



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

Processo nº 10980.725889/2010-89
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1401-001.534 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de fevereiro de 2016
Matéria IRPJ
Recorrentes BRITÂNIA ELETRODOMÉSTICOS LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL UTILIZAÇÃO DE “EMPRESA VEÍCULO”

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade comercial ou societária, especialmente quando decorridos apenas 2 (dois) dias entre a integralização de capital na incorporada (sem fluxo financeiro) e o posterior evento da incorporação. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera “empresa veículo” para transferência do ágio à incorporadora.

DESPESA DE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. EXERCÍCIOS ANTERIORES. INDEDUTIBILIDADE.

Incabível a dedução de juros sobre o capital próprio referentes a exercícios anteriores, tendo em vista a necessidade de observância do regime de competência. Revela-se impossível, sob os pontos de vista lógico e jurídico, que uma decisão societária atual produza efeitos sobre exercícios passados, posto que o Balanço, depois de aprovado pelos sócios ou acionistas, constitui ato jurídico perfeito.

ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA

Incide Adicional do Imposto de Renda, à alíquota de 10%, sobre a parcela do Lucro Real, Presumido ou Arbitrado, que exceder o valor de R\$ 20.000,00 multiplicado pelo número de meses do período de apuração, nos termos do art. 3º, § 1º, da Lei 9.249/95. Se o contribuinte já utilizou o referido limite em sua apuração normal, anterior aos ajustes pelas infrações apuradas, não há de se considerar tal limite novamente para os cálculos do IR cobrado mediante auto de infração.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

INFRAÇÕES APURADAS NA PESSOA JURÍDICA. DECORRÊNCIA.

Princípio de causa e efeito que impõe aos lançamentos reflexos a mesma sorte do principal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

JUROS ISOLADOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. COBRANÇA APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO DE APURAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Não há previsão na legislação tributária federal para cobrança de juros isolados, após o encerramento do período de apuração, pela falta de recolhimento de parcelas mensais de estimativa.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º da Lei 9.430/96.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. ANOS-CALENDÁRIO 2005 E 2006. IMPOSSIBILIDADE.

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. (Súmula CARF nº 105)

MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO 2007 E 2008

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

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 recurso voluntário, DAR provimento PARCIAL, nos seguintes termos: I) Por maioria de votos, DAR provimento para cancelar as multas isoladas até 2006(inclusive). Vencido o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que dava provimento parcial em menor extensão; II) Por maioria de votos, DAR provimento parcial para cancelar as multas isoladas a partir do ano-calendário de 2007 (inclusive), MANTENDO a parte que exceder a base da multa de ofício por ano-calendário. Vencidos os Conselheiros Fernando Luiz Gomes de Mattos (Relator) e Antonio Bezerra Neto que negavam provimento.

Processo nº 10980.725889/2010-89
Acórdão nº **1401-001.534**

S1-C4T1
Fl. 4

Os Conselheiros Ricardo Marozzi Gregório e Aurora Tomazini de Carvalho davam provimento em maior extensão para cancelar integralmente as multas isoladas, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Designado o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Presidente

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto (Presidente), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Marcos de Aguiar Villas Boas, Ricardo Marozzi Gregorio e Aurora Tomazini Carvalho.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo parcialmente o relatório que integra a decisão de piso, fls. 1484-1494:

O AUTO DE INFRAÇÃO E A IMPUGNAÇÃO

Cuida o presente processo de auto de infração de IRPJ e reflexo de CSLL, dos anos-calendário de 2005 a 2008, lavrados em face de: (i) falta de adição, no cálculo do Lucro Real, de excesso de Despesas com Juros Sobre o Capital Próprio, dos valores acima dos limites previstos na legislação tributária; e (ii) dedução indevida de amortização de ágio na aquisição de investimentos. Por decorrência das infrações apontadas, verificou-se ainda: (iii) insuficiência no recolhimento de Estimativas mensais de IRPJ e CSLL, o que deu azo a cobrança de multa isolada e juros isolados; e (iv) compensação indevida de Prejuízos Fiscais e de Base de Cálculo Negativa de CSLL, pela reversão dos prejuízos e das bases de cálculo negativa após o lançamento das infrações inicialmente indicadas. A composição do Crédito Tributário levantado, consoante se depreende de fls. 01 é:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica

<i>Imposto</i>	<i>19.194.816,39</i>
<i>Juros de Mora</i>	<i>7.512.269,24</i>
<i>Multa</i>	<i>14.396.112,29</i>
<i>Valor do Crédito Apurado</i>	<i>41.103.197,92</i>

Multa/Juros Diversos Independentes

<i>Multa</i>	<i>9.112.424,67</i>
<i>Juros Isolados</i>	<i>1.371.508,76</i>
<i>Valor do Crédito Apurado</i>	<i>10.483.933,43</i>

Contribuição Social s/ Lucro Líquido

<i>Contribuição</i>	<i>6.102.257,13</i>
<i>Juros de Mora</i>	<i>2.380.548,32</i>
<i>Multa</i>	<i>4.576.692,84</i>
<i>Valor do Crédito Apurado</i>	<i>13.059.498,29</i>

CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO PROCESSO 1 64.646.629,64

Contribuição Social s/ Lucro Líquido

<i>Contribuição</i>	825.156,76
<i>Juros de Mora</i>	241.748,23
<i>Multa</i>	618.867,57
<i>Valor do Crédito Apurado</i>	1.685.772,56
<i>Multa/Juros Diversos Independentes</i>	
<i>Multa</i>	4.844.195,67
<i>Juros Isolados</i>	679.944,51
<i>Valor do Crédito Apurado</i>	5.524.140,18
<i>CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO PROCESSO 2</i>	
<i>Crédito Tributário do Processo - Total</i>	71.856.542,38

2. Os Juros de Mora estão calculados até 30/11/2010.

3. A ciência do lançamento se deu por via pessoal, em 21/12/2010 (fls. 1078, 1099 e 1108), e na data de 20/01/2011 (fls. 1194) o sujeito passivo ingressou com a Impugnação de fls. 1194-1348.

DESPESAS DE JUROS DO CAPITAL PRÓPRIO

4. O Relatório do Procedimento Fiscal, de fls 1122-1182, e outros documentos constantes dos autos, nos dão conta de que o contribuinte teria calculado e acumulado valores de JSCP em anos-calendário anteriores, mas não os pagou ou creditou, vindo a fazê-lo em períodos de apuração posteriores. A Fiscalização assevera que “Quaisquer créditos referentes a estes cálculos de JSCP relativos aos anos anteriores deveriam ter sido efetivados durante o período de apuração do IRPJ e CSLL (trimestral ou anual/estimativa mensal) respectivo, pois que estes lançamentos afetam a base de cálculos destes tributos.” (fls. 1130)

5. Citando o art. 9º da Lei 9.249/95, arremata a autoridade fiscal que a dedutibilidade dos JSCP é opcional, mas em optando, o interessado há de promover a dedução a cada período de apuração, em respeito ao princípio contábil da Competência, e a cada período de apuração deve ser observado o atendimento dos limites e condições legais de dedutibilidade, impostos pela legislação tributária. (fls. 1131)

6. O Fisco, ainda, afirma que o sujeito passivo tinha conhecimento da forma de cálculo e dos limites previstos na norma tributária, porque em demonstrativo apresentado para a fiscalização aparecem todos os referidos enunciados normativos (fls.1132).

7. Assim sendo, a Fiscalização recalculou e demonstrou, a partir de fls. 1124 e até fls. 1128, os valores máximos que poderiam ser deduzidos a título de Despesas de Juros do Capital Próprio, ao mesmo tempo em que apurou os excessos indevidamente

omitidos na apuração do Lucro Real de cada um dos anos-calendário verificado.

8. Os valores apurados como excesso pela autoridade fiscal foram (fls. 1133):

2005 – R\$ 5.472.477,23

2006 – R\$ 7.222.939,94

2007 - Não houve excesso

2008 – R\$ 461.977,48

9. O impugnante, por seu turno, alega que é equivocado o entendimento da autoridade fiscal acerca do alcance da Instrução Normativa nº 11/1996, já que sustentar que a dedução dos JCP somente seria possível “no exercício de competência” é restringir aquilo que o legislador não pretendeu, situação esta que teria ensejado o excesso do limite legalmente permitido para a dedutibilidade do referido pagamento. Mais adiante, passa a afirmar que a IN SRF 11/96 seria de flagrante ilegalidade, já que reproduzindo o texto do art. 9º, da Lei 9.249/95, acresceu a expressão “observado o regime de competência”, que é utilizada para imputar ao contribuinte obrigação não estabelecida em lei. Em sua interpretação não há vedação legal quanto ao pagamento de JCP de períodos anteriores, desde que respeitados os critérios de cálculo previstos na Lei 9.249/95, para apuração dos limites passíveis de dedução, o que teria acontecido para os anos-calendário de 2005 e 2006.

10. Outrossim, argumenta que a aplicação da TJLP para cálculo dos juros é uma forma de tratar isonomicamente as empresas, e todas têm o direito de deduzir valor equivalente à referida taxa. No caso em apreço, a autoridade fiscal teria elaborado seus cálculos aplicando a TJLP sobre o patrimônio líquido do respectivo ano-calendário em que foram distribuídos os JCP sem levar em consideração os limites de 50% dos lucros do próprio exercício ou dos 50% dos lucros acumulados e reservas de lucros, nos termos da Lei 9.249/95, que coexistem com o limite da TJLP. Por tais limites, conforme demonstra em fls. 120 e 121, entende o impugnante que nos anos de 2005 e 2006, respectivamente, poderia deduzir Despesas com JCP até os limites de R\$ 45.224.178,00 e R\$ 63.299.122,00, posto que tais valores são 50% dos Resultados dos referidos Exercícios antes do IR e TJLP. Assim, como pagou/creditou JCP em 2005 e 2006, nos valores de R\$ 20.000.000,00 e R\$ 19.625.626,00, respectivamente, não houve excesso a ser adicionado para cálculo do Lucro Real.

11. Cita acórdãos administrativos do CC/CARF e judiciais do STF e TRF, quanto à inexistência de vedação para dedução de JSCP relativos a exercícios sociais pretéritos.

12. A despeito do quanto já estatuído, o contribuinte alega que houve erro no critério de cálculo da autoridade fiscal, quanto ao

ano-calendário de 2006, já que se chegou em R\$ 7.222.939,93 como excesso verificado, quando foi estipulado como direito de dedução o valor anual acumulado de R\$ 14.458.529,86 e tendo sido pago/creditado R\$ 19.625.625,79, o excesso em verdade deveria ser R\$ 5.167.095,93. Portanto, se o julgamento entender pela existência de excesso, aquele apontado pela Fiscalização está maior em R\$ 2.055.844,00.

13. Quanto ao ano-calendário de 2008, assevera que não ultrapassou o limite anual para pagamento de JCP, de acordo com os cálculos da própria autoridade fiscal, conforme fls. 1.155, onde se vê que neste ano a empresa poderia ter deduzido R\$ 19.726.624,20, mas deduziu tão-somente o acumulado no ano de R\$ 11.697.677,93. Pondera que optou pela apuração do IRPJ anual, sendo certo, portanto, que o fato gerador ocorreu somente em 31 de dezembro, momento este em que foram efetuadas as adições e exclusões para apuração da base de cálculo do imposto e os limites impostos pela legislação. Nesse contexto, afirma que é inadmissível que a autoridade fiscal desconsidere o limite anual pelo qual poderia a impugnante usufruir para efetuar a dedutibilidade das despesas incorridas com JCP, se o valor por ela efetivamente deduzido ficou muito abaixo do que ainda poderia dispor. E completa dizendo que os valores pagos por estimativa durante o ano-calendário referem-se a meras antecipações do imposto, o qual será determinado apenas no final do período anual.

ÁGIO INTERNO

14. A Fiscalização narra e os autos corroboram, que em 30/06/2003, pela 76ª AGE, foi aprovada a INCORPORAÇÃO da BRITÂNIA ELETRODOMÉSTICOS S/A pela BRITÂNIA S/A ADMINISTRAÇÃO DE BENS, CNPJ 76.522.994/0001-78, tornando a primeira uma subsidiária integral da segunda, já que aquela não se extinguiu (fls. 440-443).

15. Alude o Fisco que, pelo “Protocolo e Justificação da Operação de Incorporação da Totalidade das ações da BRITÂNIA ELETRODOMÉSTICOS S/A pela BRITÂNIA S/A ADMINISTRAÇÃO DE BENS”, os sócios da INCORPORADA receberiam por cada lote de 1.000 (mil) ações que detinham nesta, o equivalente a 33.080 ações de emissão da INCORPORADORA. Os acionistas daquela sociedade substituiriam o investimento que mantinham na companhia pelo investimento na INCORPORADORA. Não teria havido nenhum pagamento, mas tão-somente troca de ações da INCORPORADA pelas da INCORPORADORA, além do que o referido protocolo foi assinado pelos mesmos diretores/administradores, tanto representando a INCORPORADA como a INCORPORADORA (fls. 757)

16. Outrossim, conforme a narrativa de fls. 1135, um Laudo de Avaliação Econômico-Financeiro do Acervo Líquido da INCORPORADA, com base na metodologia de rentabilidade futura, da data-base de 31/05/2003, foi emitido pela empresa

PricewaterhouseCoopers Transaction Support S/C Ltda – “Price”, e atestou um valor médio de R\$ 176.000.000,00 (cento e setenta e seis milhões de reais), sendo que o Patrimônio Líquido Contábil da mesma empresa, na mesma data de 31/05/2003, era de R\$ 73.664.964,27. Assim sendo, com base nisso, a INCORPORADORA aumentou seu capital social de R\$ 715.000,00 para R\$ 176.715.555,55; e surgiu um ágio de R\$ 102.335.035,73, que foi contabilizado também na INCORPORADORA (fls. 755-759).

17. Alega a Fiscalização que ocorreu a figura da confusão, ainda que parcial, de que prevê os artigos 381 e 382 do Código Civil, já que as empresas envolvidas na transação, sociedades anônimas reunidas sob o controle das mesmas pessoas, ocupando, ambas, a condição de credora e de devedora na relação jurídica, e, portanto a reunião da condição de credor e devedor na mesma pessoa extingue qualquer obrigação.

18. Enfatiza o Fisco que o ágio apurado não foi pago aos acionistas e nem ao menos era devido, por causa da referida confusão jurídica, assim como o seu valor era totalmente desnecessário para a transação que se pretendia: incorporação.

19. Aduz a autoridade tributária lançadora que o objetivo da geração deste ágio, no valor de R\$ 102.335.035,73, foi unicamente gerar despesas dedutíveis para apuração dos tributos IRPJ e CSLL, por meio de amortizações periódicas na INCORPORADORA. Entretanto, na época da transação, esta tinha um prejuízo acumulado de R\$ 492.760,66 e receitas no valor de R\$ 6.034,32, razão pela qual as despesas com amortização do ágio não teriam o efeito de diminuir o tributo e contribuição referidos (fls. 804).

20. Assim, segundo o Fisco, a solução foi criar uma empresa veículo para transportar o ágio para a INCORPORADA, esta sim um empresa lucrativa à época da transação.

21. A empresa veículo seria BRITÂNIA VENTILAÇÃO S/A, CNPJ. 05.771.254/0001-27, constituída a partir da Ata da Assembléia Geral de Constituição, por subscrição particular, tendo como único subscritor BRITÂNIA S/A ADMINISTRAÇÃO DE BENS, realizada em 22/04/2003, com subscrição e integralização de capital no valor de R\$ 10.000,00 (fls. 713-719). No cadastro CNPJ consta a abertura da constituída em 07/07/2003 (fls. 708).

22. A ata da 1ª AGE da empresa BRITÂNIA VENTILAÇÃO S/A (fls. 720-722), de 01/07/2003, registrada na JUCEPAR em 04/08/03, prevê o aumento do capital social por parte de sua única subscritora, a empresa BRITÂNIA S/A ADMINISTRAÇÃO DE BENS, pela conferência do total de sua participação na empresa BRITÂNIA ELETRODOMÉSTICOS S/A, equivalente a 100% das ações, considerando Laudo de Avaliação Pericial dessas ações a valor contábil, na data de 30/06/2003. Referido Laudo (fls. 728) concluiu “que o valor patrimonial – valor líquido contábil – das 227.305.182 (duzentas e vinte e sete

milhões, trezentos e cinco mil, cento e oitenta e duas) ações ordinárias nominativas e sem valor nominal de emissão da BRITÂNIA ELETRODOMÉSTICOS S/A, para a data de 30 de junho de 2003, é de R\$ 179.668.472,15 (cento e setenta e nove milhões, seiscentos e sessenta e oito mil, quatrocentos e setenta e dois reais e quinze centavos), conforme o seguinte detalhamento:”

A 1ª Turma da DRJ/CTA, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, exonerando a exigência de juros moratórios calculados isoladamente sobre as insuficiências nos recolhimentos de estimativa, e mantendo o restante do lançamento, por meio do Acórdão nº 06-32.610, de 07/07/2011, que recebeu a seguinte ementa, fls. 1482:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

DESPESA DE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. EXERCÍCIOS PASSADOS. INDEDUTIBILIDADE.

É incabível a dedução de juros sobre o capital próprio referentes a exercícios anteriores, tendo em vista a necessidade de observância do regime de competência, além da impossibilidade da imputação, sob os pontos de vista lógico e jurídico, a exercícios passados, dos efeitos produzidos por uma decisão societária atual, já que o Balanço, depois de aprovado pelos sócios ou acionistas, constitui ato jurídico perfeito.

ÁGIO INTERNO. INCORPORAÇÃO DAS AÇÕES DA INTERESSADA POR EMPRESA DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. REPASSE DAS AÇÕES, COM ÁGIO, PARA AUMENTO DE CAPITAL DE OUTRA EMPRESA, TAMBÉM DO MESMO GRUPO. TRANSAÇÃO DOS SÓCIOS COM ELES MESMOS.

O reconhecimento de ágio interno fundamentado em expectativa de rentabilidade futura não encontra respaldo na contabilidade, pois não é possível reconhecer uma mais-valia de um investimento quando originado de transação dos sócios com eles mesmos, em operação de incorporação das ações da interessada por empresa que também pertencente a seus sócios, haja vista a ausência de substância econômica na operação e de não resultar de um processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as duas companhias.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE PARCELAS MENSAIS DE ESTIMATIVAS. INEXISTÊNCIA DE BIS IN IDEM COM A MULTA DE OFÍCIO.

Após o encerramento do período de apuração, é devida multa isolada pelo não recolhimento de parcelas mensais de estimativas no curso do referido período. A aplicação conjunta de multa de ofício no mesmo lançamento tributário, referente a tributo e contribuição devidos ao final do período, não tem o condão de excluir a multa isolada sobre as parcelas mensais de

estimativas não recolhidas, haja vista tratarem-se de infrações distintas, possuidoras de tipificação legal específicas a cada uma delas.

JUROS ISOLADOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DE PARCELAS MENSIS DE ESTIMATIVAS. COBRANÇA APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO DE APURAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA A EXIGÊNCIA.

Não resta previsto na legislação tributária federal a possibilidade de cobrança de juros isolados, após o encerramento do período de apuração, pela falta de recolhimento de parcelas mensais de estimativa.

ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA À ALÍQUOTA DE 10%.

Incide Adicional do Imposto de Renda, à alíquota de 10%, sobre a parcela do Lucro Real, Presumido ou Arbitrado, que exceder o valor de R\$ 20.000,00 multiplicado pelo número de meses do período de apuração, conforme determina o artigo 3º, § 1º, da Lei 9.249/95. Se o contribuinte já utilizou, em sua apuração normal, anterior aos ajustes pelas infrações apuradas, o limite acima do qual incide o Adicional, referido limite não há de ser considerado novamente para os cálculos do IR cobrado mediante auto de infração.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada do Acórdão em 19/08/2011 (fls. 1527), a contribuinte, em 20/09/2011, interpôs o recurso voluntário de fls. 1559-1662, com base nas seguintes alegações:

a) O presente PAF deve ser julgado em conjunto com o PAF 10980.722718/2011-89, tendo em vista a conexão entre os mesmos;

b) Decaiu o direito do Fisco de glosar o ágio apurado, posto que o referido ágio foi apurado em 2003 e o auto de infração somente foi lavrado em 2010;

c) É nulo o auto de infração, por erro na identificação do sujeito passivo, posto que foram as pessoas físicas (sócias da autuada) que auferiram ganho de capital na incorporação de ações;

d) A presente autuação é nula, por vício material na constituição do crédito tributário, por desconsiderar as estimativas pagas ao longo dos anos-calendário de 2005 a 2008;

e) A decisão recorrida é nula, por não ter apreciado devidamente a matéria de fato e de direito trazida na impugnação;

f) O ágio gerado na incorporação de ações possuía substrato econômico e amparo na legislação fiscal (Decreto nº 1.598/77);

g) No presente caso, o direito à dedutibilidade do ágio encontra fundamento no art. 8º c/c art. 7º da Lei nº 9.532/97;

h) É incontestado a existência de propósito comercial nas operações efetuadas pelo grupo Britânia;

i) A avaliação das ações da Britânia Eletrodomésticos a preço de mercado possuía amparo legal e finalidade econômica;

j) inexistia previsão legal para adição à base de cálculo da CSLL da despesa com amortização de ágio considerada indedutível;

k) os JCP podem ser pagos e deduzidos tanto no ano-corrente quanto nos anos subsequentes;

l) as multas isoladas aplicadas são inexigíveis;

m) houve erro matemático na aplicação da alíquota adicional de 10% nos anos-calendário de 2006 e 2007.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 1897-1949, defendendo a procedência da exigência fiscal.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator

Os recursos atendem aos requisitos legais, razão pela qual devem ser conhecidos.

Processo 10980.725889/2010-89

Recurso de ofício

A exigência a título de “juros isolados”, referente à diferença do IRPJ devido por estimativa, foi assim justificada pelas autoridades autuantes, fls. 1083-1085, *verbis*:

005 – JUROS ISOLADOS

FALTA DE RECOLHIMENTO DOS JUROS DE MORA (IRPJ)

Valor devido por Imposto de renda pessoa jurídica – IRPJ a título de antecipação devido por estimativa mensal não pago até o vencimento do prazo legal e sem pagamento dos respectivos juros de mora, sendo o principal exigido de ofício em Auto de Infração no ajuste anual. O cálculo dos juros de mora foram feitos com base nos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – DELIC acumulada entre o primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento da estimativa mensal e o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 43, parágrafo único), levado a termo no mês anterior ao do vencimento da primeira quota do ajuste anual, conforme “Demonstrativo da Multa e Juros Isolados”, anos-calendário 2005 a 2008, anexos ao “Termo de verificação e Encerramento do Procedimento Fiscal”, o qual é parte integrante deste Auto de Infração

[...]

ENQUADRAMENTO LEGAL

§ único do Art. 43, c/c § 3º do art. 61, ambos da Lei 9.430/96.

§ único do art. 843 e 953 do RIR/99.

Explicação e fundamentação análoga constam às fls. 1112 e seguintes, referentes aos “juros isolados” incidentes sobre a diferença de CSLL devida por estimativa.

Como facilmente se percebe, tratam-se de exigências autônomas a título de juros isolados, incidentes sobre as diferenças apuradas pelo Fisco relativas ao IRPJ e CSLL devidos por estimativa. Não se trata, pois, da simples incidência de juros de mora sobre o valor da multa isolada, a qual também foi exigida por meio dos presentes autos de infração.

A referida parcela da exigência tributária, referente aos “juros isolados” foi cancelada pelo colegiado julgador *a quo*, com base nos seguintes argumentos, fls. 1508-1509 (grifado):

123. [...] verifico que o dispositivo principal aqui é o artigo 43, parág. Único, da Lei 9.430/96, pois diz respeito ao caso concreto, que é o lançamento isolado de juros, sendo os outros de disposições gerais ou complementares. **Análise detida dos termos do referido artigo 43, e de seu parágrafo único, nos induzem a raciocinar que ele se direciona a fundamentar tão-somente a exigência de multa isolada, sendo o juros mencionado no “caput” um consectário da referida multa, quando couber. A minha convicção assim se inclina por estar a condição “isolada” grafada no gênero feminino, concordando com o termo “multa”. Ainda, o parágrafo único prevê a incidência de juros de mora sobre o crédito constituído na forma do “caput”. Ora, se fosse possível o crédito do “caput” ser apenas de juros isolados, não me parece plausível que incidisse juros de mora sobre juros isolados, que no fundo também é de mora.**

124. Dessa forma, **não consigo vislumbrar no enquadramento legal utilizado para o lançamento dos juros isolados, previsão suficiente para tanto. Mais ainda, até onde minha vista alcança, não encontro na legislação tributária federal previsão normativa para a cobrança de juros isolados, após o encerramento do período de apuração, sobre parcelas mensais de estimativas que não foram recolhidas. Seria até desejável que o legislador tivesse inserido tal previsão no ordenamento jurídico, todavia entendo que ele não o fez.**

125. Ademais, corroborando esse nosso entendimento, veja que a Administração Tributária Federal, por meio da Instrução Normativa SRF nº 93, de 24/12/1997, já disciplinou o lançamento cabível na hipótese, que deverá cingir-se apenas na aplicação de multa, nada falando sobre juros, verbis:

Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.

(...)

Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos; (grifado no original)

II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.”

126. Isto posto, deve ser exonerado do total do crédito tributário do processo esta parte relativa à cobrança de juros isolados.

Considero inteiramente correto o entendimento adotado pelo colegiado julgador recorrido, posto que efetivamente inexistente fundamentação legal para exigência de juros isolados, incidente sobre parcelas mensais de estimativas que não foram recolhidas.

Assim sendo, voto no sentido de **negar provimento** ao presente recurso de ofício.

Recurso voluntário

Preliminares

Em preliminar de decadência, a recorrente arguiu o perecimento do direito do Fisco em lançar tributos e contribuições com base na glosa das despesas com o ágio, já que este teria surgido em 30/06/2003, com a incorporação das ações da BRITÂNIA ELETRODOMÉSTICOS S/A pela BRITÂNIA S/A ADMINISTRAÇÃO DE BENS.

Não assiste razão à recorrente.

De fato, o ágio na incorporação de ações foi gerado em 30/06/2003. No entanto, o presente auto de infração refere-se, tão somente, aos efeitos tributários decorrentes da utilização indevida deste ágio na redução do lucro real e da base de cálculo da CSLL, ao longo dos anos-calendário de 2005 a 2008.

Os aludidos períodos de apuração não haviam sido alcançados pelo prazo decadencial de cinco anos, por ocasião da ciência do presentes lançamentos.

Assim sendo, voto pela rejeição da presente arguição de decadência.

Ainda em sede de preliminar, a recorrente arguiu a nulidade dos presentes lançamentos, por suposto erro na identificação do sujeito passivo.

O erro alegado pela recorrente não ocorreu. O presente lançamento foi formalizado em face da pessoa jurídica Britânia Eletrodomésticos S.A., que foi a efetiva responsável pelas infrações tributárias aqui descritas. Consequentemente, também voto pela rejeição da presente preliminar.

As arguições de vício material na base de cálculo dos créditos apurados, bem como a arguição de nulidade da decisão de piso, constituem alegações genéricas, desprovidas de elementos objetivos capazes de demonstrar a plausibilidade de suas alegações. Assim sendo, considero que também estas preliminares merecem ser rejeitadas.

Nestes termos, rejeito todas as preliminares apresentadas pela contribuinte.

Mérito

Juros sobre capital próprio

Nos anos-calendário de 2005 e 2006, a contribuinte apropriou e deduziu, para fins de apuração do lucro real, valores a título de juros sobre o capital próprio referentes a

períodos anteriores, sem que tais valores tivessem sido pagos ou creditados nos anos correspondentes.

As autoridades fiscais glosaram tais despesas, por entender impossível a apropriação, em exercícios futuros, de despesas que não foram tempestivamente apropriadas. No entender das autoridades fiscais, não ocorreu o fato gerador da despesa, nos anos de anteriores a 2005, mediante o pagamento ou creditamento aos sócios dos juros sobre do capital próprio, razão pela qual não haveria que se falar em contabilização postergada de valores anteriormente passíveis de dedução.

O colegiado julgador *a quo* corroborou o entendimento das autoridades autuantes, após constatar que a contribuinte efetivamente não incorreu em despesas desta natureza nos anos anteriores.

As disposições gerais sobre dedutibilidade de despesas operacionais encontram-se estabelecidas no art. 299 do RIR/1999, *verbis* (grifado):

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

*§1 São necessárias as despesas **pagas ou incorridas** para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).*

Sobre a diferenciação de despesa paga ou incorrida, manifestou-se com grande propriedade o colegiado julgador *a quo*, fls. 1495:

59. De fácil caracterização é a despesa paga, ou seja, aquela em relação a qual houve efetivamente o dispêndio de recursos. Já a despesa incorrida é aquela, cujo pagamento somente ocorrerá em período subsequente, embora já nascida a obrigação de pagá-la em período anterior.

A possibilidade de dedução de despesas com juros sobre capital próprio foi estabelecida pelo art. 9º da Lei nº 9.249/95, nos seguintes termos (grifado):

*Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros **pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio**, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata die, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.*

*§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à **existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.*** (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996)

Por seu turno, a Instrução Normativa SRF nº 41, de 22 de abril de 1998, esclareceu o conceito de creditamento contábil dos juros sobre capital próprio, *verbis* (grifado):

Art. 1º Para efeito do disposto no art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, considera-se creditado, individualizadamente, o valor dos juros sobre o capital próprio, quando a despesa for registrada, na escrituração contábil da pessoa jurídica, em contrapartida a conta ou subconta de seu passivo exigível, representativa de direito de crédito do sócio ou acionista da sociedade ou do titular da empresa individual.

Ao analisar a legislação tributária aplicável à espécie, manifestou-se com grande propriedade o acórdão recorrido, fls. 1495-1496:

60. Os preceitos legais específicos acerca dos juros sobre o capital próprio observaram rigorosamente a orientação contida nas Disposições Gerais acima elucidadas, à medida que a dedutibilidade de tais valores ficou condicionada ao pagamento ou creditamento em favor dos sócios. Por outras palavras: não haveria despesa a ser reconhecida enquanto não materializado o fato gerador correspondente, ou seja, o pagamento ou o creditamento em favor dos sócios.

[...]

63. É nesse contexto que se insere a explicitação contida no art. 29 da Instrução Normativa nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, acerca da necessária observância do regime de competência no pagamento ou creditamento dos juros sobre o capital próprio, para fins de garantia de sua dedutibilidade. Não se trata como pretende fazer crer a Impugnante de inovação legislativa sem amparo legal, mas de ato normativo, de cunho interpretativo, a evidenciar que somente podem ser reconhecidos como dedutíveis os valores efetivamente contabilizados como pagos ou creditados no período.

64. Ressalte-se a definição de Período de Competência estabelecida pelo art. 9º, da Resolução nº 750, de 29/12/93, do Conselho Federal de Contabilidade: “as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento”.

65. Por sua vez, o art. 177, da Lei nº 6.404/76, estipula que:

*Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos **princípios de contabilidade geralmente aceitos**, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais **segundo o regime de competência**. (grifos nossos)*

66. A respeito da questão, o art. 29 da Instrução Normativa SRF nº 11/96 é explícito acerca da necessária observância do regime de competência no pagamento ou creditamento dos juros sobre o capital próprio, para fins de garantia de sua dedutibilidade:

*Art. 29 – Para efeito de apuração do lucro real, **observado o regime de competência**, poderão ser deduzidos os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação (...). (grifo nosso)*

67. Sendo assim, resta claro que a impugnante não respeitou o regime de competência ao deduzir despesas de juros sobre o capital próprio referentes a outros anos-calendário, que não aquelas concernentes exclusivamente ao próprio anos-calendário de 2005 e 2006.

68. Mesmo que se alegue que o período de competência seria aquele em que há deliberação dos órgãos da administração da empresa a fim de se pagar a remuneração sobre o capital próprio aos sócios, cumpre-se registrar que ao efetuar as deliberações societárias sobre o pagamento dos juros somente a partir do ano-calendário de 2005, conseqüentemente a contribuinte já tinha renunciado à faculdade de deduzir os juros sobre o capital próprio referentes aos exercícios anteriores. A respeito da questão, vale apontar a lição de Edmar Oliveira Andrade Filho:

(...) é impossível, do ponto de vista lógico e jurídico, a imputação, a exercícios passados, dos efeitos produzidos por uma decisão societária atual porque o Balanço, depois de aprovado pelos sócios ou acionistas, constitui ato jurídico perfeito e que só pode ser validamente modificado se demonstrada a anterior ocorrência de erro, dolo ou simulação. (in IRPJ e CSLL: Juros sobre o Capital Próprio calculado sobre a Movimentação do Patrimônio Líquido - Os fatos e a consulta. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_index.php?home=home_artigos&m=_&nx_=&viewid=113124>. Acesso em: 24 set. 2008)

69. De fato, a contribuinte deliberou por não pagar ou creditar juros sobre o capital próprio nos anos-calendário anteriores.

70. Nesse sentido, Edmar Oliveira Andrade Filho ensina que:

Se as pessoas que detinham competência para deliberar sobre o pagamento dos juros não o fizeram e aprovaram as demonstrações financeiras sem que tal obrigação fosse considerada, parece fora de dúvida que elas renunciaram à faculdade prevista em lei. Em decorrência dessa renúncia e considerando que demonstrações contábeis, depois de aprovadas pelos sócios ou acionistas são consideradas "ato jurídico perfeito", impõe-se a conclusão de que elas só podem ser modificadas em caso de erro, dolo ou simulação. (Loc. cit)

71. Acompanha-se também neste voto o entendimento já manifestado por Hiromi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi In *Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática* (26ª

ed., São Paulo, Atlas, 2001, p. 84/85), obra de referência no exercício das atividades de fiscalização e lançamento relativas ao IRPJ, no sentido de que “(...) a contabilização no período-base correspondente é condição para a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio por tratar-se de opção do contribuinte. Sem o exercício da opção de contabilizar os juros não há despesa incorrida. É diferente de juros calculados sobre o empréstimo de terceiro porque neste, há despesa incorrida, ainda que os juros sejam contabilizados só no pagamento” (grifos acrescidos).

A recorrente apresentou vasta argumentação, sustentado basicamente que a legislação tributária não exige que os juros sobre o capital próprio sejam apropriados pelo regime de competência, podendo os valores de vários períodos ou anos calendários, serem apropriados acumuladamente, sem qualquer restrição de dedutibilidade para fins de apuração do Lucro Real ou base de cálculo da CSLL.

Não assiste razão à recorrente.

Com efeito, a apropriação pelo regime de competência de receitas e despesas é a viga mestra da apuração do lucro real e CSLL instituída pelo Decreto-Lei nº 1.598/77, que introduziu radical modificação nos conceitos e forma de apuração do lucro líquido contábil, estribado nas concepções da Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas).

A regra portanto é a rigorosa observância do regime de competência, utilizando-se a escrituração fiscal (LALUR) para se efetuar as adições e exclusões que segundo a legislação fiscal pertençam a período distinto ao utilizado para o lançamento contábil, nos termos do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Tratando-se de verdadeiro benefício fiscal a sua contabilização e utilização na seara fiscal deverá observar os preceitos da legislação comercial que tem como pressuposto a observância do regime de competência para apuração dos resultados da pessoa jurídica.

A observância do regime de competência não pode ser dissociada outrossim do próprio texto legal que introduziu a possibilidade da utilização dos juros sobre o capital próprio por parte das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real.

Como forma de preservar a capitalização das empresas e impedir a manipulação abusiva dos resultados para fins de apuração do IRPJ e CSLL, o legislador ordinário introduziu travas para o aproveitamento do benefício fiscal.

Assim a empresa somente pode creditar ou pagar valores a título de juros sobre o capital próprio, se na data do crédito ou pagamento (o que vier primeiro) forem observados os limites do § 1º do art. 9º da Lei nº 9.249/95, ou seja condicionado a existência de lucros, antes da dedução dos juros ou lucros acumulados e reservas de lucros em montante igual ou superior a duas vezes os juros a serem creditados ou pagos.

Evidentemente que estes limites devem ser observados dentro do período de apuração (anual ou trimestral) e na data em que está sendo feito o pagamento ou crédito, sendo destituído de propósito pretender se inferir que tais limites possam considerar resultados ou reservas de lucros de outros períodos de forma acumulada.

Revela-se portanto contrário ao sentido literal do texto legal (§ 1º do art. 9º da Lei nº 9.249/95) o procedimento de apropriação contábil na data do crédito ou pagamento em montante superior aos limites de 50% dos lucros acumulados ou 50% do lucro do próprio período, antes de computados os juros sobre o capital próprio.

Ressalto, por oportuno, que verifiquei os cálculos dos excessos e dedução a título de JCP e constatei a integral correção da planilha de fls. 1155, que foi elaborada em estrita conformidade com os critérios acima delineados. Em relação a este tema, adoto e transcrevo as conclusões a que chegou o acórdão recorrido, fls. 1497:

[...] Os excessos verificados nessas datas certas, em que houve crédito ou pagamento, com base nos limites então existentes, é que devem ser somados ao longo de todo o ano-calendário e totalizados, tal qual procedeu a Fiscalização na planilha de fls. 1155, apurando R\$ 461.977,48. Não cabe somar os limites mensais, que estão na referida planilha apenas como parâmetro, sobretudo relativamente aos meses de janeiro, fevereiro, março, julho, agosto, setembro, outubro e novembro de 2008, que nem sequer acusaram pagamento ou crédito de JSCP, razão pela qual tais limites mensais, meramente informados na planilha, não podem ser somados para apuração de um “Limite Anual Acumulado”.

Importante destacar que existem, no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, inúmeras decisões estabelecendo que os juros sobre o capital próprio devem ser apropriados pelo regime de competência, para que possam ser deduzidos do lucro real e da base de cálculo da CSLL. A título de exemplo, menciono os seguintes precedentes:

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO

Os juros sobre o capital próprio devem ser apropriados com observância do regime de competência, com obediência aos limites impostos pelo § 1º do art. 9º da Lei nº 9.249/95, considerados para este fim, os saldos de lucros acumulados ou do exercício, na data do crédito ou pagamento. (Acórdão nº 195-0.023, de 20 de outubro de 2008, unânime)

REGIME DE COMPETÊNCIA.

Os juros sobre o capital próprio, como, de regra, as demais despesas, somente podem ser levados ao resultado do exercício a que competirem. (Acórdão nº 1201-00.348, de 11 de novembro de 2010).

Do voto referente a este último Acórdão, da lavra do ilustre Conselheiro Marcelo Cuba Neto, extraio o seguinte trecho, altamente elucidativo:

[...] sobre a escrituração a que as pessoas jurídicas estão obrigadas o art. 177 da Lei nº 6.404/76 assim prescreve:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da

legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. (grifamos)

Segundo o regime de competência as receitas e despesas devem ser reconhecidas na escrituração no momento em que forem, respectivamente, auferidas ou incorridas, independentemente de seu recebimento ou pagamento.

O regime de competência é, portanto, a regra, consistindo mera exceção a adoção do regime de caixa quando expressamente estabelecido na legislação, como na hipótese da dedução de tributos cuja exigibilidade esteja suspensa (art. 344, § 1º, do RIR/99), e da dedução da variação monetária passiva (art. 30 da Medida Provisória nº 2.03723/2000).

No caso sob exame, trata-se da dedução de despesa com juros sobre o capital próprio (JCP) para o qual o art. 9º da Lei 9.249/95, a seguir transcrito, não estabeleceu exceção ao regime de competência.

Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo TJLP.

§1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados. (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996)

Em outras palavras, se pretender gozar da faculdade de distribuir JCP a seus sócios, a pessoa jurídica deverá reconhecer a despesa ao longo do tempo em que empregado o capital objeto da remuneração. Constituída, se for o caso, a obrigação de distribuir JCP, a pessoa jurídica poderá extinguí-la imediatamente através de “pagamento” ao sócio, ou deixar a extinção para momento posterior, caso em que deverá registrar, também imediatamente, o “crédito” ao sócio.

Diante do exposto, concluo que a decisão recorrida merece ser confirmada, no que tange à presente matéria.

Indedutibilidade do ágio interno

A presente controvérsia resume-se à análise da oponibilidade ou não, ao Fisco, de sucessivas operações de planejamento tributário, resumidas no quadro abaixo (segundo a visão das autoridades autuantes):

Data / Evento	Situação / Operação Societária
22/04/2003 Criação da empresa-veículo Britânia Ventilação S.A.	I. Ata da Assembléia Geral de Constituição da BRITÂNIA VENTILAÇÃO S/A, por subscrição particular, tendo como único subscritor BRITÂNIA S/A ADMINISTRAÇÃO DE BENS, realizada em 22/04/2003, com subscrição e integralização de capital no valor de R\$ 10.000,00 (fls. 713-719). No cadastro CNPJ consta a abertura da nova empresa em 07/07/2003 (fls. 708).
30/06/2003 Criação do “ágio interno” Aquisição da Britânia Eletrodomésticos pela Britânia Administração de Bens	a) Pela 76ª AGE, foi aprovada a aquisição do controle acionário da BRITÂNIA ELETRODOMÉSTICOS S/A pela BRITÂNIA S/A ADMINISTRAÇÃO DE BENS, CNPJ 76.522.994/0001-78, tornando a primeira uma subsidiária integral da segunda, já que aquela não se extinguiu (fls. 440-443). b) Nesta ocasião, foi contabilizado na controladora (BRITÂNIA S/A ADMINISTRAÇÃO DE BENS) um ágio de R\$ 102.335.035,73 . c) Importante destacar que nesta operação houve mera transferência escritural de ações , sem que o valor do ágio tenha sido efetivamente pago (ou sejaa, sem nenhum fluxo financeiro).
01/07/2003 Aumento do capital social da empresa veículo Britânia Ventilação S.A., com a transferência do ágio	a) Um dia após adquirir o controle acionário da BRITÂNIA S/A ELETRODOMÉSTICOS S/A, a empresa BRITÂNIA S/A ADMINISTRAÇÃO DE BENS decidiu aumentar o capital social da empresa veículo BRITÂNIA VENTILAÇÃO S/A, mediante conferência do total de sua participação societária na empresa BRITÂNIA ELETRODOMÉSTICOS S/A”. b) Desta forma, o ágio de R\$ 102.335.035,73, criado escrituralmente no dia anterior, foi integralmente transferido para a empresa veículo BRITÂNIA VENTILAÇÃO S/A
02/07/2003 Criação do “ágio de si mesma” Incorporação da empresa-veículo Britânia Ventilação S.A.	a) Um dia após transferir o ágio para a empresa veículo BRITÂNIA VENTILAÇÃO S/A, a referida empresa foi incorporada pela BRITÂNIA ELETRODOMÉSTICOS S.A. b) Desta forma, o ágio gerado na incorporação da BRITÂNIA ELETRODOMÉSTICOS S/A retornou para ela mesma. c) Esta transação, assim como todas as anteriores, não teve propósito negocial ou fundamento econômico e tampouco apesentu fluxo financeiro. Tratou-se, portanto, de operação meramente escritural. d) A BRITÂNIA VENTILAÇÃO S/A nunca entrou em atividade operacional.

Com base nestes fatos, os autuantes concluíram que:

a) BRITÂNIA VENTILAÇÃO S/A foi uma pessoa jurídica de existência meramente formal, sem empregados e sem estrutura administrativa. A citada pessoa jurídica foi utilizada como “empresa veículo” no presente processo de planejamento tributário;

b) No exíguo prazo de 2 (dois) dias, uma sucessão de operações societárias meramente escriturais (sem fluxo financeiro) criou um expressivo ágio no valor de R\$ 102.335.035,73 que após uma operação de “incorporação” acabou sendo transferido à própria pessoa jurídica que fora objeto de reavaliação (BRITÂNIA ELETRODOMÉSTICOS S.A., ora recorrente), caracterizando a hipótese de “ágio de si mesma”;

c) O ágio, supra referido, não foi criado em conformidade com a legislação tributária, posto que não houve aquisição onerosa de participação acionária, não houve participação de partes independentes, não houve fundamento econômico e não houve propósito negocial;

Em sua defesa, a recorrente sustentou que o planejamento tributário realizado encontra amparo no ordenamento jurídico. Apresentou, ainda, extensa argumentação visando demonstrar que os atos e negócios jurídicos somente poderiam ser desconsiderados caso resultasse demonstrada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação entre as partes, o que não teris sido feito pelas autoridades autuantes.

De plano, cumpre esclarecer que o Fisco **não desconsiderou** nenhuma das operações societárias promovidas pela recorrente ou pelas demais empresas relacionadas. O Fisco simplesmente analisou as consequências tributárias das aludidas operações, tendo chegado à conclusão de que o aludido ágio não atendia aos requisitos da legislação de regência, não podendo ser deduzido na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL da recorrente.

Consequentemente, torna-se desnecessário apreciar os inúmeros argumentos da recorrente, que se contrapõem a suposta “desconsiderações de negócios jurídicos” pelo Fisco. Uma vez que não houve nenhuma desconsideração de negócios jurídicos, todas as alegações da recorrente neste sentido constituem matérias estranhas à presente lide.

Assim sendo, a resolução da presente lide resume-se a analisar se o presente ágio, criado em sucessivas e rápidas operações societárias, atendeu aos pressupostos legais de sua dedutibilidade na apuração do lucro real e da base de cálculo da BRITÂNIA ELETRODOMÉSTICOS S.A.

Ao se proceder esta análise, deve-se levar em conta que a pessoa jurídica objeto de reavaliação (BRITÂNIA ELETRODOMÉSTICOS S.A.) foi, exatamente, a mesma pessoa jurídica que posteriormente pretendeu deduzir o ágio na apuração da base de cálculo dos tributos devidos (“ágio de si mesma”).

A situação sob análise não é nova para este colegiado. Na verdade, o julgamento de situações desta natureza é fenômeno relativamente antigo e bastante frequente neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que já produziu caudalosa e consistente jurisprudência sobre o tema.

Antes, contudo, de partir para a análise da jurisprudência, visando sua aplicação analógica ao presente caso, julgo conveniente proceder um breve resumo das opiniões doutrinárias prevalecentes sobre a matéria.

Por se tratar de uma análise resumida, vou me limitar a analisar o magistério de Marco Aurélio Greco, reconhecido como uma das maiores autoridades neste assunto.

Em sua magistral obra Planejamento Tributário (São Paulo, Dialética, 2004), o festejado doutrinador apresenta um conjunto de situações ou operações que, segundo ele, merecem uma atenção particular do intérprete, antes que se possa considerá-las como procedimentos autênticos de planejamento tributário.

A título meramente ilustrativo, sintetizo as aludidas operações: (a) Operações estruturadas em sequência (*step transactions*), (b) Operações invertidas, (c) Operações entre partes relacionadas; (d) Uso de sociedades-veículo (*conduit companies*, *sociedades aparentes*; *sociedades fictícias*; *sociedades efêmeras*; *interpostas pessoas*); (e) Deslocamento da base tributável; (f) Substituições jurídicas; (g) Neutralização de efeitos indesejáveis; (h) Ingresso de sócio seguido de cisão seletiva; (i) Ágio de si mesmo; (j) Empréstimo ao invés de investimento; (k) Operações interestaduais de ICMS sem trânsito; (l) Criação de distribuidoras e base de cálculo do IPI; (m) Autonomização de operações; (n) Outras (*ato normal de gestão, negócios indiretos ou fiduciários, redesenhos societários sucessivos, operações recíprocas*).

Não é preciso muito esforço para verificar que, no presente caso, claramente ocorreram pelo menos quatro dessas situações nebulosas, quais sejam: (1) Operações estruturadas em sequência (*step transactions*), (2) Operações entre partes relacionadas; (3) Uso de sociedades-veículo (*conduit companies*); (4) Ágio de si mesmo.

Passo a analisar brevemente cada uma destas ocorrências.

Operações estruturadas em sequência (*step transactions*)

As operações ocorridas no presente caso claramente constituem operações estruturadas em sequência, ou seja, uma sequência de etapas em que cada uma corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com a etapa subsequente, com o único objetivo de buscar um efeito fiscal mais favorável, em desconformidade com a lei.

Cada etapa dessa cadeia de operações estruturadas só faz sentido caso exista a etapa anterior e caso seja também deflagrada a operação posterior.

Uma operação estruturada como a que ora está sendo examinada indica a existência de um objetivo único, predeterminado à realização de todo o conjunto, indicando, também, uma causa jurídica única.

Nesta hipótese, cumpre examinar se há motivos autônomos ou não, pois se estes inexistirem, o fato a ser enquadrado é o conjunto e não cada uma das etapas.

No caso examinado, nenhum motivo autônomo se apresenta nos autos que venha a justificar a realização de cada uma das etapas da operação. Isto é, não existia uma finalidade diferente para cada etapa das operações. A finalidade era uma única e somente seria obtida ao término de todas as etapas. Tais circunstâncias exigem que a operação seja apreciada como um todo sem que se perca de vista, no entanto, as peculiaridades de cada etapa que integra a operação global.

Segundo as sábias palavras de Marco Aurélio Greco, “[...] ao invés de analisar cada fotografia (etapa) é importante analisar o filme (conjunto delas). Mais do que um evento (etapa) é importante interpretar a história (conjunto).”

No caso em análise, o conjunto dessas etapas (utilização de empresa veículo, criação de ágio em operação envolvendo empresas relacionadas, aumento de capital acionário sem fluxo financeiro e posterior incorporação da empresa veículo) corresponde apenas a uma pluralidade de meios para atingir um único fim: a dedutibilidade do ágio pela própria pessoa jurídica que foi reavaliada (no caso a Britânia Eletrodomésticos Ltda., ora recorrente).

Diante deste quadro, é preciso analisar também qual a situação existente antes da deflagração da seqüência de etapas e qual a situação final resultante da última das etapas. Desse modo, só assim será assegurado um exame abrangente de uma operação complexa, subdividida em múltiplas etapas que são meros segmentos de uma operação maior, de modo a verificar, na realidade, qual a operação que se está pretendendo opor ao Fisco (a complexa ou cada parte da operação).

No caso concreto, vale ressaltar que não houve qualquer mudança na composição acionária da recorrente. A situação reinante antes do início da operação permaneceu inalterada após o seu término.

Outro elemento importante nestas operações em etapas diz respeito ao tempo decorrido entre cada uma delas. Vale dizer, quanto tempo deve transcorrer entre as etapas para que seja possível considerar cada uma delas separadamente como operações autônomas e, portanto, com efeitos próprios em relação ao Fisco?

Não há uma resposta objetiva predeterminada. Serão as circunstâncias fáticas de cada caso concreto que indicarão se um negócio jurídico celebrado ou uma alteração societária implementado será ou não considerada etapa de operação mais ampla ou se terá a feição de operação isolada.

Na situação sob análise, nenhum evento externo ocorreu que justificasse a seqüência de operações societárias em espaço de tempo tão exíguo (2 dias). A premência com que as operações foram realizadas denotam, claramente, que elas faziam parte de uma seqüência de etapas, encadeadas com as anteriores e a depender das posteriores, visando a busca de um fim determinado, sem nenhum evento externo que justificasse a altíssima velocidade com que as operações foram realizadas.

Operações entre partes relacionadas

As operações entre partes relacionadas, segundo o magistério de Marco Aurélio Greco, merecem cuidadosa análise, tendo em vista a real possibilidade de que a causa da operação vise unicamente obter algum efeito tributário intragrupo e não uma razão econômica efetiva de mercado.

Segundo Greco, quando se está analisando operações entre pessoas jurídicas de um mesmo grupo societário, não se pode ignorar que esta simples circunstância faz com que existam **interesses comuns** no relacionamento entre seus membros.

Neste sentido, o festejado Professor Greco alerta que merece atenção a ocorrência de alterações formais de titularidade patrimonial ou de atribuição de direitos e deveres, mas que, em última análise, por ser o mesmo grupo não causam alterações substanciais. Isto é, operações mediante as quais jurídica e patrimonialmente o grupo permanece inalterado, tal como no caso presente; a única consequência relevante é que o Fisco deixa de receber determinado tributo.

Da análise de todos os fatos e documentos trazidos aos autos, constata-se que cada etapa que compôs a operação completa de planejamento tributário, se examinada individualmente, observou a legislação societária que rege a matéria.

No entanto, se as sucessivas operações forem analisadas como um todo, facilmente se constata que em cada etapa houve mera transferência escritural de ações, visando o objetivo final de dedução da amortização do ágio, sem que o ágio embutido nessas ações em nenhum momento tenha sido pago.

Ao término de toda a cadeia de operações societárias, o ágio refletido no valor nominal das ações da Britânia Eletrodomésticos Ltda. (ora recorrente) retornou a ela. A contínua – quase frenética - transferência de participações societárias chegou ao seu final sem que em nenhuma etapa tivesse havido pagamento efetivo do ágio agregado ao valor das ações.

Ao final de toda essa cadeia de operações, tudo resultou inalterado, no que tange à composição societária da Britânia Eletrodomésticos Ltda.. O único efeito concreto e relevante é que o Fisco deixaria de receber determinados tributos. Tal fato ilícito somente foi evitado mediante a pronta atuação das autoridades fiscais, que desvendaram o propósito destas operações encadeadas e, ao final, lavraram os presentes autos de infração, para exigir o valor dos tributos que deixaram de ser recolhidos.

Em resumo: do exame do conjunto das diversas etapas da operação, constato que a finalidade econômica da incorporação realizada pela interessada restou desfigurada, distorcida, ainda que tenha sido observada a legislação societária. Isto porque, sob o ponto de vista econômico, em decorrência da amortização do ágio registrado pela interessada, o único efeito prático das operações realizadas foi a redução - ilegal - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Por todas as razões expostas, é forçoso concluir que a situação descrita é totalmente atípica, contrariando totalmente a “ordem natural das coisas”.

Uso de sociedades-veículo (*conduit companies*)

Segundo a doutrina de Marco Aurélio Greco, empresa de passagem é uma pessoa jurídica utilizada apenas para servir como canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro, sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto. Trata-se de uma operação que serve apenas para transitar um patrimônio ou um determinado recurso.

No presente caso, a **única função** da Britânia Ventilação S.A. no conjunto de operações realizadas foi servir de veículo para a transferência do ágio para a própria pessoa jurídica reavaliada (Britânia Eletrodomésticos Ltda., ora recorrente).

Ressalte-se, por oportuno, que no exíguo prazo de 2 dias a Britânia Ventilação S.A. **teve seu capital social aumentado, sem qualquer fluxo financeiro**, posto que a totalidade do capital subscrito foi integralizado por meio da entrega de 100% das ações da Britânia Eletrodomésticos S.A.(recorrente).

Esta operação societária resultou na transferência do ágio no valor de R\$ 102.335.035,73 (diferença entre valor do laudo de avaliação e o valor patrimonial da Britânia Eletrodomésticos S.A.), que no dia seguinte foi transferido à própria Britânia Eletrodomésticos S.A., mediante incorporação.

Vale dizer que a pessoa jurídica Britânia Ventilação S.A. era uma sociedade anônima com existência meramente formal, posto que **nunca teve empregados nem estrutura administrativa**,

Ao término destas operações, a Britânia Ventilação S.A (empresa veículo) foi **extinta por incorporação**, deixando de existir no mundo jurídico. Este fato, por si só, reforça a convicção que, no contexto das operações sob análise, **a única função da Britânia Ventilação S.A foi a de viabilizar a transferência do ágio para a Britânia Eletrodomésticos S.A.**

Ágio de si mesmo

Segundo o Professor Greco, por vezes, quando uma pessoa jurídica adquire determinada participação societária o faz com ágio, pois o valor da aquisição é superior ao respectivo valor de patrimônio líquido.

Ocorre que, em um momento posterior a esta aquisição, ocorrem sucessivas operações societárias que, por veezes, geram uma situação curiosa em relação ao ágio na aquisição da participação societária. O ágio tem por objeto uma participação societária de titularidade da controladora, que representa fração do capital da pessoa jurídica controlada à qual ele se reporta. No entanto, mediante sucessivas operações societárias meramente escriturais, desprovidas de propósito negocial e de fluco financeiro, o montante do ágio acabando sendo transferido para a própria pessoa jurídica que foi reavaliada. Assim, surge um "ágio de si mesmo", o que sugere uma preocupação quando se analisa caso concreto que apresente este feito.

De fato, anteriormente à incorporação, a Britânia Ventilação S.A (empresa-veículo) era o sujeito jurídico titular da participação societária na Britânia Eletodomésticos (ora recorrente), bem como do ágio decorrente da reavaliação desta última.

No entanto, por meio da operação de incorporação reversa, a Britânia Eletodomésticos S.A. (antiga controlada) fez desaparecer a Britânia Ventilação S.A (antiga controladora), transferindo para dentro de si mesma o montante do ágio, cuja origem seria a sua própria reavaliação.

Tal fato, por si só, demonstra a patente irregularidade destas operações societárias, quando analisada em conjunto (não obstante sua aparente regularidade, quando analisadas individualmente).

Considerações finais

Importante observar que nunca houve efetivo pagamento de ágio, em nenhuma etapa deste pretense procedimento de planejamento tributário. Houve apenas uma reavaliação da Britânia Eletodomésticos S.A., seguida de uma frenética “troca de ações”, cujo valor nominal refletiu o ágio correspondente à reavaliação da empresa.

Desse modo, a participação societária sempre permaneceu a mesma, mudando apenas de "aparência". O investimento e o ágio refletido no valor nominal das ações retornaram à pessoa jurídica original — a Britânia Eletodomésticos S.A., ora recorrente - e a contínua transferência e troca de ações teve como único efeito o não pagamento efetivo dos tributos sobre o ágio agregado ao valor das ações.

Em suma, do exame do conjunto das diversas etapas da operação, salta aos olhos que a finalidade econômica da incorporação realizada pela interessada restou desfigurada, distorcida, ainda que tenha sido formalmente observada a legislação societária.

Não obstante a possibilidade de amortização do ágio antes que ocorra a alienação ou liquidação do investimento se caracterize como benefício fiscal outorgado pela lei, é óbvio que o benefício se aplica às reais hipóteses de aquisição de investimento com ágio, não àquelas em que tenha havido uma artificial estruturação para possibilitar o aparecimento do ágio a ser amortizado em futura incorporação, com o único objetivo de criar despesas dedutíveis.

A reorganização societária, para ser legítima, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. Há que se perquirir se os atos praticados são reais, e não artificialmente criados. Essa análise não há que ser feita para cada negócio isoladamente, mas em relação ao conjunto de negócios encadeados, como um todo.

Para distinguir a elisão da evasão, em trabalho publicado em 1977, Ricardo Mariz de Oliveira (in Fundamentos do Imposto de Renda", Ed. Revista dos Tribunais, p. 303) ressaltou que a elisão deve decorrer de atos ou omissões que não contrariem a lei, e de atos ou omissões efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal.

Essa lição foi repetida em publicação mais recente ("Questões Relevantes, Atualidades e Planejamento com Imposto Sobre a Renda", Anais do 13º Simpósio IOB de Direito Tributário, IOB, 2004) nos seguintes termos (grifado):

A elisão fiscal lícita, buscada pelo planejamento tributário, diferencia-se da evasão fiscal ilícita por três - e apenas três - elementos: (1) decorrer de atos ou omissões da pessoa (que não é contribuinte) anteriores à ocorrência do fato gerador da obrigação que ela quer elidir, (2) decorrer de atos ou omissões conformes à lei, e (3) decorrer de atos ou omissões reais e não simulados.

No mesmo trabalho, comentou Mariz:

A simulação, que vicia o ato jurídico e invalida a economia tributária pretendida [...] se prova pela densidade de indícios e circunstâncias, que a jurisprudência administrativa vem aplicando com bastante sabedoria, tais como: a proximidade temporal de atos; a disparidade infundada de valores entre eles; o desfazimento dos efeitos do ato simulado; a prática de certos atos entre partes ligadas, por exemplo, ao final do período-base de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, com a transferência incabível e inexplicável de lucro de uma pessoa jurídica lucrativa para outra deficitária; a existência ou inexistência de outra causa econômica além da economia fiscal; a exagerada arrumação dos fatos.

É de todo evidente que o conjunto de operações descritas no presente processo foi articulada pelas pessoas físicas que, direta ou indiretamente, controlam o capital das empresas envolvidas, para criar formalmente uma situação que se enquadrasse na

possibilidade de deduzir despesas de amortização de ágio, advinda com a publicação da Lei nº 10.637/02.

A sucessão dos atos, a inexistência de fluxo financeiro, a proximidade temporal entre eles e a extinção da empresa veículo Britânia Ventilação S.A por incorporação reversa revelam que nunca houve a intenção real de aumentar o capital social da Britânia Ventilação S.A (que foi extinta apenas 1 dia após a suposta elevação do capital social) para efetivamente operar segundo seu objetivo social, mas sim de criar uma situação efêmera, de passagem, que possibilitasse um registro de ágio a ser amortizado por empresa do grupo (no caso, a Britânia Eletrodomésticos S.A., ora recorrente).

Em sua peça recursal, a contribuinte alegou que as operações societárias em tela tiveram finalidades negociais, além da mera redução da incidência tributária.

No entanto, no curtíssimo período de 2 dias antes de a Britânia Ventilação S.A ter sido extinta por incorporação reversa, é fácil verificar que a citada pessoa jurídica não praticou nenhum ato empresarial alinhado a estes supostos objetivos. Mais do que isso, a citada pessoa jurídica não praticou nenhum ato vinculado com seu objetivo social.

A inquestionável realidade é que antes da elevação do capital da Britânia Ventilação S.A não havia contabilização de investimento adquirido com ágio, a ser amortizado em uma das alternativas mencionadas. O surgimento do ágio foi possibilitado com a elevação (meramente formal) do capital social da Britânia Ventilação S.A, sem nenhum fluxo financeiro. E, apenas 1 dia depois desse ato, a Britânia Ventilação S.A sofreu incorporação reversa, por parte de sua controlada Britânia Eletrodomésticos S.A.

Por todas as razões expostas, nada do que foi trazido no recurso sensibiliza meu espírito a ponto de produzir dúvida quanto à inexistência de fato da elevação do capital da Britânia Ventilação S.A. Tal operação foi constituída exclusivamente para possibilitar a transferência de um ágio, passível de gerar despesa de amortização. E a referida operação foi rapidamente seguida de uma incorporação reversa, visando a transferência do aludido ágio para a própria pessoa jurídica reavaliada, que foi a Britânia Eletrodomésticos S.A. (ora recorrente).

É evidente, no presente caso, o desvirtuamento das operações que normalmente conduzem a um custo amortizável. Não se concebe que o próprio titular de um bem possa lhe atribuir o valor superior ao de aquisição/constituição e com isto acabar por originar uma despesa que afete o lucro tributável.

Porém, foi exatamente este o resultado obtido pela recorrente após a suposta reorganização societária. Conseguiu converter a própria rentabilidade futura em custo para deduzir em sua base tributável. **Para tanto, as operações foram realizadas dentro de um grupo econômico, por pessoas submetidas a um mesmo controle, em desacordo com mais um requisito: da autonomia entre as partes envolvidas.**

A operação societária que deu origem ao ágio amortizado pelo contribuinte não foi realizada em um ambiente de livre iniciativa ou no mercado livre e aberto (mas sim dentro do mesmo grupo econômico); tendo o grupo inúmeros interesses especiais na realização do negócio (criação do ágio, manutenção da titularidade das quotas, ausência de desembolso, etc).

Ao final, o ágio foi gerado sem que houvesse o dispêndio de qualquer espécie de recurso. Apesar de ter ocorrido no papel a aquisição do investimento que deu origem ao ágio, não houve circulação de nenhuma espécie de riqueza que justificasse a sua existência.

Da análise global da reorganização societária realizada, nota-se que **o único substrato econômico existente é aquele oriundo da amortização do ágio na conta de resultado da Britânia Eletrodomésticos S.A. após a incorporação.** Em outros termos, após a incorporação, a única transferência de riquezas é aquela que se dá do Estado, o qual concede um benefício indevido, para a recorrente, que reduz sua tributação.

Sendo assim, ante o até aqui exposto, demonstra-se que o ágio originado pela engenharia societária capitaneada pela Britânia Eletrodomésticos S.A. não apresenta qualquer propósito negocial e substrato econômico a justificar o seu surgimento. O ágio ora em discussão na existiu na realidade, mas apenas no papel. **Não existindo de fato, tal ágio, portanto, não é válido e nem eficaz para ser amortizado na conta de resultado da recorrente,** seja pelos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 (385 e 386 do RIR/99), seja por qualquer outra norma que autoriza tal dedutibilidade.

Nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, somente é amortizável na apuração da conta de resultado de uma empresa o ágio efetivamente decorrente da aquisição de uma pessoa jurídica por outra, por incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio.

O caso dos presentes autos não se submete a essa norma supracitada uma vez que **o ágio absorvido pela incorporadora não existiu, pois fora criado somente de forma artificial.** Materialmente ele nunca ocorreu. Ora, se nunca houve ágio decorrente da aquisição de investimento (segundo o artigo 385 do RIR/99), não há que se falar em sua amortização no resultado da empresa que o absorveu por incorporação. **Se ele nunca existiu, ele não pode ser utilizado.**

Esclareço, por oportuno, que ao contrário do que eu foi alegado pela recorrente, mostrou absolutamente correta a capitulação do fato e o enquadramento legal utilizado nos presentes lançamentos.

Normas contábeis aplicáveis à espécie

A decisão recorrida apresentou algumas normas contábeis, expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, as quais adoto e transcrevo parcialmente (fls. 1500-1501):

85. O Conselho Federal de Contabilidade editou, ainda, a Resolução CFC nº 1.110/2007 que, em seu item 120, assim determina:

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

[...]

87. Neste sentido caminha o parecer dos professores Eliseu Martins e Jorge Vieira da Costa Junior (“A Incorporação Reversa com ágio gerado internamente: Consequências da Elisão Fiscal sobre a Contabilidade”), citado pela impugnante, consoante excerto que se transcreve:

“2. Contabilização do Ágio: Como fazê-la à luz da Teoria Contábil?

(...)

Em síntese, o ágio (ou, por vezes, o deságio) surge do confronto entre o valor justo (fair value) de uma dada entidade (valor de saída), precificado por intermédio de uma transação envolvendo terceiros independentes, e o valor contábil (valor de entrada) do patrimônio líquido dessa mesma entidade (considerando, é claro, a participação acionária adquirida).

Logo, em termos de Teoria da Contabilidade, a rigor, em uma transação admite-se tão-só a figura do ágio, que vem a ser um resultado econômico obtido em um processo de compra e venda de ativos líquidos (net assets), quando estiverem envolvidas partes independentes não relacionadas. Enfim, quando o ágio for resultado de um processo de barganha comercial não viciado, que concorra para a formação de um preço justo dos ativos líquidos em apreço.

Resta justificado, dessa forma, pelo exposto, que definitivamente, à luz da Teoria da Contabilidade, é inadmissível o surgimento de ágio em uma operação realizada dentro de um mesmo grupo econômico. Não é permitido contabilmente o reconhecimento de ágio gerado internamente, tampouco o lucro resultante. (...)” (Grifou-se)

88. Ademais, a Comissão de Valores Mobiliários-CVM, autarquia federal responsável pela fiscalização e regulação do mercado de valores mobiliários, também condena o reconhecimento de ágio em operações realizadas dentro mesmo grupo econômico.

89. O Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, de 14 de fevereiro de 2007, em conformidade com outros atos anteriores, expressa esse entendimento:

“20.1.7 ‘Ágio’ Gerado em Operações Internas

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

Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas inicia-se com a avaliação econômica dos investimentos em

controladas ou coligadas e, ato contínuo, utilizar-se do resultado constante do laudo oriundo desse processo como referência para subscrever o capital numa nova empresa. Essas operações podem, ainda, serem seguidas de uma incorporação.

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

Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, única e exclusivamente, quando o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.

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

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

Jurisprudência do CARF

A situação sob análise já foi objeto de inúmeros pronunciamentos por parte deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que sistematicamente tem repellido a utilização de atos societários desprovidos de finalidade negocial, com única finalidade de reduzir o recolhimento de tributos.

A título meramente exemplificativo, menciono a ementa de alguns julgados relevantes sobre a matéria (grifado):

Acórdão 101-96.724

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -IRPJ

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

Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 2

3/05/2016 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 30/05/2016 por GUILHERME ADOLF

O DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 15/06/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO

Impresso em 15/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Anos-calendário: 2001 e 2002

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES. SIMULAÇÃO.

A reorganização societária, para ser legítima, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. A caracterização dos atos como simulados, e não reais, autoriza a glosa da amortização do ágio contabilizado.

Acórdão 103-23290

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL UTILIZAÇÃO DE “EMPRESA VEÍCULO”

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade comercial ou societária, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação ocorreu no dia seguinte. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera “empresa veículo” para transferência do ágio à incorporadora.

Acórdão 108-09.793

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2001

OPERAÇÃO ÁGIO - SUBSCRIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO COM ÁGIO E SUBSEQÜENTE CISÃO –VERDADEIRA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO -

Se os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato produz. Subscrição de participação com ágio, seguida de imediata cisão e entrega dos valores monetários referentes ao ágio, traduz verdadeira alienação de participação societária.

Alegação de erro na apuração no adicional do IRPJ

Repetindo o que fizera na fase impugnatória, a contribuinte arguiu a ocorrência de erro no cálculo do adicional de imposto de renda, referente aos anos-calendário

de 2006 e 2007, afirmando que as autoridades fiscais não promoveram a necessária subtração da parcela anual de R\$ 240.000,00, sobre a qual não há incidência do aludido adicional.

Não assiste razão à recorrente.

1510: Sobre o tema, posicionou-se com muita clareza o acórdão recorrido, fls 1509-

129. Compulsando os autos verifica-se de fls. 1088 e 1089 que, de fato, faltou subtrair dos lucros de 2006 (R\$ 28.806.187,58) e de 2007 (R\$ 24.905.183,81), o valor de R\$ 240.000,00 (R\$ 20.000,00 x 12) respectivamente de cada ano, a exemplo do que foi realizado para 2005 (fls. 1087) e para 2008 (fls. 1090), como já obtemperou o impugnante.

130. Entretanto, não assiste razão ao contribuinte e também não houve o erro de cálculo propalado, estando correta a não consideração do limite de R\$ 240.000,00 para cada um dos anos de 2006 e 2007. É que tais limites, ora reclamados pelo interessado, para serem deduzidos de seu Lucro Real, para cálculo do Adicional do IR, já foram utilizados por ele em sua apuração normal, anterior à intervenção da Fiscalização, consoante se vê de sua DIPJ em fls. 72 (para 2006) e fls. 131 (para 2007), uma vez que nesses anos ele declarou existente Lucro Real, calculando sobre este o IR Devido e também o Adicional do IR, considerando o limite de R\$ 20.000,00 por mês do período de apuração, ou seja, R\$ 240.000,00 para o ano completo. Nos anos de 2005 (fls. 9) e 2008 (fls. 193), como ele declarou Prejuízo Fiscal, por óbvio não houve cálculo de IR devido e muito menos de Adicional do IR, tendo estes somente surgido com os ajustes das infrações apuradas pela Fiscalização, quando, então, foi considerado os limites de R\$ 240.000,00 para tais anos, já que anteriormente, na apuração normal, eles não apareceram.

Nestes termos, considero que não merece prosperar a presente alegação da recorrente.

Multa isolada

A partir da glosa de deduções indevidas do lucro real e da base de cálculo da CSLL, as autoridades lançadoras também aplicaram a multa isolada de 50% (cinquenta por cento), correspondente às estimativas que deixaram de ser recolhidas na época oportuna, conforme arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44 da Lei nº 9.430/96 e art. 106, II, "c" da Lei nº 5.172/66.

Em sua defesa, a recorrente questionou a aplicabilidade da referida multa.

Sobre o tema, foi editada a Súmula nº 105 por parte deste CARF, *verbis*:

Súmula CARF nº 105 : A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo

tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Considerando que somente até o ano-calendário de 2006 os lançamentos da multa isolada foram efetuados com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, voto por cancelar as multas isoladas até 2006 (inclusive).

Com relação aos anos-calendários subsequentes, vale dizer que, no âmbito desta 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, vem prevalecendo a tese de que a falta de recolhimento de antecipação e a falta de pagamento do imposto definitivo são infrações distintas e não excludentes entre si.

Importante destacar que a Constituição Federal e a legislação tributária infraconstitucional não vedam a aplicação concomitante de penalidades, como comprova o art. 74 da Lei nº 4.502, de 30/11/64, que estabelece, expressamente, que "apurando-se, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações pela mesma pessoa natural ou jurídica, aplicam-se cumulativamente, no grau correspondente, as penas a elas cominadas".

Ressalte-se, outrossim, que as bases de cálculo da multa isolada (por falta de recolhimento de antecipação) e da multa de ofício genérica (por falta de pagamento do tributos) também são distintas, tanto de fato como de direito. Afinal, o pagamento do tributo definitivo apurado na declaração extingue o crédito tributário (CTN, art. 150, I), ao contrário do recolhimento da antecipação, que não tem esse efeito.

Assim sendo, concluo que agiu corretamente o colegiado julgador *a quo*, ao manter a aplicação da multa isolada, em relação aos anos-calendários de 2007 e 2008.

Juros sobre multas

Não procede a alegação da recorrente no sentido de ser indevida a cobrança de juros de mora sobre as multas de ofício lançadas.

O art. 161 do CTN estabelece que "*o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, ressaltando apenas a pendência de consulta formulada dentro do prazo legal para pagamento do crédito*".

O § 1º do mesmo artigo determina que, se a lei não dispuser de forma diversa, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

As multas por lançamento de ofício, indiscutivelmente fazem parte do "crédito tributário" e seu vencimento é no prazo de 30 dias, contados da ciência do auto de infração.

Assim, os valores das multas lançadas, se não forem pagos no prazo de impugnação, sujeitam-se aos juros de mora.

Nessa mesma linha já decidiu esta Turma, no julgamento do Recurso Voluntário nº 174.317, do qual resultou o Acórdão 1401-00.323, de 2010, assim ementado:

JUROS SOBRE MULTA DE. OFICIO.

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

Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 2

3/05/2016 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 30/05/2016 por GUILHERME ADOLF

O DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 15/06/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO

Impresso em 15/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º da Lei 9.430/96.

Com o mesmo entendimento e ementa, temos o Acórdão 103-22290/2006 (Recurso 145472) e o Acórdão 103-21197/2005 (Recurso 141549).

Assim sendo, nego provimento ao recurso voluntário, no tocante aos juros incidentes sobre a multa de ofício.

Processo 10980.722718/2011-89

Conforme relatado, o processo em epígrafe foi anexado ao processo principal nº 10980.725889/2010-89, por se tratar de lançamento decorrente.

A recorrente havia utilizado pretensos prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL para compensar valores devidos a título de estimativa nos meses de março, julho, agosto e setembro de 2009.

O Fisco, contudo, constatou a inexistência dos aludidos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL, tendo em vista a glosa de deduções indevidas, as quais foram objeto dos lançamentos constantes do processo principal nº 10980.725889/2010-89.

Na peça recursal referente a este processo, a contribuinte não trouxe argumentos ou elementos de prova inovadores, limitando-se a defender a existência dos prejuízos fiscais e base negativa de CSLL. Questionou, ainda, a exigência da multa isolada e a incidência de juros sobre as multas de ofício, matérias estas que também já foram devidamente analisadas por ocasião do julgamento do processo principal.

Por fim, ressalte-se que a adição da parcela do ágio à base de cálculo da CSLL é medida que se impõe, tendo em vista tratar-se de **despesa inexistente**, de fato e de direito.

Em face do que restou decidido no PAF nº 10980.725889/2010-89, resulta claro que não houve reconhecimento dos prejuízos fiscais e da base negativa de CSLL, no encerramento do ano-calendário de 2008. Consequentemente, deve-se negar provimento ao recurso voluntário referente ao presente processo, tendo em vista a nítida relação de causa e efeito existente entre o presente lançamento e os lançamentos principais, objeto do processo nº 10980.722718/2011-89.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário, apenas para cancelar as multas isoladas até 2006 (inclusive).

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos

Voto Vencedor

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado

É de longa data meu posicionamento acerca da aplicação da multa isolada em concomitância com a multa proporcional.

Abaixo, reproduzo meu voto, relativo à situação idêntica à presente neste feito, que conduziu o Acórdão nº 1201-00.235, de 07 de abril de 2010:

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

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

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, “pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático”. Para Delmanto, “a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste”. Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

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

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

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência

delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.

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

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

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

Estimativa remanescente (R\$ 3.826.453,79 x 25%): R\$ 956.613,45

Multa isolada mantida (R\$ 956.613,45 x 50%): R\$ 478.306,72

Multa isolada excluída (R\$ 1.109.844,27 – R\$ 478.306,72): R\$ 631.537,55

O mesmo fundamento deve ser aplicado para a estimativa de CSLL:

Base estimada remanescente (R\$ 8.672.863,50 – R\$ 1.736.870,86): R\$ 6.935.992,64

Estimativa remanescente (R\$ 6.935.992,64 x 9%): R\$ 624.239,34

Multa isolada mantida (R\$ 624.239,34 x 50%): R\$ 312.119,67

Multa isolada excluída (R\$ 390.278,86 – R\$ 312.119,67): R\$ 78.159,19

Pois bem, em relação aos anos-calendário de 2005 e 2006, prevaleceu o posicionamento do Colegiado que afastou a integralidade do valor da multa isolada por aplicar uma interpretação singela do teor da Súmula CARF 105. Deixo, pois, por desnecessário, apresentar o cálculo da absorção para o referido ano calendário.

Com relação aos demais anos (2007 e 2008), apresento o cálculo da absorção com os valores obtidos do demonstrativo de fls. 1.515-1.526 e conforme o posicionamento acima estampado.

Ano-calendário de 2007

Multa proporcional IRPJ: R\$ 4.669.721,96

Montante das multas isoladas: R\$ 2.577.375,92 (R\$ 100.305,25 + R\$ 326.090,73 + R\$ 213.198,00 + R\$ 213.197,99 + R\$ 278.573,81 + R\$ 99.079,06 + R\$ 475.139,11 + R\$ 213.197,99 + R\$ 658.593,98)

Multas isoladas concomitantes: R\$ 3.113.147,97 (R\$ 4.669.721,96 x (50%/75%))

Montante mantido das multas isoladas das estimativas de IRPJ: Zero, pois o valor passível de concomitância é maior que o montante lançado

Montante exonerado das multas isoladas das estimativas de IRPJ: R\$ 2.577.375,92

Multa proporcional CSLL: R\$ 1.381.522,98

Montante das multas isoladas: R\$ 2.577.375,92 (R\$ 100.305,25 + R\$ 326.090,73 + R\$ 213.198,00 + R\$ 213.197,99 + R\$ 278.573,81 + R\$ 99.079,06 + R\$ 475.139,11 + R\$ 213.197,99 + R\$ 658.593,98)

Multas isoladas concomitantes: R\$ 921.015,32 (R\$ 1.381.522,98 x (50%/75%))

Montante mantido das multas isoladas das estimativas de CSLL: R\$ 1.656.360,60 (R\$ 2.577.375,92 - R\$ 921.015,32)

Montante exonerado das multas isoladas das estimativas de CSLL: R\$ 921.015,32

Ano-calendário de 2008

Multa proporcional IRPJ: R\$ 521.030,07

Montante das multas isoladas: R\$ 1.289.016,84 (R\$ 637.434,13 + R\$ 249.911,58 + R\$ 375.861,95 + R\$ 25.809,18)

Multas isoladas concomitantes: R\$ 347.353,38 (R\$ 521.030,07 x (50%/75%))

Montante mantido das multas isoladas das estimativas de IRPJ: R\$ 941.663,46 (R\$ 1.289.016,84 - R\$ 347.353,38)

Montante exonerado das multas isoladas das estimativas de IRPJ: R\$ 347.353,38

Multa proporcional CSLL: R\$ 258.734,43

Montante das multas isoladas: R\$ 467.685,47 (R\$ 230.253,83 + R\$ 90.321,23 + R\$ 137.099,10 + R\$ 10.011,31)

Multas isoladas concomitantes: R\$ 172.489,62 (R\$ 258.734,43 x (50%/75%))

Montante mantido das multas isoladas das estimativas de CSLL: R\$ 295.195,85 (R\$ 467.685,47 - R\$ 172.489,62)

Processo nº 10980.725889/2010-89
Acórdão n.º **1401-001.534**

S1-C4T1
Fl. 41

**Montante exonerado das multas isoladas das estimativas de CSLL: R\$
172.489,62**

Por todo o exposto, voto para afastar parcialmente as multas isoladas nos valores acima determinados.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado