



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

Processo n° 10920.721434/2011-80
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° **1102-001.084 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 09 de abril de 2014
Matéria IRPJ - Glosa Despesas Indenização e Amortização de Deságio
Recorrentes TESC TERMINAL SANTA CATARINA S.A.
DRJ Fortaleza

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

RECURSO DE OFÍCIO. AMORTIZAÇÃO DE DESÁGIO EM INCORPORAÇÃO. Para que seja atribuído ao deságio o fundamento econômico de rentabilidade futura negativa do investimento, o valor respectivo deve estar fundamentado em laudo ou em alguma demonstração de caráter econômico, conforme exigência do próprio art. 385, § 3º do RIR/99.

Recurso de ofício negado.

DISTRATO. INDENIZAÇÃO. DESPESA. A obrigação de indenizar contraída em decorrência de distrato de contrato de acionistas constitui valor dedutível na apuração do lucro operacional do próprio exercício da obrigação.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. É ilegítima a aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre bases estimadas e da multa de ofício lançada conjuntamente com o montante principal do imposto, quando ambas tiverem por base o mesmo fato apurado em procedimento fiscal.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, e, quanto ao voluntário, por maioria de votos, dar parcial provimento para cancelar a imposição de multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas, vencidos os conselheiros João Otávio Oppermann Thomé e José Evande Carvalho de Araújo, que negavam provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

João Otavio Oppermann Thomé - Presidente.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Guidoni Filho - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, José Evande Carvalho Araújo, Francisco Alexandre dos Santos Limhares, Ricardo Marozzi Gregório, João Carlos de Figueiredo Neto, Antonio Carlos Guidoni Filho.

Relatório

Trata-se de recursos de ofício e voluntário interpostos contra acórdão proferido pela Quarta Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Fortaleza (DRJ/FOR), assim ementado, *verbis*:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

DISTRATO. INDENIZAÇÃO. ATIVO DIFERIDO. DESPESA.

A obrigação assumida, a título de indenização, em razão do rompimento de contrato entre acionistas constitui valor dedutível na apuração do lucro operacional do próprio exercício da obrigação. Incabível ativar-se o importe de tal obrigação para fins de amortiza-lo mediante cotas dedutíveis na apuração dos lucros de exercícios futuros.

DESÁGIO. OUTRAS RAZÕES ECONÔMICAS. REGISTRO.

A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, na qual detenha participação societária adquirida com deságio, cujo fundamento sejam outras razões econômicas (que não a diferença entre o valor contábil e o valor de mercado de seus bens, ou a expectativa de rentabilidade futura, ou a existência de fundo de comércio ou outro intangível), deverá registrar o valor correspondente como receita diferida ou em conta do patrimônio líquido, não sendo devida a sua amortização, mas devendo ser computado como receita no encerramento das atividades da empresa ou compor a apuração de ganho de capital no caso de alienação do direito que lhe deu causa ou de sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CUMULATIVIDADE. POSSIBILIDADE.

Não há óbice para a imposição cumulativa de multa de ofício e multa isolada, uma vez que tratam de obrigações tributárias de natureza diversa, possuem bases de cálculo autônomas e alíquotas diferentes.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

CONSTITUCIONALIDADE DE LEI. MULTA. CONFISCO.

Não cabe aos órgãos administrativos de julgamento a discussão de constitucionalidade de lei, que está devidamente fundamentando o lançamento tributário, ressalvadas as exceções expressamente previstas em lei.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se da mesma matéria fática, e não havendo aspectos específicos a serem apreciados, aos lançamentos decorrentes aplica-se a mesma decisão do principal.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

O caso foi assim relatado pela instância *a quo, verbis*:

“Trata o presente processo de cinco autos de infração realizados para exigir créditos tributários relativos aos anos de 2006 a 2010, conforme os valores contidos na tabela seguinte (todos os valores monetários estão expressos em reais):

TRIBUTOS	PRINCIPAL	JUROS DE MORA	MULTA DE OFÍCIO (75%)	MULTA ISOLADA	TOTAL	FLS.
IRPJ	3.033.963,82	892.830,96	2.275.472,88	1.064.872,88	7.267.872,29	1026
PIS	234.931,42	74.470,70	176.123,70	-	485.425,82	1170
COFINS	1.081.648,62	343.016,83	811.236,60	-	2.235.902,05	1099
CSLL	1.102.588,34	326.716,91	826.941,26	-	2.256.246,51	1059
CSLL	1.311,61	248,94	983,71	543.698,08	546.698,08	1081
Total					12.790.956,67	1025

A autoridade tributária apontou três infrações que resultaram na apropriação indevida de receitas e despesas, reduzindo os valores apurados dos tributos. A ação fiscal e seus fundamentos estão apontados no Relatório Fiscal de fls. 1237/1248, do qual se extrai o seguinte resumo:

1. Recuperação de despesas: PIS e Cofins pagos indevidamente. O contribuinte teria adicionado ao lucro real um valor inferior à despesa recuperada a título de PIS e Cofins pagos indevidamente quando da prestação de serviços de transporte internacional de carga marítima a residente ou domiciliado no exterior.

2. Extinção do contrato de acionistas:

a. em outubro de 2005, os sócios da empresa autuada, Cargotop e Cejen Engenharia, detentores de 99,9% do capital social, celebraram um acordo de acionistas pelo qual o sócio Cejen Engenharia adquiriu o direito de preferência na contratação de obras a serem realizadas pela empresa autuada;

b. em março de 2006, o acordo foi desfeito mediante a celebração de uma transação entre as partes, pela qual a Cargotop pagou uma indenização à Cejen Engenharia, no valor de R\$ 3.175.513,15;

c. a Cargotop contabiliza a referida indenização no seu ativo diferido;

d. ainda em março de 2006, a Cejen Engenharia se retira da sociedade, o passo em que a Cargotop integraliza mais capital da empresa atuada;

e. em junho de 2006, o sócio Cargotop possuía prejuízos acumulados e detinha mais de 99,99% do capital social da empresa atuada, quando foi incorporado por esta;

f. a partir de 2007, a empresa atuada passa a amortizar o referido ativo diferido, reduzindo as estimativas mensais de IRPJ e CSLL;

g. em dezembro de 2007, a empresa atuada dá baixa do restante do referido ativo diferido, contra a conta “lucros acumulados”, como um ajuste de exercícios anteriores;

h. a autoridade fiscal entendeu que a indenização supracitada não poderia ser caracterizada como ativo diferido; na verdade, ela seria uma despesa não operacional da empresa Cargotop e, como tal, deveria ter sido apropriada no seu resultado, no momento da sua extinção por incorporação;

i. de efeito, aquela autoridade entendeu como indevidas as apropriações realizadas pela empresa atuada, incorporadora da Cargotop.

3. Amortização de deságio na incorporação da Cargotop:

a. em setembro de 2004, a empresa Cargotop adquiriu mais de 70% das ações da empresa atuada, com valor patrimonial de R\$ 21.056.194,05;

b. contudo, o valor pago nessa transação foi de R\$ 5.242.619,58, ocasionando o registro de um deságio pela adquirente, no valor de R\$ 15.813.574,47;

c. em junho de 2006, a empresa atuada incorporou a Cargotop, cujo valor patrimonial era R\$ 56.423.712,88, incluindo o deságio supracitado;

d. contudo, a empresa atuada registrou esse investimento diretamente na conta capital social, pelo valor de R\$ 40.610.134,26, ou seja, já apropriando o valor do referido deságio;

e. a autoridade atuante, após intimar e analisar as respostas do contribuinte, concluiu que o referido deságio tem natureza de expectativa de rentabilidade futura negativa do investimento e, como tal, deveria ser amortizado, no mínimo, a 1/60 avos por mês, a partir de julho de 2006, oferecendo à tributação os valores mensais correspondentes.

Multa isolada sobre IRPJ e CSLL estimativa: as infrações descritas nos itens 1 e 3 acima causaram o efeito de reduzir as estimativas mensais de IRPJ e CSLL da empresa autuada, ensejando a aplicação da multa isolada prevista nos artigos 43 e 44 da Lei nº 9.430, de 1996, considerando-se os valores apurados/declarados pelo contribuinte.

Por fim, também foram verificadas divergências entre os valores apurados e os valores declarados de IRPJ e CSLL relativos ao ano 2009, resultando em lançamento apenas de CSLL, uma vez que o déficit de IRPJ foi anulado pela existência de imposto retido na fonte.

Cientificado pessoalmente do lançamento em 09/11/2011 (fl. 1302), o contribuinte apresentou cinco impugnações, uma para cada auto de infração, em 09/12/2011 (fls. 1328/1350, 1449/1472, 1579/1595, 1728/1744 e 1879/1901). Em sua defesa, o impugnante traz os argumentos resumidos a seguir:

1. Recuperação de despesas: PIS e Cofins pagos indevidamente. Quanto a essa irregularidade, o impugnante reconhece o erro nos ajustes que realizou por ocasião da sua apuração do lucro tributável.

2. Extinção do contrato de acionistas e registro, no ativo diferido da Cargotop, da despesa com a respectiva indenização: o impugnante sustenta como correta a escrituração da referida despesa no ativo diferido da Cargotop; entende que a despesa é um ativo intangível passível de amortização no período de tempo em que estiver contribuindo para a formação do resultado da empresa, o que satisfaz a regra do artigo 179 da Lei das S/A e a regra contida no artigo 325 do RIR/99.

3. Amortização de deságio na incorporação da Cargotop e seu fundamento econômico:

a. o impugnante afirma que está incorreto o raciocínio realizado pela autoridade autuante pelo qual concluiu que o fundamento do deságio em tela é a expectativa de rentabilidade futura negativa do investimento; afirma que as informações que prestou àquela autoridade não permitem essa conclusão e que houve uma confusão entre o fato e sua projeção;

b. a fundamentação econômica do deságio é representada por "outras razões econômicas" e o fundamento fático é a desvalorização do TESC, causada pela ausência de conhecimento, técnica, competência gerencial, governança e expertise comercial e operacional por parte dos antigos acionistas, levando-o a sucessivos prejuízos;

c. o TESC informou à fiscalização que foram os prejuízos seguidos da companhia as circunstâncias fáticas que originaram o deságio e nunca afirmou que a Cargotop projetara prejuízos futuros;

d. a inexistência de projeções que justifiquem a adoção da perspectiva de rentabilidade futura negativa como fundamento do deságio impedem a

conclusão a que chegou a fiscalização, sob pena de violação das normas contábeis e tributárias;

e. paralelamente, o que teria justificado a aquisição por valor inferior ao patrimonial é o fato de que o maior acionista da Companhia a época do investimento era a Portus Instituto de Seguridade Social, uma entidade de previdência complementar fechada que estava sendo obrigada a alienar o investimento para enquadrar-se à Resolução n. 3.121/03 do Banco Central do Brasil, que lhe impunha o limite de 20% de participação no capital social de suas investidas;

f. no mundo real dos negócios, verifica-se que sempre quando um "vendedor" tem a necessidade premente e temporal de se desfazer de algum ativo, (desinvestimento por motivos regulatórios, legais, necessidade de liquidez, conflitos de governança corporativa), tais aspectos se refletem diretamente na redução do preço desse ativo;

g. outra circunstância digna de nota que justificava a necessidade da Portus de alienar o investimento era a sua incapacidade de relacionamento com o acionista Cejen, que constantemente utilizava seus poderes previstos no Acordo de Acionistas da Companhia para bloquear os projetos de investimento e deliberações societárias do TESC. A impossibilidade de promover-se aumentos de capital sem a concordância da Cejen, aliado ainda à falta de conhecimento da Portus sobre o mercado marítimo e portuário são circunstâncias adicionais que influenciavam a necessidade da Portus de alienar o seu investimento, necessidade esta de que a Cargotop utilizou-se para fazer uma aquisição a um bom preço;

h. o procedimento adotado pelo contribuinte, de não amortizar o deságio fundamentado em outras razões econômicas, é correto e encontra amparo no art. 1º, parágrafo 3º, inciso III da IN 11/99 da RFB e, de forma ainda mais contundente, no art. 14, parágrafo 4º da Instrução CVM n. 247, de 27 de março de 1996.

4. Cobrança cumulativa da multa isolada e da multa de ofício: entende o impugnante que é impossível a cominação simultânea da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas mensais dos tributos e da multa proporcional pelo não pagamento do tributo apurado no final do exercício, em razão de configurar dupla penalidade sobre uma mesma infração.

5. Efeito de confisco das multas aplicadas: entende o impugnante que os percentuais das multas exigidas (75% e 50%) dão a elas o efeito de confisco, o que é defeso pelo artigo 150, IV, da Constituição Federal. Ademais, ferem o princípio da razoabilidade e o princípio da capacidade contributiva, contido no 145, §1º da Carta Magna.

Ao final, o impugnante requer: o reconhecimento da improcedência das exigências realizadas; o afastamento da cominação simultânea das multas isolada e parcial, para o fim de manter apenas a menos gravosa; o reconhecimento do caráter abusivo e confiscatório das multas aplicadas, as

quais não respeitam os limites impostos pela Constituição Federal; o reconhecimento do direito de apresentação posterior de documentos que venham a ratificar as alegações ora aduzidas.

(...)”

O acórdão recorrido julgou procedente em parte a impugnação, cancelando o lançamento na parte que se refere à tributação da amortização do deságio na aquisição da empresa Cargotop, pelas razões sintetizadas na ementa acima transcrita.

Ante a exoneração parcial do crédito tributário acima do valor de alçada, previsto na Portaria do Ministério da Fazenda nº 3/2008, o Colegiado *a quo*, suscitou de ofício o reexame da matéria a este órgão julgador de segunda instância.

Em sede de recurso voluntário, a Contribuinte reproduz suas alegações de impugnação, especialmente no que se refere: **(i)** à improcedência da descaracterização contábil do ativo diferido da Cargotop; **(ii)** à impossibilidade de cobrança cumulativa da multa isolada e da multa proporcional; e **(iii)** ao efeito confiscatório das multas aplicadas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho

O recurso de ofício e voluntário atendem aos pressupostos de admissibilidade, pelo que deles tomo conhecimento.

(i) Recurso de Ofício

Segundo o acórdão recorrido, os lançamentos devem ser cancelados na parte relativa à tributação da receita de amortização de deságio que, supostamente, não havia sido oferecida à tributação, em virtude do registro do investimento ter sido efetuado pelo valor líquido, sem o respectivo desdobramento do deságio.

A Fiscalização efetuou os lançamentos sob a alegação de que o deságio na aquisição da empresa Cargotop teve como fundamento econômico a expectativa de rentabilidade futura negativa do investimento. Portanto, a partir da incorporação da referida empresa pela recorrente, o deságio deveria ter sido amortizado e a respectiva receita oferecida à tributação, conforme disposto nos arts. 385, § 2º, II e 386, IV do RIR/99.

O acórdão *a quo*, analisando os documentos carreados ao processo, concluiu que o fundamento do deságio não foi a expectativa de resultado futuro negativo do investimento, mas sim um fundamento residual, o que implica mudança de regra de tributação, na medida em que o deságio, nesta hipótese, somente seria objeto de tributação quando da alienação da participação ou quando do encerramento das atividades da empresa. Em relação ao fundamento econômico do deságio, concluiu o acórdão recorrido que:

“Por seu turno, o impugnante afirma que a fundamentação econômica do deságio é representada por ‘outras razões econômicas’ e o fundamento fático é a desvalorização da investida, causada por várias dificuldades de natureza administrativa. Afirma que a inexistência de projeções de prejuízos

futuros da investida impede a conclusão a que chegou a fiscalização, sob pena de violação das normas contábeis e tributárias. Afirmar ainda que o procedimento contábil adotado é correto e encontra amparo no Art. 1º, parágrafo 3º, inciso III da IN 11/99 da RFB e no art. 14, parágrafo 4º da Instrução CVM n. 247, de 27 de março de 1996.

A empresa Cargotop, ao contabilizar a referida aquisição, registrou o fundamento do deságio da seguinte forma (fl. 253):

“Fundamento econômico:

Fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

(Art. 385, §2º, inciso III do RIR/99)

Direito de exploração de terminal portuário de uso público.”

Verifica-se uma incoerência no registro realizado pelo contribuinte, pois não há como surgir um deságio em razão da existência de um bem intangível (direito de exploração). Essa inconsistência dá margem para que a fiscalização investigue a real causa do deságio.

Em resposta a nova intimação (fl. 261), o contribuinte informou que:

“item 2: O deságio foi contabilizado tendo como origem "outras razões econômicas". O deságio pago pela Cargotop na aquisição do investimento foi originado no fato de que a Companhia vinha apresentando prejuízos contábeis seguidamente. No ano de 2002 apurou prejuízo no valor de R\$ 10,7 milhões e, no ano de 2003, prejuízo de R\$ 15,5 milhões. Tal situação vinha ocasionando um desequilíbrio econômico e financeiro que colocava a continuidade operacional da Companhia em risco, enquanto que o valor de mercado de suas ações perdiam valor continuamente”.

Acrescentou, ainda, que um parecer emitido por empresa de auditoria constatou que a continuidade operacional da Companhia está vinculada ao sucesso de um processo de reestruturação.

Conforme as razões informadas por ocasião da ação fiscal, que são compatíveis com os novos fatos expostos na impugnação, poder-se-ia resumir o fundamento adotado pelo contribuinte como: o valor de mercado da empresa é menor do que o seu valor patrimonial. Contudo, não há um estudo técnico que traga essa afirmativa e, muito menos, que quantifique essa divergência de valores.

É certo que, se o valor de mercado da empresa está baixo, há uma expectativa de prejuízos futuros, o que torna razoável o entendimento da autoridade autuante. **Contudo, não se pode olvidar as exigências legais para se adotar tal fundamento, especialmente a contida no §3º do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 19771. Inexistindo as demonstrações exigidas por esse dispositivo legal, não há como suportar a afirmação de que o contribuinte adotou o fundamento da expectativa de resultados futuros.**

Dessa forma, é forçoso aceitar a afirmação do contribuinte de que o fundamento do deságio são razões econômicas que não estão relacionadas com o valor dos bens do ativo, com a expectativa de rentabilidade futura ou com a existência de intangíveis no seu patrimônio.” (grifou-se)

O acórdão recorrido não merece reparos. Para que seja atribuído ao deságio o fundamento econômico de rentabilidade futura negativa do investimento, o valor deveria estar fundamentado em laudo ou em alguma demonstração de caráter econômico, conforme exigência do próprio art. 385, § 3º do RIR/99.

Sem a adequada fundamentação econômica, no caso, refutada veementemente pela própria Contribuinte, é defeso à Fiscalização conjecturar que o fundamento econômico do deságio seria a da previsão de resultados futuros negativos do investimento. Assim ocorre em relação aos contribuintes em geral, em contrapartida, nas hipóteses de registro de ágio baseado em rentabilidade futura do investimento, nas quais é indispensável a demonstração (por um laudo ou qualquer outro demonstrativo) do real fundamento econômico do ágio.

Rejeita-se, pois, o recurso de ofício.

(ii) Recurso Voluntário

a. Da descaracterização contábil do ativo diferido da Cargotop

Cinge-se a discussão acerca da possibilidade (ou não) de a sucedida da Contribuinte registrar no seu ativo diferido, sujeito à amortização, despesa referente à indenização paga em virtude da quebra de um acordo de acionistas que previa o direito .

Entendeu o acórdão recorrido que a indenização foi incorretamente registrada no ativo diferido, devendo o valor ter sido escriturado como despesa (não operacional) no resultado da empresa Cargotop (ex-controladora que, posteriormente, foi incorporada pela Contribuinte), o que poderia aumentar, desta forma, o seu saldo de prejuízo fiscal. Como a referida empresa foi incorporada e, tendo em vista o disposto no art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87, o acórdão combatido manteve o lançamento sob o fundamento de que a Contribuinte não poderia se valer dos prejuízos fiscais da empresa incorporada, *verbis*:

“Sendo incorreta a ativação da despesa da empresa Cargotop, verifica-se que esta despesa deveria ter composto o resultado da incorporada, como prejuízo acumulado, sendo defeso à incorporadora a compensação desse valor na apuração do seu resultado, por força do artigo 33 do Decreto-Lei nº 2.341, de 1987:

‘Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.’

Assim, são indevidas as apropriações realizadas pela empresa autuada, sejam as apropriações mensais, seja a apropriação realizada no encerramento do exercício de 2007, devendo ser mantidas as respectivas glosas os lançamentos tributários correspondentes, ou seja, parte do lançamento de IRPJ e parte do lançamento de CSLL.”

Aduz a Contribuinte que o pagamento de referida indenização está relacionada à reestruturação de negócios da empresa, sendo que a sua classificação contábil na conta de ativo diferido estava em linha com a legislação vigente à época.

Pois bem.

A indenização em referência foi acordada mediante a celebração de “Instrumento Particular de Transação e Quitação de Obrigações Recíprocas e Outros Pactos” (fls. 119 a 132), cuja cláusula 2.1. estabelecia que:

“2.1. Pelo presente Instrumento e na melhor forma de direito, Cargotop com o fim de evitar e prevenir eventual conflito e/ou litígio com a Cejen em razão da extinção de sua suposta expectativa de direito na realização e/ou fiscalização das obras de engenharia referentes à ampliação do Terminal São Francisco, obriga-se a pagar à Cejen o valor de R\$ 3.250.000,00 (três milhões, duzentos e cinquenta mil reais) (o ‘Preço’), na forma definida no item 2.2. abaixo.”

A referida “expectativa de direito” estava prevista na cláusula 13.2. do Acordo de Acionistas (fls. 151 a 164) firmado pela Contribuinte. Confira-se:

“13.2. Caberá ao Conselho e Administração da COMPANHIA decidir sobre a oportunidade e as condições de pré-qualificação e de realização da concorrência aludidas em 13.1 – que deverão contemplar concepção técnica do projeto, execução de engenharia, garantias, preço e condições de pagamento, prazo e financiamento – comprometendo-se os ACIONISTAS em prover no sentido de que seja aberta à CEJEN a oportunidade de realizar as referidas obras, desde que não seja contrariado o pressuposto essencial de preservação dos interesses da COMPANHIA.”

Da leitura dos referidos dispositivos contratuais, pode se concluir que a Cargotop pagou uma indenização à Cejen para que esta (Cejen) renunciasse ao direito de ser prioritariamente contratada para a prestação de serviços de engenharia definidos no acordo.

O art. 179, V da Lei das SA, na redação vigente à época dos fatos, dispunha sobre o conceito diferido das sociedades, *verbis*:

“Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

(...)

V - no ativo diferido: **as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social**, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais.” (grifei)

Sobre o conceito contábil de ativo diferido, é válido reproduzir os artigos da Norma de Procedimento Contábil (NPC) VIII, expedido pelo IBRACON, que tratava das normas contábeis aplicáveis ao “Ativo Diferido” à época dos fatos, *verbis*:

“Definição, conceitos gerais, avaliação, amortização

1. Classificam-se no ativo diferido as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social. Estão compreendidas nesta classificação, entre outras, as

despesas de organização, custo de estudos e projetos, despesas pré-operacionais, despesas com investigação científica e tecnológica para desenvolvimento de produtos ou processos de produção e encargos incorridos com a reorganização ou reestruturação da entidade.

(...)

O conceito de “formação do resultado de diversos períodos”, que caracteriza os itens classificáveis como ativos diferidos, pode ser definido como uma relação direta, identificada e documentada, entre certos custos ou despesas incorridos em um certo momento, geralmente não identificáveis com ativos físicos, e receitas a serem obtidas em períodos futuros.

(...)

Neste ponto, é necessário insistir na importância da relação entre as despesas diferidas e as receitas esperadas, para cuja geração essas despesas devem contribuir de forma inequívoca. O conceito de diferimento de despesas nasce com a esperança de se obter receitas em períodos futuros que não se poderiam originar se as despesas diferidas não tivessem sido incorridas. Portanto, não poderão diferir-se aqueles itens vinculados a projetos abandonados e que, conseqüentemente, não produzirão receitas, nem tampouco os itens ligados a projetos de viabilidade duvidosa. Neste último caso, a amortização total e imediata das despesas diferidas atende ao princípio básico de conservadorismo.

(...)

3. Considerações sobre os Principais Exemplos de despesas classificáveis no diferido

Despesas de organização

Como despesas de organização se entendem, apenas, aqueles custos e gastos incorridos para a formação da entidade, isto é, para que a entidade esteja jurídica e efetivamente em condições de existir. Essas despesas, normalmente, incluem itens, tais como, honorários profissionais para a elaboração dos contratos ou estatutos, despesas de legalização desses documentos e custos dos primeiros registros oficiais da empresa e respectiva legalização. As despesas de organização terminam, assim, quando é legalizada a empresa. A amortização dessas despesas deverá ser feita a partir do início das operações comerciais ou industriais da entidade e não a partir do ano que ela foi constituída.

(...)

Gastos incorridos com reorganização ou reestruturação da entidade

Os gastos com a reorganização ou reestruturação da entidade não devem ser diferidos, a não ser que contribuam para a formação do resultado de períodos subsequentes. **O acréscimo na eficiência ou a redução nos custos operacionais proporcionados pela reorganização ou**

reestruturação não são considerados como contribuição para a formação de resultado para fins do teste para a decisão entre diferir ou lançar diretamente às despesas os correspondentes gastos.

(...)” (grifou-se)

Improcedem as razões da Contribuinte na defesa da classificação contábil do pagamento da indenização em referência. O argumento de que referido pagamento fazia parte da reestruturação no negócio da empresa, gerando mais eficiência (“incremento em sua atividade”), não deve prevalecer, pois a norma contábil acima citada dispõe que os gastos com a reorganização ou reestruturação da entidade apenas devem ser diferidos caso contribuam comprovadamente para a formação do resultado de períodos subsequentes.

No caso, a indenização em referência visava “evitar e prevenir eventual conflito e/ou litígio com a Cejen em razão da extinção de sua suposta expectativa de direito na realização e/ou fiscalização das obras de engenharia referentes à ampliação do Terminal São Francisco”, cuja natureza e finalidade não podem ser relacionadas à reestruturação dos negócios da Contribuinte.

Não bastasse, referido NPC dispôs que o conceito de “formação de resultado em períodos diversos” deve ser “uma relação direta, identificada e documentada, entre certos custos ou despesas incorridos em um certo momento, geralmente não identificáveis com ativos físicos, e receitas a serem obtidas em períodos futuros”. Tal circunstância também não restou demonstrada nos autos pela Contribuinte.

Assim, como bem ressaltado pelo acórdão recorrido, a despesa deveria ter sido reconhecida no resultado da empresa em março de 2006, aumentando o seu saldo de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL naquele período.

Não há que se falar sobre restabelecimento de eventuais prejuízos de IRPJ e CSLL, seja pela ausência de previsão legal para sua utilização pela empresa sucessora, seja pelo fato de o tema não ser objeto de cognição por esse Colegiado, limitado à regularidade (ou não) dos lançamentos tributários.

b. Impossibilidade de cobrança cumulativa da multa isolada e da multa proporcional

Segundo corrente jurisprudencial majoritária, cujos fundamentos ora se adota como razão de decidir, a exigência da multa de lançamento de ofício isolada, sobre diferenças de IRPJ e CSLL não recolhidos mensalmente, somente se justifica se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, se da irregularidade praticada pela contribuinte (falta de recolhimento ou recolhimento a menor) resultar prejuízo ao fisco, como a insuficiência de recolhimento mensal frente à apuração, após encerrado o ano-calendário, de tributo devido maior do que o recolhido por estimativa. Veja-se, nesse sentido, ementas de v. acórdãos proferidos pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, *verbis*:

CSLL – MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – TRIBUTO APURADO INFERIOR AO VALOR CALCULADO POR ESTIMATIVA. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determina que a multa de ofício seja calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, grandeza que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. Na apuração do lucro real anual, o tributo devido pelo contribuinte

imposto, quando ambas tiverem por base o mesmo fato apurado em procedimento fiscal.
Verbis:

“MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO - A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo. Recurso especial negado. (Processo n. 10510.000679/2002-19, Recurso n. 106-131314, Ac. CSRF/01-04.987, Primeira Turma, Relator: Leila Maria Scherrer Leitão, 15/06/2004)

Do exame dos autos, verifica-se que os lançamentos de multas isoladas decorreram das infrações que originaram os próprios autos de infração de IRPJ e CSLL, estes já acompanhados da regular multa de ofício de 75% dos tributos lançados. *Verbis:*

Multa isolada sobre IRPJ e CSLL estimativa: as infrações descritas nos itens 1 e 3 acima causaram o efeito de reduzir as estimativas mensais de IRPJ e CSLL da empresa autuada, ensejando a aplicação da multa isolada prevista nos artigos 43 e 44 da Lei nº 9.430, de 1996, considerando-se os valores apurados/declarados pelo contribuinte.”

Nesse sentido, considerando-se a concomitância entre as penalidades de ofício, impõe-se o afastamento das multas isoladas aplicadas no caso.

(iii) Conclusão

Por todo o exposto, orienta-se voto no sentido de (a) conhecer do recurso de ofício, para negar-lhe provimento; e (b) conhecer do recurso voluntário, para dar-lhe parcial provimento, a fim de cancelar a imposição de multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Guidoni Filho