinha, no capital social da Recorrente, para as canadenses MWV Consumer e MWV Canada. E acrescente-se, ainda, que, no mesmo dia 30/11/2002, efetivou-se o aumento de capital da Meadwestvaco por contribuição das canadenses MWV Consumer e MWV Canada, que entregaram à investida, com ágio, 99,99% das quotas de capital da Recorrente. Por último, mencione-se que, um dia após, em 01/12/2002, a Recorrente incorporou sua controladora, Meadwestvaco, evento cuja realização permitiria a dedução do ágio amortizado com base no disposto no § 6º do artigo 386 do RIR/99, de acordo com a pretensão recursal.

Inevitável que se conclua, diante desses fatos, que não há que se falar em partes independentes, afinal incorporada e incorporadora estavam, no momento imediatamente anterior ao da incorporação, sob o controle direto das canadenses MWV Consumer e MWV Canada, sendo que tais pessoas jurídicas mantiveram o controle direto sobre a pessoa jurídica resultante da incorporação.

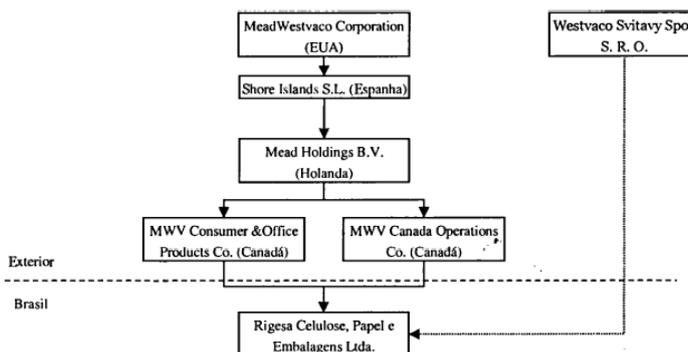
Porém, a conclusão acima se reforça lançando-se o olhar para a rede de conexões do grupo MEADWESTVACO, tomando como referência a localização topológica das canadenses MWV Consumer e MWV Canada, as quais eram controladas diretamente pela espanhola Shore Islands, que era controlada pela Meadwestvaco Corporation. Nessa ordem de ideias, chama-se a atenção para a posição de todas as pessoas jurídicas da rede referida, antes dos eventos societários de 30/11/2002:



Prosseguindo, agora direcionando o olhar para a evolução do quadro anterior, cabendo reparar, a esse propósito, as posições afetadas em 30/11/2002 com a transferência, efetuada pela Shore Islands, da participação no capital das citadas canadenses para a holandesa Mead Holdings, diretamente controlada pela própria Shore Islands, à luz do coletado de fls. 2.244:



Já no quadro subsequente se verifica que o deslocamento da Rigesa para baixo do controle direto das canadenses, e a incorporação da Meadwestvaco pela Rigesa, não alteraram a situação topológica das canadenses MWV Consumer e MWV Canada, nem da Mead Holdings, da Shore Islands ou da Meadwestvaco Corporation, pois as duas primeiras mantiveram a participação majoritária no capital da Rigesa, ao passo que a Mead Holdings permaneceu no controle direto das canadenses, assim como a Shore Islands manteve o controle direto da Mead Holdings, enquanto que, no topo de toda a estrutura societária, permaneceu a Meadwestvaco Corporation:



Diante desses quadros, assevera-se que não houve alteração entre as pessoas jurídicas situadas em posição topológica acima da Rigesa, se comparado o quadro que reflete a rede de conexões imediatamente anterior aos eventos societários do dia 30/11/2002 com o quadro que representa a rede de conexões imediatamente após a incorporação da Meadwestvaco pela Rigesa, a salientar que tanto o controle direto como o controle indireto desta última permaneceram sob a decisão das mesmas pessoas jurídicas. Nessas circunstâncias, não havia partes independentes, tanto na atribuição de valor à participação das sociedades canadenses no capital da Meadwestvaco, a ser efetivada com a contribuição das quotas da Recorrente, como também não havia partes independentes na incorporação da Meadwestvaco pela Recorrente.

A dedução de que as partes não são independentes traz a reboque a questão sobre a efetivação de preços praticados *at arm's length*. A recorrente afirma que o valor de mercado, na aquisição da Recorrente pela Meadwestvaco, tem suporte em quatro pilares: o primeiro, no fato de que aquelas sociedades canadenses efetuaram pagamento em dinheiro da maior parte do valor pelo qual, *at arm's length*, a Recorrente fora alienada pela Shore Islands; o segundo, calcado na existência de legislação canadense determinante da fixação do valor dessa aquisição por preço de mercado; o terceiro, na existência de laudo, elaborado por pessoa jurídica independente, sobre o valor de mercado da Recorrente, com base em uma estimativa de sua rentabilidade futura, utilizando-se o método do fluxo de caixa descontado; o quarto, na circunstância de que o valor de mercado atribuído às quotas de capital da Recorrente, transferidas das sociedades canadenses a título de investimento no capital da Meadwestvaco, já havia

sido fixado, no mesmo dia, pelo valor de alienação, *at arm's length*, das quotas de capital da Recorrente, transferidas pela Shore Islands às sociedades canadenses.

Dizer que houve entrega em dinheiro da maior parte do valor atribuído às quotas de capital da Recorrente, transferidas da Shore Islands às sociedades canadenses, não confirma que o preço do negócio esteja amparado no princípio *arm's length*. Na verdade, como já se disse antes, as partes celebrantes não eram independentes, o que milita a desfavor da celebração a preço de mercado, e isso afeta não só a transferência das quotas da Recorrente entre as sociedades canadenses e a Shore Islands, mas também a transferência das quotas da Recorrente entre as sociedades canadenses e a Meadwestvaco. Assim, prevalece a idéia de que os preços nesses casos não são os mesmos que seriam pactuados entre partes independentes.

A seu turno, a mera referência à existência de norma jurídica canadense que determine a prática de preços de mercado sequer torna explícito em que termos tal norma dispõe como também não assegura que tenha sido obedecida.

A Contribuinte se empenha em afirmar a validade do valor de mercado adotado nas operações societárias, destacando a contratação de uma *empresa brasileira, especializada e independente, com o fim de eliminar quaisquer dúvidas sobre a correção do valor de mercado utilizado*, mas o voto condutor do acórdão recorrido demonstra, inclusive, a validade das ressalvas feitas pela autoridade fiscal a referido laudo:

Em outra senda, a elaboração de laudo de avaliação, na aquisição de investimentos avaliados pela equivalência patrimonial cujo ágio tenha sido justificado em rentabilidade futura, para cumprimento dos termos do § 3º do artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977, impele a autoridade fiscal ao exercício do poder-dever de conferir se o demonstrativo pode ser aceito, em face dos fins a que se propõe, considerando as bases empíricas e os critérios que o orientaram, na formulação de suas conclusões. Com efeito, a autoridade fiscal certificou-se, nessa empreitada, de que o relatório de avaliação econômico-financeira, preparado a pedido da Recorrente à pessoa jurídica Z3M Venture Partners Ltda, lastreara-se em fatores que não são extraídos da realidade nacional, tais como a taxa de retorno para o caso americano; taxa de juros estimada com risco zero (utilizando-se como parâmetro a remuneração dos títulos norte-americanos de 30 anos); taxa de risco apurada com base no excesso de retorno do mercado de capitais dos Estados Unidos, além de outros que o desqualificam.

De toda a sorte, este aspecto não teve qualquer relevo no acórdão recorrido, ante o reconhecimento de ter o Fisco validamente desclassificado *a operação como formadora de ágio amortizável, independentemente de estar provada uma expectativa de rentabilidade futura em razão de determinado empreendimento*, destacando-se o seguinte trecho do Relatório Fiscal:

“70-Resumindo, como a Meadwestvaco do Brasil Ltda e a RIGESA CELULOSE PAPEL E EMBALAGENS LTDA pertenciam exatamente aos mesmos proprietários e em quase idênticas participações, o negócio de aquisição das quotas da RIGESA CELULOSE PAPEL E EMBALAGENS LTDA pela Meadwestvaco do Brasil Ltda. foi feito em dois passos:

1º passo - as sócias canadenses MWV CANADA OPERATIONS CO. e MWV CONSUMER & OFFICE PRODUCTS CO. efetuaram subscrição de Capital Social da Meadwestvaco do Brasil Ltda;

2º passo - as sócias canadenses MWVCANADA OPERATIONS CO. e MWV CONSUMER & OFFICE PRODUCTS CO. entregaram a totalidade das quotas que detinham na fiscalizada para integralizar o Capital Social subscrito da Meadwestvaco do Brasil Ltda.

71-Repise-se, pois é um detalhe fundamental na presente análise, a subscrição do Capital Social da empresa MEADWESTVACO DO BRASIL LTDA previsto para ser efetuado pelas empresas MWV CONSUMER & OFFICE PRODUCTS CO. e MWV CANADA OPERATIONS CO. foi **materializado** pela entrega por parte destas duas

das quotas do Capital Social que possuíam na **empresa Rigesa Celulose, Papel e Embalagens Ltda.**

72-As quotas de capital da empresa Rigesa Celulose, Papel e Embalagens Ltda. **não foram vendidas** à empresa MEADWESTVACO DO BRASIL LTDA. **Ou seja, não houve negociação entre partes independentes** que permitisse a um comprador oferecer a um vendedor um montante financeiro superior ao existente no patrimônio líquido da empresa negociada devido a uma expectativa de rentabilidade futura do negócio.

73-Em valores, tem-se que, quando as sócias canadenses MWV CANADA OPERATIONS CO. e MWV CONSUMER & OFFICE PRODUCTS CO. integralizaram o Capital Social da Meadwestvaco do Brasil Ltda. com as quotas que possuíam na RIGESA CELULOSE PAPEL E EMBALAGENS LTDA, atribuíram a estas quotas, avaliadas pela equivalência patrimonial em 30/11/2002 por R\$ 309.332.300,36, o valor mais elevado de R\$ 741.025.890.00, ou seja, exigindo de si mesmas um ágio de R\$ 431.693.589.64. Estas quotas foram transferidas indiretamente para elas mesmas, mediante utilização da "**empresa veículo**" MEADWESTVACO DO BRASIL LTDA.

74-Nada mais foi acrescentado em valores monetários para se efetivar o aumento do Capital Social na empresa MEADWESTVACO DO BRASIL LTDA.

75-**Não houve trânsito algum de dinheiro ou quaisquer outros valores monetários ou previsão de ganhos com investimentos presentes ou futuros nessa subscrição.** Em resumo, não se criou nada novo em termos econômicos relativamente à situação societária que já existia previamente.

76-**Não houve terceiros externos** ao grupo MEADWESTVACO interessados no negócio de aquisição da participação na empresa Rigesa Celulose, Papel e Embalagens Ltda., a qual simplesmente foi **transferida** entre **empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico acabando** por ficar sob o **controle indireto** das mesmas empresas que anteriormente detinham seu controle direto.

77-Criou-se com essa maquinação societária uma conta ativa de ágio na empresa Meadwestvaco do Brasil Ltda.. **Ágio este relativo à simples majoração de preço das quotas anteriormente detidas diretamente pela MWV CANADA OPERATIONS CO. e pela MWVCONSUMER & OFFICE PRODUCTS CO., que continuaram a ser de sua propriedade,** porém, a partir desse momento, através de sua controlada.

78-Evidencia-se com isso o fato de que os proprietários da RIGESA CELULOSE PAPEL E EMBALAGENS LTDA utilizaram-se da empresa Meadwestvaco do Brasil Ltda. como "empresa veículo" para criar uma conta de ágio em participações, que já sabiam de antemão que seria transferida posteriormente para o ativo da fiscalizada mediante incorporação, com a finalidade de amortizar esse ágio nos moldes previstos pelo art. 386, do RIR-99.

Veja-se que, ao final, o investimento cujo valor foi majorado na transferência das ações entre empresas do mesmo grupo econômico é internalizado no Brasil mediante contribuição das sociedades canadenses, em aumento de capital da Meadwestvaco do Brasil, das quotas da Contribuinte, do que resultou a avaliação do investimento segundo o método da equivalência patrimonial, e o desdobramento do custo de aquisição incorrido pelas sociedades canadenses em valor de patrimônio líquido e ágio. Com a incorporação da Meadwestvaco do Brasil, a Contribuinte passou a amortizar o ágio em debate e retornou ao controle das sociedades canadenses.

Assim, resta evidente que o grupo empresarial se valeu de arranjos com outras motivações econômicas para reavaliar a participação na investida brasileira a valor de mercado e, ainda, internalizar esta reavaliação e reduzir os tributos devidos no Brasil, mediante sua amortização contra o lucro tributável. Ainda que a concentração dos investimentos no Canadá

estivesse motivada por *razões empresariais verdadeiras*, nada justifica as demais operações destinadas a simular um sobrepreço pago pelo investimento que, apesar de permanecer na titularidade dos mesmos investidores, foi deslocado para o patrimônio da sociedade brasileira com fins exclusivamente fiscais.

Este Colegiado, aliás, já teve a oportunidade de se manifestar sobre operação semelhante, realizada pelo grupo Mann Hummel, cujos efeitos tributários foram assim rechaçados no Acórdão n.º 9101-002.468, nos termos do voto condutor do Conselheiro André Mendes de Moura:

Transcrevo, inicialmente, relato dos fatos em debate apresentado na decisão recorrida:

- 1)-Mann Hummel GMBH e Mann Hummel Beteiligungsund Verwaltungsgesellschaft MBH eram as únicas sócias de Mann Hummel Brasil Ltda;
- 2) Mann Hummel GMBH cede e transfere a Mann Hummel Ibérica SA (holding) quotas de Mann Hummel Brasil;
- 3) Mann Hummel Ibérica e Mann Hummel Beteiligungsund Verwaltungsgesellschaft MBH substituem os sócios da recém criada MSJ Comercial Ltda;
- 4) Ao subscrever capital na MSJ, Mann Hummel Ibérica o integraliza com a entrega de suas quotas na Mann Hummel Brasil, mas o faz pelo valor de R\$151.203.360,00 embora seu valor nominal seja R\$ 41.674.304,00;
- 5) Mann Hummel Ibérica passa a deter investimento em MSJ pelo valor de R\$151.203.360,00, e MSJ passa a deter investimento em Mann Hummel Brasil por aquele mesmo valor;
- 6) Mann Hummel Brasil incorpora a MSJ e aumenta seu capital em R\$27.735.046,00 em razão do ágio existente no ativo da MSJ;
- 7) Mann Hummel Ibérica substitui MSJ no quadro societário de Mann Hummel Brasil, mas agora detendo, além do capital de R\$ 41.674.304,00 o valor do ágio acima referido, totalizado sua participação em R\$69.409.350,00 (fl. 197); e
- 8) Mann Hummel Ibérica SA e a Mann Hummel Beteiligungsund Verwaltungsgesellschaft MBH voltam a ser sócias quotista da Mann Hummel Brasil, cujo patrimônio é aumentado em valor equivalente ao ágio líquido advindo da incorporação da MSJ.

Observa-se que as operações foram realizadas sob a vigência do art. 36 da Lei n.º 10.833, de 2002 (que foi revogado pela Lei n.º 11.196, de 2005). Contudo, conforme item 8 do voto, são eventos que **não tem nenhuma repercussão** na hipótese de incidência prevista nos arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532, de 1997.

Vale resumir a reorganização societária engendrada, adotando, para fins didáticos, as seguintes denominações: MANN HUMMEL EXTERIOR (para as empresas Mann Hummel Ibérica e Mann Hummel Beteiligungsund Verwaltungsgesellschaft MBH), MANN HUMMEL BRASIL (para a Contribuinte), e MSJ (para MSJ Comercial Ltda):

- 1º) MANN HUMMEL EXTERIOR controla a MANN HUMMEL BRASIL;
- 2º) as ações da MANN HUMMEL BRASIL foram reavaliadas, consumando-se a criação do ágio, e ao mesmo tempo a MANN HUMMEL EXTERIOR passa a controlar a recém criada MSJ mediante conferência de ações que detinha na MANN HUMMEL BRASIL;
- 3º) a estrutura societária passou a ser a seguinte: MANN HUMMEL EXTERIOR controladora direta da MSJ, MSJ controladora direta da MANN HUMMEL BRASIL. A MSJ contabilizou o investimento e o ágio (da reavaliação) que passou a deter na MANN HUMMEL BRASIL;
- 4º) a MANN HUMMEL BRASIL incorporou a MSJ, e passou a aproveitar a despesa de amortização do ágio, decorrente da reavaliação das suas próprias ações.

Nota-se que a **pessoa jurídica investidora** MANN HUMMEL EXTERIOR (empresas que detinham o investimento empresa MANN HUMMEL BRASIL) integralizou o capital da MSJ, utilizando-se das ações por ela reavaliadas da MANN HUMMEL BRASIL (**pessoa jurídica investida**).

Em seguida, a MANN HUMMEL BRASIL incorpora a MSJ, e passa a amortizar o ágio decorrente da reavaliação das suas ações, ou seja, aproveita-se de uma despesa cuja origem foi a valorização das suas próprias ações.

Diante de todo o escrito no presente voto, a operação em análise não passa pela **primeira verificação** (vide item 9 do voto).

A criação de empresa sem nenhuma substância, a MSJ (cuja integralização do capital social deu-se mediante as ações reavaliadas da MANN HUMMEL BRASIL), **não lhe confere a condição de pessoa jurídica investidora** (vide item 7 do voto). A empresa que promoveu a reavaliação do investimento, realizou os estudos para fundamentar economicamente a mais valia, tomou a decisão para efetuar a operação, foi a MANN HUMMEL EXTERIOR. Ou seja, a pessoa jurídica investidora é a MANN HUMMEL EXTERIOR, e não esteve envolvida no evento de incorporação, que ocorreu entre as empresas MANN HUMMEL BRASIL e MSJ.

Por consequência, a confusão patrimonial deuse entre a MANN HUMMEL BRASIL e MSJ. Portanto, sob a perspectiva dos aspectos pessoal e material, não restou aperfeiçoada a hipótese de incidência prevista na norma.

Além disso, percebe-se claramente a **construção artificial** (vide item 6 do voto) empreendida pelo sujeito passivo para se enquadrar na hipótese de incidência permissiva do aproveitamento do ágio, mediante utilização de empresa sem substância (MSJ), em operações empreendidas em curto espaço de tempo, com o deliberado intuito de fabricar uma despesa.

O voto poderia ser concluído nesse ponto.

Mas outro aspecto merece relevo. Vale reproduzir excerto da decisão recorrida:

Considerando que Mann Hummel Ibérica SA já era sócia de Mann Hummel Brasil juntamente com Mann Hummel Beteiligungsund Verwaltungsgesellschaft MBH cuja participação permaneceu inalterada -, resta evidente que, ao final das operações, realizadas entre 15/12/2003 e 01/07/2004, não houve qualquer alteração no controle da Mann Hummel Brasil, mas ainda assim surgiu no patrimônio desta um ágio, motivo das amortizações aqui glosadas.

(...)

São estas operações internas ao grupo empresarial que fizeram surgir um item patrimonial na autuada, no suposto de rentabilidade futura, materializando alegados lucros sem a intervenção de terceiros para lhes dar substância. Decidiram os controladores do grupo afirmar que seu patrimônio representaria mais do que o escriturado em razão da expectativa de rentabilidade futura, e neste sentido constituíram uma empresa veículo para formalmente realizar a incorporação que, prevista no art. 7º da Lei nº 9.532/97, permitir-lhes-ia defender a amortização fiscal daquela riqueza internamente gerada.

Alega a recorrente que a MSJ foi criada em razão de outros objetivos comerciais do grupo, os quais não se materializaram em razão de diversas justificativas econômicas e tributárias, ensejando sua extinção, convenientemente promovida mediante incorporação pela autuada, e não pela reversão dos atos promovidos para sua criação. Se não mais se justificava a existência da MSJ, bastaria promover a sua liquidação, com devolução do capital nela aportado aos sócios, de modo que a Mann Hummel Brasil voltaria, da mesma forma, ao controle da Mann Hummel Ibérica.

Contudo, a confirmar o planejamento tributário almejado desde o início, o grupo empresarial optou por extinguir a MSJ mediante sua incorporação pela Mann Hummel Brasil. (...)

Como se pode observar, resta nítida a **construção artificial** (vide item 6 do voto) empreendida pelo sujeito passivo para se enquadrar na hipótese de incidência permissiva do aproveitamento do ágio, mediante utilização de empresa sem substância (MSJ), em operações empreendidas em curto espaço de tempo, com o deliberado intuito de fabricar uma despesa.

Correto, assim, o acórdão recorrido que negou validade ao ágio amortizado, classificando-o como ágio interno, apesar da sua materialização antes de 10/01/2015, evidenciando, nos termos a seguir transcritos, que a legislação tributária nunca amparou a dedutibilidade de valores dessa espécie:

Aqui, é preciso salientar que o artigo 7º da Lei nº 9.532/97 autoriza a amortização apenas quando uma pessoa jurídica absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária **adquirida** com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977:

*“Art. 7º. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária **adquirida** com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977”:*

[...]

*III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a **alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977**, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei 9.718, de 27/11/98) (grifei)*

Já o artigo 8º da Lei nº 9.532/1997 prevê que o disposto no artigo anterior é aplicável quando a pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária:

“Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:

- a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;*
- b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária”*

Por outro lado, o artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/77, com a redação então em vigor, prescrevia o desdobramento, na época da aquisição, do custo de **aquisição**, distinguindo a parcela relativa ao valor de patrimônio líquido daquela referente ao ágio ou deságio:

*“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.” (grifei)

Os dispositivos transcritos somente se referem ao ágio formado na **aquisição** de investimentos avaliados pela equivalência patrimonial. Nesse círculo, o artigo 7º da Lei nº 9.532/97 dispõe no sentido de que o ágio deve ser apurado segundo o disposto no artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, o qual, por sua vez, determina que o ágio corresponde à parcela do custo de aquisição do investimento avaliado pela equivalência patrimonial que exceder seu valor do patrimônio líquido, na época da aquisição. Portanto, em breve síntese, não se pode falar em ágio se a mais valia do investimento não for gerada em ato de **aquisição**, e isso supõe dispêndio para se obter algo de terceiro. Ou, de outro modo, isso supõe o sacrifício de outro ativo ou o reconhecimento de um passivo, porquanto o primeiro (sacrifício de um ativo) ou o segundo (reconhecimento de um passivo) são as contrapartidas ao registro do custo do investimento adquirido. Mas o que se vê no caso concreto é um aumento no Patrimônio Líquido em contrapartida a um aumento no Ativo Permanente, em decorrência de um negócio “consigo mesmo”. Tal conclusão está em sintonia com a opinião da CVM, exposta no item 20.1.7 do Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007¹:

“A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de “ágio”.

Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas, inicia-se com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato contínuo, utilizar-se do resultado constante do laudo oriundo desse processo como referência para subscrever o capital numa nova empresa. Essas operações podem, ainda, serem seguidas de uma incorporação.

Outra forma observada de realizar tal operação é a incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.

*Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, **única e exclusivamente**, quando o **preço (custo) pago** pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros.*

Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como “arm’s length”.

¹ Os Ofícios-Circulares emitidos pela área técnica da CVM têm como objetivo principal divulgar os problemas centrais e esclarecer dúvidas sobre a aplicação das Normas de Contabilidade pelas Companhias Abertas e das normas relativas aos Auditores Independentes. Esse ofício-circular também procura incentivar a adoção de novos procedimentos e divulgações, bem como antecipar futura regulamentação por parte da CVM e, em alguns casos, esclarecer questões relacionadas às normas internacionais emitidas pelo IASB. <http://sistemas.cvm.gov.br/port/atos/oficios/OFICIO-CIRCULAR-CVM-SNC-SEP-01_2007.asp>. Acesso em 07/02/2016.

Portanto, é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade.”
(grifei)

Em verdade, laudos de avaliação como o que foi acostado aos autos, se elaborados em atenção a interesses, apenas, de pessoas jurídicas sob controle comum, servem exclusivamente para embasar a pretensão de reavaliação das participações societárias, e não à formação de ágio. A ilustre Conselheiro Edeli Perreira Bessa já se manifestou nesse sentido, na solução de litígio presente no processo administrativo n.º 10980.017339/2008-78, conforme excertos a seguir reproduzidos:

“Do disposto no art. 36 da Lei n.º 10.637/2002 infere-se que o legislador instituiu ali um benefício na tributação do ganho auferido na transferência de participação societária por valor superior ao patrimonial, na medida em que, verificando-se esta transferência em sede de integralização de capital de outra sociedade, aquela participação pertenceria ao mesmo titular que inicialmente a detinha, mas agora de forma indireta. Diferiu, assim, sua tributação para momento futuro, no qual esta participação indireta deixasse de existir.

E, se esta transferência se dá sem a participação de terceiros, ou seja, de forma que a titularidade da participação societária, ao final, permaneça com as mesmas pessoas que inicialmente as detinham, há, tão só, reavaliação do investimento, e não ágio por expectativa de rentabilidade futura. (grifei)

Neste sentido, inclusive, são as lições de Hiromi Higuchi et alli, em sua obra Imposto de Renda das Empresas — Interpretação e prática (Editora IR Publicações, 29ª edição, p. 360) ao tratar da reavaliação de participações societárias:

O art. 438 do RIR/99 dispõe que será computado na determinação do lucro real o aumento de valor resultante de reavaliação de participação societária que o contribuinte avaliar pelo valor de patrimônio líquido, ainda que a contrapartida do aumento do valor do investimento constitua reserva de reavaliação.

Se a pessoa jurídica reavaliar investimento avaliado pela equivalência patrimonial, não poderá diferir a tributação da contrapartida. O diferimento da tributação só é possível na reavaliação de participação societária avaliado pelo custo de aquisição. Neste caso, após a reavaliação, se o investimento passar a ser avaliado pela equivalência patrimonial, o diferimento cessará.

A Receita Federal teve a infelicidade de incluir o art. 39 da MP n.º 66, de 29/08/2002, convertido no art. 36 da Lei n.º 10.637, de 30/12/2002, dispondo:

[...]

A aplicação daquele artigo dá ensejo a planejamento tributário para aumentar o patrimônio líquido nas duas empresas, para cálculo de juros sobre o capital próprio. A empresa A que tem investimento na empresa B transfere o investimento como integralização de capital na empresa C, por valor bem superior ao contábil. A empresa A escritura a contrapartida da mais valia no resultado mas faz exclusão na determinação do lucro real e base de cálculo da CSLL, aumentando o patrimônio líquido com diferimento da tributação. A empresa C também aumentou o seu patrimônio líquido sem tributação. (grifei)

A única forma de a Receita Federal corrigir a infelicidade é, por ato normativo, dizer que o art. 36 da Lei n.º 10.637/2002 é aplicável somente para os investimentos avaliados pelo custo de aquisição. Isso porque, para os investimentos avaliados pela equivalência patrimonial existe a vedação do art. 438 do RIR/99, que por ser lei específica não foi revogado.”

Desde a edição do Acórdão n.º 9101-002.300, de 7 de abril de 2016, este Colegiado tem se manifestado contrariamente à amortização fiscal de ágio constituído em circunstâncias semelhantes. Na sequência são transcritas as razões de decidir expressas pela Conselheira Adriana Gomes Rêgo no Acórdão n.º 9101-002.388 (“Caso Gerdau”), cujos fundamentos, aqui adotados, refutam os demais argumentos de defesa da Contribuinte:

O argumento de que como o legislador não vedou o ágio surgido de operações intragrupo, tudo seria possível, é mais absurdo ainda, porque a Lei n.º 9.532, de 1997 trata expressamente de participações adquiridas com ágio ou deságio e ágio pressupõe um pagamento (ou que se arque com um dispêndio) maior do que um valor contabilizado (como deságio pressupõe pagamento a menor), reforçando-se ainda, quando o caput do art. 7º faz referência ao Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, o qual, também de forma expressa, define o ágio como diferença entre custo de aquisição e o valor do PL ao tempo dessa aquisição:

Lei n.º 9.532, de 1997

*Art. 7º - A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária **adquirida com ágio ou deságio**, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977:*

.....
*III - **poderá amortizar o valor do ágio** cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei n.º 9.718, de 1998) .(Negritei)*

Decreto-lei n.º 1.598, de 1977 (redação vigente ao tempo dos fatos geradores)

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

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

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

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

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

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

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

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

“11.7.1 – Introdução e Conceito Os investimentos, como já vimos, são registrados pelo valor da equivalência patrimonial e, nos casos em que os investimentos foram feitos por meio de subscrições em empresas coligadas ou controladas, formadas pela própria investidora, não surge normalmente qualquer ágio ou deságio. Vejase, todavia, caso especial no item 11.7.6.

Todavia, no caso de uma companhia adquirir ações de uma empresa já existente, pode surgir esse problema.

O conceito de ágio ou deságio, aqui, não é o da diferença entre o valor pago pelas ações e seu valor nominal, mas a diferença entre o valor pago e o valor patrimonial das ações, e ocorre quando adotado o método da equivalência patrimonial.

Dessa forma, há ágio quando o preço de custo das ações for maior que seu valor patrimonial, e deságio, quando for menor, como exemplificado a seguir.

11.7.2 Segregação Contábil do Ágio ou Deságio

Ao comprar ações de uma empresa que serão avaliadas pelo método da equivalência patrimonial, deve-se, já na ocasião da compra, segregar na Contabilidade o preço total de custo em duas subcontas distintas, ou seja, o valor da equivalência patrimonial numa subconta e o valor do ágio (ou deságio) em outra subconta.(...)

11.7.3 Determinação do Valor do Ágio ou Deságio

a) GERAL

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

b) DATA-BASE

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

11.7.4 Natureza e Origem do Ágio ou Deságio

(...)

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

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

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

Sumariando, no exemplo anterior, a contabilização da compra das ações pela Empresa A, por \$ 504.883.200, seria (...).

11.7.5 Amortização do Ágio ou Deságio

CONTABILIZAÇÃO

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

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

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

(...).

11.7.6 Ágio na Subscrição

(...)

por outro lado, vimos nos itens anteriores ao 11.7 que surge o ágio ou deságio somente quando uma empresa adquire ações ou quotas de uma empresa já existente, pela diferença entre o valor pago a terceiros e o valor patrimonial de tais ações ou quotas adquiridas dos antigos acionistas ou quotistas.

Poderíamos concluir, então, que não caberia registrar um ágio ou deságio na subscrição de ações. Entendemos, todavia, que quando da subscrição de novas ações, em que há diferença entre o valor de custo do investimento e o valor patrimonial contábil, o ágio deve ser registrado pela investidora.

Essa situação pode ocorrer quando os acionistas atuais (Empresa A) de uma empresa B resolvem admitir novo acionista (Empresa X) não pela venda de ações já existentes, mas pela emissão de novas ações a serem subscritas, pelo novo acionista. Ou quando um acionista subscreeva aumento de capital no lugar de outro.

O preço de emissão das novas ações, digamos \$ 100 cada, representa a negociação pela qual o acionista subscritor está pagando o valor patrimonial contábil da Empresa B, digamos \$ 60, acrescido de uma mais-valia de \$ 40, correspondente, por exemplo, ao fato de o valor de mercado dos ativos da Empresa B ser superior a seu valor contabilizado. Tal diferença representa, na verdade, uma reavaliação de ativos, mas não registrada pela Empresa B, por não ser obrigatória.

Notemos que, nesse caso, não faz sentido lógico que o novo acionista ou mesmo o antigo, ao fazer a integralização do capital, registre seu investimento pelo valor patrimonial das suas ações e reconheça a diferença como perda não operacional. Na verdade, nesse caso, o valor pago a mais tem substância

econômica bem fundamentada e deveria ser registrado como um ágio, baseado no maior valor de mercado dos ativos da Empresa B.”

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

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

“Questiona-se, desse modo, a racionalidade econômica do art. 36 da Lei n.º 10.637, de 2002, pelo lado do ente tributante, que permite que grupos econômicos, em operações de combinação de negócios, criem artificialmente, ágios internamente, por intermédio da constituição de ‘sociedades veículos’, que surgem e são extintas em curso lapso temporal, ou pela utilização de sociedades de participação denominadas ‘casca’, com finalidade meramente elisiva.

Do ponto de vista tributário, à luz do art. 36, e dependendo da forma pela qual a operação é realizada, a Fazenda pública perde porque permite a dedutibilidade da quota de ágio amortizada para fins de IRPJ e base de cálculo da CSLL e difere a tributação do ‘ganho de capital’ registrado pela companhia que subscreve e integraliza aumento de capital em ‘sociedade veículo’ ou de participação ‘casca’, a ser em seguida incorporada”.

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

E é isso que os autores confundem quando tratam do art. 36 da Lei n.º 10.637, de 2002, porque essa lei sequer fala em ágio. Assim, o que tal dispositivo tratava é da possibilidade de diferimento do ganho de capital, quando uma companhia A, que possui participação societária em B, resolve constituir C, subscrevendo capital com ações reavaliadas de B. Ocorre que essa reavaliação de B é puramente uma reavaliação, quando as operações ocorrem dentro de um mesmo grupo. A lei não autoriza que a contrapartida da reavaliação seja uma conta de ágio. Só existe ágio se um terceiro se dispõe a reconhecer esse sobre-preço e a pagar por ele. Sem onerosidade, descabe falar em mais-valia.

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

*“Para admitir-se o registro da parcela legalmente dedutível do ágio gerado internamente, deve-se enxerga-la tecnicamente, abstraindo outras questões, similarmente a um ativo fiscal diferido advindo de estoques de prejuízos fiscais e de bases negativas de contribuição social. Poder-se-ia advogar que seu registro encontra amparo no fato de haver uma evidência persuasiva de sua substância econômica: um diploma legal que corrobora o seu surgimento. E ainda dentro dessa corrente de pensamento, seria admitido como critério de mensuração contábil inicial, por analogia, o mesmo dispensado a um ativo fiscal diferido advindo de estoques de prejuízos fiscais e de bases negativas de contribuição social, qual seja, **mensuração a valores de saída**, utilizando o método do fluxo de benefícios futuros trazidos a valor presente, no limite de benefícios nominais projetados para dez anos.*

Por outro lado, haveria também como refutar o registro da parcela legalmente dedutível do ágio gerado internamente, ao se enxerga-la tecnicamente como um intangível gerado internamente. Dentro do Arcabouço Conceitual Contábil em

vigor, considerando a **mensuração a valores de entrada**, não se admite o reconhecimento de um ativo que não seja por seu custo de aquisição. Um intangível gerado internamente, como no caso em comento, embora gere benefícios econômicos inquestionáveis para uma dada entidade, tem o seu reconhecimento contábil obstado por uma simples razão: a ausência de custo para ser confrontado com benefícios gerados e permitir, com isso, a apuração de lucros consentâneos com a realidade econômica da entidade.

(...)

Só que, no caso desses créditos tributários derivados de operações societária entre empresas sob controle comum, não há, na essência, e também na figura das demonstrações consolidadas, qualquer desembolso que lhes dê suporte. Direitos obtidos sem custo, como direitos autorais, por exemplo, não são contabilizados; o goodwill (fundo de comércio) desenvolvido sem custo ou com custo diluído ao longo de vários anos na forma de despesas já reconhecidas também não é contabilizado; patentes criadas pela empresa são registradas apenas pelo seu custo etc. Por que os direitos de pagar menos tributos futuros, advindos de operações com ausência de propósito negocial e permeadas por abuso de forma, seriam registrados? Essas seriam discussões no campo técnico e conceituai a serem travadas. Contudo, estimulando um pouco mais o debate, deve-se atentar para uma questão sobremaneira crucial para a Contabilidade. Do ponto de vista institucional e moral da profissão contábil, e por que não político, admitir-se o registro do ativo fiscal implica estimular o surgimento de uma indústria do ágio?

Assim, à parte possíveis controvérsias conceituais, o procedimento mais adequado, técnica e eticamente, é não se proceder ao reconhecimento do ativo fiscal diferido nessas operações."(Grifei)

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

"Considerando que na época não havia uma normatização contábil similar ao CPC 15, a consequência direta da prática desse tipo de incorporação (reversa) era a geração de um benefício fiscal bem como o reconhecimento contábil de um ágio gerado internamente (contra o qual, nós, os autores deste Manual, sempre nos insurgimos).

Dessa forma, era fortemente criticada a racionalidade econômica do art. 36 da Lei nº 10.637/02, que permitia que grupos econômicos, em operações de combinação de negócios (sob controle comum) criassem artificialmente ágios internamente por intermédio da constituição de "sociedades veículo", que surgem e são extintas em curto lapso de tempo, ou pela utilização de sociedades de participação denominadas "casca", com finalidade meramente elisiva.

Nesse sentido, vale lembrar que a CVM vedava fortemente esse tipo de prática (vide Ofício-Circular CVM SNC/SEP nº 01/2007), uma vez que a operação se realizava entre entidades sob controle comum e, portanto, careciam de substância econômica (nenhuma riqueza era gerada efetivamente em tais operações). Além disso, o ágio fundamentado em rentabilidade futura (goodwill) proveniente de combinações entre entidades sob controle comum era eliminado nas demonstrações consolidadas da controladora final, tornando inconsistente o reconhecimento desse tipo de ágio gerado internamente (na ótica do grupo econômico não houve geração de riqueza).

Atualmente, o art. 36 da Lei nº 10.637/02 foi revogado pela Lei nº 11.196/05 (art. 133, inciso III), bem como com a entrada em vigor do CPC 15, para fins de publicação de demonstrações contábeis, não mais será possível reconhecer

contabilmente um ágio gerado internamente em combinações de negócio envolvendo entidades sob controle comum."

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

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

Art. 1º. Constituem PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE (PFC) os enunciados por esta Resolução.

§ 1º. A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

§ 2º. Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

(...)

Art. 7º. Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.

Parágrafo único. Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

I - a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;

II – uma vez integrado no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;

III – o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;

IV – os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada

V – o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos." (Grifei)

O Conselho Federal de Contabilidade editou, ainda, a Resolução CFC nº 1.110/2007 para aprovar a NBC T 19.10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, aplicável aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2008, cujo item 120 determina expressamente:

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

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis também repudiou o ágio interno por meio do CPC nº 04, aprovado em 2010, que, ao se manifestar sobre ativo intangível, dedicou os itens 48 a 50 para tratar do "Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura

(goodwill) gerado internamente”, deixando bastante claro que tal ágio sequer deve ser reconhecido como ativo:

Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente

48. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

49. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos no presente Pronunciamento. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo. (Grifei)

Também em 2010, o Conselho Federal de Contabilidade por meio da Resolução CFC nº 1.303, de 2010, aprovou a NBC TG 04, que tem como base o mencionado Pronunciamento Técnico CPC 04 já acima transcrito:

Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente

48. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

49. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos na presente Norma. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo.

50. As diferenças entre valor de mercado da entidade e o valor contábil de seu patrimônio líquido, a qualquer momento, podem incluir uma série de fatores que afetam o valor da entidade. No entanto, essas diferenças não representam o custo dos ativos intangíveis controlados pela entidade. (Grifei)

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

20.1.7 “Ágio” gerado em operações internas

A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de “ágio”.

Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas, iniciase com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato contínuo, utilizarse do resultado constante do laudo oriundo desse processo como referência para subscrever o capital numa nova empresa. Essas operações podem, ainda, serem seguidas de uma incorporação.

Outra forma observada de realizar tal operação é a incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.

Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, única e exclusivamente, quando o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da

equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como “arm’s length”.

Portanto, é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade. (Grifei)

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

Objetivo

1. O objetivo deste Pronunciamento é aprimorar a relevância, a confiabilidade e a comparabilidade das informações que a entidade fornece em suas demonstrações contábeis acerca de combinação de negócios e sobre seus efeitos. Para esse fim, este Pronunciamento estabelece princípios e exigências da forma como o adquirente:

(a) reconhece e mensura, em suas demonstrações contábeis, os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e as participações societárias de não controladores na adquirida;

(b) reconhece e mensura o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill adquirido) advindo da combinação de negócios ou o ganho proveniente de compra vantajosa; e

(c) determina quais as informações que devem ser divulgadas para possibilitar que os usuários das demonstrações contábeis avaliem a natureza e os efeitos financeiros da combinação de negócios.

Combinação de negócios de entidades sob controle comum –aplicação do item 2(c)

B1. Este Pronunciamento não se aplica a combinação de negócios de entidades ou negócios sob controle comum. A combinação de negócios envolvendo entidades ou negócios sob controle comum é uma combinação de negócios em que todas as entidades ou negócios da combinação são controlados pela mesma parte ou partes, antes e depois da combinação de negócios, e esse controle não é transitório.

B2. Um grupo de indivíduos deve ser considerado como controlador de uma entidade quando, pelo resultado de acordo contratual, eles coletivamente têm o poder para governar suas políticas financeiras e operacionais de forma a obter os benefícios de suas atividades. Portanto, uma combinação de negócios está fora do alcance deste Pronunciamento quando o mesmo grupo de indivíduos tem, pelo resultado de acordo contratual, o poder coletivo final para governar as políticas financeiras e operacionais de cada uma das entidades da

combinação de forma a obter os benefícios de suas atividades, e esse poder coletivo final não é transitório.

E não é só isso: até este voto do acórdão recorrido, a jurisprudência do CARF também trilhava o mesmo caminho, isto é, o CARF não admitia a dedutibilidade da amortização de ágio surgido em operações internas ao grupo econômico, nem com o uso de empresas veículos, conforme acórdãos trazidos pela Fazenda em seu Recurso, todos de decisões unânimes na matéria ágio: 10196724, 10323.290, 10517.219.

Por conseguinte, não se pode afirmar agora, como suscitado da sessão passada, que o ágio interno só deixou de ser dedutível a partir da Lei n.º 12.973, de 2014, ou melhor, da MP n.º 627, de 2013, da qual referida lei resultou por conversão. Na verdade, a nova lei, ao dispor expressamente assim, nada mais fez do que esclarecer que, por óbvio, ágio pressupõe sobrepreço pago por partes independentes, ou seja, a indedutibilidade do ágio interno para fins fiscais decorre do fato de ele não ser aceito sequer contabilmente.

Aliás, é nesta linha que se verifica já na própria exposição de motivos da MP n.º 637, de 2013, que ora colaciono:

EM n.º 00187/2013 MF

Brasília, 7 de Novembro de 2013

Excelentíssima Senhora Presidenta da República,

Submeto à apreciação de Vossa Excelência a Medida Provisória que altera a legislação tributária federal e revoga o Regime Tributário de Transição RTT instituído pela Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, bem como dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas e de lucros auferidos por pessoa física residente no Brasil por intermédio de pessoa jurídica controlada no exterior; e dá outras providências.

1. A Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007, alterou a Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976 Lei das Sociedades por Ações, modificando a base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS. A Lei n.º 11.941, de 2009, instituiu o RTT, de forma opcional, para os anos-calendário de 2008 e 2009, e, obrigatória, a partir do ano-calendário de 2010.

2. O RTT tem como objetivo a neutralidade tributária das alterações trazidas pela Lei n.º 11.638, de 2007. O RTT define como base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP, e da COFINS os critérios contábeis estabelecidos na Lei n.º 6.404, de 1976, com vigência em dezembro de 2007. Ou seja, a apuração desses tributos tem como base legal uma legislação societária já revogada.

3. Essa situação tem provocado inúmeros questionamentos, gerando insegurança jurídica e complexidade na administração dos tributos. Além disso, traz dificuldades para futuras alterações pontuais na base de cálculo dos tributos, pois a tributação tem como base uma legislação já revogada, o que motiva litígios administrativos e judiciais.

4. A presente Medida Provisória tem como objetivo a adequação da legislação tributária à legislação societária e às normas contábeis e, assim, extinguir o RTT e estabelecer uma nova forma de apuração do IRPJ e da CSLL, a partir de ajustes que devem ser efetuados em livro fiscal. Além disso, traz as convergências necessárias para a apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

(...)

15.9. O art. 20, com o intuito de alinhá-lo ao novo critério contábil de avaliação dos investimentos pela equivalência patrimonial, deixando expressa a sua aplicação a outras hipóteses além de investimentos em coligadas e controladas, e registrando separadamente o valor decorrente da avaliação ao valor justo dos ativos líquidos da investida (mais-valia) e a diferença decorrente de rentabilidade futura (**goodwill**). O § 3º determina que os valores registrados a título de mais-valia devem ser comprovados mediante laudo elaborado por perito independente que deverá ser protocolado na Secretaria da Receita Federal do Brasil ou cujo sumário deve ser registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos até o último dia útil do décimo terceiro mês subsequente ao da aquisição da participação. Outrossim, em consonância com as novas regras contábeis, foi estabelecida a tributação do ganho por compra vantajosa no período de apuração da alienação ou baixa do investimento;

(...)

Os arts. 19 e 20 dispõem sobre o tratamento tributário a ser dado à mais ou menos-valia que integrará o custo do bem que lhe deu causa na hipótese de fusão, incorporação ou cisão da empresa investida. Tendo em vista as mudanças nos critérios contábeis, a legislação tributária anterior revelou-se superada, haja vista não tratar especificamente da mais ou menos-valia, daí a necessidade de inclusão desses dispositivos estabelecendo as condições em que os valores poderão integrar o custo do bem para fins tributários. Os referidos dispositivos devem ser analisados juntamente com o disposto nos arts. 35 a 37.

32. As novas regras contábeis trouxeram grandes alterações na contabilização das participações societárias avaliadas pelo valor do patrimônio líquido. Dentre as inovações introduzidas destacam-se a alteração quanto à avaliação e ao tratamento contábil do novo ágio por expectativa de rentabilidade futura, também conhecido como **goodwill**. O art. 21 estabelece prazos e condições para a dedução do novo ágio por rentabilidade futura (**goodwill**) na hipótese de a empresa absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com **goodwill**, apurado segundo o disposto no inciso III do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Esclarece que a dedutibilidade do **goodwill** só é admitida nos casos em que a aquisição ocorrer entre empresas independentes. (Grifei)

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

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

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

Art. 20. O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

II - mais ou menos-valia, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor de que trata o inciso I do caput; e (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

III - ágio por rentabilidade futura (goodwill), que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores de que tratam os incisos I e II do caput. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

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

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

Não fossem apenas essas diferenças, mas o fato mais curioso ainda é que o próprio conceito de partes dependentes estabelecido pelo art. 25 da Lei nº 12.973, de 2014, é bem mais amplo do que o conceito de ágio interno:

Art. 25. Para fins do disposto nos arts. 20 e 22, consideram-se partes dependentes quando: (Vigência)

I - o adquirente e o alienante são controlados, direta ou indiretamente, pela mesma parte ou partes;

II - existir relação de controle entre o adquirente e o alienante;

III - o alienante for sócio, titular, conselheiro ou administrador da pessoa jurídica adquirente;

IV - o alienante for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro das pessoas relacionadas no inciso III; ou

V - em decorrência de outras relações não descritas nos incisos I a IV, em que fique comprovada a dependência societária.

Ou seja, não apenas as operações que envolvem duas pessoas jurídicas sob controle comum caracterizam-se como partes dependentes: a nova lei incluiu as pessoas físicas, com situações, por exemplo, em que o alienante é parente ou afim até o terceiro grau do sócio acionista da empresa. Assim, passa a ser possível a existência de um ágio contábil (diferente do ágio interno), mas que ao teor da nova legislação, a sua dedutibilidade fica vedada.

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte relativamente à matéria **“dedutibilidade das despesas de amortização de ágio”**, o que é suficiente, até este ponto, para manutenção do IRPJ e da CSLL lançados entre os anos-calendário 2004 a 2007, dado que as exigências pertinentes ao ano-calendário 2003 ainda são dependentes da decisão acerca da multa qualificada e da definição da regra de contagem do prazo decadencial, assim como o litígio acerca das exigências referentes ao ano-calendário 2008 é afetado pela matéria que será, a seguir, analisada.

Com respeito à matéria **“não impugnação da exigência relativa ano ano-calendário de 2008”**, não merece prosperar a limitação veiculada no acórdão recorrido porque, como antes demonstrado, a autoridade lançadora não deduziu qualquer fundamento específico

para promover as glosas no ano-calendário 2008. Na infração correspondente às exclusões indevidas somente foi relatado o procedimento da Contribuinte no ano-calendário 2008, destinado à anulação contábil das despesas de amortização do ágio e subsequente exclusão do lucro tributável para obtenção da redução pretendida. Ao final, a autoridade lançadora conclui que as exclusões não são admissíveis porque a amortização do ágio é indedutível e, possivelmente em razão desta conexão, o mesmo fundamento legal é indicado, no Auto de Infração, para as duas infrações:

“001 - AMORTIZAÇÃO IRPJ GLOSA DE VALORES NAO AMORTIZÁVEIS
LANÇADOS EM CONTA DE RESULTADO

[...]

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 13, inciso III, da Lei nº 9.249/95;

Arts. 247, 249, 250, 251, 299, 324, 325, 326, 327, 385 e 386 do RIR/99.

[...]

003 - EXCLUSÕES/ COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO
DO LUCRO REAL IRPJ EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL ANUAL DE
VALORES NÃO AMORTIZÁVEIS

[...]

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 13, inciso III, da Lei nº 9.249/95;

Arts. 247, 249, 250, 251, 299, 324, 325, 326, 327, 385 e 386 do RIR/99.

Como se vê, tanto a glosa de despesas não adicionadas, como a glosa de exclusões não previstas na legislação, decorrem, apenas, da inexistência de amortizações dedutíveis na apuração do lucro tributável, e isso em razão da natureza do ágio contabilizado. Assim, mantida a natureza interna do ágio amortizado, a exigência fiscal é integralmente mantida, porque o sujeito passivo não deduziu qualquer argumento adicional que permitia atribuir à glosa de exclusões um resultado distinto da glosa de despesas não adicionadas.

Assim, diversamente do que fixado no acórdão recorrido, deve-se ter por impugnada a exigência pertinente ao ano-calendário 2008 *porque a dedução das despesas de ágio amortizado, no cômputo do resultado do exercício, e a exclusão de ágio amortizado, na base de cálculo do lucro real, embora sejam infrações distintas, não têm fundamentos fáticos e jurídicos distintos.*

Contudo, já se demonstrou que estes idênticos fundamentos fáticos e jurídicos das referidas infrações foram apreciados na decisão de 1ª instância, no julgamento do recurso voluntário e no presente voto, do que decorre a inutilidade do recurso especial da Contribuinte neste ponto: uma vez mantida a natureza interna do ágio amortizado, a exigência fiscal deve ser integralmente mantida, porque o sujeito passivo não deduziu qualquer argumento adicional que permitisse atribuir à glosa de exclusões um resultado distinto da glosa de despesas não adicionadas, sem a necessidade de retorno dos autos às instâncias precedentes, que já se manifestaram sobre os fundamentos e sobre a defesa apresentada pela Contribuinte em face de tais glosas.

Assim, sob este novo prisma, evidenciado que a utilidade do recurso somente se verificaria se não fosse mantida a natureza interna do ágio, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte, mantendo-se integralmente as glosas

decorrente da amortização indevida de ágio, quer por falta de adição das despesas, quer por exclusões indevidas, nos anos-calendário 2004 a 2008.

Recurso especial da PGFN - Mérito

A PGFN afirma o cabimento da multa qualificada em razão *de artificialidade da operação mediante utilização de empresa veículo com nítido caráter de antecipar os efeitos fiscais do ágio para reduzir o ônus tributário*. Ao final, pede que seja mantida a qualificação da multa de ofício, *restabelecendo-se a cobrança dos créditos relativos aos anos-calendários 2002 e 2003, devido à aplicação do prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, como consequência da qualificação da multa*.

Como já dito, o recurso especial não será conhecido quanto ao pedido de restabelecimento da *cobrança dos créditos relativos ao ano-calendário 2002*, não formalizados nestes autos.

O voto vencedor integrado ao acórdão recorrido, de lavra do Conselheiro José Eduardo Dornelas de Souza, traz assim expressos os fundamentos para a decisão do Colegiado de, por maioria de votos, *dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a decadência para o ano-calendário 2003, reduzir a multa qualificada para 75%*:

(1) Acerca da redução da multa qualificada para 75%

O ilustre Relator considerou que os instrumentos societários utilizados revelam o artificialismo do ágio, e enfatizou que a transformação da Meadwstvac do Brasil em controladora da recorrente e, ato contínuo, a incorporação daquela por esta trazem à baila a inexistência de qualquer intenção negocial/societária. Destaca que a operação planejada entre as empresas de um mesmo grupo, propicia a criação de um ágio fictício, engendrado com o evidente intuito de criar despesas de amortização em uma delas, diminuindo ilegalmente sua base tributável, face à inexistência de sentido comercial e econômico para a operação. Desta forma, concluiu que estas condutas se encontram tipificadas nos artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, impondo-se a multa qualificada de 150%.

Essa discussão não é nova no CARF, nem para este Colegiado, tendo sido objeto de extensas discussões que, afinal, conduziram ao entendimento majoritário deste Colegiado. pela inaplicabilidade da multa qualificada, quando se trata de mera divergência de interpretação de normas.

A qualificação da multa, na forma prevista pelo § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, pode ser aplicada tão-somente aos casos em que o contribuinte incorra em uma das hipóteses descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Entendo que não pode ser presumida pela autoridade fiscalizadora a atividade de sonegação, fraude ou conluio, devendo o lançamento da multa qualificada de 150% ser minuciosamente descrito e comprovado pelo agente fiscal.

No que se refere à ocorrência do fato gerador, penso que não restou caracterizada a prática de ação visando impossibilitar a execução, o prosseguimento ou oposição de qualquer forma de obstáculo, ou, ainda, alguma forma de retardamento do fato gerador. Houve publicação dos atos, registro contábil das operações e informação à administração tributária.

Tampouco vislumbrei a incidência de alguma forma de exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto, evitar ou diferir seu pagamento.

O Contribuinte, ora Interessado, na sua interpretação da legislação tributária/societária, entendeu que pudesse praticar os atos já exaustivamente detalhados e, com esta postura, se beneficiar do tratamento fiscal disposto no art. 386 do RIR/99, nada além disso, ao meu sentir.

Assim, a interpretação equivocada da legislação tributária não é suficiente para que seja atribuída ao contribuinte a conduta dolosa ou fraudulenta.

Desta forma, por entender não estar devidamente consubstanciado nos autos a atividade fraudulenta do contribuinte, voto pela improcedente a aplicação de multa qualificada, nos termos do § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96.

(2) Acerca da decadência para o ano-calendário 2003

Nos termos da decisão do STJ, no REsp nº 973.733, no regime do art. 543C do CPC, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência de cinco anos em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação será:

I - em caso de dolo, fraude ou simulação: 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN);

II - nas demais situações:

a) se houve **pagamento antecipado** ou **declaração de débito**: data do fato gerador (art. 150, §4º, do CTN);

b) se não houve **pagamento antecipado** ou **declaração de débito**: 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN).

No caso concreto, proferida a decisão no sentido de inaplicabilidade da multa qualificada, nos termos acima propostos, sendo comprovado ainda o pagamento antecipado (estimativas pagas), desloca-se a contagem do prazo decadencial para o artigo 150, §4º, do CTN, impondo-se o reconhecimento da decadência para fatos geradores ocorridos em 2003, vez que o lançamento tributário foi efetuado em 2009.

A Contribuinte defende que nenhuma penalidade lhe seria aplicável *diante do disposto no artigo 112 do CTN*. Aduz que a ocorrência de *uma das hipóteses descritas pelos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64* não pode ser presumida, e *deve ser provada por meios hábeis e idôneos, de forma clara e inequívoca, o que tampouco ocorreu nestes autos (até mesmo porque não houve qualquer desses vícios)*. Em seu entendimento, a *requalificação da penalidade* seria, *por si só, desproporcional e contrária aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade*, e, considerando o acompanhamento diferenciado a que era submetida, inexistiria qualquer possibilidade de a Contribuinte iludir o Fisco ou agir mediante fraude e conluio. Cita precedentes que afastariam a qualificação da penalidade mesmo assumindo ter o ágio se originado em *operações realizadas entre partes relacionadas (o que somente se considera para fins de argumentação)*.

Pede, assim, a prevalência do entendimento firmado no acórdão recorrido e, além de invocar o art. 112 do CTN, também indica que *o artigo 76, inciso II, alínea "a" da Lei 4.502/64 veda a aplicação de penalidades enquanto houver interpretação jurisprudencial administrativa dando determinada interpretação a uma situação jurídica, mesmo que o interessado não tenha sido parte no caso*, e estas decisões divergentes estariam evidenciadas nos diversos precedentes citados em suas peças.

Na acusação fiscal, depois de analisar detalhadamente as operações e expor os fundamentos jurídicos para inadmissibilidade da dedução fiscal do ágio em questão, a autoridade lançadora consigna que (e-fls. 1234/1285):

[...]

V.V - DA ÓTICA DO DIREITO CIVIL

117- Através dos tópicos "*IV — DO HISTÓRICO SOCIETÁRIO DA FISCALIZADA*", "*V — DO AGM - FUNDAMENTAÇÃO LEGAL*" e desse tópico "*V — DA IRREGULARIDADE APURADA*" foram elucidados a **motivação** determinante da criação de despesas por parte da **fiscalizada**, bem como foi traçada uma linha temporal,

a fim de compor todos os fatos e o negócio jurídico realizado, caracterizado como **NEGÓCIO JURÍDICO SIMULADO**, portanto, **INVALIDO**.

118- Esse ato simulado é configurado ilícito, pois está enquadrado nos artigos 167 e 187, do Código Civil (Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002) os quais contemplam a legislação reguladora dos **NEGÓCIOS JURÍDICOS** e que a seguir transcrevemos:

"Artigo 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I — aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II — contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III — os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados;

§ 2º. *Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado."*

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

119- Fica evidente por todos os fatos expostos no presente relatório que os **proprietários da fiscalizada nunca tiveram a intenção de transferir as quotas da empresa para terceiros**, apenas aparentando formalmente esse fato e, com isso, excedendo manifestamente os limites impostos pelo fim econômico das transações societárias, utilizando-se da má fé para concretizar seus objetivos.

120- Voltando ao Código Civil de 2002, temos ainda que mesmo que fossem considerados válidos os contratos sociais elaborados pela **fiscalizada** e pela "**empresa veiculo**", não haveria obrigação por parte dos quotistas da **fiscalizada** passível da geração de **ágio**, conforme o disposto nos artigos 381, 382 e 384

"Art. 381. Extingue-se a obrigação, desde que na mesma pessoa se confundam as qualidades de credor e devedor.

Art. 382. A confusão pode verificar-se a respeito de toda a dívida, ou só de parte dela.

Art. 384. Cessando a confusão, para logo se restabelece, com todos os seus acessórios, a obrigação anterior."

V.VI — DA NORMA CONTABIL

121- A norma de Direito Civil torna a conduta de **manufatura de ágio** por parte da **fiscalizada** um ato simulado, portanto **inválido**.

122- Sendo um ato inválido, a criação de ágio por parte da **fiscalizada** passa a ser uma conduta que deixa de fazer parte do mundo real para tornar-se uma ficção.

123- Através da análise dos Contratos Sociais da **fiscalizada** e da "**empresa veiculo**", constata-se que os proprietários estrangeiros da **fiscalizada** teriam transferido as quotas que detinham no Capital Social desta por valor majorado para o ativo da "**empresa veiculo**", e no mesmo final de semana retornaram essa propriedade a seu patrimônio.

124- Sendo inválido, tem-se que esse ato jurídico simplesmente inexistiu e as quotas da fiscalizada nunca deixaram de pertencer às mesmas empresas **MVVV CANADA OPERATIONS CO.** e **MVVV CONSUMER & OFFICE PRODUCTS CO.**

125- Assim, perscrutando a norma contábil, temos que a **fiscalizada** infringiu cabalmente o Princípio Fundamental de Contabilidade do "**REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL**" previsto no Art. 7º da Resolução CFC n.º 750/93 ,do Conselho Federal de Contabilidade:

[...]

126- Para continuidade da análise de infração aos princípios fundamentais de contabilidade, nos socorremos da Lei das S/A e dos ensinamentos do professor Sérgio de Iudícibus, autor em conjunto com outros grandes nomes da obra **Manual de Contabilidade**. (S. Paulo, Ed. Atlas, 2003, p.221), para definir-se as exatas características dos **ativos diferidos**.

127- Pelo inciso V do art. 179 da Lei das SA (Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976) seriam classificados no ativo diferido:

[...]

128- O professor Sérgio de Iudícibus, assim caracteriza ativo diferido em seu **Manual de Contabilidade**:

[...]

129- De imediato chama a atenção na definição legal que no diferido serão lançadas as aplicações de recursos em despesas. Pela doutrina, os ativos diferidos são despesas incorridas. Ambas convergem para o ponto em comum que o **diferido é formado por despesas já incorridas**.

130- Assim, retornando à norma contábil, temos que a *fiscalizada* infringiu um dos pilares da Ciência Contábil, "**O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA**" previsto no Art. 9º da Resolução CFC n.º 750/93, do Conselho Federal de Contabilidade:

[...]

131- No caso da *fiscalizada*, o **ágio** registrado em conta de ativo diferido, **não corresponde a nenhuma das hipóteses que autorizassem a reconhecê-lo como despesas incorridas e que, futuramente, poderiam ser amortizadas**. E isso ocorreu, essencialmente, porque, conforme verificado, a incorporação ocorreu em uma operação sem o sacrifício de ativos ou contra uma assunção de dívidas. Trata-se de uma inconsistência contábil.

V.VII - DA CONCLUSÃO

132- Analisando o exposto cabe a conclusão de que a aquisição das quotas da **fiscalizada** por parte da "*empresa veículo*" **MEADWESTVACO DO BRASIL LTDA.** teve por fim o único e exclusivo propósito de futuramente fazer esta fictícia investidora ser incorporada pela **RIGESA CELULOSE PAPEL E EMBALAGENS LTDA.**

133- Tais conclusões tornam-se possíveis levando-se em consideração que:

➤ As declarações de vontade contidas nas Alterações de Contratos Sociais da *fiscalizada* e de sua incorporada descritas no tópico "**IV — DO HISTÓRICO SOCIETÁRIO DA FISCALIZADA**" ocultam as reais intenções contidas nesses documentos;

➤ As operações de aquisição de quotas da *fiscalizada* pela **Meadwestvaco do Brasil Ltda.** e a posterior incorporação desta pela primeira revelam-se "**operações artificiais**" e foram organizadas com o fim específico de planejamento tributário sem base legal, visando diminuir o recolhimento do **Imposto de Renda da Pessoa Jurídica** e da **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido**;

➤ Houve a criação do que podemos denominar de "**ágio de si mesma**", na medida em que as **proprietárias da fiscalizada antes e depois do negócio simulado permanecem as mesmas**, não tendo havido quaisquer trânsitos monetários ou outras espécies de negociações que pudessem resultar no **pagamento, sob qualquer forma mensurável, de ágio por uma empresa compradora totalmente independente de outra empresa vendedora**;

➤ Todo esse procedimento deu-se através de 6 (seis) Alterações Contratuais e uma Resolução de Incorporação que ocorreram no espaço de tempo de um final de semana com a finalidade única de **aproveitar ao máximo o valor do ágio criado ficticiamente**.

➤ A conta de ágio não permaneceu 1 (um) dia sequer na "**empresa veículo**" para que não tivesse que se sujeitar aos preceitos contábeis de **amortização indedutível** previstos nos art. 327 e 391 do RIR/99, que seriam aplicáveis regularmente caso a conta de ágio tivesse sido gerada licitamente e permanecido por mais tempo na contabilidade da "**empresa veículo**".

134- Cabe-nos neste momento, a seguinte reflexão:

como uma empresa, que vinha apresentando sucessivos e cada vez maiores prejuízos, com um Patrimônio Líquido negativo (**passivo a descoberto**) de vultosos **R\$ 7.962.110,80**, "de repente", torna-se sócia proprietária de uma grande empresa, passando a deter uma participação de capital de **R\$ 741.025.890,00** (setecentos e quarenta e um milhões, vinte e cinco mil, oitocentos e noventa reais)? Como isto é possível? E para quê isto foi feito?

135- Essas indagações podem ser respondidas se levarmos em conta que a concretização do negócio nos moldes descritos somente tornou-se possível uma vez que:

- Os sócios da **MEADWESTVACO DO BRASIL LTDA.** eram os mesmos da **RIGESA CELULOSE PAPEL E EMBALAGENS LTDA.**;

- Os representantes e procuradores dos sócios estrangeiros da **MEADWESTVACO DO BRASIL LTDA.** e da **RIGESA CELULOSE PAPEL E EMBALAGENS LTDA.**, são as **mesmas pessoas**.

- A cessão e transferência das quotas não ocasionam nenhum risco, uma vez que as quotas permanecem em "poder" do seu verdadeiro e original dono, não chegando a serem transmitidas a outro, pelo simples fato de que **não existe um terceiro na negociação**;

136- Uma interpretação histórica do art. 386 do RIR/99 em contraposição às condutas descritas acima, adotadas pela **fiscalizada**, demonstra que estas vão contra o **espírito da Lei** que fundamenta o referido artigo, a qual visava **facilitar os negócios jurídicos válidos**, que contassem com o efetivo pagamento de ágio pela aquisição de participações societárias, para dar maior dinamismo ao mercado, possibilitando a reestruturação das empresas e o seu fortalecimento econômico e financeiro.

137- Tendo em vista os fatos arrolados neste Relatório, concluímos que **não houve um terceiro envolvido na negociação**, que efetivamente tenha suportado o ônus financeiro da transação que deu origem à formação do ágio, portanto, **a RIGESA CELULOSE PAPEL E EMBALAGENS LTDA.** ou suas sócias estrangeiras não suportaram nenhum ônus financeiro com as transações de suas próprias quotas, que estavam em poder da **MEADWESTVACO DO BRASIL LTDA.**, incorporada em **01/12/2002**.

138- Como corolário dessas constatações, temos que inexistiu de direito valor a ser amortizado a título de "ágio por incorporação", escriturado na contabilidade da **fiscalizada** em conta de ativo nº **1350111** — "**Ágio sobre Investimentos Mead**". Portanto, as despesas decorrentes da amortização dessa conta, muito mais do que indedutíveis, são **inexistentes**.

VI - DO ENFOQUE JURISPRUDENCIAL

139- Por todo Brasil, vários foram os processos administrativos **julgados em primeira instância** pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil atentando para a incorreção dos procedimentos adotados pela **fiscalizada**. Ilustrando tal fato, passamos a citar a ementa de acórdãos relacionados à manobra contábil adotada pela **fiscalizada**:

[...]

140- Os processos administrativos **julgados em segunda instância** pelos Conselhos de Contribuintes (atuais Conselhos Administrativos de Recursos Fiscais) também apontam para a impropriedade do planejamento tributário adotado pela **fiscalizada**. Abaixo reproduzimos a ementa de acórdãos exarados nesse sentido:

[...]

IX - DA QUALIFICAÇÃO DA PENALIDADE

213- A *fiscalizada* utilizou-se de simulação para praticar as infrações citadas nesse relatório, fato este revelado pela seqüência de alterações contratuais e documentos que elaborou, pelo seu conteúdo e pela sua disposição no tempo.

214- Da complexa teia de operações societárias resultou a criação fictícia de um ativo (ágio), a despeito de não ter havido quaisquer tipos de negociações que pudessem fundamentar o seu surgimento ou mesmo um propósito negocial para as operações de "manufatura" das contas de ágio.

215- A *fiscalizada*, que vinha alterando o Contrato Social esporadicamente, de repente resolve alterar por diversas vezes e seqüencialmente seu Contrato Social e de sua controladora visando a um fim específico que fica claro mediante a leitura de todos esses documentos em conjunto.

216- Essa finalidade foi a intenção dos representantes legais das empresas envolvidas nas operações de incorporação, de ocultar por meio de simulação o verdadeiro teor do negócio jurídico da incorporação da **Meadwestvaco do Brasil Ltda.** pela **RIGESA CELULOSE PAPEL E EMBALAGENS LTDA.**, qual seja, a criação artificial de ágio derivado de negociação entre o proprietário consigo mesmo.

217- Note-se, conforme já amplamente relatado através do presente Auto de Infração, que os representantes legais da fiscalizada tinham plena consciência dos atos ilícitos que estavam reiteradamente praticando uma vez que orientações relacionadas à matéria autuada foram pacificadas pelos órgãos encarregados em disciplinar a matéria contábil anteriormente ao início da Ação Fiscal.

218- A *fiscalizada*, sendo uma grande empresa, teve acesso irrestrito legislação tributária, consultorias fiscais, grandes advogados tributaristas e publicações relacionadas à matéria autuada e, sabendo que suas práticas contábeis encontravam-se desamparadas do devido fundamento legal, continuou a exercer-las enfrentando a sorte que disto pudesse resultar.

219- Ou seja, não faltaram à fiscalizada as oportunidades de regularizar sua situação fiscal atendendo aos estritos mandamentos da legislação federal. E tendo, deixado de fazê-lo, passou, por desejo próprio a incorrer, em tese, em ilícito previsto e tipificado em lei.

220- A operação de criação do ágio fictício passou despercebida durante anos pelo fisco e pelo mercado, uma vez que a *fiscalizada* é constituída sob a forma de sociedade por cotas de responsabilidade limitada, não se sujeitando a procedimentos obrigatórios de auditoria independente e publicidade de seus atos.² [2 A fiscalizada não publica Balanços Patrimoniais em jornais de grande circulação e não elabora Notas Explicativas questionando práticas contábeis tendentes a afetar seu patrimônio ou resultado futuro da empresa].

221- Os procedimentos objetivos adotados pela *fiscalizada* que causaram danos ao erário público foram: a amortização do ágio criado ficticiamente durante o período compreendido entre **01/2003 a 12/2008** e; o crédito de **Juros sobre o Capital Próprio** calculado com base em patrimônio Líquido inexistente.

222- O Laudo de Rentabilidade Futura denominado de "*Relatório de Avaliação Econômico-Financeira*" que teria embasado a criação da conta de ágio na contabilidade da *fiscalizada* foi contratado pela própria fiscalizada, a qual acabou por se beneficiar do suposto benefício dele decorrente e não por empresa externa ao grupo MeadWestVaco interessada na aquisição do negócio. Ou seja, a própria interessada na criação de conta de ágio fictício, por interesse próprio, foi quem contratou empresa de consultoria para a confecção de Laudo de Rentabilidade Futura.

223- Os procedimentos ora narrados revelam, em tese, a prática de sonegação fiscal sob o manto de uma negociação pretensamente legal.

Tais negócios guardam as seguintes características:

- Ficaram **ocultos ao fisco federal** uma vez que, se analisados individualmente e em período estanque no tempo, possuem características licitas, mas se analisados em seu conjunto e durante o tempo em que foram implementados demonstram cabalmente a ilicitude de seus fins.
- **Estão eivados de simulação**, pois ocultam em seu cerne o real propósito das alterações societárias;
- **Foram praticadas em ajuste** de duas pessoas jurídicas com o fim específico de promover a redução do recolhimento do **Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL**;
- Conforme exposto nesse Relatório de Ação Fiscal, **anteriormente ao início da presente Ação Fiscal** ocorrido em **04/05/2009**, **órgãos** do governo, entidades gerenciadoras da atividade contábil, doutrinadores e julgadores **já apontavam as graves incorreções dos procedimentos adotados pela fiscalizada**, o que demonstra que a empresa dolosamente manteve-se praticando a infração reiteradamente apesar de ter **pleno conhecimento das conseqüências de seus atos**.

224- Em face do lançamento de ofício do **IRPJ** e da **CSLL** decorrentes das infrações "**IRPJ / CSLL — GLOSA DE VALORES WO AMORTIZÁVEIS LANÇADOS EM CONTA DE RESULTADO**", "**IRPJ / CSLL — EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL ANUAL DE VALORES NÃO AMORTIZÁVEIS**" e "**IRPJ / CSLL — GLOSA DO CRÉDITO EM EXCESSO DE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO**" acima caracterizadas, cumpre aplicar a multa de ofício ao caso em questão nos moldes da legislação de regência:

[...]

225- Tanto a redação original quanto a atualmente vigente do dispositivo aplicável impõem a cominação da **multa no percentual de 150%** nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Diante da presente situação concreta, deve-se dedicar especial atenção aos referidos artigos:

[...]

226- A situação já caracterizada se subsume às hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. A operação planejada entre as empresas de um mesmo grupo (uma delas controlada pela outra e ambas sob o controle da mesma pessoa jurídica sediada no exterior) que "propiciou" a criação de um ágio fictício foi engendrada com o **evidente intuito** de "criar" despesas de amortização em uma delas, diminuindo ilegalmente sua base tributável, restando comprovado a **inexistência de sentido comercial e econômico para a operação**.

227- Há que se considerar diversos aspectos relevantes que comprovam a ilicitude das operações que almejam aproveitar o ágio aqui discutido. Com relação A empresa **Meadwestvaco do Brasil Ltda.** os seguintes fatos corroboram sua utilização como empresa "veículo":

- Foi utilizada para **carrear o ágio gerado através de fictícias alterações societárias**, de forma que fosse posteriormente utilizado para redução do lucro apurado na **fiscalizada**, a qual já existia e operava plenamente nos mesmos moldes antes e depois que o planejamento fosse iniciado;
- **Não houve trânsito algum de dinheiro** ou qualquer movimentação financeira intercompanhia que pudesse justificar minimamente a existência de contas de ágio na empresa fiscalizada ou em sua incorporada, **Meadwestvaco do Brasil Ltda.** Ou seja, não houve qualquer contrapartida com fundamento econômico para tanto;
- A natureza única do ágio alegada no **laudo** é de **rentabilidade de exercícios futuros**. Esse laudo não é peça técnica legal para permitir à fiscalizada manufacturar contas de Ativo e Patrimônio Líquido e criar despesas/exclusão inexistentes e desnecessárias à consecução das atividades da empresa. A contratação de sua confecção e sua existência por si, em conjunto com os demais procedimentos societários adotados pela fiscalizada, revela a seqüência de **condutas dolosas**

adotadas para o fim específico de fraudar a fiscalização federal no recolhimento do IRPJ e da CSLL.

228- Os fatos arrolados nesse Relatório evidenciam a **simulação de uma complexa operação envolvendo empresas sediadas no Brasil e no exterior**, com a finalidade de **iludir o fisco**, cujo único resultado foi a redução ilícita do lucro da fiscalizada.

229- Pelo exposto, haja vista os elementos narrados, fica **caracterizado o intuito fraudulento**, justificando a aplicação da multa qualificada e o enquadramento dos responsáveis pela empresa na prática, em tese, de crime contra a ordem tributária previsto nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90:

[...]

230- O fluxograma a seguir, elaborado a partir de todos os fatos descritos acima, elucida esquematicamente e resumidamente os passos adotados pela **fiscalizada** para criar despesas em sua contabilidade e reduzir, conseqüentemente, os seus resultados.



238- Assim, em relação as infrações aqui apuradas, a contagem do prazo decadencial dos tributos dela decorrentes tem sua previsão legal respaldada pelo art. 173, inciso I, do CTN. Destarte, em relação a fatos geradores do IRPJ ocorridos no ano-calendário 2003 (salientando que o fato gerador mais remoto desta autuação data do ano-calendário 2003), a data limite para o lançamento de ofício é o dia 31/12/2009. *(destaques do original)*

Como bem exposto pela autoridade lançadora, *os proprietários da fiscalizada nunca tiveram a intenção de transferir as quotas da empresa para terceiros e excederam manifestamente os limites impostos pelo fim econômico das transações societárias*, promovendo seis alterações contratuais em um final de semana *com a finalidade única de aproveitar ao máximo o valor do ágio criado ficticiamente*. Diversamente do defendido pela Contribuinte, quando invoca a aplicação do art. 112 do CTN ou do *artigo 76, inciso II, alínea "a" da Lei 4.502/64*, a jurisprudência administrativa, desde a origem das discussões acerca do tema, foi contrária a tais procedimentos, e atos administrativos, de entidades contábeis, assim como

manifestações de doutrinadores sedimentaram, antes mesmo do início do procedimento fiscal, a *grave incorreção* da postura adotada.

Para além disso, cabe registrar que o art. 76 da Lei nº 4.502/64 foi tacitamente revogado pelo CTN (Lei nº 5.172/66), que assim dispõe:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - **as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;**

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. **A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades**, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. *(negrejou-se)*

Como se pode observar, a exclusão de *imposição de penalidades* aplica-se apenas às *decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa*, o que não é o caso.

Patente, assim, que a simulação foi meio para a sonegação, para a fraude e, inclusive, para o conluio, como bem se vê na conclusão da acusação fiscal:

A operação planejada entre as empresas de um mesmo grupo (uma delas controlada pela outra e ambas sob o controle da mesma pessoa jurídica sediada no exterior) que "propiciou" a criação de um ágio fictício foi engendrada com o **evidente intuito de "criar" despesas de amortização em uma delas, diminuindo ilegalmente sua base tributável, restando comprovado a inexistência de sentido comercial e econômico para a operação.** *(destaques do original)*

No mesmo sentido, inclusive, tem sido o entendimento manifestado pela maioria deste Colegiado desde a primeira oportunidade em que analisou operações societárias implementadas com o mesmo objetivo, nos termos do voto condutor do paradigma indicado pela PGFN, de lavra do ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, Acórdão nº 9101-002.300:

Com toda a vênia, não vislumbro, no presente caso, dúvida acerca da atuação dolosa da contribuinte.

Conforme já foi tratado no tópico que cuidou especificamente da questão da amortização do ágio gerado em operações intragrupo, o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 fixa determinado efeito fiscal para operações societárias permitidas não por ele, mas pela legislação civil e comercial e pelas normas contábeis. O efeito fiscal que o dispositivo estabelecia era o diferimento da tributação de IRPJ e de CSSL sobre o ganho de capital proveniente da reavaliação do valor de sociedade investida.

O fato de o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 mencionar determinada operação de reorganização societária não autoriza os contribuintes a atribuírem a ela efeitos outros que não aqueles especificamente descritos no dispositivo. Além disso, conforme análise desenvolvida no tópico que tratou da amortização do ágio, a própria análise do dispositivo levaria à conclusão de que seu intuito era o de estabelecer a neutralidade tributária da operação. Tal neutralidade não permitia que se chegasse à conclusão de que, embora a tributação do ganho de capital restasse diferida, o ágio contabilizado pudesse ser desde logo amortizável.

Prova cabal de que a contribuinte e o grupo econômico a que pertence teriam praticado ação dolosa tendente a impedir a ocorrência de fato gerador de obrigação tributária

principal ou a modificar suas características de modo a reduzir o montante devido, o que atrai a aplicação do art. 72 da Lei nº 4.502/1964, é o fato de nenhuma alteração de fato ter ocorrido no controle societário da empresa fiscalizada, após encerrada a reorganização.

Ao final de dezembro de 2004, a contribuinte se encontrava submetida ao controle dos mesmos acionistas identificados ao final de setembro daquele ano, com percentuais de participação exatamente iguais aos anteriores. Em virtude principalmente deste fato, concluo que realmente não houve outro propósito a guiar a atuação da contribuinte senão o de simular uma reorganização societária com a finalidade de reduzir o montante de IRPJ e CSLL a ser recolhido nos cinco anos seguintes.

Filho-me, portanto, ao entendimento exposto pelo Julgador da DRJ, que, em seu voto condutor do acórdão que julgou a impugnação da contribuinte, discorreu:

"É inegável que, caso não houvesse criado artificialmente esse ágio desprovido de qualquer fundamento econômico, a impugnante teria recolhido tributos em montantes muito superiores ao que recolheu. Logo, quando contratou consultoria especializada e **praticou todos esses atos de reorganização – absolutamente desnecessários e sem qualquer propósito efetivo – para, ao final, permanecer tudo do jeito que estava anteriormente, sendo o ágio a única alteração, é evidente que seu objetivo sempre foi aliviar ilícitamente a carga tributária.**

E se o propósito exclusivo foi obter esse ganho ilícito, o dolo é evidente, ainda que sem utilização dos artifícios grosseiros apontados pela impugnante às fls. 1.078: adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc." (Grifou-se)

Assim, relativamente ao pleito de restabelecimento da multa de ofício em sua versão qualificada, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

O acórdão recorrido, assim, deve ser reformado para que prevaleça o voto vencido do relator, ex-Conselheiro Flávio Franco Corrêa, nos seguintes termos:

Quanto à multa qualificada, é preciso averiguar se a Recorrente agiu dolosamente. Reparo, daí, que a Recorrente justificou que a incorporação fazia "parte de um projeto de reestruturação societária com o fim de proporcionar uma maior eficiência estratégica e melhor desempenho das atividades econômicas da incorporada e da incorporadora, uma vez que a incorporada é quotista majoritária do capital social da incorporadora, e, por conseguinte, acarretará um aumento da lucratividade, já que reduzirá custos de natureza operacional, administrativa e financeira". Tal justificativa, como bem realçou a Fiscalização, padece de uma indefinição derivada de sua descrição genérica, pois não estabelece perspectivas numéricas em termos de economia monetária na redução de custos com manutenção, gerenciamento, mão-de-obra, logística e outros, ou ainda sem expressar a eventual racionalização de atividades, ou a realização do objeto social, sem falar na redução da carga tributária.

Poder-se-ia alegar que a contratação, pela própria Recorrente, de empresa especializada para elaborar o laudo de avaliação econômico-financeira evidenciaria a intenção de realizar a incorporação segundo a legislação aplicável, afastando-se o dolo. O mesmo poderia ser alegado em relação ao protocolo de intenções. Entretanto, vejo que a contratação de uma empresa especializada para elaborar o laudo de avaliação econômico-financeira e a formulação do protocolo de intenções simplesmente integravam as preocupações com trâmites e aspectos formais necessários à demonstração de que se buscava a incorporação de sociedades apenas para o fim de reunir – e aqui está o que importa os requisitos exigíveis à dedução do ágio amortizado, acarretando economia de tributos, embora esta última vantagem sequer tenha sido citada no protocolo de intenções.

A percepção de que existem vantagens fiscais pretendidas (e exclusivamente isso), embora omitidas no protocolo de intenções, toma vulto com a presença de todos os

instrumentos de alterações societárias, por meio dos quais registraram-se os seguintes fatos:

- 1) em 30/11/2002, Shore Islands cedeu a totalidade das quotas da Meadwestvaco (brasileira) para a canadense MWV Canada;
- 2) em 30/11/2002, Shore Islands cedeu todas as participações que detinha na pessoa jurídica Rigesa para as canadenses MWV Consumer e MWV Canada;
- 3) em 30/11/2002, MWV Consumer e MWV Canada contribuíram com 99,99% das quotas da Rigesa, entregando-as com ágio para o aumento de capital da Meadwestvaco (brasileira);
- 4) em 01/12/2002, Rigesa incorporou a controladora Meadwestvaco (brasileira);
- 5) as sociedades canadenses MWV Consumer e MWV Canadá voltam a ser proprietárias de Rigesa.

Inarredável a conclusão de que tais instrumentos societários, com as mesmas datas, ou com a diferença de um dia, revelam o artificialismo do ágio, uma vez constatada a ausência de propósito negocial, como efetivamente se constata, considerando que as operações que envolveram Meadwestvaco do Brasil e Rigesa, na suposta incorporação, ocorreram dentro de um grupo econômico e que, ao final, não houve qualquer alteração na propriedade da Rigesa, já que esta voltou a pertencer, depois da incorporação, às mesmas sociedades que detinham, antes da incorporação, a quase totalidade de suas quotas de capital. Com isso, mostra-se irretorquível que a finalidade do ágio foi estritamente tributária: reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL a serem pagos.

Reforce-se a visão de que a transformação da Meadwestvaco do Brasil em controladora da recorrente e, ato contínuo (realizado no dia seguinte), a incorporação daquela por esta trazem à baila a inexistência de qualquer intenção negocial/societária. Como destacado pela Fiscalização, “a operação planejada entre as empresas de um mesmo grupo (uma delas controlada pela outra e ambas sob o controle da mesma pessoa jurídica sediada no exterior) que “propiciou” a criação de um ágio fictício foi engendrada com o evidente intuito de “criar” despesas de amortização em uma delas, diminuindo ilegalmente sua base tributável, restando comprovado a inexistência de sentido comercial e econômico para a operação.”

Em face do relatado, verificam-se condutas tipificadas nos artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Sendo assim, cabível a multa qualificada de 150%, uma vez caracterizada a fraude e o conluio.

Proferida a decisão sobre a multa qualificada nos termos acima propostos, desloca-se a contagem do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do CTN. Nesses termos, não há que se falar em decadência para fatos geradores ocorridos em 2003, pois a contagem do prazo decadencial em relação a esses fatos se inicia em 01/01/2005. Portanto, considerando que o lançamento tributário foi efetuado em 2009, não há suporte à afirmação de caducidade.

No que concerne à regra aplicável para contagem do prazo decadencial, oportuno consignar que, nos termos da Súmula CARF nº 72, *caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.*

O presente voto, portanto, é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN, na parte conhecida, para restabelecer a multa qualificada originalmente aplicada e, em consequência, afastar a decadência antes declarada para as exigências do ano-calendário 2003.

Por fim, a PGFN requer o restabelecimento das multas isoladas *relativamente aos períodos de apuração de 2007 em diante*, afirmando que *restou plenamente configurado o desrespeito do sujeito passivo ao disposto no art. 44, II, “b” da Lei nº 9.430/96 e, ainda, que o fato gerador do presente feito é posterior ao advento da MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº*

11.488/2007), razão pela qual *não há qualquer dúvida sobre a possibilidade/necessidade de cobrança da multa isolada, exigida em face do não pagamento do tributo devido pelo regime de estimativa.*

A Contribuinte pede a manutenção do acórdão recorrido, neste ponto, defendendo que não houve *alteração na sistemática de aplicação da multa isolada em 2007, e que a Súmula CARF n.º 105 não impôs limitações temporais à vedação para aplicação concomitante de multa isolada e multa de ofício.* Subsidiariamente argumenta que o princípio da consunção impede a *aplicação simultânea da multa de ofício e multa isolada, de modo que somente a multa de ofício pode ser aplicada ao final do ano-calendário.* Invoca o *artigo 15, da Instrução Normativa n.º 93, de 24.12.1997 (“IN_93/97”), vigente à época dos Fatos discutidos neste caso, e que manteve essa redação mesmo depois de publicada a Lei 11.488/07.*

Observa que em infrações da espécie aqui tratada, *admitir a imposição de multas nesses casos, seria como admitir que a multa de ofício seja de 125% ou 200%, o que, em ambos os casos, não seria razoável.* Opõe-se ao que considera um *formalismo descabido e desprovido de razoabilidade jurídica e interpretativa* e reporta-se a julgados administrativos favoráveis ao seu entendimento.

Contudo, não procedem os argumentos da Contribuinte e os fundamentos do acórdão recorrido acerca da impossibilidade de aplicação das multas isoladas simultaneamente com a multa de ofício a partir de 2007, como claramente exposto no voto condutor do Acórdão n.º 9101-002.962, de lavra da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, cujas razões são aqui adotadas:

Dito isso, tem-se que a lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou, o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais, a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução. Observe-se:

Lei n.º 9.430, de 1996 (redação original):

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995; II dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração; III do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na

determinação do lucro real; IV do imposto de renda pago na forma deste artigo.[...]

Há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base impositiva ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que *a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora*. E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importaria o afastamento da penalidade menos gravosa.

Ora, a vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, esta penalidade foi prevista nos mesmos termos daquela aplicável ao tributo não recolhido no ajuste anual, ou seja, *calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*, inclusive no mesmo percentual de 75%, e passível de agravamento ou qualificação se presentes as circunstâncias indicadas naquele dispositivo legal. Veja-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos; [...]

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Medida Provisória n.º 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei n.º 9.716, de 1998)

[...]

A redação original do dispositivo legal resultou, assim, em punições equivalentes para a falta de recolhimento de estimativas e do ajuste anual. E, decidindo sobre este conflito, a jurisprudência administrativa posicionou-se majoritariamente contra a subsistência da multa isolada, porque calculada a partir da mesma base de cálculo punida com a multa proporcional, e ainda no mesmo percentual desta.

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição. Observe-se:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; II de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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

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

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei n.º 9.716, de 26 de novembro de 1998).

As conseqüências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão n.º 9101-002.251:

Logo, tendo sido alterada a base de cálculo eleita pelo legislador para a multa isolada de totalidade ou diferença de tributo ou contribuição para valor do pagamento mensal, não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido.

Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos n.ºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, n.º 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, n.º 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, n.º 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, n.º 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e n.º 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):

O artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materalidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.

Daí porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996 pela Lei n.º 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (e-fls. 236):

Portanto, cabe excluir a exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional.

Em despacho de admissibilidade de embargos de declaração por omissão, interpostos pela Fazenda Nacional contra aquela decisão, e rejeitados, foi dito o seguinte (e-fls. 247):

Por fim, reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas. Isso porque é sabido que um dos fatores que levou à mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que à época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte [das] disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

[...].

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual.

Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir, no parágrafo § 1º, excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei n.º] 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência.

Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei n.º] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei n.º 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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

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

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

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, ineludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto:

o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário.

A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário.

A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente².

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

E foi, justamente, a alteração legislativa acima que motivou a edição da referida Súmula CARF nº 105.

Explico.

O enunciado de súmula em referência foi aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 08 de dezembro de 2014. Antes, enunciado semelhante foi, por sucessivas vezes, rejeitado

² Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

pelo Pleno da CSRF, e mesmo pela 1ª Turma da CSRF. Vejase, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009³

[...]

ANEXO I

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º :

Até a vigência da Medida Provisória n.º 351/2007, a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência de antecipações não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual.

[...]

PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012⁴

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

II - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 1ª TURMA DA CSRF:

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 920-201.833, de 25/10/2011.

[...]

III - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 2ª TURMA DA CSRF:

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/10/2011.

[...]

PORTARIA Nº18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013⁵

[...]

³ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

⁴ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

⁵ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

*ANEXO I**I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:*

[...]

9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA Até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes: 9101-001261, de 22/11/11; 9101-001203, de 22/11/11; 9101-001238, de 21/11/11; 9101-001307, de 24/04/12; 1402-001.217, de 04/10/12; 1102-00748, de 09/05/12; 1803-001263, de 10/04/12.

[...]

PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2014⁶

[...]

ANEXO I

[...]

II - Enunciados a serem submetidos à 1ª Turma da CSRF:

[...]

13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA 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.

Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

[...]

É de se destacar que os enunciados assim propostos de 2009 a 2013 exsurgem da jurisprudência firme, contrária à aplicação concomitante das penalidades **antes** da alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. **Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.**

De outro lado, a discussão acerca dos lançamentos formalizados em razão de infrações cometidas a partir do novo contexto legislativo ainda não apresentava densidade suficiente para indicar qual entendimento deveria ser sumulado.

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória nº 351", de 2007,

⁶ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das penalidades a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória n.º 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares⁷ à parcela do litígio já pacificada.

Assim, a Súmula CARF n.º 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência **infrações cometidas antes da alteração** promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007, e ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Neste sentido, vale observar que os precedentes indicados para aprovação da súmula reportam-se, todos, a **infrações cometidas antes de 2007**:

Acórdão n.º 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

⁷ Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 256, de 2009, e alterado pela Portaria MF n.º 586, de 2010:

[...]

Anexo II

[...]

Art. 18. Aos presidentes de Câmara incumbe, ainda:

[...]

XXI - negar, de ofício ou por proposta do relator, seguimento ao recurso que contrarie enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, em vigor, quando não houver outra matéria objeto do recurso;

[...]

Art. 53. A sessão de julgamento será pública, salvo decisão justificada da turma para exame de matéria sigilosa, facultada a presença das partes ou de seus procuradores.

[...]

§ 4º Serão julgados em sessões não presenciais os recursos em processos de valor inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) ou, independentemente do valor, forem objeto de súmula ou resolução do CARF ou de decisões do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos artigos 543B e 543C da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.

[...]

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

[...]

Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de 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. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão n.º 9101-001.203:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA.

CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.

Acórdão n.º 9101-001.238:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

[...]

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Acórdão n.º 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO — 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. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão n.º 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO.

INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).

[...]

Acórdão n.º 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa:

[...]

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas.

[...]

Acórdão n.º 1803-001.263:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2002

[...]

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de 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.

Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Frente a tais circunstâncias, ainda que precedentes da súmula veiculem fundamentos autorizadores do cancelamento de exigências formalizadas a partir da alteração promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, não são eles, propriamente, que vinculam o julgador administrativo, mas sim o enunciado da súmula, no qual está sintetizada a questão pacificada.

Digo isso porque esses precedentes têm sido utilizados para se tentar aplicar outra tese no sentido de afastar a multa, qual seja a do princípio da consunção. Ora se o princípio da consunção fosse fundamento suficiente para inexistência concomitante das multas em debate, o enunciado seria genérico, sem qualquer referência ao fundamento legal dos lançamentos alcançados. A citação expressa do texto legal presta-se a firmar esta circunstância como razão de decidir relevante extraída dos paradigmas, cuja presença é essencial para aplicação das conseqüências do entendimento sumulado.

Há quem argumente que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Sustentam os adeptos dessa tese que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do ano-calendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria *bis in idem*, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN.

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do acórdão n.º 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.

Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale destacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada,

necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo.

Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO.

ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. “É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96” (AgRg no REsp 694278RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.”

(Recurso Especial 529570 / SC Relator Ministro João Otávio de Noronha Segunda Turma Data do Julgamento 19/09/2006 DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que tratase, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSSL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo.

Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de “pagamento de tributo”, dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos⁸ e exigidas de forma isolada.

⁸ Lei nº 10.426, de 2002: Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou

Sob esta ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.

Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acima citadas expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma opção, e distinguem a antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

É certo que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já consolidou seu entendimento contrariamente à aplicação concomitante das penalidades em razão do princípio da consunção, conforme evidencia a ementa de julgado recente proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.

1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015).

2. Agravo Regimental não provido.

Todavia, referidos julgados não são de observância obrigatória na forma do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do ano-calendário.

Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral.

omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do acórdão n.º 1302-001.823:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta⁹:

O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, Hermenêutica e aplicação do direito, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.

A 'forma de sancionar' é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material.

Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei n.º 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual "quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades". Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: "Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI –Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas". E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei n.º 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: "As sanções [administrativas]

⁹ http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644

previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo”. [16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito-fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do acórdão n.º 9101-002.251:

[...]

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei n.º] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei n.º 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, dada pela Lei n.º 11.488, de 2007 (sublinhei):

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

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

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

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, ineludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa

isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela.
(grifos do original)

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". Ademais, quando o legislador estipula na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ***ainda que*** tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade ***mesmo se*** apurado lucro tributável e, por conseqüência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de *bis in idem* sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário.

A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de *bis in idem*.

Neste sentido, aliás, são as considerações do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação.

Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

[...]

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos de que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ-estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor¹⁰. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

Imprópria, portanto, a ampliação do conteúdo expresso no enunciado da súmula **a partir do que consignado no voto condutor de alguns dos paradigmas.**

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das **alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF nº 105** e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.

¹⁰ Lei nº 9.430, de 1996, art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Somente a essência extraída dos paradigmas, integrada ao enunciado no caso, mediante expressa referência ao fundamento legal aplicável antes da edição da Medida Provisória n.º 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996), representa o entendimento acolhido pela 1ª Turma da CSRF a ser observado, obrigatoriamente, pelos integrantes da 1ª Seção de Julgamento. Nada além disso.

De outro lado, releva ainda destacar que a aprovação de um enunciado não impõe ao julgador a sua aplicação cega. As circunstâncias do caso concreto devem ser analisadas e, caso identificado algum aspecto antes desconsiderado, é possível afastar a aplicação da súmula.

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF n.º 105 é omissivo acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996.

Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão n.º 1302-001.753:

A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R\$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R\$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a aplicação da Súmula CARF n.º 105 de seguinte teor: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 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.

Os períodos de apuração autuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF n.º 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida em dezembro/2002. Importa, assim, avaliar se o entendimento sumulado determinaria a exoneração de toda a multa isolada aqui aplicada.

*A referência à exigência **ao mesmo tempo** das duas penalidades não possui uma única interpretação. É possível concluir, a partir do disposto, que não subsiste a multa isolada aplicada no mesmo lançamento em que formalizada a exigência do ajuste anual com acréscimo da multa de ofício proporcional, ou então que a multa isolada deve ser exonerada quando exigida em face de antecipação contida no ajuste anual que ensejou a exigência do principal e correspondente multa de ofício. Além disso, pode-se interpretar que deve subsistir apenas uma penalidade quando a causa de sua aplicação é a mesma.*

Os precedentes que orientaram a edição da Súmula CARF n.º 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:

[...]

Observa-se nas ementas dos Acórdãos n.º 9101-001.261, 9101-001.307 e 1803-001.263 a abordagem genérica da infração de falta de recolhimento de estimativas como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, e que por esta razão é absorvida pela segunda infração, devendo subsistir apenas a punição aplicada sobre esta. Sob esta vertente interpretativa, qualquer multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas sucumbiria frente à exigência do ajuste anual com acréscimo de multa de ofício.

Porém, os Acórdãos n.º 9101-001.203 e 9101-001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos n.º 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve

ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.

A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF nº 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance.

Considerando que, no presente caso, as infrações foram apuradas de forma independente estimativa não recolhida em razão de seu parcelamento parcial e ajuste anual não recolhido em razão da compensação de bases negativas acima do limite legal e assim resultaram em distintas bases para aplicação das penalidades, é válido concluir que não há concomitância em relação à multa isolada aplicada sobre a parcela de R\$ 62.534,89 (= R\$ 94.130,67 - R\$ 31.595,78), correspondente à estimativa de CSLL em dezembro/2002 que excede a falta de recolhimento apurada no ajuste anual.

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 120100.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

[...]

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.

Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

Estimativa remanescente (R\$ 3.826.453,79 x 25%): R\$ 956.613,45

Multa isolada mantida (R\$ 956.613,45 x 50%): R\$ 478.306,72

Multa isolada excluída (R\$ 1.109.844,27 - R\$ 478.306,72): R\$ 631.537,55

[...]

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas não aplica-la a casos distintos. Assim, a referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões cujo significado não pode ser identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.

Como antes referido, no presente processo a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Sendo assim e diante do todo o exposto, não só não há falar na aplicação ao caso da Súmula CARF nº 105, como não se pode cogitar da impossibilidade de lançamento da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas após o encerramento do ano-calendário.

Como se viu, a multa de 50% prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e calculada sobre o pagamento mensal de antecipação de IRPJ e CSLL que deixe de ser

efetuado penaliza o descumprimento do dever de antecipar o recolhimento de tais tributos e independe do resultado apurado ao final do ano-calendário e da eventual aplicação de multa de ofício.

Nessa condição, a multa isolada é devida ainda que se apure prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, conforme estabelece a alínea "b" do referido inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo que não haveria sentido em comando nesse sentido caso não se pudesse aplicar a multa após o encerramento do ano-calendário, eis que antes de encerrado o ano sequer pode se determinar se houve ou não prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

No mesmo sentido do entendimento aqui manifestado citam-se os seguintes acórdãos desta 1ª Turma da CSRF: 9101-002.414 (de 17/08/2016), 9101-002.438 (de 20/09/2016) e 9101-002.510 (de 12/12/2016).

É de se negar, portanto, provimento ao recurso da Contribuinte, mantendo-se o lançamento de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

Nestes termos, ainda que as infrações cometidas repercutam na apuração da estimativa mensal e do ajuste anual, diferentes são as condutas punidas: o dever de antecipar e o dever de recolher o tributo devido ao final do ano-calendário. As alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, por sua vez, não excetuaram a aplicação simultânea das penalidades, justamente porque diferentes são as condutas reprimidas, o mesmo se verificando na Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, replicado atualmente na Instrução Normativa RFB nº 1700, de 2017, que em seu art. 52 prevê a imposição, apenas, da multa isolada durante o ano-calendário, enquanto não ocorrido o fato gerador que somente se completará ao seu final, restando a possibilidade de aplicação concomitante com a multa de ofício reconhecida expressamente em seu art. 53. Veja-se:

Art. 52. Verificada, durante o ano-calendário em curso, a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, o lançamento de ofício restringir-se-á à multa isolada sobre os valores não recolhidos.

§ 1º A multa de que trata o caput será de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado.

§ 2º As infrações relativas às regras de determinação do lucro real ou do resultado ajustado, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do IRPJ ou da CSLL a pagar em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de ofício sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

§ 3º Na falta de atendimento à intimação de que trata o § 1º do art. 51, no prazo nela consignado, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil procederá à aplicação da multa de que trata o caput sobre o valor apurado com base nas regras previstas nos arts. 32 a 41, ressalvado o disposto no § 2º do art. 51.

§ 4º A não escrituração do livro Diário ou do Livro de que trata o caput do art. 310 até a data fixada para pagamento do IRPJ e da CSLL do respectivo mês, implicará desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução de que trata o art. 47 e a aplicação do disposto no § 2º deste artigo.

§ 5º Na verificação relativa ao ano-calendário em curso o livro Diário e o Livro a que se refere o § 4º serão exigidos mediante intimação específica, emitida pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Art. 53. Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e

II - o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.

Cabe esclarecer, por fim, que a Súmula CARF n.º 82 confirma a presente exigência. Isto porque o entendimento consolidado de que *após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas* decorre, justamente, da previsão legal de aplicação da multa de ofício isolada quando constatada tal infração. Ou seja, encerrado o ano-calendário, descabe exigir as estimativas não recolhidas, vez que já evidenciada a apuração final do tributo passível de lançamento se não recolhido e/ou declarado. Contudo, a lei não deixa impune o descumprimento da obrigação de antecipar os recolhimentos decorrentes da opção pela apuração do lucro real, estipulando desde a redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa por falta de recolhimento das estimativas, assim formalizada sem o acompanhamento do principal das estimativas não recolhidas que passarão, antes, pelo filtro da apuração ao final do ano-calendário.

Assim, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN que pede o restabelecimento, apenas, das multas isoladas aplicadas em razão da falta de recolhimento de estimativas verificada nos anos-calendário 2007 e 2008.

Conclusão

Por todo o exposto, o presente voto é no sentido de:

- CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da Contribuinte, apenas no que se refere à matéria **“dedutibilidade das despesas de amortização de ágio”**, deixando de conhecer a matéria **“incidência de juros de mora sobre a multa de ofício”** em razão da Súmula CARF n.º 108 e a matéria **“não impugnação da exigência relativa ano ano-calendário de 2008”** por inutilidade do recurso interposto;
- CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da PGFN, deixando de apreciar a parte na qual se pretende o afastamento da decadência e restabelecimento de exigências do ano-calendário 2002.
- NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte na parte conhecida, mantendo as glosas promovidas nos anos-calendário 2003 a 2008;
- DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN na parte conhecida para restabelecer a qualificação da penalidade aplicada sobre as exigências dos anos-calendário 2003 a 2008, bem como as multa isoladas aplicadas em razão da falta de recolhimento de estimativas verificada nos anos-calendário 2007 e 2008, e afastar a decadência declarada para as exigências do ano-calendário 2003.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

