



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

Processo nº 10920.004860/2010-74
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-001.570 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de março de 2016
Matéria IRPJ e CSLL. Ágio interno.
Recorrente CIA INDUSTRIAL H. CARLOS SCHNEIDER
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

O prazo decadencial corre a partir do momento em que surge o direito potestativo de o fisco lançar o tributo. Antes que se possa exigir algo, não há prazo decadencial ou prescricional correndo. Não houve, portanto, decadência simplesmente porque se passaram cinco anos entre a operação societária, ou o registro do ágio, e a intimação acerca do lançamento.

ÁGIO INTERNO. ÁGIO DE SI MESMO. INDEDUTIBILIDADE.

Quando o ágio é gerado dentro de um mesmo grupo (ágio interno), com utilização de empresa veículo de existência efêmera e sem qualquer outra função comprovada, sem fluxo financeiro e com mera reavaliação de participações societárias (ágio de si mesmo), configurada está a artificialidade do ágio, que, então, quando amortizado, não pode ser deduzido da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Deve ser mantida a glosa do ágio.

MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. MESMO FATO GERADOR. CONCOMITÂNCIA. PERÍODOS ANTERIORES A 2007.

Até o advento da Lei nº 11.488/2007, que, no seu art. 14, modificou a redação da Lei nº 9.430/1996, aplica-se a jurisprudência construída no CARF e que se cristalizou na Súmula nº 105 no sentido de simplesmente cancelar a multa isolada quando ela for aplicada por conta de estimativas não pagas ou pagas a menor concomitantemente à aplicação de multas de ofício por não pagamento ou pagamento a menor de IRPJ e CSLL do período de apuração no qual as estimativas mensais eram devidas. Ficam canceladas as multas isoladas aplicadas nos anos calendários 2005 e 2006.

MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. MESMO FATO GERADOR. CONCOMITÂNCIA. PERÍODOS A PARTIR DE 2007.

Após a Lei nº 11.488/2007, ou seja, a partir do ano calendário 2007, cuja apuração final acontece em 2008, a interpretação da Súmula nº 105 do CARF deve ser no sentido de cancelar a multa isolada apenas quando a sua base de cálculo seja igual ou menor à base de cálculo da multa de ofício. Em outras palavras, isso significa multiplicar a multa de ofício por 2/3 e verificar se o valor resultante da multiplicação é igual ou maior do que o valor da multa isolada. Caso o resultado dessa multiplicação seja menor do que o da multa isolada, então a multa de ofício é que será cancelada ou, caso se prefira, será cancelada a multa isolada até o valor da multa de ofício multiplicado por 2/3, mantendo-se a exigência da diferença entre elas. Ficam canceladas as multas isoladas aplicadas nos anos calendários de 2007 e 2008.

JUROS MORATÓRIOS ISOLADOS. PRECLUSÃO. PORTARIA MF Nº 3/2008.

Se não houve Recurso de Ofício, a Fazenda Nacional não pode pretender discutir a matéria suscitando-a em Contrarrazões. Matéria preclusa. Além disso, acertou a DRJ ao não interpor Recurso de Ofício quando a matéria era apenas juros isolados, conforme a Portaria MF nº 3/2008.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: I) por unanimidade, manter a glosa do ágio; II) por unanimidade, cancelar as multas isoladas relativas a 2005 e 2006, por aplicação da Súmula nº 105 do CARF; III) por maioria de votos, cancelar as multas isoladas relativas a 2007 e 2008, vencidos os Conselheiros Antônio Bezerra Neto e Fernando Mattos, que as mantinham, sendo que os Conselheiros Ricardo Marozzi e Aurora Tomazini acompanharam o relator pelas conclusões.

Documento assinado digitalmente.

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

Documento assinado digitalmente.

Marcos de Aguiar Villas-Bôas - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto (presidente da turma), Guilherme Mendes, Ricardo Marozzi, Marcos Villas-Bôas (relator), Fernando Mattos e Aurora Tomazini.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte contra acórdão da 3ª Turma da DRJ de Florianópolis que julgou procedente em parte a Impugnação apenas para afastar os juros de mora exigidos isoladamente por entender que foram aplicados em desacordo com a legislação. O restante do Auto de Infração foi julgado procedente.

A Autuação refere-se aos anos calendário de 2005 a 2008, exigindo IRPJ e CSLL por conta de amortização de ágio, tido por artificial, como despesas para efeito de redução da base de cálculo dos tributos em tela.

O lançamento foi de um crédito tributário de R\$ 62.841.007,16 (valor principal de IRPJ, juros de mora, multa proporcional, multa exigida isoladamente e juros de mora exigidos isoladamente), de R\$ 19.051.388,46 (valor principal de CSLL, juros de mora e multa proporcional) e de R\$ 3.568.579,20 (multa isolada - CSLL e juros de mora).

Os fatos que ensejaram o Auto de Infração estão bem descritos no Termo de Verificação Fiscal, conforme segue:

4. INFRAÇÕES APURADAS

4.1 Glosa de Despesas

4.1.1. Amortização de ágio interno

Em 16 de abril de 2003 foi constituída a pessoa jurídica RIO BONITO PARTICIPAÇÕES S/A., às fls. 115 a 125, está acostada a Ata da Assembléia Geral de Constituição da Sociedade Anônima, CNPJ 05.743.942/0001-83, com Capital Social equivalente a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), dividido em 5.000 (cinco mil) ações ordinárias nominativas, sem valor nominal. O Objeto Social: *A gestão de*

participações societárias e dos próprios bens da sociedade. H. CARLOS SCHNEIDER S/A INDUSTRIA E COMÉRCIO subscreveu 3.400 (três mil e quatrocentas) ações ordinárias, no montante de R\$ 3.400,00 (três mil e quatrocentos reais) e CS PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A subscreveu 1.600 (mil e seiscentas) ações ordinárias, no montante de R\$ 1.600,00 (mil e seiscentos reais).

Em 30 de maio de 2003, decorridos pouco mais de 40 dias de sua constituição, foi realizada Assembleia Geral Extraordinária de RIO BONITO PARTICIPAÇÕES S/A., fls. 126 a 130, na qual restou aprovada proposta de aumento do Capital Social da Companhia, no valor de R\$ 291.057.000,00 (duzentos e noventa e um milhões, cinquenta e sete mil reais). Na mesma ocasião foi aprovada a indicação da empresa LOESUNG UND ARBEITEN S/C LTDA, para elaboração de Laudo de Avaliação, fls. 131 a 165, das 131.488.190 (cento e trinta e um milhões, quatrocentas e oitenta e oito mil e cento e noventa) ações ordinárias detidas pelos acionistas H. CARLOS SCHNEIDER S/A COMÉRCIO E INDÚSTRIA e CS PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A na CIA. INDUSTRIAL H. CARLOS SCHNEIDER. Ato seguinte foi a aprovação, pela unanimidade dos presentes, o valor de mercado estimado das referidas 131.488.190 de ações que montou R\$ 291.057.000,00 e, ato contínuo foi declarado que o aumento de capital foi subscrito e integralizado pelos acionistas H. CARLOS SCHNEIDER S/A COMÉRCIO E INDÚSTRIA e CS PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A.

Em 19 de janeiro de 2004 foi firmado PROTOCOLO E JUSTIFICATIVA DE CISÃO PARCIAL SEGUIDA DE ABSORÇÃO DA PARCELA CINDIDA DA RIO BONITO PARTICIPAÇÕES S/A PELA CIA. INDUSTRIAL H. CARLOS SCHNEIDER, fls. 166 a 170. Onde, no item 3, apresenta justificativa:

"A administração das empresas, após avaliar cuidadosamente os objetivos das sociedades e seus ativos, concluiu ser de interesse dos acionistas e das companhias, ambas pertencentes ao mesmo grupo econômico, a transferência dos investimentos da Cindida na própria Ciser mediante cisão parcial seguida de absorção em favor da Ciser. Disto resultará maior transparência nos balanços das

A

companhias, bem como a racionalização e concentração dos negócios nestas sociedades segundo sua vocação empresarial, resultando em maior eficiência operacional, administrativa e financeira das mesmas.”

Em 28 de janeiro de 2004, em Assembléia Geral Extraordinária de Rio Bonito, fls. 177 a 179, foi aprovada a proposta de cisão parcial da Companhia, com a incorporação da parcela cindida pela CIA. INDUSTRIAL H. CARLOS SCHNEIDER. Foi aprovado, ainda nesta assembléia, o Laudo de Avaliação elaborado pelos peritos avaliadores, fls. 171 a 172, apontando para o valor contábil total estimado em R\$ 356.990.485,00 (trezentos e cinquenta e seis milhões, novecentos e noventa mil, quatrocentos e oitenta e cinco reais) da parte cindida.

Assim ficou registrada a operação em sua contabilidade, conforme sua resposta, fls. 234, onde surge o ágio:

Cia. Industrial H. Carlos Schneider	
Participação avaliada pela equivalência patrimonial - Cia. Indl. H. Carlos Schneider	314.045.915,63
Ágio na participação pela equivalência patrimonial - Cia. Indl. H. Carlos Schneider	126.307.555,62
	440.353.471,25
(-)Provisão p/ manutenção da integridade do patrimônio líquido	-83.362.986,14
Total Líquido do Ativo Permanente Investimentos	356.990.485,11

Cia. Industrial H. Carlos Schneider			
D/C	CONTA	VALOR EM R\$	HISTÓRICO
D	199000	126.307.555,62	Valor correspondente ao ágio da cisão da Rio Bonito A partir de então passa a amortização de despesa de ágio.

Mensalmente registra este lançamento:

Cia. Industrial H. Carlos Schneider				
0000460651	DESPESAS AMORTIZAÇÃO DE AGIO	D	2.105.125,93	AMORTIZ.1/60 ÁGIO REF.À INCORPOR.RIO BONITO PARTIC
0000360201	REC REVERSÃO DE PROVISÃO MANUT. INTEG. - PL	C	1.389.393,11	AMORTIZ.1/60 ÁGIO REF.À INCORPOR.RIO BONITO PARTIC
0000199001	AMORTIZACAO DE AGIO - ATIVO DIFERIDO	C	715.742,82	AMORTIZ.1/60 ÁGIO REF.À INCORPOR.RIO BONITO PARTIC

Em razão da forma de lançamento contábil da despesa com amortização do ágio, adotada pela empresa, com observação da Instrução CVM nº 319, de 1999. A infração glosa de despesa amortização de ágio interno será representada, mensalmente de 01/2005 a 12/2008, por glosa de despesas equivalente a R\$ 715.742,82 e glosa de exclusão do Livro de Apuração do Lucro Real – Lalur, no valor de R\$ 1.389.393,11.

- 16/04/2003 – Constituída empresa Rio Bonito Participações S/A ., capital R\$ 5.000,00 – Integralizados por H. CARLOS SCHNEIDER S/A INDUSTRIA E COMÉRCIO (R\$ 3.400,00) e CS PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A (R\$ 1.600,00). Por outro lado estas empresas (H. Carlos e CS) detinham participação de 88,83% de Cia. Industrial H. Carlos Schneider.
- 30/05/2003 Rio Bonito Participações S/A, tem seu Capital Social aumentado para R\$ 291.057.000,00 originados da avaliação a preço de mercado da participação de suas sócias, na Cia. Industrial H. Carlos Schneider.
- 19/01/2004 – Assinado protocolo e justificativa de cisão parcial seguida de absorção da parte cindida por Cia. Industrial H. Carlos Schneider.
- 28/01/2004 – Aprovada cisão parcial de Rio Bonito Participações S/A e incorporação da parcela cindida, por Cia. Industrial H. Carlos Schneider, com avaliação equivalente a R\$ 356.990.485,00.
- Em verdade Cia. Industrial H. Carlos Schneider incorporou parte (99,99%) de empresa cujo capital era constituído em sua quase totalidade por ações da própria Cia. Industrial H. Carlos Schneider, registra o ágio em sua contabilidade. É o que pode ser denominado de ágio interno, pois é a amortização do ágio de si mesma.

O Agente Fiscal entendeu que a Rio Bonito Participações S/A era uma mera "empresa de passagem", mais comumente chamada de "empresa veículo", que serve unicamente como canal para passar um patrimônio ou um recurso a outra pessoa, pois ela foi criada e logo depois cindida com incorporação pela Recorrente.

Além disso o Agente Fiscal afirma que não houve pagamento do ágio, ou seja, não houve qualquer fluxo financeiro.

Segundo o Agente Fiscal, os requisitos para aproveitamento do ágio são aquisição de participação societária e fundamento econômico. Quanto ao primeiro, não houve, pois a Recorrente não teria recebido qualquer participação societária, tendo em vista que recebeu quotas de seu próprio capital, e nenhuma empresa participa de si mesma. Citou, inclusive, precedente do CARF para reforçar o seu entendimento.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 28/03/2016 por MARCOS DE AGUIAR VILLAS BOAS, Assinado digitalmente em 30

/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 28/03/2016 por MARCOS DE AGUIAR VILLAS B

OAS

Impresso em 31/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por fim, o Agente Fiscal afirma que um ágio gerado dentro do mesmo grupo, com uma empresa incorporando parte de outra da qual já teria quotas, sem nenhum fluxo financeiro, é uma operação sem resultado, meramente formal.

Devido a isso, foi glosado o valor de R\$ 2.105.125,93, deduzido a título de despesa, de 31 de janeiro de 2005 a 31 de dezembro de 2008, pela Recorrente.

Inconformada, a ora Recorrente apresentou sua Impugnação, conforme relatado pelo acórdão da DRJ:

Inconformada, a autuada apresentou a impugnação de fls. 701 a 725, acompanhada dos documentos de fls. 726 a 889. Apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- da decadência do direito de lançamento (fls.703 a 705)

- que as despesas com ágio glosadas no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2008 decorrem de negócios jurídicos realizados em período anterior a dezembro/2005 (laudo de avaliação com base na expectativa de rentabilidade futura e de atos de reorganização societária). Assim, a causa já não pode ser alcançada pela fiscalização, pois o prazo decadencial de cinco anos, contados retroativamente a partir da cientificação, pela Impugnante, da lavratura do auto de infração (16/12/2010), permite que a fiscalização tenha acesso aos fatos ocorridos somente a partir de dezembro/2005, o que, por si só, demonstra que todos os fatos anteriores não podem mais ser alterados, muito menos desconsiderados;

- que todos os atos praticados foram levados ao conhecimento da Receita Federal, nas épocas próprias; desta forma, à vista da impossibilidade da Receita Federal alcançar fatos ocorridos há mais de cinco anos, os quais reputam-se perfeitos e acabados, aptos a produzir todos os efeitos de direito, indevida a glosa das despesas com ágio realizada pela fiscalização, no período de janeiro/05 a dezembro/08, e improcedente a integralidade dos lançamentos realizados a título de IRPJ e CSLL, além de multa e juros isolados; (menciona o §4º do art.150 do CTN; que transcreve a fl.705);

- III – DO MÉRITO

- III.1 – histórico, justificativa, fundamentação e os propósitos negociais das operações realizadas; da criação das empresas; (fls.705 a 706): neste tópico, que aqui deixa-se de relatoriar em função do decidido neste Voto, a Impugnante procura mostrar que era necessário a criação das empresas envolvidas, seus objetos sociais e as reorganizações societárias praticadas;

- III.1.1 – Das operações realizadas e da dedutibilidade do ágio: que a fiscalização desconsiderou os atos societários realizados, bem como do laudo de avaliação (sem declará-lo inválido) e o ágio dele resultante, apenas para fins tributário, sob a alegação de que não existiria fundamento econômico para a operação;

- que, dentre os documentos apresentados, encontra-se o Laudo de Avaliação que instruiu a documentação relativa à incorporação pela ora Impugnante da parcela cindida da empresa RIO BONITO S/A (Anexo 4), o qual dá fundamento econômico para o ágio;

- como resultado dessa avaliação, foi estimado que o “valor justo de mercado” da ora Impugnante, em 30/40/2003, era de R\$ 327.664.000,00 (...), tendo por base e fundamento econômico a perspectiva de rentabilidade futura;

- que as acionistas principais da ora Impugnante são as sociedades CS PARTICIPAÇÕES E HCS; detentora de parte das ações da Impugnante, devidamente avaliadas a valor de mercado, ambas aumentam o capital social da sociedade RIO BONITO S/A, integralizando a importância de R\$ 291.057.000,00;

- é nesse ponto que a fiscalização não se deteve para entender as consequências contábeis dessa operação de integralização de capital, errando, inclusive, na conclusão que a Impugnante não teria adquirido participação societária como forma de justificar a “imprestabilidade” do ágio para fins de despesa dedutível;

- que a integralização de capital realizada pela sociedade CS PARTICIPAÇÕES e HCS, mediante utilização de ações reavaliadas de emissão da Impugnante deu-se na empresa RIO BONITO S/A;

- no momento em que a CS PARTICIPAÇÕES e HCS entregam suas ações reavaliadas para a RIO BONITO S/A, ocorre a alienação das referidas ações, na medida em que saem do patrimônio das primeiras para passar a integrar o patrimônio da segunda, com ganho de capital, haja vista que o investimento inicial que as primeiras tinham na ora Impugnante passou a ser muito maior com o investimento realizado na RIO BONITO S/A em função da reavaliação das ações a valor justo;

- transcreve o disposto no art.36 da Lei nº10.637/02 (fls.708/709) o qual dá suporte para a operação de reavaliação das ações detidas pela CS PARTICIPAÇÕES e HCS, emitidas pela ora Impugnante, bem como a utilização dessas ações, devidamente reavaliadas, para a integralização de capital em outra sociedade, incorporando-as ao patrimônio dessa outra sociedade, no caso, da RIO BONITO S/A;

- se há suporte legal para a realização da operação de reavaliação e incorporação das ações reavaliadas em outra sociedade, bem como há disciplina legal dos efeitos dessa subscrição, não há que se falar em inexistência de aquisição de participação societária, haja vista que a RIO BONITO S/A, adquiriu participação societária, restando claro o erro de conclusão por parte da fiscalização quanto à sua suposta inexistência, a qual serviu de mera alegação para desqualificar o ágio amortizado;

- que a legislação não faz qualquer distinção entre partes dependentes ou independentes para que se aufera ganho ou perda de capital numa operação de alienação de bens e direitos a qualquer título; ao contrário, a legislação determina que se um ganho foi apurado, deve ser base de cálculo para tributação pelo IR e CSLL; e, se de um lado houve ganho, do outro, necessariamente, teve o pagamento de um ágio, que deve ser contabilizado nos termos da legislação;

- a questão da dependência ou independência de partes, no contexto do Acórdão 105-17.219 (transcrito em parte) foi feita com base na Teoria da Contabilidade; ou seja, em discussão notadamente acadêmica, que não está em linha com a realidade legislativa que rege a questão do ágio/deságio e ganho/perda de capital, sua contabilização e efeitos patrimoniais e tributários;

- transcreve (fl.711) ementa de julgado do extinto CC acerca de operação entre partes ligadas para concluir que “Desta forma não descaracteriza o ágio amortizado pela Impugnante o fato da operação realizada com ganho ter-se dado entre empresas ligadas.”

- em relação à importância do fluxo financeiro para caracterização da alienação com ganho de capital, transcreve (fl.711) ementa do extinto CC onde conclui que o fluxo financeiro é irrelevante;

- III.1.2 - da contabilização e do aspecto legal

- veja-se que foi devidamente contabilizado na CS PARTICIPAÇÕES e na HCS o investimento realizado na RIO BONITO S/A, o qual foi desdobrado em Ganho de Capital e Capital;

- na RIO BONITO S/A, por sua vez, foi devidamente contabilizado um capital social integralizado de R\$ 291.057.000,00, dividido em investimento na CIA INDUSTRIAL H CARLOS SCHNEIDER no importe de R\$ 164.749.444,38 e em ágio no importe de R\$ 126.307.555,62, já observada a equivalência patrimonial, devidamente suportado na expectativa de rentabilidade futura da sociedade CIA INDUSTRIAL H CARLOS SCHNEIDER, que, já dito acima, efetivamente concretizou-se, em obediência ao disposto no art.385 do RIR/99 (que transcreve a fl.712);

- o resultado da cisão parcial seguida de absorção da parcela cindida da RIO BONITO S/A pela CIA INDUSTRIAL H CARLOS SCHNEIDER, tem as suas consequências legais inseridas na legislação (arts.7º e 8º da Lei 9.532/97, que transcreve às fls.713/714);

- que do teor do art.7º, o ágio decorrente de laudo de avaliação com fundamento econômico na expectativa de rentabilidade futura, que é o caso específico que se verifica na operação de cisão parcial seguida de absorção da parcela cindida pela CIA INDUSTRIAL H CARLOS SCHNEIDER, ora Impugnante, poderá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do lucro real levantados posteriormente à incorporação à razão de 1/60 avos para cada mês do período de apuração, ainda que a empresa cindida seja aquela que detinha a propriedade da participação societária;

- que a subsunção das normas acima transcritas à operação realizada pela Impugnante resultou no aproveitamento legal e lícito de despesas com amortização de ágio, de tal forma que a autuação viola os dispositivos legais transcritos além de vários princípios constitucionais (da livre iniciativa, segurança jurídica e da legalidade, fls.718 a 721);

- ressalta que se de um lado existe um reflexo fiscal concernente à amortização do ágio, de outro, existe um ganho de capital que será necessariamente tributado; não se justifica, dessa forma, afastar o aproveitamento de despesas com ágio, desconsiderando a inafastável incidência do IRPJ e CSLL sobre o ganho de capital registrado na CS PARTICIPAÇÕES e na HCS;

- III.1.3. Da tentativa de aplicação do art.116, parágrafo único, do CTN (fls.717 a 718): neste tópico, a Impugnante entende que os autuantes “pretenderam aplicar ao caso concreto o disposto no art.116, parágrafo único, do CTN ” (que transcreve às fls.717);

- III.1.7 – da inaplicabilidade da multa isolada e respectivos juros isolados – dupla penalização (fls.721 a 722);

- que o inciso IV do §1º do art.44 da Lei 9.430/96 foi suprimido pela Lei 11.488, de junho/07, de tal forma que as multas isoladas, a partir da publicação desta lei, não estão fundamentadas adequadamente na legislação, eivando o lançamento de vício;

- contudo, há vício ainda mais grave na imposição de multa isolada de 50% em face da ora Impugnante pela pretensa falta de antecipação de imposto de renda e contribuição social sobre o lucro no período autuado: a imposição de multa isolada é admitida

na legislação em situações que o contribuinte não está sendo autuado pelo principal, notadamente nos caso em que, ao final do exercício, apurou-se prejuízo, embora, nas competências durante o ano, em alguns meses, tenha-se obtido base tributável por balanço e/ou balancete de redução/suspensão ou, ainda, por estimativa;

- no presente caso, como a fiscalização está constituindo crédito tributário de IRPJ e CSLL (principal), bem como lançando multa de ofício de 75% sobre os créditos constituídos, não há que se falar em multa isolada, sob pena de cumulação de penalidades em decorrência do mesmo fato jurídico, o que é vedado em nosso ordenamento jurídico;

- neste sentido, transcreve ementas de julgados do extinto CC (fls.721 a 723), bem como acrescenta que os juros de mora devem ser afastados e que “[...] a incidência da Taxa Selic, sob a forma de juros isolados, seja porque não há base de cálculo para a apuração dos juros isolados, seja porque a referida Taxa incide tão somente sobre tributos e contribuições, exclusive penalidades.”

A DRJ analisou, então, o caso e exarou acórdão ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

Fatos Passados. Repercussão em Exercícios Futuros. Fiscalização. Possibilidade. Escrituração. Documentos. Guarda. Prazo.

O contribuinte está sujeito à fiscalização de fatos ocorridos em períodos passados, ainda que não seja mais possível efetuar exigência tributária, em face da decadência, quando eles repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, devendo conservar os documentos de sua escrituração, até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

Decadência. Amortização de Ágio. Fatos Geradores Distintos.

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

Ágio Constituído Sobre as Quotas da Própria Empresa e Decorrente de Transação Entre Empresas Ligadas. Indedutibilidade. IRPJ. CSLL.

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza (ágio) em decorrência de uma transação dos sócios com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável, do ponto de vista econômico, tais transações não se revestem de substância e da indispensável independência entre as partes para merecer registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade e, conseqüentemente, o ágio delas decorrente não se enquadra na hipótese de dedutibilidade prevista nos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97. Deve ser glosada eventual despesa lançada em função de ágio constituído nessas condições, mormente se reduziu o resultado da própria sociedade sobre a qual o ágio foi constituído (ágio de si mesmo).

Ágio de Si Mesmo. Custo. Fundamentos Contábeis. Inconsistência.

O ágio somente é admitido pela teoria contábil quando surgido em transações envolvendo partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos envolvidos. Nos casos em que

seu aparecimento acontece no bojo de transações entre entidades sob o mesmo controle, o ágio não tem consistência econômica ou contábil, configurando geração artificial de resultado cujo registro contábil é inadmissível.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

Arguições de Inconstitucionalidade e Ilegalidade da Legislação Tributária.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

Multa de Ofício. Falta de Recolhimento

A aplicação de multa de ofício no percentual de 75% sobre o valor do tributo/contribuição é legítima, eis que fruto de expressa previsão legal.

Multa Isolada. Falta de Recolhimento do IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada mensal.

A multa isolada, calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida, deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos.

Multa de Ofício Isolada. Duplicidade de Incidência. Não Caracterização.

A multa de ofício exigida por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, e a multa isolada por falta de recolhimento das antecipações mensais, calculadas sobre bases de cálculo estimadas, têm hipóteses de incidência e bases de cálculo distintas.

De acordo com as expressas disposições legais, a incidência de multa isolada por falta de recolhimento das antecipações mensais, calculadas sobre bases de cálculo estimadas, é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período.

Juros de Mora. Taxa SELIC.

É cabível, por expressa disposição legal, a exigência de juros de mora em percentual superior a 1%. A partir de 01/01/1995 os juros de mora serão equivalentes a taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Juros de Mora Exigidos Isoladamente, de Ofício, sobre Base de Cálculo das Estimativas Mensais.

A legislação tributária determina que a falta de recolhimento das estimativas mensais (de IRPJ e de CSLL), apurada em procedimento de ofício, enseja a aplicação (apenas) de Multa Isolada, não cabendo a cobrança de juros isolados.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

Lançamento Decorrente. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, aplica-se ao lançamento decorrente a decisão proferida no lançamento principal (IRPJ).

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformada com o julgamento da DRJ, foi interposto Recurso Voluntário pela contribuinte. Não houve Recurso de Ofício. O Recurso Voluntário, basicamente, repetiu os argumentos já trazidos na Impugnação.

Em seguida, houve interposição de Contra-razões pela Fazenda Nacional, por meio do qual se alegou o seguinte:

a) Apesar de não ter havido Recurso de Ofício, a Fazenda Nacional tenta rediscutir o cancelamento dos juros isolados realizado pela DRJ, alegando que esta errou ao não propor o Recurso de Ofício sob o fundamento de que não caberia discutir apenas juros por meio dele. O art. 34 do Decreto 70.235/72, segundo a Fazenda Nacional, determina que haja Recurso de Ofício quando a DRJ cancelar o tributo e seus decorrentes.

b) Alega, então, que os juros de mora seriam devidos por conta do entendimento do CARF acerca da natureza dos pagamentos de estimativa feitos pelos contribuintes. Citando a Súmula nº 84, afirma que o pagamento maior de estimativa é considerado indébito e são aplicados juros sobre ele. Deste modo, também deveriam ser aplicados juros no caso de pagamentos a menor de estimativa.

c) Alega que não pode haver tratamento diferenciado entre fisco e contribuinte nesse caso, requerendo, portanto, o restabelecimento dos juros isolados cancelados em primeira instância.

d) Quanto à alegação de decadência da contribuinte, sustenta que o pagamento e o registro do ágio não são fatos geradores de tributo e, portanto, não dão início à contagem do prazo decadencial.

e) Afirma que o ágio é registrado como despesa por conta de uma expectativa de ganho futuro. Não há qualquer ganho imediato que enseje tributação e, portanto, prazo decadencial.

f) Alega que o ágio seria um benefício fiscal e que o prazo decadencial não se refere diretamente a ele, mas ao seu aproveitamento para redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

g) Por fim, quanto à decadência, cita inúmeros precedentes, de diferentes órgãos.

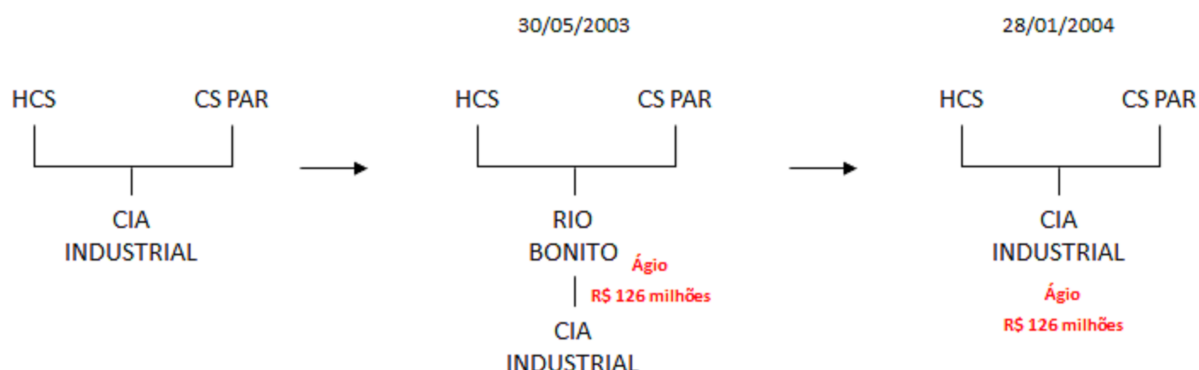
h) Sobre o ágio, alega que se trata de "ágio de si mesmo", gerado dentro de um mesmo grupo e sem tributação do ganho de capital gerado na contrapartida do ágio.

i) Passa a discorrer, então, sobre os detalhes fáticos do caso e destaca que o ágio é a geração de uma expectativa de riqueza nova no futuro, e não a reavaliação de uma riqueza já existente. Por isso se chama de ágio de si mesmo, pois é apenas a reavaliação de participações societárias da própria empresa.

j) Afirma que se trata de uma simulação de aquisição de participação societária e cita o Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, que reforça a ideia sobre não ser possível reconhecer economicamente e contabilmente uma riqueza gerada pelos acionistas entre eles próprios.

l) Cita também o item 50 da Orientação Técnica OCPC 02/2008 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que tem entendimento semelhante ao do ato normativo da CVM.

m) Afirma que, no momento em que o ágio foi registrado pela Rio Bonito, a "família Schneider" (por meio das empresas HCS e CS PAR) detinha o controle tanto da alienante quanto da adquirente. Segue quadro demonstrativo das operações que fora apresentado nas Contra-Razões:



n) Se o ágio era "de si mesmo", um ágio interno, então, segundo a Fazenda Nacional, não pode haver dedutibilidade dele da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de modo que cita precedentes do próprio CARF para reforçar o seu entendimento.

o) Por último, a Fazenda Nacional defende a aplicação de multa isolada e de ofício, pois cada uma se aplicaria a fatos diferentes. A primeira seria uma sanção pelo descumprimento dos deveres impostos pelo regime de estimativa, enquanto que a segunda seria uma sanção pelo não pagamento dos tributos após a apuração.

p) Alega que as bases de cálculo da multa isolada e da multa de ofício também seriam diferentes. A primeira incide sobre o valor dos tributos não pago, ao passo em que a segunda incide sobre os valores das estimativas não pagos em cada mês.

q) Afirma que há dois fatos ilícitos e que não há hipótese de dispensa da sanção pela não realização da estimativa corretamente. A não aplicação da multa isolada seria uma aplicação da equidade, mas que carece de previsão legal. Além disso, haveria injustiça com aqueles que cumpriram seus deveres de antecipar os tributos por meio da estimativa mensal.

r) Ao final, cita precedentes que se aplicam ao caso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos de Aguiar Villas-Bôas - Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre os requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual passo a analisá-lo.

Decadência

Não assiste razão à Recorrente no tocante à sua alegação de decadência, uma vez que o mero registro do ágio não desperta um direito potestativo (ou um poder-dever, caso se prefira) na Receita Federal, não correndo, portanto, o prazo decadencial.

Não há qualquer previsão legal determinando que o ágio seja analisado em um prazo "x". O que existe na legislação tributária é a prescrição do art. 150, §4º e a do art. 173, I, ambas do CTN.

A decadência começa a ser contada do fato gerador ou do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador. Deste modo, o prazo decadencial de cinco anos começou a correr, conforme o art. 150, §4º, do CTN, quando houve o pagamento tido por "a menor" do IRPJ e da CSLL por conta do aproveitamento do ágio antes registrado.

Sendo assim, considerando que a intimação acerca do lançamento se deu em 16/12/2010, poderiam ser lançadas diferenças de tributos que deveriam ter sido pagos a maior desde 2005, tendo em vista que se trata aqui de tributos apurados anualmente, com incidência em 31 de dezembro de cada ano.

Não interessa se os negócios jurídicos ou mesmo se os seus registros foram realizados antes de 2005. A Receita Federal não podia, mesmo que quisesse, lançar nenhum tributo por conta dos negócios jurídicos e dos seus registros. O direito do fisco de lançar não tinha ainda sido constituído e, portanto, o seu prazo não corria.

Em que pesem os precedentes do antigo Conselho de Contribuintes citados pela Recorrente, os precedentes atuais do CARF são maciços no sentido aqui firmado, inclusive os desta 1ª Turma, da 4ª Câmara, da 1ª Seção, do CARF:

"DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. FATOS GERADORES DISTINTOS.

O reconhecimento do ágio não representa manifestação de fato imponível tributário, pelo que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário decorrente da redução indevida do resultado do exercício inicia-se a cada amortização anual, e não com o seu registro original" (CARF, Processo nº 13629.002812/2010-34, Acórdão nº 1401-001.299, Sessão de 24 de setembro de 2014, Rel. Cons. Fernando Luiz Gomes de Mattos).

Deve ser afastada, portanto, a prejudicial de mérito levantada pela

Recorrente.

Mérito

Segundo o entendimento deste Relator, nem sempre que se trate de um ágio gerado dentro de operações do mesmo grupo, nem sempre que se utilize uma empresa veículo e nem sempre que haja pagamento por meio de participações societárias, as despesas relativas ao ágio deverão ser glosadas.

No entanto, cada uma dessas hipóteses, que às vezes aparecem dentro de uma mesma situação, como é o caso concreto aqui analisado, sugerem práticas que não permitem a dedutibilidade do ágio, pois tendem a não revelar propósito negocial a justificá-las.

Os precedentes do CARF vêm, há algum tempo, sedimentando a linha de que as operações societárias passíveis de dar ensejo ao ágio precisam ter propósito negocial, ou seja, não podem acontecer apenas com o objetivo de gerar o ágio e permitir a sua dedução da sua amortização como despesa para efeito de redução do IRPJ e da CSLL devidos.

Em outras palavras, a operação precisa ter fins comprovados que estejam relacionados ao negócio, como ganhos comerciais ou financeiros claros, que não apenas o fim de reduzir a tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

Não havendo um investimento com base em real expectativa de rentabilidade futura, não há porque permitir a dedução do ágio. Operações sem substância, que apenas reavaliam participações da própria empresa e, para isso, criam e extinguem empresas em prazos curtos, que somente tiveram a função de permitir a geração do ágio, não podem ensejar a dedutibilidade para efeitos de redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Nesse único caso concreto, há elementos que indicam com clareza a artificialidade do ágio: a) ele foi gerado dentro de um mesmo grupo (ágio interno); b) é de si mesmo, criado pela reavaliação das participações da própria Recorrente; c) utilizou-se empresa veículo que existiu apenas formalmente, para que pudesse permitir a operação em questão; d) o desenho final da estrutura do grupo é o mesmo do desenho antes das operações; e) não houve fluxo financeiro; f) não houve tributação do ganho de capital.

O contexto fático contado pela Recorrente, de que a Rio Bonito, empresa que gerou inicialmente o ágio, foi cindida e quase toda incorporada por ela, iria concentrar os investimentos do grupo, e que depois o projeto não deu certo, não justifica a dedutibilidade do ágio.

É de se notar que a fundamentação da operação foi se modificando ao longo do processo administrativo fiscal, tendo sido acrescentados novos fundamentos em sede até mesmo de memorial de julgamento protocolado no CARF, quando procurou se reforçar a ideia de um planejamento sucessório.

Os argumentos de que se tinha o objetivo de fazer um planejamento sucessório não dão fundamento econômico ao ágio. Eles não são capazes de justificar rentabilidade futura numa operação realizada entre empresas do mesmo grupo, sendo uma delas uma holding que fez claro papel de empresa veículo.

Ainda que existam brigas na família e reais interesses de proteção sucessória, o fato de se criar uma holding e extinguir em alguns meses, não dá propósito negocial a uma operação com geração de ágio, que precisa refletir a expectativa de rentabilidade futura da empresa adquirente das participações.

Some-se o fato de que não houve pagamento em dinheiro, mas por meio de subscrição de quotas que também pertenciam a uma empresa do grupo.

Por ser uma operação clássica de ágio artificial, a foto inicial e final do grupo é exatamente a mesma, uma vez que apenas surgiu uma holding no meio da foto e sumiu logo depois.

Se o projeto sucessório não deu certo, o ágio deveria ter sido baixado da contabilidade e não deveria ter sido aproveitado para fins tributários.

Houve uma mera reavaliação de participações societárias com geração de um ágio de si mesmo. A Rio Bonito, empresa veículo, registrou ágio por reavaliação das quotas da Recorrente que recebeu de H. Carlos e CS.

O ágio foi gerado em empresa criada e extinta em período total de aproximadamente 8 meses, que não realizou qualquer tipo de operação e não teve qualquer outra função, senão permitir a geração do ágio e sua incorporação pela Recorrente. Esse ágio não pode ser relacionado comprovadamente a uma expectativa de rentabilidade futura.

Tem razão a Recorrente ao afirmar que nem todo ágio interno impede a dedutibilidade. Esse óbice apenas foi prescrito expressamente na legislação por meio da Lei nº 12.973/2014, resultado da Medida Provisória nº 627/2013.

Por tal razão, em caso de operações societárias que, de fato, reestruturam grupos societários com registro de ágio por real expectativa de rentabilidade futura, com efetivo pagamento, sem utilização de empresa-veículo meramente formal e com claros fins negociais, antes que o óbice viesse a estar previsto e vigente na legislação, seria possível realizar a dedutibilidade do ágio.

É preciso tomar cuidado para não se impedir a dedutibilidade em casos nos quais o ágio interno gerado antes da proibição legal tem fundamento. É comum, por exemplo, se confundir o ágio interno com o ágio de si mesmo, porém nem sempre que o ágio é interno ele representa uma reavaliação de participações societárias da própria empresa que aproveitou o ágio.

Sobre o ágio de si mesmo, esta 1ª Turma, da 4ª Câmara, da 1ª Seção, do CARF, já decidiu o seguinte:

"ÁGIO DE SI MESMO. USO DE EMPRESA VEICULO. AMORTIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não produz o efeito tributário almejado pelo contribuinte a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade negocial ou societária. Neste caso, restou caracterizada a utilização da incorporada como mera "empresa veículo" para transferência do ágio à incorporadora, com a subsequente amortização de ágio de si mesma" (CARF, Processo nº 13629.002812/2010-34, Acórdão nº 1401-001.299, Sessão de 24 de setembro de 2014, Rel. Cons. Fernando Luiz Gomes de Mattos).

Quanto à alegação da Recorrente de que teria havido ofensa ao princípio da segurança jurídica, fazendo menção à impossibilidade de ferir o ato jurídico perfeito (art. 5º, XXXVI, da CF/88), a Súmula nº 2 do CARF não permite a análise de matéria constitucional pelo órgão, motivo pelo qual se deixa de examinar tal alegação, apesar de ser entendimento deste Relator que é um completo contra-senso aplicar direito sem interpretar e aplicar a Constituição.

Não se trata nem de uma escolha. É simplesmente impossível fazer isso. A Súmula nº 2 do CARF termina sendo um cheque em branco ao julgador para rejeitar alegações dos contribuintes baseadas na Constituição, onde estão prescritos boa parte dos princípios mais caros ao Direito Tributário, assim como os direitos dos contribuintes.

Deste modo, ainda que contra o entendimento deste Relator, o CARF não é competente para analisar inconstitucionalidades.

No que toca à alegação de ofensa ao princípio da legalidade, fazendo menção aos arts. 5º, II, 150, I e 37, todos da CF/88, também não poderá ser examinada por conta da Súmula nº 2 do CARF.

Quanto aos dispositivos do CTN citados pela Recorrente a respeito do lançamento e da desconstituição de simulação, não houve qualquer erro do Agente Fiscal ou da DRJ. Trata-se de procedimento corriqueiro no âmbito da tributação federal, que sequer é discutido na grande maioria dos inúmeros precedentes existentes no CARF sobre a glosa de despesas deduzidas indevidamente a título de ágio.

Diante do exposto, deve ser negado provimento ao Recurso Voluntário e mantido o acórdão da DRJ no que toca à dedutibilidade do ágio.

Concomitância das multas isolada e de ofício

Conforme múltiplos precedentes do CARF que resultaram na Súmula nº 105, a multa isolada e a multa de ofício não podem ser cobradas concomitantemente quando se tratarem de ilícitos tributários relativos aos mesmos fatos geradores.

Se as estimativas deixaram de ser realizadas e a apuração do IRPJ e da CSLL se deram a menor pela mesma razão, a dedução indevida do ágio; uma vez encerrado o período de apuração fiscal, aplica-se apenas a multa de ofício.

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

Vide dois acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais que trataram do tema:

**"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA
JURÍDICA IRPJ**

Ano-calendário: 1995, 1996, 1997, 1998

Ementa:

CONCOMITÂNCIA MULTA ISOLADA Não é cabível a cobrança de multa isolada quando já lançada a multa de ofício, nos termos da pacífica jurisprudência desta Turma da CSRF" (CARF, CSRF, Processo nº 10840.000220/2003-56, Acórdão nº 9101-001.693, Rel. Cons. Susy Gomes Hoffmann).

"APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA — MATÉRIA PACIFICADA — ARTIGO 67, § 10º DO RICARF -

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

No entendimento deste relator, no entanto, a partir da vigência do art. 14 da Lei nº 11.488/2007, que modificou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, a interpretação da Súmula nº 105 do CARF deve ser outra.

Quando o valor da base de cálculo da multa isolada superar o valor da base de cálculo da multa de ofício, deve-se cancelar a multa de ofício e manter a isolada para evitar a concomitância.

Outra forma de se fazer essa verificação é multiplicar o valor da multa de ofício por 2/3, tendo em vista que o seu percentual é de 75%, mas o da multa isolada é de 50%. Caso o resultado da multiplicação da multa de ofício por 2/3 seja igual ou maior do que o valor da multa isolada, haverá cancelamento total da multa isolada, não havendo diferença, quanto ao resultado, do entendimento aplicado para o período anterior a 2007.

Caso o resultado da multiplicação da multa de ofício por 2/3 seja menor do que o valor da multa isolada, então o cancelamento será da multa de ofício ou, sob outra ótica, mantém-se a multa de ofício, porém cancela-se a isolada apenas até o seu valor multiplicado por 2/3, o que gera uma diferença de multa isolada a ser somada à de ofício.

Na verdade, entendo que essa é a posição que melhor acomoda a questão, mais justa, pois não se aplica duas multas por conta de não pagamento de tributo em relação a uma mesma matéria, a um mesmo período de apuração de IRPJ e CSLL, mas também não se afasta indiscriminadamente as multas isoladas, o que poderia trazer um benefício não merecido pelo contribuinte, tendo em vista que, de fato, descumpriu normas legais.

Não aplico essa posição aos períodos anteriores a 2007, pois concluo que, para eles, o entendimento construído pela jurisprudência do CARF, e que se cristalizou bem mais tarde na Súmula nº 105, impõe o simples cancelamento da multa isolada nesses casos.

O entendimento de absorver a multa menor para períodos a partir de 2007 é um desdobramento da própria Súmula nº 105 do CARF, pois ele evita o problema de se afastar

a multa isolada e manter a multa de ofício quando aquela tinha valor muito maior do que essa. Assim, o contribuinte é sancionado de maneira muito branda, mesmo apesar de ter deixado de recolher altos valores a título de estima mensal.

Outra maneira de se ver essa conclusão é manter sempre a multa de ofício, como determina a súmula, mas acrescê-la da diferença entre ela e a multa isolada, quando esta última for maior.

Essa parece ser a interpretação mais mediadora, mais justa, pois evita a concomitância de multas ao mesmo tempo em que evita a aplicação de sanções muito brandas quando o contribuinte deixa de recolher ilegalmente valores altos, o que poderia levar, inclusive, a uma perda de eficácia social da norma que impõe o recolhimento da estimativa mensal.

Ainda que este Relator tenha um entendimento pessoal no sentido de que a estimativa mensal é uma complexidade injustificável gerada no sistema com o objetivo de antecipar tributos à União Federal, o fato é que ela está prevista na lei e há uma sanção para o caso de descumprimento.

No presente caso, nem se pode cogitar da aplicação da multa de ofício e mais a diferença entre a multa isolada e a multa de ofício, tendo em vista que os valores desta (R\$ 18.915.492,72) superam em muito os valores daquela (R\$ 8.915.044,20), diferença essa que se reflete na análise ano a ano.

Deste modo, no que diz respeito às multas isoladas relativas aos anos de 2005 e 2006, cancela-se as multas isoladas independentemente da análise dos valores, conforme a jurisprudência do CARF se firmou e se cristalizou na Súmula nº 105.

No que toca às multas isoladas relativas aos anos de 2007 e 2008, analisou-se os valores das multas isoladas e de ofício, de modo que se concluiu, também, pelo cancelamento das multas isoladas, que tinham valores menores.

Pelo exposto, deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário quanto a esse item, devendo ser cancelada a cobrança das multas isoladas aplicadas relativamente a todos os anos calendários.

Cancelamento dos juros de mora exigidos isoladamente - preclusão

Não houve Recurso de Ofício e, portanto, não foi trazida ao CARF a discussão a respeito dos juros de mora exigidos isoladamente, de modo que a matéria se encontra preclusa.

A Fazenda Nacional tentou trazê-la por meio de suas Contra-Razões, mas essa tentativa não é apta a desconstituir a preclusão ocorrida.

Assim como o contribuinte não pode trazer matéria nova em sede de Recurso Voluntário, nem pode pretender alegar em Memorial matéria não trazida em sede de Recurso, a Fazenda Nacional não pode pretender discutir matéria que sequer foi objeto de Recurso de Ofício.

Apesar de o objetivo do processo administrativo ser a busca da verdade material, ele precisa ter um mínimo de formalidades que mantenham a sua ordem e lhe deem segurança.

Como se não bastassem os argumentos acima, a Portaria MF nº 3/2008, no seu art. 1º, prescreve que os recursos de ofício serão interpostos quando a decisão da DRJ exonerar o sujeito passivo do pagamento de principal e encargos de multa, não mencionando juros isolados. Foi com esse entendimento que a DRJ não interpôs Recurso de Ofício e o faz corretamente.

Conclui-se que não cabe mais analisar a aplicação dos juros isolados, matéria, aliás, amplamente decidida no CARF no mesmo sentido do acórdão da DRJ.

Conclusão

Pelo exposto, voto no sentido de conhecer o Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de decadência e dar provimento parcial a ele, reformando o acórdão da DRJ apenas para cancelar as multas isoladas. Como não houve Recurso de Ofício, o cancelamento dos juros isolados pela DRJ ficam mantidos, tendo sido rejeitado o pedido realizado pela Fazenda Nacional em sede de Contrarrazões ao Recurso Voluntário.

Documento assinado digitalmente.

Marcos de Aguiar Villas-Bôas