



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.723710/2019-97
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.050 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de setembro de 2022
Recorrente JCS BRASIL ELETRODOMESTICOS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. OPERAÇÃO REALIZADA POR MEIO DE SOCIEDADE ADQUIRIDA PARA TAL FIM. PROPÓSITO NEGOCIAL. REQUISITOS NORMATIVOS ATENDIDOS. LEGALIDADE. AUTOS DE INFRAÇÃO ANULADOS.

Havendo o atendimento dos requisitos normativos, pode o contribuinte amortizar o ágio nos termos da lei, não se configurando a aquisição de sociedade infração.

MULTA ISOLADA CONCOMITANTE COM MULTA DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 105 DO CARF.

Não cabe aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de multa de ofício, quando ambas tiverem a mesma base, nos termos da Súmula 105 do CARF.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

CSLL. MESMAS NORMAS DE APURAÇÃO DO IRPJ. ART. 57 DA LEI 8.981/95. ÁGIO.

À CSLL são aplicáveis as mesmas normas de apuração das do IRPJ. Salvo se houver alguma peculiaridade que justifique a exceção, também se aplica ao ágio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em face do empate no julgamento, conforme determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer a amortização do ágio e cancelar os Autos de Infração de IRPJ, de CSLL e de multa isolada, vencidos os Conselheiros Marco Rogério Borges, Evandro Correa Dias, Carmen Ferreira Saraiva e Paulo Mateus Ciccone que negavam provimento. Os Conselheiros Antonio Paulo Machado Gomes e Junia Roberta Gouveia Sampaio votaram com o Relator pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luciano Bernart – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocado(a)), Jandir Jose Dalle Lucca, Antonio Paulo Machado Gomes, Paulo Mateus Ciccone (Presidente)

Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário (fls. **926-981** e docs. anexos) interposto em face de Acórdão n.º **01-37.136**, da 5ª Turma da DRJ/BEL (fls. **896-910**), em sessão realizada na data de 24 de setembro de 2019, por meio do qual o referido Órgão julgou improcedente a Impugnação apresentada pela Contribuinte (fl. **838-864** e docs. anexos), de forma a manter o crédito tributário lançado em desfavor da Impugnante.

I. Termo de Verificação Fiscal (TVF) e Autos de Infração (AIs)

2. Em 29 de maio de 2019 foram lavrados em desfavor da Contribuinte **JCS Brasil Eletrodomésticos S.A.** dois autos de infração - AIs (fls. **2-19 e 20-34**), os quais têm por objeto a exigência respectiva de IRPJ e CSLL, bem como juros e multas, sendo que o primeiro AI imputou o valor de R\$ 47.267.739,78, e o segundo, o valor de R\$ 17.080.261,23. Conforme o Termo de Verificação Fiscal – TVF (fl. **39**), o crédito decorre de “glosa de exclusões atribuídas a “ágio por rentabilidade futura””.

3. À fl. **39**, o TVF consignou que o ágio em questão foi originado em virtude de aquisição de 80% das ações representativas do capital social da própria sociedade fiscalizada, sendo, portanto “ágio de si mesmo”. A operação de aquisição teria ocorrido por meio da incorporação reversa, na qual a controlada incorpora a controladora. Depois desta operação a JCS Brasil passou a amortizar o ágio na proporção de um sessenta avos ao mês. Contudo, na visão da autoridade fiscal, as exclusões por “ágio por rentabilidade futura” seriam indevidas, uma vez que a adquirente não passaria de “empresa veículo”, servindo tão somente para aproveitar benefício fiscal. Ressalta que a adquirente de fato teria sido o grupo norte-americano Jarden Consumer Solutions (JCS).

4. De acordo com as considerações iniciais acostadas no TVF (fl. **38**), a ordem dos fatos teria ocorrido da seguinte forma:

Originalmente, a fiscalizada era denominada CADENCE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. Em 07/05/2014, teve seu tipo societário alterado para sociedade por ações e sua denominação passou a ser CADENCE ELETRODOMÉSTICOS S.A. A

denominação atual – JCS BRASIL ELETRODOMÉSTICOS S.A. – foi adotada a partir de 17/08/2015.

5. Quanto à documentação para conferência, a autoridade afirma que foram utilizados os seguintes documentos (fl. 40):

A fiscalizada foi orientada a atender às intimações em meio eletrônico. Para tanto, foi utilizado o Dossiê Digital de Atendimento (DDA) na forma regulamentada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.782/2018. Os documentos apresentados pela fiscalizada compõem o DDA n.º 10070.000690/0219-63.

[...]

Os arquivos digitais de lançamentos contábeis, saldos e planos de contas verificados pela fiscalização são os obtidos da Escrituração Contábil Digital (ECD) apresentada no ambiente do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Para análise das ECDs, utilizou-se recursos do aplicativo ContÁgil.

As ECFs apresentadas pela JCS BRASIL também foram obtidas do SPED e correspondem aos arquivos/recibos especificados na Figura 2. Vale destacar que, em relação ao AC 2015, foi providenciada ECF retificadora posteriormente ao início do procedimento fiscal em razão de inconsistências verificadas.

II. Impugnação e decisão da DRJ

6. Notificado dos autos de infração em 31.05.2019 (fl. 834), a Contribuinte apresentou impugnação (fls. 838-867) em 01.07.2019, sendo reconhecida a tempestividade da manifestação da Contribuinte à fl. 899 da decisão da DRJ. Nas razões de sua impugnação, a Contribuinte, em síntese, pugna pela improcedência da glosa das despesas com amortização, pois, após esclarecer como foram as operações que geraram a JCS Brasil e o ágio (fls. 844-846), alega que houve propósito negocial na transação e que a amortização de ágio é induzida pela lei e não pelo planejamento. Além disto, refuta a aplicação das multas de ofício e isolada, o que inclui sua concomitância. A aplicação de juros sobre a multa de ofício também é questionada.

7. Em análise à impugnação, a DRJ pronunciou o entendimento de que por não ter havido substância econômica, nem propósito negocial, é defesa a amortização de ágio gerado em reorganização societária, mediante a utilização de empresa veículo. Decidiu ainda em favor da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício e aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício.

8. A Ementa da decisão foi constituída nos seguintes termos (fls. 896-897):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

Ementa: IRPJ. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA DESPROVIDA DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA E PROPÓSITO NEGOCIAL. USO DE EMPRESA VEÍCULO. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. GLOSA DEVIDA.

É defesa a amortização do ágio gerado em reorganização societária, mediante utilização de empresa veiculo, quando esse se encontra subsidiado em engenharia societária desprovida de substância econômica e de propósito negocial.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

Ementa:

TRIBUTAÇÃO CONEXA. CSLL

Aplica-se aos lançamentos decorrentes o decidido sobre o lançamento que lhes deu origem, eis que possuem os mesmos elementos de prova.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

Ementa:

JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício é um débito para com a Fazenda Nacional e, nessa condição, é passível de juros de mora a partir do seu vencimento, de acordo com o estabelecido na Súmula CARF n.º 108.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE.

Por se tratarem de penalidades aplicáveis no cometimento de infrações distintas, apresentando diferentes materialidades, é possível que o mesmo lançamento contemple a multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL, bem como a multa de ofício, sem que se signifique dupla penalização pela prática da mesma conduta.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

9. O dispositivo aprovado para o Acórdão foi elaborado nos seguintes termos (fl. 897):

Acordam os membros da 5ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Intime-se para pagamento do crédito mantido no prazo de 30 dias da ciência, salvo interposição de recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em igual prazo, conforme facultado pelo art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, alterado pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 9 de dezembro de 1993, e pelo art. 32 da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002.

III. Recurso Voluntário e contrarrazões da PGFN

10. Intimado da decisão da DRJ em **04/10/2019** (fls. **922**), a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário em **01/11/2020** (fl. **925**). Em seu recurso alega, em síntese, que a operação não se configura como irregular, sendo que a amortização do ágio pode ser aproveitada; que seja reconhecida a impossibilidade de cumulação das multas (isolada e de ofício); diferença de tratamento jurídico entre IRPJ e CSLL. Ao final requer o seguinte (fl. **981**):

- (i) reformar o v. acórdão recorrido para cancelar o auto de infração impugnado pelas razões de mérito apresentadas neste recurso; ou
- (ii) subsidiariamente, caso não seja acolhido o pedido (i) acima, a reforma do v. acórdão recorrido para cancelar o lançamento de CSLL, tendo em vista a inaplicabilidade da legislação de dedutibilidade de despesas do IRPJ para a referida contribuição.

11. A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 1026-1054, arguindo, em resumo, que “incorporação envolvendo empresa de passagem não autoriza dedução da amortização”; a possibilidade de cumulação das multas (de ofício e isolada) e da utilização dos ajustes da base de cálculo do IRPJ para a CSLL. Ao final, requer seja ao Recurso Voluntário negado provimento.

IV. Manifestação da Contribuinte e apresentação de parecer

12. Às fls. **1059-1060**, a Contribuinte se manifestou para juntar nos Autos parecer do “Dr. Luis Eduardo Schoueri”, o qual corrobora com os argumentos apresentados pela Requete. Junta ainda apresentação elaborada pelo Banco BTG Pactual, em janeiro de 2014, que demonstra que o ágio decorreria de rentabilidade futura.

13. No Parecer (fls. **1061-1155**), o Professor Schoueri sustenta a dedutibilidade do ágio e a improcedências dos AIs. Em resumo entende que não se está frente a um caso onde se negue a existência do ágio, até porque se trata de transação entre partes independentes, na qual as operações foram efetivas e reais, bem como preenchidos os requisitos formais e materiais previstos na legislação, o que afasta também ainda a alegação de que a “realidade econômica” apontaria outro comprador. O Parecerista justifica ainda a impossibilidade da incidência da multa de ofício com a multa isolada.

14. Quanto à apresentação da BTG Pactual, essa aponta inicialmente dados sobre a Cadence, inclusive posteriores à aquisição que gerou à presente discussão.

15. É o relatório.

Voto

Conselheiro Luciano Bernart, Relator.

V. Tempestividade e admissibilidade

16. Com base no art. 33 do Decreto 70.235/72 e na constatação da data de intimação da decisão da DRJ (fl. **923 – 04/10/19**), bem como do protocolo do Recurso Voluntário (fl. **924 – 01/11/19**), conclui-se que este é tempestivo.

17. Tendo em vista que o Recurso Voluntário atende aos demais requisitos de admissibilidade, o conheço e, no mérito, passo a apreciá-lo.

VI. Operação e ágio

18. A questão central discutida no recurso, e por conseguinte nestes autos, é se operação de reorganização societária, na qual teria sido utilizada uma “empresa veículo”, assim denominada pela própria DRJ (fl. **896**), poderia gerar o direito à amortização do ágio.

19. Antes de adentrar à análise do caso concreto, cumpre constatar, a partir do exame dos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/98 e demais dispositivos aplicáveis aos fatos, que existem duas situações, antagônicas, que podem surgir a partir da interpretação da legislação. A primeira delas é a realização de ágio interno, na qual esse é gerado artificialmente, com o intuito de obter uma vantagem fiscal. Um dos casos mais comuns da geração do ágio interno sucede quando a sociedade adquirida já faz parte do grupo econômico que pretende obter a vantagem. Ou seja, como a legislação prevê que para a possibilidade da amortização do ágio é necessário que: **a)** pessoa jurídica absorva o patrimônio de outra em virtude de incorporação, fusão ou cisão; **b)** que haja participação societária preexistente entre as pessoas jurídicas da citada operação de incorporação, fusão ou cisão; faltar-se-ia nesta situação a absorção uma pessoa jurídica por outra. Por mais que, contabilmente, haja a obrigação de registrar eventual ágio proveniente de operações internas de grupo econômico, juridicamente se entende que a aquisição, e até a absorção, de uma pessoa jurídica por outra não pode ser feita apenas sob o aspecto formal, mas também sob o aspecto econômico-material. Assumir que a mera aquisição formal de participação e posterior incorporação, fusão ou cisão de pessoa jurídica gera ágio, o qual poderia ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, seria admitir que os contribuintes pudessem criar artificialmente, e quando lhes aprouvesse, ágio para amortizar de seus tributos. Além de ser algo incompatível com os dispositivos legais em comento, seria também contrário ao fundamento para criação da norma que atribui o benefício ao contribuinte. Entende-se ainda que a publicação da MP 627/13, convertida na Lei 12.973/14, por meio dos artigos 21 e 22 veio a consolidar expressamente a interpretação que já deveria ser aplicada sobre a Lei 9.532/98, que proíbe o uso do benefício quando a aquisição de participação societária for feita entre dependentes.

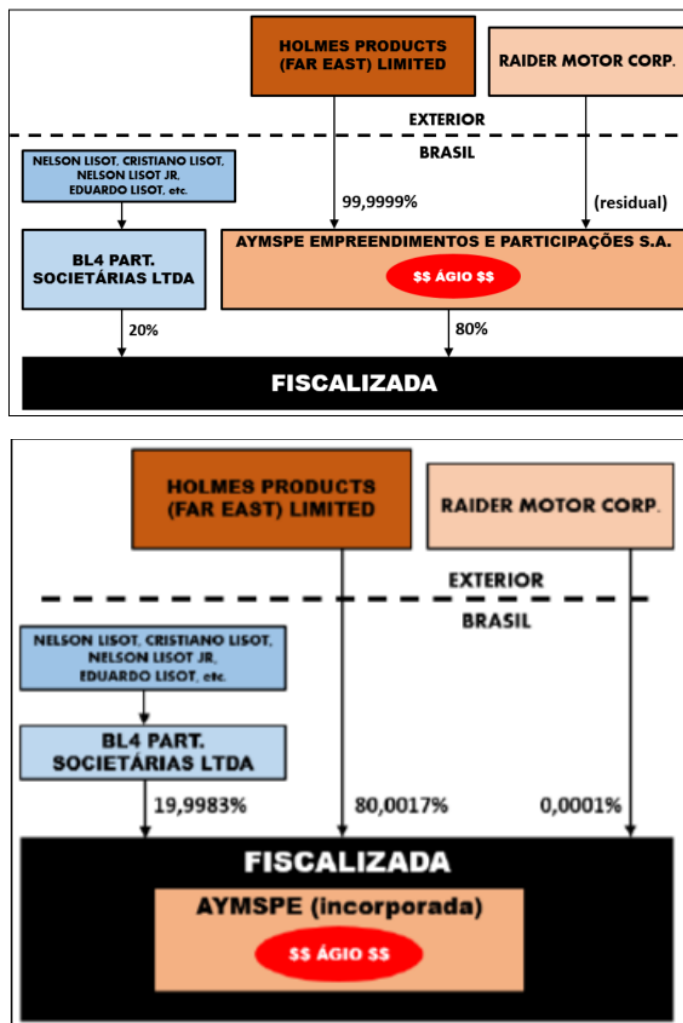
20. A segunda situação ocorre com efetiva aquisição (com ágio) por parte de pessoa jurídica de participação societária de outra, independentes entre si e com a posterior incorporação, cisão ou fusão. Cumpre examinar as operações realizadas pela Contribuinte para identificar em qual das situações ela se enquadra.

21. O desenvolvimento dos fatos se mostra importante, o que se faz por meio da transcrição do cronograma de fl. **1029** e seguintes, apresentado nas Contrarrrazões da PGFN.

<i>Data</i>	<i>Evento</i>
02/12/2013	E-mail de “proposta de assessoria financeira” enviado pelo BTGPactual - manifestação dos integrantes do quadro societário da Cadence Indústria e Comércio Ltda na alienação das quotas representativas do capital social da sociedade. (constante das fls. 816/825)
21/01/2014	Constituição da empresa A.Y.M.S.P.E. com o capital social de R\$ 500,00 (quinhentos reais).
24/02/2014	Celebrada uma "Carta de Intenções" com a Cadence Indústria e Comércio Ltda para a potencial aquisição de quotas ou ações representativas de até 100% do capital social da Cadence. (Ata de reunião do Conselho de Administração constante das fls. 447 a 449, em DELIBERAÇÕES, item i)
31/03/2014	Foi realizada a 2ª Assembléia Geral Extraordinária (AGE) da AYMSPE, já figurando como acionistas HOLMES PRODUCTS (FAR EAST) LIMITED e RAIDER MOTOR CORPORATION em substituição aos “fundadores”. SUELI DE FÁTIMA FERRETTI e CLEBER FARIA FERNANDES também foram excluídos.
30/04/2014	O Conselho de Administração da AYMSPE deliberou sobre a “aquisição de quotas ou ações representativas de até 100% (cem por cento) do capital social da Cadence Indústria e Comércio Ltda”. (Ata de reunião do Conselho de Administração constante das fls. 447 a 449)
03/05/2014	Contrato de Compra e Venda de Ações, conforme fls. 560 a 609, tendo por objeto a negociação de 2.068.360 ações da CADENCE ELETRODOMÉSTICOS S.A., representativas de 80% do seu capital social.
28/05/2014	Antes até mesmo de levar a registro a Ata de reunião do Conselho de Administração realizada em 30/04/2014, realizou-se nova Reunião do Conselho de Administração, de acordo com a Ata de reunião constante das folhas 450/451, com a finalidade de, entre outros, ratificar a aquisição de até 100% (cem por cento) das ações representativas do capital social da CADENCE INDÚSTRIA E COMÉRCIO S.A., estipulando-se os valores máximos a serem pagos aos vendedores.

29/05/2014	Foi deliberado um aumento do capital social da empresa AYMSPE, de R\$ 500,00 para R\$ 250.954.123,00, mediante emissão de 250.953.623 novas ações ordinárias nominativas ao preço de R\$ 1,00/ação, conforme Ata de Assembléia Geral Extraordinária constante das fls. 452/453, integralização essa realizada pelo acionista HOLMES PRODUCTS (FAR EAST) LIMITED, das Bahamas, mediante liquidação do Contrato de Câmbio n.º 000122165343 (fls. 488 a 493).
04/06/2014	6 (seis) dias após o aumento de capital da empresa AYMSPE, essa adquiriu 80% das ações de emissão da fiscalizada (empresa CADENCE).
11/12/2014	O saldo remanescente na conta corrente da AYMSPE foi restituído ao acionista bahamense HOLMES PRODUCTS (FAR EAST) LIMITED em razão da redução de R\$ 9.930.000,00 do capital da companhia, considerado "excessivo", conforme deliberado na AGE realizada <u>03/10/2014</u> . Restando pouco mais de R\$ 72 mil no caixa da AYMSPE.
29/12/2014	Foi realizada Reunião do Conselho de Administração no qual foi deliberado, entre outros, a <u>autorização para a incorporação da</u> <u>companhia AYMSPE pela CADENCE ELETRODOMÉSTICOS S.A.,</u> <u>conforme ATA constante das fls. 470/471.</u>
30/12/2014	Foi realizada a AGE da AYMSPE APROVANDO, por unanimidade, a incorporação reversa da AYMSPE (controladora) pela fiscalizada (controlada).

22. Em suma, a Holmes Products (Far East) Limited e Raider Motor Corporation, que fazem parte do JARDEN CONSUMER SOLUTIONS (todas do exterior), adquiriram a AYMSPE, que por sua vez, depois de aumento de capital social, adquiriu 80% das ações da CADENCE. Posteriormente a CADENCE realizou incorporação inversa com a AYMSPE, restando, portanto, situação na qual a Holmes Products (Far East) Limited e Raider Motor Corporation permaneceram sócias de pouco mais de 80% na CADENCE, atual JCS Brasil Eletrodomésticos S.A. (Recorrente), junto com os proprietários originais, que permaneceram com quase 20% do controle acionário. Transcrevem-se abaixo os quadros apresentados na decisão da DRJ, os quais demonstram a operação (fl. **903**).



23. Da subsunção da interpretação das operações societárias realizadas, que, diga-se de passagem, não foram tão complexas quando comparadas com outras igualmente examinadas pelo CARF, à interpretação e análise das situações indicadas acima, neste mesmo tópico, é possível concluir que: **a)** houve uma aquisição societária, no mais comum sentido do instituto, ou seja, uma sociedade, por meio de seus órgãos de administração, negociou com os sócios de outra, para a aquisição das quotas, em um sentido formal, mas também econômico-material; **b)** houve incorporação reversa, a qual também é autorizada para a amortização do ágio, conforme alínea “b” do art. 8 da Lei 9.532/97. Assim, as operações sociais foram legítimas para a aquisição, caracterizando efetiva operação entre partes diversas.

24. Questão que deve ser discutida é a utilização da AYMSPE para a aquisição do controle acionário da sua posterior incorporadora, o que gerou a utilização da amortização do ágio. Segundo a argumentação da Autoridade fiscal, o que serviu de base para o TVF, a aquisição das quotas da Recorrente foi feita indiretamente pela AYMSPE, uma vez que a aquisição da CADENCE, atual JCS Brasil, pela Holmes e Raider poderia ter sido efetuada de forma direta, o que teria como resultado a mesma configuração societário atual, demonstrada na figura acima. Os mesmos argumentos foram utilizados pela DRJ para negar a pretensão impugnatória.

25. Com base no Princípio da Legalidade, conclui-se que a liberdade do indivíduo somente pode ser restringida, nos casos em que a lei assim dispuser. Tal situação é aplicável ao âmbito econômico. Com vistas a essa diretriz se retorna ao texto legal da Lei 9.532/97, que trata do ágio. Dessa vez com a transcrição da parte dos artigos aplicáveis à situação, os quais, inclusive, serviram para fundamentar a desconsideração dos atos da Contribuinte, tendentes a obter a vantagem.

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:

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

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 um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

[...]

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.

[...] (destaques não constam no original)

26. A par dos requisitos acima indicados, os quais foram atendidos, não se vislumbra nenhuma ilegalidade quanto às operações societárias e contábeis promovidas. Em análise aos dispositivos normativos, percebe-se que a operação de aquisição anterior de uma pessoa jurídica, terceira, para a posterior compra de outra com sua consequente incorporação não se constitui como empecilho ou impeditivo para que a Contribuinte tenha reconhecida a vantagem pretendida. A norma extraída dos artigos não dispõe sobre a necessidade da empresa incorporada ter sido criada anteriormente ou com intuito específico. Na verdade, exigir que a aquisição da CADENCE fosse feita por empresa já existente no Brasil seria criar exigência não prevista em lei.

27. Há ainda a argumentação de que a AYMSPE não teria lastro econômico, tendo recebido os recursos dos sócios do exterior, o que se constituiria como uma irregularidade a ponto de anular a vantagem tributária. Nesse sentido, a PGFN cita os arts. 385 e 386 do RIR/99, alegando que ágio e deságio devem ser registrados pela parte que o suporta, bem como não houve a possibilidade de aproveitamento uma vez que quem verdadeiramente suportou o

ônus foi a empresa nos EUA. Entende-se que a análise feita, com base estritamente no suporte econômico não procede, isso porque a lei prevê que o exame deve ser jurídico-econômico, no sentido de que aquele que suporta o encargo deve ser caracterizado pela sua situação jurídica. A interpretação exclusivamente econômica seria, além de tudo, insegura, a ponto de conduzir o intérprete a perquirir uma sequência de fatos que podem ser intermináveis. No caso em questão, se a premissa fosse que quem suportou o custo teria sido a empresa no exterior, mas e se para levantar os recursos tiver havido integralização no capital dessa empresa, no estrangeiro? Então quem arcou foram aqueles que desembolsaram o valor, ou seja, quem integralizou? A mesma pergunta pode ser feita nos casos de mútuo e emissão de debêntures. Quem seriam os responsáveis por suportar o ônus econômico? Não parece adequada a linha de raciocínio, nem está em consonância com a norma. Quem suportou com o ônus foi quem se situa na situação jurídica-econômica regular. Os recursos pertenciam à AYMSPE, a qual os adquiriu por meio de operação jurídica regular, com aumento de capital social. Pelos seus recursos foi que houve a compra das ações da CADENCE, o que resultou em ágio. Sendo ela incorporada o ágio foi passado à CADENCE, o qual tem o direito de usá-lo nos termos da lei.

28. A questão do propósito negocial parece ter o mesmo fim. Como indicado, não se vislumbra nenhuma irregularidade em relação a qualquer das operações efetuadas no caso em questão, com base na legalidade. É se ressaltar ainda que as operações poderiam ter sido realizadas por qualquer uma das quatro sociedades em que os sócios internacionais fazem parte, mas que optaram por fazer pela AYMSPE.

29. Diante do exposto, deve a decisão da DRJ ser reformada, para que o ágio possa ser amortizado pela Recorrente, consequentemente anulando os lançamentos decorrentes da glosa da operação.

VII. Cumulação da multa isolada com a multa de ofício

30. Quanto à cumulação da multa isolada com a multa de ofício, constata-se que ambas, no presente caso, foram aplicadas em virtude do mesmo ato, ou seja, a falta de pagamento do IRPJ e CSLL referente aos anos de 2015 a 2017, sendo que a diferença estaria no fato de a multa isolada incidir sobre as estimativas mensais enquanto que a de ofício sobre o pagamento do tributo calculado. Em que pese haver diferença nos valores de base de cálculo, como afirma a autoridade lançadora, por meio de decisão do CARF indicada às fls. 68, o que em tese justificaria a existência de duas multas diferentes, entende-se que este não é o caso. A verificação de duplicidade na aplicação de multa não deve levar em consideração apenas a base de cálculo sobre a qual a penalidade é calculada, mas principal e especialmente qual o motivo pela qual a sanção surgiu.

31. Neste caso, o que motivou a aplicação da multa isolada foi a falta de recolhimento da estimativa mensal dos tributos, cuja falta de recolhimento de apuração total, dos mesmos tributos, geraram a aplicação da multa de ofício. Assim, se trata do mesmo ato de não recolhimento e dos mesmos períodos. Ainda que haja decisão da Câmara Superior deste Conselho, por meio do Acórdão nº 9101-002.300, reconhecendo que a partir de 2007 a Súmula

nº 105 do CARF não mais seria aplicável, em virtude da alteração da legislação, entende-se que a lógica que fundamentou referida Súmula é plenamente aplicável à situação, podendo-se, inclusive, transcrever parte da ementa de um dos acórdãos que motivou a edição da Súmula:

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.[...] (CARF. Proc. 13888.003053/2006-90, Acórdão nº 9101-001.261, Relator (a): VALMIR SANDRI, CSRF, Data da Sessão: 22/11/2011)

32. É de se salientar que o CARF e o STJ já se manifestaram no mesmo sentido sobre fatos ocorridos depois de 2007. Veja-se abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012
MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não pode ser exigida cumulativamente com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do tributo, devendo subsistir, nesses casos, apenas a multa de ofício. [...] (CARF. Proc. 16327.720719/2019-36, Acórdão nº 1301-004.378, Relator (a): ROBERTO SILVA JUNIOR, 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Data da Sessão: 11/02/2020)

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.

(STJ. AgRg no REsp 1576289/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/04/2016, DJe 27/05/2016)

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO.
ART. 44 DA LEI N.

9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07).
EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO
CASO. PRECEDENTE.

1. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo.

2. Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

3. Agravo regimental não provido.

(STJ. AgRg no REsp 1499389/PB, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/09/2015, DJe 28/09/2015)

33. Com base no exposto voto pelo afastamento da multa isolada de 50 % sobre as estimativas mensais do IRPJ e da CSLL não recolhidos, tendo em vista que referida multa somente é aplicada quando da não aplicação multa de ofício.

VIII. Tratamento específico para a CSLL

34. No que diz respeito à aplicação da legislação do IRPJ, a Recorrente alega que o auto de infração referente à CSLL deveria ser cancelado, “uma vez que a legislação sobre os critérios de despesa dedutível para IRPJ não se aplica para a referida contribuição.”

35. Tal pretensão não deve prosperar, pois o art. 57 da Lei nº 8.981/95 dispõe que à CSLL devem ser apuradas as mesmas normas de apuração do IRPJ, o que inclui a operação realizada. Assim, quanto a este ponto, deve ser mantida a decisão da DRJ.

IX. Conclusão

36. Diante do exposto, voto no sentido de conhecer o Recurso Voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, com o reconhecimento da amortização do ágio objeto de discussão e, por conseguinte, anular os Autos de Infração lavrados.

(documento assinado digitalmente)

Luciano Bernart

