



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

Processo nº 10980.726073/2013-15
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-001.954 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de março de 2015
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrentes COMPANHIA PROVIDENCIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A
e FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2008, 2009

RECURSO DE OFÍCIO

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO. NECESSIDADE DA CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal.

A simples omissão de receitas, mesmo sendo de forma reiterada, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, já que ausente conduta material bastante para sua caracterização.

Assim, para se proceder a qualificação da multa de ofício exige-se que a mesma seja devidamente comprovada e justificada nos autos do processo. Além disso, exige-se que o sujeito passivo tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964.

RECURSO VOLUNTÁRIO

DECADÊNCIA DO DIREITO DA FAZENDA NACIONAL CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO E/OU COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS. TERMO INICIAL PARA A CONTAGEM DO PRAZO.

Havendo pagamento antecipado e/ou compensação de tributos o direito de a Fazenda Nacional lançar o crédito tributário decai após cinco anos contados do fato gerador que, nos casos de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ocorrem no último dia

do trimestre, nos casos de levantamentos trimestrais, ou em 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado, nos casos de levantamentos anuais. Ultrapassado esse lapso temporal sem a expedição de lançamento de ofício opera-se a decadência, a atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do Código Tributário Nacional.

DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. NECESSIDADE. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

A dedutibilidade dos dispêndios realizados a título de custos e despesas operacionais requer a prova documental, hábil e idônea, das respectivas operações e da necessidade às atividades da empresa ou à respectiva fonte produtora. Assim, para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido e que, por isso mesmo, torna o pagamento devido.

DIREITO TRIBUTÁRIO. ABUSO DE DIREITO. LANÇAMENTO.

Não há base no sistema jurídico brasileiro para o Fisco afastar a incidência legal, sob a alegação de entender estar havendo abuso de direito. O conceito de abuso de direito é louvável e aplicado pela Justiça para solução de alguns litígios. Não existe previsão de o Fisco utilizar tal conceito para efetuar lançamentos de ofício. O lançamento é vinculado a lei, que não pode ser afastada sob alegações subjetivas de abuso de direito.

SIMULAÇÃO DE NEGÓCIOS.

O planejamento tributário que é feito segundo as normas legais e que não configura as chamadas operações sem propósito negocial, não pode ser considerado simulação se há não elementos suficientes para caracterizá-la.

SIMULAÇÃO. SUBSTANCIA DOS ATOS.

Não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as consequências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto.

SIMULAÇÃO. NEXO DE CAUSALIDADE.

A caracterização da simulação demanda demonstração de nexo de causalidade entre o intuito simulatório e a subtração de imposto dele decorrente.

ÁGIO. REQUISITOS DO ÁGIO.

O art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1997, retratado no art. 385 do RIR/1999, estabelece a definição de ágio e os requisitos do ágio, para fins fiscais. O ágio é a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor patrimonial das ações adquiridas. Os requisitos são a aquisição de participação societária e o fundamento econômico do valor de aquisição. Fundamento econômico do ágio é a razão de ser da mais valia sobre o valor patrimonial. A legislação fiscal prevê as formas como este fundamento econômico pode ser expresso (valor de mercado, rentabilidade futura, e outras razões) e como deve ser determinado e documentado.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. DEDUTIBILIDADE. COMPROVAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A pessoa jurídica que, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, absorver patrimônio de outra que dela detenha participação societária adquirida com ágio, poderá amortizar o valor do ágio, cujo fundamento seja o de expectativa de rentabilidade futura, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. VERIFICAÇÃO APÓS O ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido efetivamente devido pelo contribuinte surge com o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano-calendário. É improcedente a aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou Contribuição Social sobre o Lucro Líquido apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício. Ademais, não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de tributo por estimativa, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre uma mesma infração.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejulgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos negar provimento ao recurso de ofício e acolher a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2007. No mérito, dar provimento parcial ao recurso: i) por unanimidade de votos para cancelar integralmente a exigência referente aos itens 2 e 3 do auto de infração. Os Conselheiros Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Leonardo de Andrade Couto acompanharam pelas conclusões. O Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto apresentará declaração de votos; e: ii) por maioria de votos, para cancelar a exigência da multa isolada. Vencidos os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Leonardo de Andrade Couto que votaram por manter a exigência dessa multa para o ano-calendário de 2008.

(Assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Redator *ad hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Carlos Pelá e Paulo Roberto Cortez.

Relatório

Relatório elaborado pelo Conselheiro Paulo Roberto Cortez.:

O Presidente da 8ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ recorre de ofício, nos termos do artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, da decisão prolatada de fls. 3813/3852, que deu provimento parcial à impugnação, interposta pelo contribuinte, declarando parcialmente insubsistente o crédito tributário constituído pelo Auto de Infração de fls. 3578/3608.

Por sua vez, a empresa COMPANHIA PROVIDENCIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A, contribuinte inscrita no CNPJ/MF sob nº 76.500.180/0001-32, com domicílio fiscal na cidade de São José dos Pinhais, Estado do Paraná, na BR 376, KM 16,5, Bairro Barro Preto, jurisdicionada pela Superintendência Regional da Receita Federal 9ª Região em Curitiba - PR, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 3813/3852, prolatada pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Rio de Janeiro - RJ, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 3863/3924.

Contra a contribuinte, acima identificada, foi lavrado pela Superintendência Regional da Receita Federal 9ª Região em Curitiba - PR, em 27/08/2013, os Autos de Infrações de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), com ciência por AR, em 10/09/2013 (fl. 3635), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 132.382.018,33 a título de tributos e contribuições, acrescidos da multa de ofício qualificada de 150%, bem como dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do tributo e contribuições, referentes aos exercícios de 2008 e 2009, correspondentes aos anos-calendários de 2007 e 2008, respectivamente.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

1 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS: Infração capitulada no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995 e arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99;

2 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS DESPESAS NÃO COMPROVADAS: Infração capitulada no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995; arts. 7º e 8º da Lei 9.352/97 e arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99;

3 – GANHOS E PERDAS DE CAPITAL APURADOS INCORRETAMENTE ALIENAÇÃO OU BAIXA DE INVESTIMENTOS AVALIADOS PELO VALOR DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO: Infração capitulada no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995; arts. 7º e 8º da Lei 9.532 de 1997 e arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 418 e 426 do RIR/99 Art. 426 do RIR/99;

4 - EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL EXCLUSÕES INDEVIDAS: Infração capitulada no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995; arts. 7º e 8º da Lei 9.532, de 1997 e arts. 247 e 250 do RIR/99;

5 - MULTA OU JUROS ISOLADOS FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA: Infração capitulada no art. 225 do RIR/99 e arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, responsável pela constituição do crédito tributário lançado, esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal (fls. 3491/3576), entre outros, os seguintes aspectos:

- que, desde fevereiro de 2007, a Interessada é sucessora por incorporação da ALNILAN SA, a qual foi uma sociedade que reuniu diversos investidores, nacionais e estrangeiros, em uma associação empresarial, *joint venture*, visando a aquisição das ações da PROVIDÊNCIA, (a Interessada antes da incorporação), dos seus antigos controladores, dentre eles a MILANO ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A;

- que, no entanto, antes disto, a MILANO era proprietária de 99,99% das ações da PROVIDÊNCIA sendo a FAMÍLIA STAROSTIK (sócios fundadores da PROVIDÊNCIA) detentora de 0,01%. As ações da PROVIDÊNCIA haviam sido integralizadas no STAR FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES, (STAR FIP), espécie de "Fundo Veículo" utilizado na transação de venda da PROVIDÊNCIA;

- que, portanto, ALNILAN foi criada em 26/09/2001 com capital social de R\$ 600,00 conforme seu estatuto social. Da data de sua criação até a data de sua primeira alienação, a ALNILAN permanece cinco anos em estado latente, operacionalmente inativa, apenas registrando umas poucas despesas ditas pré-operacionais;

- que a contabilidade da ALNILAN em 2006 registra apenas sete lançamentos, sendo cinco referentes a provisões e pagamentos de taxas de R\$49,00 e R\$80,94, e um pagamento de R\$ 1.482,80 descrito como "LANCTO P/REGUL.DOC. 002 15/06/04 PAGTO NF 113126 LUZ PUBLICIDADE S.PAULO LTDA", datado de 2004 (vide Livro Diário às fls.3335), o que comprova tratar-se de uma empresa operacionalmente inativa;

- que, portanto, os outros dois lançamentos contábeis da ALNILAN datam de 27/10/2006 e se referem à transferência de ações de RODOLPHO PROTASSIO e EDUARDO ZOBARAN, seus sócios fundadores, para os investidores entrantes na companhia, listados às fls.3.492 e 3.503/3.504, que foram os reais adquirentes da PROVIDÊNCIA;

- que em 27/10/2006, o BANCO SANTANDER apresenta aqueles investidores Carta de Compromisso garantindo duas linhas de crédito para a ALNILAN adquirir 100% das ações da PROVIDÊNCIA, fls.50/80;

- que, no entanto, o banco firma o compromisso de conceder uma linha de crédito de R\$ 642.000.000,00, denominada *bridge loan* (págs. 03 e 16, às fls. 51 e ss.), e outra linha de crédito, subsidiária à primeira linha, no valor de até R\$ 642.000.000,00 do *bridge loan* (somado a outros possíveis empréstimos), na forma de debêntures com prazo de seis anos e amortizáveis a partir do quarto ano (pág. 23, fls. 71 e ss.);

- que os contatos entre as partes, BANCO SANTANDER e aqueles investidores constam à pág. 13 do documento *Commitment*, onde se observa que quem

responde pela tomada dos empréstimos são os investidores, representados pelo representante do AIG, Sr. Cristiano Gioia Lauretti, fls.3.505;

- que, em 15/12/2006, celebra-se uma AGE da ALNILAN (fls. 135 e ss.) durante a qual seus acionistas: aprovaram a captação de recursos mediante a emissão para distribuição pública, de notas promissórias comerciais da Companhia, com prazo de vencimento de até 180 dias, com valor total de emissão de R\$642.000.000,00; decidiram que “os recursos captados por meio da Emissão [das Notas Promissórias] serão utilizados pela Companhia exclusivamente para realizar parte do pagamento da aquisição da totalidade das ações representativas do capital social da Companhia Providência Indústria e Comércio (“Providência”), bem como para o pagamento das despesas e comissões da Emissão...”;

- que, sendo assim, consta também que a alienação fiduciária de quaisquer novas ações que forem emitidas, a qualquer título, pela Companhia (ALNILAN) ou pela PROVIDÊNCIA, deverá subsistir após a incorporação da ALNILAN pela PROVIDÊNCIA;

- que, nesta AGE da ALNILAN em 15/12/2006 há menções expressas à futura incorporação às avessas da ALNILAN pela PROVIDÊNCIA, bem como a distinção entre duas linhas de crédito: uma, para que os mencionados investidores pudessem adquirir a PROVIDÊNCIA, a qual se materializou no passivo de R\$475.000.000,00 dos investidores, passivo este indevidamente contabilizado na ALNILAN; e outra, dita de capital de giro de R\$210.000.000,00 para a PROVIDÊNCIA (item 2.16 da Ata), sendo que esta segunda (“capital de giro”), nada tem a ver com a primeira (“crédito para aquisição”), embora, posteriormente, após a incorporação, a PROVIDÊNCIA, em sua contabilidade, passe a tratar os R\$475.000.000,00 (“crédito para aquisição”) como se crédito para “capital de giro” fossem;

- que, em 28/12/2006 a OLIVEIRA TRUST SERVICER S/A e o BANCO SANTANDER S/A celebram com a ALNILAN um contrato de prestação de serviços de agente de notas e de outras avenças da 1ª distribuição pública de notas promissórias comerciais da ALNILAN S/A (fls. 206 a 406). Na mesma data de 28/12/2006 a ALNILAN e a OLIVEIRA TRUST SERVICER S/A celebram um contrato de prestação de serviços de agente de garantias e de outras avenças (fls. 139 a 205);

- que, sendo assim, tais contratos também afirmam que os recursos captados mediante a emissão de notas promissórias se destinam exclusivamente à aquisição da PROVIDÊNCIA, tendo inclusive previsto a incorporação às avessas da ALNILAN pela PROVIDÊNCIA. Ainda na mesma data, o BANCO SANTANDER S/A expede em favor dos mencionados investidores um documento denominado *Commitment Ammendment* (fls.406/424), em complemento ao *Commitment* expedido anteriormente;

- que, este documento, elaborado na língua inglesa, foi entregue à Fiscalização, no dia 15/07/2013, pela própria autuada, em resposta aos Termos de Início e nº 002. Neste documento são relacionados os mesmos investidores que, na realidade, foram os legítimos adquirentes da PROVIDÊNCIA, como pode-se observar na fls.3.510;

- que, neste documento *Commitment Ammendment* também se verifica que a utilização da ALNILAN como mera empresa veículo (*specific purpose company* ou “SPC”), e a sua posterior incorporação pela PROVIDÊNCIA (“... the successor of the SPC...”), era intenção prévia de conhecimento de todos, especialmente por parte do SANTANDER e dos mencionados investidores;

- que as partes que firmaram este compromisso, (que assinaram o *Commitment* e o seu *Amendment*) são, de um lado, o BANCO SANTANDER BANESPA S/A e, de outros, os mencionados investidores da PROVIDÊNCIA, conforme fls.50/80, 407/425, e transcrições às fls.3.511/3.515;

- que, em 24/01/2007 os acionistas da ALNILAN celebram uma AGE (fls.873 e ss.) em que houve o aumento do capital social da companhia de R\$600,00 para R\$458.329.111,00;

- que, com esse aumento do capital social, as ações da ALNILAN passam a ter valor proporcional de garantia junto ao *trustee* e aos credores das notas promissórias, não obstante o fato de nesta data, o referido aumento do capital social não ter sido completamente integralizado (vide boletim de subscrição de ações);

- que, portanto, a integralização dos R\$ 458 milhões de capital social da ALNILAN se deu mediante: Depósitos em conta bancária via contratos de câmbio remetidos pelos acionistas estrangeiros no total de R\$145.699.500,00; e Integralização de ações da PROVIDÊNCIA no valor de R\$312.932.709,00 adquiridas pelos acionistas nacionais mediante os respectivos pagamentos destes acionistas diretamente ao Fundo de Investimento em Participações utilizado como “fundo veículo” para alienação das ações da PROVIDÊNCIA até então detidas pela MILANO, conforme resumido às fls.3.523;

- que, para comprar a PROVIDÊNCIA, a ALNILAN lançou mão de duas operações de pagamento na mesma data de 31/01/2007: Um pagamento ao STAR FIP mediante TED de R\$142.059.122,66 sob histórico “VALOR REFERENTE A TED DE INVESTIMENTOS FAVORECIDO STAR FUNDO DE INVESTIMENTOS”, e Um pagamento ao STAR FIP mediante empréstimo de R\$475.000.000,00 em nome da ALNILAN, mas cujos correspondentes recursos em dinheiro não entraram no caixa ou bancos da ALNILAN, pois foram pagos diretamente ao STAR FIP;

- que a avaliação do investimento da PROVIDÊNCIA na contabilidade da ALNILAN, (conta contábil 333.1 COMPANHIA PROVIDÊNCIA IND COM), no valor de R\$930.000.000,00 ficou decomposto conforme demonstrado às fls.3.523;

- que, no entanto, em 28/02/2007, a PROVIDÊNCIA incorporou a ALNILAN. Em decorrência, o ágio apurado na aquisição da PROVIDÊNCIA, o passivo contraído para aquisição da PROVIDÊNCIA e os juros financeiros vinculados a este passivo foram transferidos desta à PROVIDÊNCIA, que a partir de então passou a utilizá-los como despesa (amortização do ágio e juros) e custo (amortização de ágio);

- que o ágio apurado na aquisição da PROVIDÊNCIA, o passivo contraído para aquisição da PROVIDÊNCIA e os juros financeiros vinculados a este passivo de fato pertencem aos reais adquirentes, (os anteriormente mencionados investidores), e não à ALNILAN;

- que, quanto à infração 0001, consta o que segue, ou seja, a Interessada foi intimada a apresentar extratos bancários da ALNILAN e/ou da PROVIDÊNCIA do ano de 2007, inclusive os que registrem as transações que demonstrem o destino dos recursos financeiros captados mediante emissão, ainda que posterior, de notas promissórias contabilizadas ao passivo de R\$475.000.000,00 existente na conta 813 FINANCIAMENTOS DE CAPITAL DE GIRO da ALNILAN S/A em 31/01/2007;

- que, tendo por base que o Banco SANTANDER informou que não estava localizando em seu banco de dados os extratos da ALNILAN, a Interessada foi intimada a informar se: a movimentação bancária em nome e CNPJ da incorporada ALNILAN em 2007 não existe; ou a movimentação bancária em nome e CNPJ da ALNILAN em 2007 existe, mas encontra-se registrada pelo banco em nome e CNPJ da incorporadora CIA PROVIDÊNCIA; ou se o Banco SANTANDER não consegue consultar contas bancárias de empresas incorporadas por outros clientes do mesmo banco;

- que a Interessada apresentou: Cópia do LALUR 2007 da ALNILAN (fls.3156/3160); Extrato Bancário da ALNILAN em janfev/ 2007 (fls.3161/3178); Anúncio de Encerramento de Emissão das Notas Promissórias (fls.3287); Cópia de Cheque Administrativo do Santander nº DE000269, valor de R\$ 475.000.000,00 (fls. 3288); Informações Resumidas (“Lâmina”) sobre a: 1ª Emissão Pública de Notas Promissórias Comerciais da ALNILAN S/A (fls.3289 e ss.); Recibo da ALNILAN ao SANTANDER pelo recebimento de Cheque Administrativo do SANTANDER nº DE000269, no valor de R\$475.000.000,00 e nominal à ALNILAN (conforme a respectiva contabilidade, este cheque não foi depositado em conta bancária da ALNILAN), fls. 3.302;

- que a Fiscalização informou que no documento intitulado “PROSPECTO PRELIMINAR DE DISTRIBUIÇÃO PÚBLICA PRIMÁRIA E SECUNDÁRIA DE AÇÕES ORDINÁRIAS DE EMISSÃO DA CIA. PROVIDÊNCIA” (fls.911/1285), de lavra do BANCO SANTANDER, consta: *Em seguida, nossa Companhia, juntamente com sua controlada Providência Transportes, foi adquirida pela Alnilan, sociedade holding utilizada pelos Acionistas Controladores para a nossa Aquisição, completada em janeiro de 2007. (...);*

- que, portanto, com base nas informações e documentos recebidos, entendeu a Fiscalização que, em outubro de 2006 os futuros acionistas da ALNILAN manifestaram o interesse na aquisição da PROVIDÊNCIA conforme documentos “SPA” e “Commitment”; para tanto necessitaram, para além de seu capital próprio, R\$ 475.000.000,00, que seriam financiados por intermédio do banco SANTANDER mediante a emissão de notas promissórias;

- que, em janeiro de 2007 a ALNILAN contratou empréstimos bancários mediante emissão de notas promissórias no valor total de R\$ 475.000.000,00;

- que analisando as contas BANCO na contabilidade da ALNILAN e da PROVIDÊNCIA em 2007 não foram encontrados origem de recursos financeiros que teriam sido captados mediante a emissão de notas promissórias;

- que os recursos financeiros da primeira emissão de Notas Promissórias de R\$475.000.000,00 não aparecem no Caixa e Bancos da ALNILAN;

- que ao contrário, analisando a principal das contas bancárias da ALNILAN junto ao banco SANTANDER (resumo às fls.3.549), verificou-se que as principais origens de valores nesta conta bancária vêm de cinco depósitos no valor total de R\$ 145.396.402,50 oriundos de operações de câmbio (acionistas no exterior), sendo que, a soma dos débitos contabilizados à conta “Bancos” na ALNILAN em 2007 somam R\$ 145,7 milhões, valor muito inferior à alegada captação de R\$ 475 milhões;

- que, além disto, não foi localizado, nem na contabilidade da ALNILAN nem na contabilidade da PROVIDÊNCIA, lançamento a débito, em suas contas contábeis “BANCOS”, registrando as somas captadas mediante Notas promissórias;

- que, portanto, verificando todos os débitos às contas do grupo 1100102 BANCOS em valores iguais ou maiores a R\$ 5 milhões (valor unitário de cada Nota Promissória), encontraram-se 104 partidas, nenhuma delas referente às notas promissórias, não obstante algumas destas partidas se referirem a outros empréstimos (BTG, VOTORANTIM, BRADESCO), transferências entre contas bancárias, ou lotes de desconto de duplicatas;

- que a entrada dos R\$ 475 milhões em dinheiro, ou correspondente a idêntico na forma de passivo, não aparece na contabilidade da ALNILAN ou da PROVIDÊNCIA, por outro lado a saída destes valores está devidamente registrada na contabilidade da PROVIDÊNCIA. Ou seja, claro está que a PROVIDÊNCIA contabilizou pagamentos e juros de um empréstimo do qual ela nunca recebeu;

- que os pagamentos do financiamento de R\$ 475.000.000,00 para compra da PROVIDÊNCIA foram feitos a débito ou baixa da conta de passivo 2110202001 FINANCIAMENTOS DE CAP DE GIRO em contrapartida a crédito da conta de ativo 1110102035 BCO SANTANDER 2189 13 000016 7 na própria PROVIDÊNCIA, conforme resumo de fls.3.549;

- que, sendo assim, a soma dos pagamentos assinalados neste resumo, (fls.3549), é de R\$ 515.021.280,37, exatamente a soma dos R\$ 475.000.000,00 de "principal" das notas promissórias mais os R\$ 40.021.280,37 de despesas de juros capitalizadas ao "principal";

- que concluiu a Fiscalização que a contabilização do valor de R\$ 475.000.000,00 como passivo da empresa ALNILAN, foi irregular uma vez que, quem necessitava de empréstimos para a aquisição da PROVIDÊNCIA eram os mencionados investidores interessados (FUNDOS e BANCOS), não a ALNILAN; os reais investidores, compradores e, portanto, legítimos adquirentes da PROVIDÊNCIA, foram os FUNDOS e BANCOS como afirmado pelos próprios em documentos apontados no presente termo de verificação; a cronologia de atos e documentos também demonstra a intenção dos reais adquirentes de indevidamente deslocar, para a empresa veículo ALNILAN e, posteriormente, deslocar para a adquirida PROVIDÊNCIA, o ônus financeiro de R\$ 40 milhões de juros incidentes na operação de empréstimo contratada pelos reais adquirentes para financiar a aquisição da PROVIDÊNCIA;

- que, portanto, é contábil e fiscalmente irregular a transferência deste passivo de R\$ 475.000.000,00 para a PROVIDÊNCIA quando da incorporação reversa que se deu pouco depois da contabilização deste passivo pela ALNILAN;

- que não sendo o passivo de R\$ 475.000.000,00 uma dívida da PROVIDÊNCIA, e sim dos mencionados investidores, os juros, encargos e despesas financeiras decorrentes de tal passivo não são despesas necessárias à PROVIDÊNCIA (RIR/1999, art. 299 e §§) e não podem ser dedutíveis para efeitos de apuração do lucro real desta;

- que, assim, a Fiscalização glosou o valor de R\$ 40.021.280,37 de despesas de juros capitalizadas ao "principal" de R\$ 475.000.000,00 de notas promissórias emitidas em 2007 e pagas até 31/dezembro do mesmo ano;

- que a apropriação destas despesas está contabilizada a débito da conta 4130101002 JUROS S/FINANCIAMENTO NACIONAL e a crédito da conta 2110202001 FINANCIAMENTOS DE CAP DE GIRO conforme razão transcrito às fls.3.544/3.545;

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

Autenticado digitalmente em 03/06/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente

em 03/06/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 08/06/2015 por FERN

NDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 10/06/2015 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 02/07/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- que a PROVIDÊNCIA informou essas despesas financeiras de R\$ 40.021.280,37 na linha 35 da Ficha 06A da sua DIPJ 2008 (AC 2007), estando essa importância embutida no valor R\$ 42.100.867,15 informado nessa linha;

- que, quanto ao ano calendário de 2007, para as infrações 0002 e 0004, consta o que segue, ou seja, o Relatório de Administração da PROVIDÊNCIA, às fls.1690/1693, referente ao exercício encerrado em 31/12/2007, nota explicativa 10, contem as seguintes informações: *“Em fevereiro de 2007, a Companhia incorporou a ALNILAN S.A. que possuía em seus registros, ágio decorrente da aquisição da CIA. PROVIDÊNCIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO, o valor está sendo amortizado linearmente em 10 anos, com base na expectativa de rentabilidade futura, suportada em relatório de avaliação econômica elaborado por empresa especializada que utilizaram taxa de desconto real de 9,87% a.a. A quota anual de amortização é de R\$61.970”*;

- que o valor de R\$ 61.969.631,02 foi registrado pela PROVIDÊNCIA como despesa na linha 38, “Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido” da ficha 06A da DIPJ 2008, conforme transcrição às fls.3.539 e razão contábil da conta 4120109007 PARTICIPACAO SOCIETARIA – ÁGIO, às fls.3.542;

- que, conforme Relatórios de Administração da PROVIDÊNCIA referentes aos exercícios encerrados em 31/12/2007 e 31/12/2008, nota explicativa 10 (fls.1690/1693 e 1694/1754), verificou-se que, por força da Instrução nº. 319/99 da Comissão de Valores Mobiliários – CVM, alínea “a”, § 1º do artigo 6º, a PROVIDÊNCIA, efetivou uma provisão de despesa da ordem de R\$ 442.463.165,44, correspondente a 66% do ágio até então contabilizado no valor de R\$ 670.398.735,51, para proteger acionistas não controladores;

- que no Relatório de Administração da PROVIDÊNCIA, nota explicativa 10 (movimentação do ativo intangível AC 2007), também consta que foi revertido a título de provisão para manutenção da integridade do PL, o valor de R\$ 40.899.956,46 no ano de 2007;

- que essa reversão da provisão para manutenção do PL gerou uma receita no período no valor de R\$ 40.899.956,46, afetando assim o Lucro Líquido, contudo, segundo a Fiscalização, a PROVIDÊNCIA a excluiu da apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, neutralizando seu efeito na apuração do Lucro Real, conforme fichas 06A (linha 28) e 09A (linha 29) da DIPJ 2008, reproduzida às fls.3.540, uma vez que o valor de R\$ 40.899.956,46 compõe o montante de R\$ 42.451.480,42 que constou naquelas linhas, vide fls.3.541;

- que, portanto, a reversão da provisão para manutenção de integridade do PL no total de R\$ 40.899.956,46, também foi registrada pela PROVIDÊNCIA na parte B do LALUR, conforme fls.3.541;

- que na ficha 09A, linha 11, a PROVIDÊNCIA registrou uma adição ao lucro real no valor de R\$ 11.173.245,43, o qual diz respeito ao suposto ágio amortizado no mês de fevereiro de 2007, (vide razão contábil da mencionada conta PARTICIPACAO SOCIETARIA – ÁGIO, às fls.3.542), indevidamente contabilizado como despesa na apuração do lucro líquido na ficha 06A, uma vez que a incorporação da ALNILAN ocorreu no dia 28/02/2007, o que representa dizer que o ágio, se existente, o que não seria o caso, segundo a Fiscalização, só poderia ter sido amortizado a partir de março de 2007;

- que, quanto à base de cálculo da CSLL, a PROVIDÊNCIA utilizou a mesma sistemática aplicada na apuração do Lucro Real, conforme Ficha 17 da DIPJ 2008 transcrita às fls.3.543;

- que assim, o impacto na apuração do lucro líquido decorrente do registro de despesa com amortização de ágio de R\$ 61.969.631,02 diminuída da receita de R\$ 40.899.956,46, referente à reversão da provisão para manutenção do PL, foi de R\$ 21.069.674,56;

- que o impacto na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL foi de R\$ 29.726.531,03 (exclusão de R\$ 40.899.956,46 diminuída da adição de R\$ 11.173.425,03);

- que o suposto ágio não deveria ter sido contabilizado pela ALNILAN, visto que esta não representa a real compradora das ações da PROVIDÊNCIA negociadas em outubro de 2006 no já mencionado Contrato de Compra e Venda de Ações (Share Purchase and Sale Agreement – SPA);

- que assim, se não havia ágio passível de ser contabilizado pela ALNILAN, o evento de incorporação desta não implicou em transferência de ágio à incorporadora (PROVIDÊNCIA), não havendo ágio algum a ser registrado e amortizado pela PROVIDÊNCIA;

- que em relação à exclusão e à receita de R\$40.899.956,46, ambas relacionadas à reversão de provisão para manutenção da integridade do PL, as mesmas também não podem ser aceitas (a despeito do fato de uma anular a outra quando tomado como base o lucro real);

- que como a constituição da referida provisão não transitou por contas de resultado (a constituição dessa provisão de deu mediante lançada a débito no PL redutora do PL – com contrapartida a crédito em conta redutora do Ativo), a reversão também não deve transitar;

- que desta forma, foram glosadas as despesas com amortização de ágio, bem como exclusões e adições relacionadas à reversão de provisão para manutenção da integridade do PL, nos valores de R\$ 21.069.674,56, infração 0002; e R\$ 29.726.531,03, infração 0004;

- que, o ano calendário de 2008, para as infrações 0002, 0003 e 0004, consta o que segue, ou seja, até meados do AC 2007 as atividades da PROVIDÊNCIA estavam divididas em três unidades: produção de não tecidos;

- que, portanto, em 2008, a contabilidade apresentava um suposto ágio de R\$ 670,4 milhões;

- que em 30/09/2008, este ágio foi desmembrado pela PROVIDÊNCIA em três partes, sendo vinculada uma parte a cada uma daquelas divisões de negócio, (unidades);

- que com isso, a conta contábil do Ativo Diferido que registrava o ágio de R\$ 670,4 milhões, anteriormente chamada “PARTICIPACAO SOCIETARIA – AGIO”, foi reclassificada com o nome “Ágio Divisão Não tecidos”;

- que parte daquele ágio no valor de R\$ 101.900.607,80 foi então lançado a crédito desta conta com contrapartida a débito como “Ágio Divisão PVC”, e o valor de R\$

16.759.968,39 foi lançado como “Ágio Divisão Embalagens”, também com contrapartida a crédito na conta “Ágio Divisão Não tecidos”, conforme demonstrado às fls.3.553/3.554;

- que esse desmembramento do ágio realizado somente em setembro de 2008 e na contabilidade da PROVIDÊNCIA, uma vez que, na contabilidade da ALNILAN o ágio foi contabilizado em uma única parte e em uma única conta;

- que tal desmembramento foi levado a efeito para que o mesmo pudesse ser computado como custo quando da apuração do ganho de capital originado da venda da Divisão de PVC (denominada PROVINIL), venda esta ocorrida em 18/09/2008;

- que na mencionada data, foi realizado o Contrato de Compra e Venda de Ações e Outras Avenças (fls.3198/3243) entre: a PROVIDÊNCIA; a MUMBAI INDÚSTRIA PLÁSTICA S.A; a NICOL PERU S.A (companhia localizada na cidade de Lima no Peru e detentora, naquela data, de 100% das ações da MUMBAI); a REVENTAZON PARTICIPAÇÕES LTDA (localizada na cidade de São Paulo); a PANNINGEM FINANCE B.V (localizada no município de Helden na Holanda); a ALIAXIS LATINOAMÉRICA COOPERATIEF U.A. (localizada no município de Helden na Holanda e detentora indireta de 100% das ações da REVENTAZON);

- que, pelo CONTRATO foi pactuada a venda à REVENTAZON da Divisão de PVC da PROVIDÊNCIA (PROVINIL), transação esta que, segundo estabelecido pelas partes, deveria ocorrer (e de fato ocorreu) em duas fases, conforme detalhado às fls.3.555/3.558);

- que a venda da PROVINIL, o Relatório de Administração da PROVIDÊNCIA referente ao exercício encerrado em 31/12/2008, nota explicativa 10, com base nas demonstrações financeiras e demais notas explicativas, juntados às fls.1694/1754, diz: *“(c) Em outubro de 2008, devido à alienação do estabelecimento correspondente a unidade de tubos e conexões Provinil (nota 1 (l)), a Companhia Providência efetuou, conforme instrução CVM 247/96 em seu artigo 14, a baixa do ágio bem como a provisão para manutenção da integridade do patrimônio líquido referente a esta unidade, contra a rubrica Outras receitas líquidas (nota 19) no montante de R\$84.774 e R\$55.951, respectivamente”;*

- que, portanto, na contabilidade da PROVIDÊNCIA os valores acima mencionados de R\$ 84.774.455,23 e R\$ 55.951.140,46 foram contabilizados como custo das ações da MUMBAI vendidas, o que na prática significa dizer custo da Divisão de PVC PROVINIL vendida (conforme tabela CUSTO DA DIVISÃO DE PVC PROVINIL às fls.3.561);

- que assim, as baixas do ágio e da provisão para manutenção da integridade do patrimônio líquido nos valores de R\$ 84.774.455,23 e R\$ 55.951.140,46, respectivamente, informadas, mas mencionadas notas explicativas da PROVIDÊNCIA, se referem a partes do ágio de R\$ 670,4 milhões e da provisão para manutenção da integridade do PL no valor de R\$ 442.398.735,51, desmembrados em 30/09/2008;

- que o suposto ágio não deveria ter sido contabilizado pela ALNILAN, visto que esta não representa a real compradora das ações da PROVIDÊNCIA negociadas no já mencionado Contrato de Compra e Venda de Ações (Share Purchase and Sale Agreement – SPA);

- que, sendo assim, o custo da venda da PROVINIL foi contabilizado pela PROVIDÊNCIA na conta 0405020201 Baixa de Bens do Ativo Permanente;
- que ocorre que, como já mencionado, se não havia ágio passível de ser contabilizado pela ALNILAN, não há que se falar em ágio contabilizado na PROVIDÊNCIA em decorrência da incorporação daquela por esta, isto é, não há ágio algum a ser desmembrado e agregado ao custo da Divisão de PVC (PROVINIL);
- que assim, foi glosado parte do custo apurado pela PROVIDÊNCIA na venda da sua Divisão de PVC denominada PROVINIL no valor de R\$ 33.563.991,55, por se tratar de ágio inexistente contabilizado como custo, (infração 0003), conforme demonstrativo “CUSTO DA DIVISÃO DE PVC PROVINIL”, às fls.3.561;
- que tal demonstrativo reflete o razão contábil da conta 0405020201 Baixa de Bens do Ativo Permanente, com os lançamentos efetuados pelo contribuinte, e ao lado as glosas efetuadas pela Fiscalização;
- que o valor glosado de R\$ 33.563.991,55 compõe o valor de R\$ 75.144.979,52, informado na linha 54, indicado no mencionado demonstrativo “CUSTO DA DIVISÃO DE PVC (PROVINIL);
- que o real custo desses bens e direitos alienados foi de R\$ 41.580.987,97, sendo que o razão completo da conta 0405020201 Baixa de Bens do Ativo Permanente, conta contábil em que se encontram registrados os lançamentos que, somados, deram origem ao custo de R\$ 75.144.979,52 apurado pela PROVIDÊNCIA, encontra-se anexo às fls.3278/3286;
- que ainda em decorrência da venda da Divisão de PVC (PROVINIL) e da Divisão de Embalagens, a PROVIDÊNCIA registrou em seu LALUR baixa da reversão da provisão para manutenção integridade do PL relacionadas a essas unidades de negócio no valor de R\$ 65.153.630,67, conforme demonstrativo e LALUR às fls.3.564;
- que o valor compôs o valor de R\$ 107.899.215,82 que constou na ficha 09A da DIPJ/2009 linha 41, “Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis” como exclusão na apuração do Lucro Real, conforme fls.3.565;
- que a diferença, R\$ 42.643.781,88, refere-se à reversão da provisão para manutenção da integridade do PL da Divisão de Não Tecidos – que, como se verá, representa a própria PROVIDÊNCIA após a venda daquelas duas unidades de negócio;
- que, sendo assim, a PROVIDÊNCIA não comprovou que o valor de R\$ 65.153.630,67, em algum momento, foi reconhecido como “receita” na apuração do Lucro Líquido;
- que assim, por esta razão e tendo por base que inexistia ágio passível de ser registrado pela PROVIDÊNCIA, visto que não havia ágio passível de ser registrado pela ALNILAN, não há ágio a ser desmembrado;
- que, portanto, não há que se falar em registro, pela PROVIDÊNCIA, de ágio da Divisão de PVC e ágio da Divisão de Embalagens, nem em registro de Provisão para Manutenção da Integridade do PL da Divisão de PVC e da Divisão de Embalagens;
- que não havendo ágio e provisão a serem registrados, não há ágio e provisão a serem baixados;

- que, foi glosada a exclusão de R\$ 65.153.630,67 efetuada pela PROVIDÊNCIA na apuração do Lucro Real no AC 2008;

- que, portanto, o suposto ágio a que a PROVIDÊNCIA se refere em sua nota explicativa é o “ágio da Divisão de Não-tecidos” – Divisão esta que, após a venda das Divisões de PVC e Embalagens ocorridas em 2007 e 2008, foi a única continuada;

- que, no entanto, como no ano de 2007, no ano de 2008 a PROVIDÊNCIA seguiu orientação prevista nas Instruções CVM, e assim, com intuito de não prejudicar os dividendos futuros e assegurar os direitos dos acionistas minoritários, deduziu do valor do ágio apurado a parcela para manutenção da integridade do patrimônio líquido;

- que o valor total da provisão para manutenção da integridade do PL revertida pela PROVIDÊNCIA no ano de 2008 foi de R\$ 42.643.781,88 reversão esta relacionada ao “ágio” da Divisão de Não Tecidos, conforme se verifica no Relatório de Administração da PROVIDÊNCIA AC 2008, nota explicativa 10 (Movimentação do ativo intangível AC 2008), reproduzida às fls.3.567;

- que a reversão da provisão para manutenção de integridade do PL de R\$ 42.643.781,88, (3.718.177,86x9+3.060.060,38x3), também constou na parte B de seu LALUR, reproduzida às fls.3.568;

- que na DIPJ/2009, ano de 2008, linha 21, “Encargos de Amortização” da ficha 05A, a PROVIDÊNCIA informou despesas com amortização do suposto ágio no total de R\$ 21.968.008,86, tal valor compõe o montante de R\$ 22.116.368,73, que ali constou;

- que o valor de R\$ 21.968.008,86 é resultante da amortização de ágio de R\$ 64.611.790,74 diminuída da “receita” de reversão da provisão para manutenção da integridade do PL de R\$ 42.643.781,88, conforme DIPJ e contabilidade reproduzidas às fls.3.568/3.569;

- que, na ficha 09A da DIPJ 2009, (reproduzida às fls.3.565), a PROVIDÊNCIA informou a título de exclusão na linha 41, “Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis”, aquele valor de R\$ 42.643.781,88 referente a reversão da provisão para manutenção da integridade do PL – neutralizando assim o efeito da “receita” na apuração do Lucro Real, mais o valor de R\$ 65.153.630,67 referente a baixa da reversão da provisão para manutenção integridade do PL das Divisões de PVC (PROVINIL) e de Embalagem – baixa esta realizada em decorrência da venda dessas unidades de negócios da PROVIDÊNCIA conforme já mencionado, resultando no total excluído de R\$ 107.899.215,82;

- que na apuração da base de cálculo da CSLL, a PROVIDÊNCIA agiu da mesma forma, como se pode verificar na Ficha 17 da DIPJ 2009, fls.3.569;

- que o suposto ágio não deveria ser contabilizado pela ALNILAN, visto que esta não representa a real compradora das ações da PROVIDÊNCIA negociadas em outubro de 2006 no mencionado Contrato de Compra e Venda de Ações (Share Purchase and Sale Agreement – SPA);

- que se não havia ágio passível de ser contabilizado pela ALNILAN, não há ágio algum a ser registrado e amortizado pela PROVIDÊNCIA;

- que a exclusão e a “receita” de R\$ 42.643.781,88 relacionadas à reversão de provisão para manutenção da integridade do PL não podem ser aceitas, uma vez que a constituição da referida provisão não transitou por contas de resultado, pois a constituição da provisão deu mediante lançamento a débito no PL redutora do PL – com contrapartida a crédito em conta redutora do Ativo;

- que, portanto, foram autuados os valores de R\$ 21.968.008,86, infração 0002; e R\$ 107.797.412,55, infração 0004;

- que, quanto à infração 0005, ou seja, as diferenças mensais relativas às antecipações das estimativas mensais com base nos balancetes mensais ajustados nesta ação fiscal geraram infrações passíveis de cobrança de multa isolada sobre a diferença da estimativa mensal não recolhida, conforme determina o artigo 43, § único c/c artigo 44, inciso II, alínea “b”, todos da Lei nº 9.430/96. Os valores estão demonstrados às fls.3.331/3.332.

Em sua peça impugnatória de fls. 3641/3696, instruída pelos documentos de fls. 3698/3809, apresentada, tempestivamente, em 27/09/2013, a autuada se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que, portanto, a Impugnante ("PROVIDÊNCIA") tinha como proprietária a empresa MILANO ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A ("MILANO"), a qual detinha 99,99% das suas ações, e a FAMÍLIA STAROSTIK (sócios fundadores da PROVIDÊNCIA), os quais detinham 0,01%;

- que as ações da PROVIDÊNCIA foram integralizadas pelos ex-controladores da PROVIDÊNCIA no STAR FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES, CNPJ 07.905.019/000126, "STAR FIP";

- que, à época, a ALNILAN, sociedade por ações que havia sido constituída em 2001, foi alienada pelos acionistas que a constituíram a um grupo (*pool*) de fundos e empresas de investimento (alguns sediados no exterior), que a destinou à consolidação, em uma única sociedade (pessoa jurídica), dos seus respectivos interesses na aquisição das ações de emissão da PROVIDÊNCIA;

- que esse grupo, que (diretamente ou por meio de afiliadas) ainda permanece acionista e detém o controle da PROVIDÊNCIA, era constituído por fundos e empresas de investimento pertencentes a diferentes e conhecidos grupos empresariais, doravante denominados como "Investidores", (são os que constam às fls. 3643);

- que a ALNILAN foi utilizada com o objetivo de (a) agrupar todos os Investidores sob uma mesma empresa, estabelecendo entre eles uma governança corporativa mediante celebração de acordo de acionistas, (b) angariar todos os recursos necessários à aquisição da PROVIDÊNCIA, ora Impugnante, de seus ex-controladores, (c) centralizar as negociações vinculadas à compra e venda da Impugnante pela ALNILAN e à obtenção, pela ALNILAN, de financiamento de aquisição e (d) tomar todas as demais medidas necessárias para a concretização do pretendido negócio;

- que o negócio envolveu, portanto, a associação dos Investidores, a obtenção dos recursos necessários à aquisição da participação societária na Impugnante e a posterior incorporação da ALNILAN, sua nova investidora;

- que os Investidores (diretamente ou por meio de afiliadas) contribuíram recursos financeiros próprios ao capital da ALNILAN (vide aportes às fls. 2117/2151 dos

autos), que, somados aos recursos que a ALNILAN captou no mercado, possibilitaram a aquisição do controle acionário da Impugnante;

- que a ALNILAN transferiu aos vendedores o valor de R\$930.000.000,00, montante superior ao PLC da PROVIDÊNCIA;

- que a diferença entre o valor desembolsado e o patrimônio líquido contábil, (PLC), da Impugnante, no valor de R\$ 670.398.735,51, foi tratado como ágio por expectativa de rentabilidade futura, determinado em conformidade com estudo (laudo) elaborado pela Deloitte (fls. 2915 a 3008 dos autos);

- que, portanto, encerrada a transação e atendida a condição de aquisição de participação societária com ágio por expectativa de rentabilidade futura, a ALNILAN foi incorporada pela Impugnante;

- que assim se deu não só com a observância das normas de direito privado, bem como dos ditames da Lei n. 9.532/97 e de sua regulamentação, a fim de que a sucessora PROVIDÊNCIA passasse a amortizar o ágio;

- que os atos envolvendo a constituição de pessoa jurídica destinada a servir de instrumento para a compra de outra sociedade e a posterior extinção por incorporação não só não são ilegais, como estão previstos na legislação e são amplamente utilizados nas transações entre diferentes conglomerados econômicos;

- que o próprio Poder Público exige, por lei, a formação de sociedade com características equivalentes quando se contrata a construção de bem público ou a exploração de serviço público por PPP Parceria Público Privada (Lei 11.079/04, art. 9º);

- que tanto é comum a sua utilização que, especificamente em relação ao ágio por expectativa de rentabilidade futura, a Nota Explicativa à Instrução Normativa CVM 349/2001 recomenda a sua formação e extinção na compra de investimento, de modo a permitir a exata identificação do ativo diferido a ser amortizado nas bases do IRPJ e da CSLL;

- que sem a ALNILAN não haveria aquisição da Impugnante, conforme comprova a cronologia dos fatos exposta às fls.3.644/3.645, e o que a seguir se expõe;

- que, portanto, a Impugnante, na condição de sucessora por incorporação, passou a amortizar o ativo diferido formado pelo montante até então registrado a título de ágio, à razão de 1/119 avos ao mês, com fundamento nos artigos 7º e 8º da Lei n. 9.532/97 (art. 386 do RIR/99 e art. 75 da Instrução Normativa IN n. 390/04), regulamentados pela IN n. 11/99;

- que, pelo mesmo motivo, passou a apropriar no seu resultado as despesas financeiras com juros e demais encargos, oriundos do empréstimo captado para aquisição de participação societária (emissão de notas promissórias), o que tem fundamento nos artigos 299 e 374 do RIR/99;

- que a provisão para a manutenção da integridade do patrimônio líquido, como reflexo do ativo diferido, tem como origem o ágio pago pela expectativa de rentabilidade futura da empresa;

- que, desta forma, com fundamento nas Instruções CVM nº319/99 e CVM nº349/01, foi excluída dos cálculos fiscais por ser uma receita não tributável, quando da sua reversão;

- que isto se deveu ao fato de, por ter a incorporação da ALNILAN ocorrido anteriormente ao pedido de registro de companhia aberta e a provisão do ágio não ter sido contabilizada naquele momento, a Impugnante entendeu que a contabilização deveria ter como contrapartida a conta de lucro e prejuízos acumulados (conta redutora do patrimônio líquido);

- que a contabilização não fosse feita dessa forma, ela geraria uma distorção nas demonstrações financeiras, uma vez que ela não perdeu esse ativo (em outras palavras, o ativo não perdeu sua substância econômica após a incorporação), e também prejudicaria o fluxo de pagamento dos dividendos no exercício de 2007 e seguintes;

- que pelos termos da Nota Explicativa editada pela CVM, que se tratava de provisão aplicável quando há uma incorporação entre sociedades investida e investidora, com participação societária adquirida com ágio, exatamente como no presente caso;

- que quando ocorre a incorporação, investidora e investida passam a ser uma só sociedade, exercendo sua atividade operacional, no bojo da qual, deve ir, aos poucos, revertendo essa provisão;

- que, assim, a amortização do ativo diferido e a baixa da provisão a ele ligada ocorrem por determinação da própria CVM e são prescrições mandamentais desse órgão sobre a apuração do resultado da companhia;

- que o seu reconhecimento era obrigatório no caso concreto, pois passou a ser uma companhia de capital aberto, sujeita às regras da CVM;

- que só existe a baixa da provisão na medida em que ocorre a amortização do ágio, pois a criação da provisão e sua baixa periódica ocorrem justamente para opor-se à amortização do ágio, evitando a diminuição do resultado e dos dividendos dos acionistas minoritários com parcela que produzirá resultados apenas ao controlador;

- que a função desta provisão é exclusivamente contábil, visa deixar nítido nas demonstrações financeiras o real valor do ativo diferido, não representando, por si só, acréscimo patrimonial;

- que, por isso, a sua posterior reversão não tem reflexos fiscais (não há a necessidade de ser baixada contra resultado), conforme linha de pronunciamento da própria Receita Federal do Brasil nesse sentido;

- que, portanto, este procedimento se justifica em vista do objetivo das demonstrações contábeis melhor refletirem o histórico dos ativos e passivos da sociedade, mediante emparelhamento de receitas e despesas;

- que é indevida a tributação das receitas geradas pela reversão da provisão constituída para manutenção da integridade do Patrimônio Líquido (decorrente do ágio);

- que conforme trecho do termo de verificação transcrito na impugnação às fls.3.648, a Fiscalização não questionou a validade e o valor do ágio envolvido ou mesmo as suas decorrências (como a Provisão constituída para manutenção da integridade do Patrimônio Líquido);

- que a Fiscalização reconheceu tratar-se de transação entre partes independentes e com a formação de ágio por expectativa de rentabilidade futura, cuja amortização fiscal é assegurada pela legislação fiscal aplicável;

- que, em matéria de ágio, o que o Fisco tem objetado são as operações realizadas entre partes ligadas, praticadas sem outra razão que não a busca de redução da carga tributária, o chamado ágio interno, que não foi o caso concreto, pois, não há dúvida (nem mesmo da Fiscalização) que houve a transferência da PROVIDÊNCIA de um grupo econômico a outro, com pagamento em dinheiro, por valor superior ao patrimonial;

- que, conforme a transcrição acima mencionada, a insurgência do Fisco decorre da constatação de que a importância foi amortizada pela Impugnante, a PROVIDÊNCIA;

- que a Fiscalização não questionou a origem e a validade do ágio, mas sim o fato de: *“quem comprou a PROVIDÊNCIA foram os referidos BANCOS e FUNDOS, não a ALNILAN, de forma que se não havia ágio passível de ser contabilizado pela ALNILAN, não há que se falar em transferência de ágio desta à PROVIDÊNCIA via incorporação as avessas...”*;

- que as operações estão de acordo com os artigos 7º e 8º da Lei nº. 9.532/97, sem atribuir vantagem adicional àquela já naturalmente oriunda do negócio;

- que o negócio jurídico que resultou na aquisição do investimento foi verdadeiro, houve pagamento integral pelo adquirente na compra do investimento e o ágio pela expectativa de rentabilidade futura foi fundamentado em critérios técnicos e demonstrado em estudo idôneo;

- que, assim, a essência das transações revela que a acusação fiscal, ao invés de avaliar substância das operações, prende-se a mero formalismo para imputar as alegadas infrações perpetradas;

- que a constituição de sociedade com o propósito específico da prática de única operação não tem qualquer impedimento legal;

- que as operações são explicáveis por motivos extrafiscais, consubstanciados na necessidade de formação de sociedade destinada a conduzir a aquisição da participação que se almejava, de forma que, uma vez concretizada, a sua subsistência deixou de ter razão, justificando a extinção;

- que a formação de ALNILAN, dificilmente seria possível a captação do financiamento para a aquisição da PROVIDÊNCIA e o negócio provavelmente não seria concluído (a par de que, o próprio vendedor, dificilmente aceitaria realizar a alienação a 15 contratantes diferentes, com ajustes e pagamentos das mais diversificadas origens);

- que a utilização da ALNILAN para aquisição da PROVIDÊNCIA produziu os efeitos almejados pela legislação de regência, na medida em que foi gerado o ágio em decorrência de valor efetivamente desembolsado e houve a junção de patrimônios de investidora e investida, não havendo qualquer fundamento para negar-se o direito de esta amortizar a importância despendida em valor superior ao seu PLC na determinação das bases do IRPJ e da CSLL, conforme asseguram os artigos 7º e 8º da Lei n. 9.532/97;

- que a Fiscalização alegou que a ALNILAN, por não ter realizado operações até a aquisição das ações da Impugnante, não teria condições de ter adquirido a totalidade da participação societária da PROVIDÊNCIA;

- que, em razão disso, sem produzir qualquer prova, o Fisco assumiu que quem teria adquirido a PROVIDÊNCIA foram os acionistas da ALNILAN;

- que sem qualquer indício (muito menos prova) assumiu que a aquisição da PROVIDÊNCIA pela ALNILAN não correspondeu à realidade dos fatos e, pior, que tal aspecto, por si, constituiria fato impeditivo à amortização do ágio;

- que a transferência do ágio para a própria investida, mediante a incorporação da sua investidora, que efetuou o pagamento de dita importância, não revela anormalidade, caracterizadora da simulação, como imaginou a Fiscalização;

- que a junção de patrimônios da investidora e investida, mediante a incorporação da primeira pela segunda ("incorporação às avessas") é necessária para que se dê o encontro de contas que dá azo ao ativo diferido amortizável na pessoa jurídica resultante;

- que há previsão legal que expressamente autoriza a incorporação da investidora pela investida ("incorporação às avessas"), do que se constata que, no caso em análise, não houve negócio simulado, mas regular exercício de direito;

- que a presença de simulação pressupõe um vício do negócio que consiste em as partes falsamente declararem a adoção de um determinado ato jurídico o negócio simulado, mas não o praticarem verdadeiramente e não se sujeitarem à sua estrutura jurídica;

- que as operações não foram invalidadas em razão de um segundo laudo, feito mais de um ano depois da operação, ter detalhado o desmembramento do ágio pelas unidades de negócio da Impugnante, o qual não foi, no mérito, contestado pela Fiscalização;

- que no laudo produzido para se apurar o desmembramento do ágio levou-se em consideração as projeções a partir de resultados passados, de tendências de mercado, de mudanças de estratégias, aplicações de recursos, investimentos, o que demonstra que se trata de documento que utilizou as técnicas próprias de precificação de ativos;

- que a afirmação da Fiscalização que, como o ágio não poderia ter sido contabilizado na ALNILAN e, por consequência, não poderia ter sido transferido por sucessão para a PROVIDÊNCIA, ele não poderia compor o custo de uma das suas unidades de negócio, a divisão PROVINIL, contraria a legislação de regência, tendo em vista que, por se tratar de investimento relevante, o ágio deve ser avaliado pelo método de equivalência patrimonial e deve compor o custo de aquisição para fins de apuração de ganho de capital;

- que na medida em que a Fiscalização não nega a origem e a validade do ágio formado na aquisição da PROVIDÊNCIA, nem mesmo o laudo de avaliação que lhe deu fundamento, lhe é defeso glosar essa mais valia na composição do custo na venda da divisão PROVINIL;

- que as operações conforme foram realizadas não permitiriam à Fiscalização afastar a parte do ágio integrante do custo do investimento na MUMBAI para cálculo do ganho de capital na sua alienação, uma vez que a Fiscalização não questionou a origem e o pagamento da mais valia mencionada quando da aquisição da Impugnante, à época, titular da divisão de PVC (PROVINIL);

- que devem, quando menos, ser tidas por indiferentes para justificar a glosa dos dispêndios com ágio na base de cálculo da CSLL, uma vez que as condições tidas por descumpridas condicionam o registro da parcela unicamente no cálculo do "lucro real" base do IRPJ, isto é, os pressupostos aplicados ao IRPJ não se aplicam à formação do lucro tributado pela CSLL, por falta de previsão legal;
- que as regras de dedutibilidade do IRPJ não alcançam a CSLL, notadamente, pela inexistência de determinação legal de adição da amortização do ágio à base de cálculo da CSLL;
- que em relação às despesas com juros na obtenção de empréstimo bancário, as razões extra tributárias que motivaram a formação de ALNILAN explicam por que os gastos com o levantamento do capital foram necessários e usuais a suas operações;
- que a Fiscalização não negou a necessidade e usualidade das despesas financeiras decorrentes do empréstimo captado;
- que a contestação fiscal restringiu-se à impossibilidade da apropriação das parcelas pela Impugnante, conforme trecho do termo de verificação transcrito às fls.3.648;
- que, portanto, sem que houvesse a captação de recursos financeiros de terceiros pela ALNILAN, via emissão de notas promissórias, não poderia ter havido a aquisição da PROVIDÊNCIA;
- que, além disso, deve ser levado em consideração que as normas de direito privado e fiscais estabelecem que a incorporadora responde pelos passivos da incorporada no estado em que se encontram;
- que nessas circunstâncias, como os dispêndios representavam gastos operacionais na tomadora dos recursos em razão da sua origem e destinação dada na hipótese examinada, deve-se adotar o mesmo regime na sucessora;
- que não cabe a aplicação da multa de 150%, uma vez que todos os atos foram praticados com ampla publicidade, não havendo ocultação de nenhum deles que revele intuito de fraude, até porque foram previamente levados ao conhecimento das autoridades competentes, conforme exige a legislação;
- que a divergência de interpretação das normas aplicáveis não é motivo para agravar penalidades;
- que reconhecida à inexistência de simulação ou por qualquer outra razão, é imperiosa a declaração de decadência do direito de o fisco exigir o IRPJ e a CSLL atinentes ao ano-calendário de 2007;
- que improcedência das multas isoladas, face à impossibilidade de cominação das multas isoladas concomitantemente com as multas de ofício lançadas a partir das mesmas e únicas infrações e ao descabimento da cominação das multas isoladas por ausência de recolhimento de estimativas após o encerramento do respectivo período de apuração.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, em 18/12/2013, os membros da 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo - SP, concluíram pela procedência parcial da impugnação e manutenção parcial do lançamento, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que, a Interessada questionou o prazo de trinta dias para a apresentação de impugnação, como insuficiente. O prazo de 30 dias tem base legal, artigo 16, do PAF, nos parágrafos 4º e 5º;

- que a Interessada não incidiu em nenhuma das hipóteses do parágrafo 4º do Decreto nº 70.235, de 1972, resta negar provimento ao alegado, devendo ser assinalado, contudo, que todos os documentos acostados aos autos até a data do presente julgamento serão considerados neste julgamento;

- que a Fiscalização autuou a Interessada por cinco infrações: despesas não necessárias; despesas não comprovadas; ganho de capital apurado incorretamente; exclusões indevidas do lucro líquido; e falta de pagamento de IRPJ e CSLL incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução;

- que, segundo a fiscalização, tais infrações decorreram, basicamente, do fato de a Interessada por meio de seus sócios, ter utilizado empresa “veículo”, ALNILAN SA, com o único propósito de não pagar IRPJ e CSLL;

- que, **NO QUE DIZ RESPEITO À DECADÊNCIA** é de se dizer que alegou a Interessada que não foi o caso de simulação e ainda que isto não seja reconhecido, é imperiosa a declaração de decadência do direito de o fisco exigir o IRPJ e a CSLL atinentes ao ano-calendário de 2007;

- que, quanto a esta alegação, cabem as seguintes observações, a regra geral da decadência está prevista no artigo 173, do CTN. Ocorre que, tratando-se de lançamento por homologação, determina o artigo 150 do CTN;

- que o artigo 150, parágrafo 4º., do CTN, pressupõe a ocorrência de um fato que, por si só tem o condão de antecipar a decadência em relação à regra geral prevista no artigo 173, do CTN. Tal fato consiste na prática de determinado ato com o poder de sinalizar o Fisco da ocorrência do fato gerador, conforme se depreende do texto acima grifado;

- que o artigo 150, parágrafo 4º., CTN, ao pressupor a existência de um pagamento prévio, determina que o ato acima mencionado é o pagamento antecipado do tributo;

- que, portanto, o pagamento antecipado fornece, por si só, ao Fisco uma informação suficiente para que ele tenha conhecimento que ocorreu o fato gerador e, assim, poder começar a exercer o seu controle;

- que não seria justo se falar em decadência sem que o titular do direito tivesse o conhecimento da sua existência, e nos dizeres do artigo 150, do CTN, o pagamento foi o meio escolhido pelo legislador para tal fim;

- que havendo pagamento prévio do imposto, ainda que a menor, aperfeiçoa-se sob condição resolutória, o lançamento por homologação, nos dizeres do parágrafo 1º., do

artigo 150, CTN, tendo o Fisco cinco anos a contar do fato gerador para exercer o seu poder de controle;

- que se considerar o princípio da segurança jurídica, que na espécie, se consubstancia no fato de o devedor não poder ficar infinitamente a depender do credor. Em decorrência deste princípio, a regra constante no artigo 173 do CTN, pressupõe que não tenha havido pagamento prévio, isto é, não tenha havido a sinalização da existência do direito de constituir o crédito ao Fisco;

- que a ausência de pagamento, faz com que se afaste a regra específica do artigo 150, CTN, e se utilize a regra geral do artigo 173, CTN;

- que o direito de o Fisco constituir o crédito tributário extingui-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido realizado;

- que do exame dos sistemas da Receita Federal e da DIPJ/2008, comprova-se que a Interessada apurou IRPJ e CSLL com base na apuração anual, não constando que tenha havido recolhimento dos mencionados tributos para o ano calendário de 2007, incluindo as respectivas estimativas mensais;

- que, deve-se, negar provimento à alegação de decadência para o lançamento do IRPJ e da CSLL, visto que a ciência ocorreu em 10/09/2013 e o direito de o Fisco constituir o crédito tributário começou apenas em 01/01/2009, pois esta foi a data correspondente ao primeiro dia do exercício seguinte ao do exercício em que o lançamento poderia ter sido realizado, que foi 2008, posto que a autuação refere-se ao ano de 2007, cuja apuração foi anual;

- que, **NO QUE DIZ RESPEITO AO ÔNUS DA PROVA**, é de se dizer que considerando que as despesas, perdas e exclusões têm o condão de reduzir o lucro líquido e, conseqüentemente, o crédito tributário, é ônus da contribuinte comprová-las de forma irrefutável;

- que o artigo 923 do RIR de 1999, estabelece que: *“a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais”*;

- que o artigo 923, do RIR, de 1999, impõe, então, que a escrituração contábil mantida com observância das disposições legais somente faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, se os mesmos forem comprovados por documentos hábeis e idôneos, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais;

- que os documentos hábeis, segundo sua natureza, que são exigidos neste dispositivo, são aqueles que já contêm uma prova direta acerca do fato alegado, cuja existência ali se materializa. Referem-se a qualquer documento que tenha autenticidade, legitimidade e o seu conteúdo conduza à convicção da efetiva realização dos negócios jurídicos alegados como tendo sido praticados, devendo, necessariamente, terem sido subscritos por terceiros que tenham participado das respectivas operações;

- que o dispositivo também prevê que a enunciação, por si só, dessas operações nos livros fiscais não constitui meio de prova, se não estiverem amparados por estes

tipos de documentos, quando, em caso positivo estaremos defronte de uma verdadeira prova documental;

- que a prova é a própria convicção acerca da existência ou não existência dos fatos alegados, no caso, contratos podem vir a comprovar que houve o consenso entre as partes envolvidas para que houvesse a posterior aquisição de mercadorias ou serviços. Contudo, por si só, não comprovam que efetivamente foram realizadas tais operações, como resultado das relações jurídicas oriundas daqueles acordos de vontades;

- que o ônus da prova da existência das operações que propiciaram o surgimento de despesas incumbe ao contribuinte, uma vez que, a despesa é elemento que o beneficia, resultando daí, a indissociável obrigatoriedade da apresentação de documentação hábil para comprová-las;

- que deve ser lembrado que a apresentação de alegações na impugnação visando desconstituir provas apresentadas quando do procedimento fiscal devem vir acompanhadas de documentos hábeis e idôneos, conforme exige o artigo 16, inciso III, do Decreto 70.235 de 1972;

- que, **NO QUE DIZ RESPEITO AO MÉRITO** é de se dizer que informou a fiscalização que as pessoas jurídicas listadas às fls.3.492 e 3.503/3.504 do Termo de Verificação e fls.3.643, da impugnação, denominados “investidores”, adquiriram e utilizaram a ALNILAN SA para obter as ações da COMPANHIA PROVIDÊNCIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A, (a Interessada antes da incorporação), e depois promover a incorporação da ALNILAN pela Interessada. Acrescentou a Fiscalização que tais operação foram realizadas pelos “investidores” com o propósito único de gerar ágio, provisões e ônus financeiros decorrentes de empréstimos, para diminuir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL da Interessada;

- que a Interessada que os mencionados investidores diretamente ou por meio de afiliadas, ainda permanecem acionista e detém o controle da PROVIDÊNCIA, e que, sem a aquisição da ALNILAN não haveria como ser adquirida a PROVIDÊNCIA, pois seria impossível a captação do financiamento para tal operação e o negócio provavelmente não seria concluído (a par de que, o próprio vendedor, dificilmente aceitaria realizar a alienação a 15 contratantes diferentes, com ajustes e pagamentos das mais diversificadas origens;

- que a esta alegação, cumpre registrar que a Interessada não acostou aos autos qualquer documento ou mera informação dos alienantes da PROVIDÊNCIA ou de qualquer instituição financeira, inclusive o BANCO SANTANDER, corroborando a afirmação que sem a aquisição da ALNILAN não haveria como os investidores adquirirem a PROVIDÊNCIA, (a Interessada);

- que é incontroverso nos autos que, em dado momento, a Interessada teve suas ações totalmente adquiridas pela ALNILAN SA, tornando-se, assim, subsidiária integral desta, e que, posteriormente, a ALNILAN foi incorporada pela própria Interessada;

- que, também é incontroverso que, quando da incorporação, as duas sociedades pertenciam ao mesmo grupo empresarial: as pessoas jurídicas listadas às fls.3.492 e 3.503/3.504 do Termo de Verificação e fls.3.643, da impugnação, os “investidores”. Consta também, fls.50/80, que estas operações foram financiadas por duas linhas de crédito concedidas aos investidores pelo BANCO SANTANDER BANESPA S/A, sendo que os correspondentes recursos em dinheiro não entraram no caixa ou na conta bancos da ALNILAN;

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

Autenticado digitalmente em 03/06/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente

em 03/06/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 08/06/2015 por FERNANDA

BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 10/06/2015 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 02/07/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- que é indiscutível que quem respondeu pela tomada dos empréstimos foram os investidores, representados pelo representante do AIG, Sr. Cristiano Gioia Lauretti;

- que a Interessada também não nega que a ALNILAN foi utilizada apenas para incorporar as ações da Interessada e, posteriormente, ser incorporada pela Interessada. Pelo contrário, confirma tal fato, alegando que tal conduta não é ilegal, estando mesmo prevista na legislação e que esta prática é amplamente utilizada nas transações entre diferentes conglomerados econômicos;

- que equivoca-se a Interessada, pois o que a legislação permite é que sociedades sejam criadas para propósitos econômicos específicos, isto é, tem a finalidade de realizar determinado empreendimento, negócio ou operação financeira, sendo constituída com o fim de criar, mediante personificação jurídica, um patrimônio que somente seja integrado por direitos e obrigações relativos àquele empreendimento, negócio ou operação;

- que não é o caso da ALNILAN, pois esta não praticou nenhum ato de natureza econômica, não realizou qualquer empreendimento, negócio ou operação financeira de cunho produtivo, e muito menos criou patrimônio decorrente de qualquer empreendimento, negócio ou operação, pois desde a data de sua criação, 26092001, até a sua primeira alienação, a ALNILAN permaneceu cinco anos em estado latente, operacionalmente inativa, apenas registrando umas poucas despesas ditas pré-operacionais;

- que, dos autos, cópia do Livro Diário às fls.3335, comprova-se que a contabilidade da ALNILAN em 2006 registrava apenas sete lançamentos, sendo cinco referentes a provisões e pagamentos de taxas de R\$49,00 e R\$80,94, e um pagamento de R\$1.482,80 descrito como "LANCTO P/REGUL.DOC. 002 15/06/04 PAGTO NF 113126 LUZ PUBLICIDADE S.PAULO LTDA", datado de 2004;

- que, **NO QUE DIZ RESPEITO À INFRAÇÃO Nº 01 - DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS**, é de se dizer que conforme relatado, a Fiscalização glosou R\$ 40.021.280,37 relativos a despesas de juros referentes à dívida de R\$ 475.000.000,00 decorrente de notas promissórias emitidas em 2007 e pagas até 31/dezembro do mesmo ano, com base no fato de ser irregular a transferência deste passivo de R\$ 475.000.000,00 para a PROVIDÊNCIA quando da incorporação reversa que se deu pouco depois da contabilização deste passivo pela ALNILAN. Acrescentou que o passivo de R\$ 475.000.000,00 não seria uma dívida da PROVIDÊNCIA, e sim dos mencionados investidores;

- que, por sua vez, alegou a Interessada que, na condição de sucessora por incorporação, passou legitimamente a apropriar no seu resultado as despesas financeiras com juros e demais encargos, oriundos do empréstimo captado para aquisição de participação societária (emissão de notas promissórias), o que tem fundamento nos artigos 299 e 374 do RIR/99;

- que, de acordo com a definição de despesa necessária, necessário é tudo aquilo que não se pode dispensar; que se impõe; essencial, indispensável; que não pode deixar de ser; forçoso, inevitável, fatal; que deve ser feito, cumprido; que se requer; preciso;

- que devem ser admitidas as usuais ou normais conforme o tipo de transações, operações ou atividades da empresa, isto é, devem ser necessárias à manutenção e desenvolvimento da respectiva fonte produtora de receitas. Enfim, devem ser intrinsecamente

relacionadas com a produção ou comercialização, devendo, ao menos, ter o potencial de trazer utilidade para a empresa;

- que a usualidade ou normalidade da despesa, no entanto, não pode ser interpretada com todo o rigor do texto da lei quando a despesa apesar de não usual ou normal, servir para promover a venda da mercadoria ou produto;

- que o requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio. O 1º Conselho de Contribuintes decidiu no Ac. nº 10308.218/ 88 (DOU de 180589) que as despesas operacionais são aquelas necessárias, usuais ou normais, não se guardando nesse conceito qualquer liberalidade;

- que da necessidade da despesa nos autos, conforme já mencionado, a Interessada não acostou aos autos qualquer documento ou mera informação dos alienantes da PROVIDÊNCIA ou do BANCO SANTANDER, que comprovasse a alegação que sem a aquisição da ALNILAN não haveria como os investidores adquirirem a PROVIDÊNCIA, (a Interessada);

- que é incontroverso que, apesar de haver recibo da ALNILAN ao SANTANDER pelo recebimento de cheque administrativo do SANTANDER no valor de R\$ 475.000.000,00 e nominal à ALNILAN, não foi localizado, nem na contabilidade da ALNILAN, nem na contabilidade da PROVIDÊNCIA, lançamento a débito, em suas contas contábeis banco ou caixa, registrando a entrada daquele valor;

- que a Interessada não acostou aos autos extrato bancário ou qualquer outro documento comprovando que o mencionado valor efetivamente entrou na conta corrente ou no caixa da ALNILAN;

- que, consta nos autos, que quem respondeu pela tomada dos empréstimos foram os investidores, representados pelo representante do AIG, Sr. Cristiano Gioia Lauretti;

- que, assim, correta está a afirmação da Fiscalização no sentido de que a contabilização daquele valor como passivo da empresa ALNILAN, foi irregular;

- que a conclusão lógica é que a Interessada contabilizou pagamentos e juros de um empréstimo do qual ela e sua sucedida nunca receberam;

- que os atos praticados pela Interessada não tiveram como objetivo, efeitos econômicos. As despesas que a eles se relacionaram não podem ser tidas como adequadas aos propósitos empresariais. Tais atos, no caso presente, sequer demonstraram ter o potencial de vir a trazer utilidade para a empresa, uma vez que visaram tão somente gerar despesas para diminuir a apuração dos tributos;

- que tendo por base que o artigo 299, do RIR de 1999, determina que são necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, e que as despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, há de se concluir que as despesas alegadas pela Interessada não devem ser admitidas no cálculo do lucro líquido;

- que, **NO QUE DIZ RESPEITO À INFRAÇÃO Nº 02 - DESPESAS NÃO COMPROVADAS**, é de se dizer que para o ano de 2007, informou a Fiscalização que foi glosada a despesa com amortização de ágio no valor de R\$ 21.069.674,56, pelo fato de ter sido irregular a contabilização do ágio na ALNILAN, visto que esta não representaria a real compradora das ações da PROVIDÊNCIA negociadas em outubro de 2006 no Contrato de

Compra e Venda de Ações (Share Purchase and Sale Agreement – SPA). Para o ano de 2008, foi glosado o valor de R\$21.968.008,86, com o fundamento que, se não havia ágio passível de ser contabilizado pela ALNILAN, não haveria ágio algum a ser registrado e amortizado pela PROVIDÊNCIA, (a Interessada);

- que alegou a Interessada que a diferença entre o valor desembolsado e o patrimônio líquido contábil, (PLC), da Impugnante, no valor de R\$ 670.398.735,51, foi tratado como ágio por expectativa de rentabilidade futura, determinado em conformidade com estudo (laudo) elaborado pela Deloitte (fls. 2915 a 3008 dos autos). Assim, encerrada a transação e atendida a condição de aquisição de participação societária com ágio por expectativa de rentabilidade futura, a ALNILAN foi incorporada pela Impugnante. Tal conduta se deu não só com a observância das normas de direito privado, bem como com base nos artigos 7º e 8º da Lei n. 9.532/97 (art. 386 do RIR/99 e art. 75 da Instrução Normativa IN n. 390/04), regulamentados pela IN nº.11/99, sendo legal e legítima a amortização do ágio;

- que exposta a controvérsia, cabem as seguintes observações, que a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº.750/93, determina que a observância dos Princípios de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC). E mais, exige que na aplicação dos Princípios de Contabilidade, a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais;

- que a despeito de as operações alegadas pela Interessada terem se revelado formalmente corretas, a sua essência se resumiu a gerar um ágio artificial;

- que, conforme este ato normativo da CVM, o ágio admitido pela contabilidade é o resultante de uma operação de compra e venda entre partes independentes e não relacionadas;

- que não poderia ser de outro modo, pois, o ágio tem por objeto uma participação societária de titularidade da controladora, que representa fração do capital da pessoa jurídica controlada, e, na medida em que a controlada incorpora a controladora, desaparece o sujeito jurídico titular da participação societária;

- que, assim, caso preservado, o montante do ágio passaria a estar dentro da incorporadora (antiga controlada), possuindo como origem um elemento que agora integra a própria incorporadora, o que caracteriza um “ágio de si mesma”;

- que nos autos que a utilização da empresa veículo é que fez aparecer o ágio em discussão;

- que o resultado tributário alcançado não seria o mesmo se não houvesse sido utilizada a empresa veículo, pois a utilização da empresa veículo deu se unicamente com o propósito de diminuir o IRPJ e a CSLL;

- que a Interessada não acostou aos autos quaisquer documentos ou mesmo meras informações da lavra de terceiros que pudessem dar o mínimo de convicção que a utilização da empresa veículo teve como finalidade, exatamente, a proteção dos acionistas minoritários, conforme alegou;

- que não há espaço para a dedutibilidade do chamado “ágio de si mesma”, cuja amortização é vedada, haja vista que não encontra respaldo nas normas tributárias e fere um dos princípios básicos do IRPJ/CSLL, qual seja: a incidência sobre o lucro efetivamente auferido, sendo que no caso em questão essa prática ocorreu;

- que, comprovou-se que a ALNILAN SA foi utilizada como empresa veículo para a formação de um ágio, cuja essência se subsume no que determina a Instrução CVM Nº 349/01, acima transcrita;

- que, desta forma, é indevida a amortização do ágio no valor de R\$ 61.969.631,02 no ano de 2007, devendo a glosa ser de R\$ 21.069.674,56, que corresponde ao montante da receita reconhecida pela Interessada no valor de R\$ 40.899.956,46 subtraída do valor de ágio amortizado;

- que a subtração do valor de R\$ 40.899.956,46 deveu-se ao fato de, tanto a constituição da provisão para a manutenção da integridade do patrimônio líquido quanto a sua reversão não devem afetar o resultado do período, conforme Nota Explicativa editada pela CVM em relação a sua Instrução nº 349/2001;

- que, **NO QUE DIZ RESPEITO À INFRAÇÃO Nº 03 – GANHO DE CAPITAL APURADO INCORRETAMENTE**, é de se dizer que relatou a Fiscalização que, em 30/09/2008, o ágio oriundo da ALNILAN no valor de R\$ 670,4 milhões foi desmembrado pela Interessada em três partes, sendo vinculada uma parte a cada uma das suas divisões de negócio, (unidades): produção de não tecidos, produção de tubos e conexões de PVC; e produção de embalagens. Com isso, a conta contábil do Ativo Diferido que registrava o ágio de R\$ 670,4 milhões, chamada “PARTICIPACAO SOCIETARIA – AGIO” foi reclassificada com o nome “Ágio- Divisão Não tecidos”;

- que acrescentou a fiscalização que, parte do ágio no valor de R\$ 101.900.607,80 foi então lançado a crédito desta conta com contrapartida a débito como “Ágio-Divisão PVC”, e o valor de R\$ 16.759.968,39 foi lançado como “Ágio-Divisão Embalagens”, também com contrapartida a crédito na conta “Ágio - Divisão Não Tecidos”, conforme demonstrado às fls.3553/3554. O desmembramento foi realizado para que o ágio pudesse ser computado como custo quando da apuração do ganho de capital originado da venda da Divisão de PVC (denominada PROVINIL), venda ocorrida em 18/09/2008;

- que o suposto ágio não deveria ter sido contabilizado pela ALNILAN, visto que esta não representava a real compradora das ações da PROVIDÊNCIA, concluiu a Fiscalização que não haveria que se falar em ágio contabilizado na PROVIDÊNCIA em decorrência da incorporação, e muito menos, ágio a ser desmembrado e agregado ao custo da Divisão de PVC (PROVINIL). Desta forma, foi glosado parte do custo apurado pela Interessada na venda da sua Divisão de PVC denominada PROVINIL no valor de R\$ 33.563.991,55, por se tratar de ágio inexistente contabilizado como custo, conforme demonstrativo “CUSTO DA DIVISÃO DE PVC PROVINIL” às fls.3.561;

- que, por sua vez, alegou a Interessada que tem direito ao desmembramento do ágio pelas suas unidades de negócio, sendo que o respectivo laudo de desmembramento do ágio não foi, no mérito, contestado, mesmo porque, no laudo levou-se em consideração as projeções a partir de resultados passados, de tendências de mercado, de mudanças de estratégias, aplicações de recursos, investimentos, o que demonstra que se trata de documento que utilizou as técnicas próprias de precificação de ativos;

- que acrescentou a interessada que a não utilização do ágio contabilizado na ALNILAN, e a ela transferido por sucessão, contraria a legislação de regência, tendo em vista que, por se tratar de investimento relevante, o ágio deve ser avaliado pelo método de equivalência patrimonial e deve compor o custo de aquisição para fins de apuração de ganho de capital. Na medida em que a Fiscalização não nega a origem e a validade do ágio formado na aquisição da PROVIDENCIA, nem mesmo o laudo de avaliação que lhe deu fundamento, lhe é defeso glosar essa mais valia na composição do custo na venda da divisão PROVINIL;

- que finalizou a interessada afirmando que as operações conforme foram realizadas não permitiriam à Fiscalização afastar a parte do ágio integrante do custo do investimento na MUMBAI para cálculo do ganho de capital na sua alienação, uma vez que a Fiscalização não questionou a origem e o pagamento da mais valia mencionada quando da aquisição da PROVIDÊNCIA, à época, titular da divisão de PVC (PROVINIL);

- que conforme já analisado neste julgamento, comprovou-se que a ALNILAN SA foi utilizada como empresa veículo para a formação de um ágio, cuja essência se subsume no que determina a Instrução CVM Nº 349/01, já transcrita;

- que, assim, com base no que foi decidido no item referente à apreciação da autuação referente à “Infração 0002”, deve-se concluir que a Interessada tentou aproveitar-se de um “ágio de si mesma”, o que a toda prova, deve ser repellido;

- que, em outras palavras, na operação de incorporação às avessas, na qual o controlado incorpora a sua controladora, cujo controle acionário havia se originado de uma subscrição anterior de capital (subscrição com quotas do capital), não se justifica a contabilização, por parte do incorporador, de ágio de si próprio, por faltar os pressupostos do ágio;

- que a incorporação reversa com o propósito de gerar ágio artificial por meio da utilização de empresa veículo, adquirida tão somente para este fim, caracteriza ausência de propósito empresarial;

- que, desta forma, deve ser glosada a parcela de ágio que compôs o custo na apuração do ganho de capital originado da venda da Divisão de PVC (denominada PROVINIL), no valor de R\$ 33.563.991,55, nos termos realizados pela Fiscalização, pelas razões já apresentadas quando da análise da “Infração 0002”;

- que, **NO QUE DIZ RESPEITO À INFRAÇÃO Nº 04 – EXCLUSÕES INDEVIDAS DO LUCRO LÍQUIDO**, é de se dizer que conforme relatado, para o ano de 2007, foi glosada a exclusão de reversão de provisão para manutenção da integridade do PL, no valor de R\$ 29.726.531,03. Para o ano de 2008, a mesma exclusão foi glosada, no montante de R\$ 107.797.412,55;

- que, para o ano de 2007, consta no termo de verificação fls.3537/3538, que, no Relatório de Administração da Interessada, nota explicativa 10, (movimentação do ativo intangível ano de 2007), foi revertido a título de provisão para manutenção da integridade do PL, o valor de R\$ 40.899.956,46. Informou a Fiscalização que, quando da constituição da provisão no valor de R\$ 442.463.165,44, a mesma não transitou por contas de resultado, visto que a constituição dessa provisão se deu mediante lançamento a débito no PL, (reduzora do PL), com contrapartida a crédito em conta redutora do Ativo, fls.3.538;

- que acrescentou a fiscalização que a reversão da provisão para manutenção do PL gerou uma receita no período, afetando assim o Lucro Líquido, contudo, conforme extrato da DIPJ às fls.3.540, demonstrativo de fls. 3541 e transcrição do LALUR na mesma folha, houve, também, a sua exclusão na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, neutralizando seu efeito na apuração do Lucro Real;

- que finalizou a fiscalização relatando que a Interessada registrou uma adição ao lucro real no valor de R\$ 11.173.245,43, referente ao suposto ágio amortizado no mês de fevereiro de 2007. Desta forma, foi glosado o valor de R\$ 29.726.531,03, resultado da exclusão de R\$ 40.899.956,46 diminuída da adição de R\$ 11.173.425,03;

- que, quanto ao ano de 2008, consta que, em decorrência da venda da Divisão de PVC (PROVINIL) e da Divisão de Embalagens, a Interessada registrou em seu LALUR baixa da reversão da provisão para manutenção integridade do PL relacionadas a essas unidades no valor de R\$ 65.153.630,67, conforme demonstrativo e LALUR às fls.3.564. A Interessada não comprovou que este valor, em algum momento, foi adicionado na apuração do IRPJ e da CSLL;

- que além desta baixa, a Fiscalização com base no Relatório de Administração da PROVIDÊNCIA AC 2008, nota explicativa 10 (Movimentação do ativo intangível AC 2008), reproduzida às fls.3.567, informou que a Interessada também reverteu na contabilidade o valor de R\$ 42.643.781,88 a título de provisão para manutenção da integridade do PL, relacionada ao suposto ágio da Divisão de Não Tecidos;

- que da mesma forma que no ano anterior, a Interessada adicionou e excluiu este valor no LALUR. Assim, foram autuados os valores de R\$ 65.153.630,67 e R\$ 42.643.781,88, no total de R\$ 107.797.412,55;

- que, além disso, a Fiscalização fundamentou as glosas com base no fato de inexistir ágio passível de ser registrado pela Interessada visto que não havia ágio passível registrado pela ALNILAN, assim, não haveria que se falar em registro, pela Interessada, de Provisão para Manutenção da Integridade do PL da Divisão de PVC e da Divisão de Embalagens;

- que, por sua vez, alegou a Interessada que a amortização do ativo diferido e a baixa da provisão a ele ligada ocorrem por determinação da própria CVM e são prescrições mandamentais desse órgão sobre a apuração do resultado da companhia. O seu reconhecimento era obrigatório, pois passou a ser uma companhia de capital aberto, sujeita às regras da CVM;

- que acrescentou que a baixa da provisão foi realizada na medida em que ocorreu a amortização do ágio, pois a criação da provisão e sua baixa periódica ocorreram para opor-se à amortização do ágio, evitando a diminuição do resultado e dos dividendos dos acionistas minoritários com parcela que produzirá resultados apenas ao controlador;

- que a função da provisão é exclusivamente contábil, visa deixar nítido nas demonstrações financeiras o real valor do ativo diferido, não representando, por si só, acréscimo patrimonial. Assim, a sua posterior reversão não tem reflexos fiscais (não há a necessidade de ser baixada contra resultado);

- que, finalizou a Interessada afirmando que é indevida a tributação das receitas geradas pela reversão da provisão constituída para manutenção da integridade do Patrimônio Líquido (decorrente do ágio);

- que é incontroverso que, quando da constituição da provisão no valor de R\$ 442.463.165,44, esta não transitou por contas de resultado, visto que a constituição dessa provisão se deu mediante lançamento a débito no PL, (reduzora do PL), com contrapartida a crédito em conta redutora do Ativo, vide fls.1.692 e 3.538;

- que tal fato está em consonância com que alegou a Interessada na impugnação no sentido de que a função da provisão foi exclusivamente contábil, visando deixar nítido nas demonstrações financeiras o real valor do ativo diferido, não representando, por si só, acréscimo patrimonial. Assim, a sua posterior reversão não haveria de ter reflexos fiscais, não havendo a necessidade de ser baixada contra resultado;

- que esta afirmação encontra respaldo na Nota Explicativa editada pela CVM em relação a sua Instrução nº 349/2001, cujo trecho está transcrito às fls. 3537. Desta forma, a reversão da provisão também não deve transitar em contas de resultado;

- que, neste sentido, para o ano de 2007, deve ser desconsiderada a exclusão de R\$ 40.899.956,46 realizada pela Interessada. Em face da adição realizada no valor de R\$ 11.173.425,03, a glosa deve ser de R\$ 29.726.531,03, tal qual realizado pela Fiscalização;

- que para o ano de 2008, em decorrência da venda da Divisão de PVC (PROVINIL) e da Divisão de Embalagens, a Interessada registrou em seu LALUR baixa da reversão da provisão para manutenção integridade do PL relacionadas a essas unidades no valor de R\$ 65.153.630,67, conforme demonstrativo e LALUR às fls.3.564;

- que ocorre que a Interessada não comprovou que o valor de R\$65.153.630,67 foi reconhecido como receita na apuração do Lucro Líquido. Neste sentido, deve ser mantida a glosa no valor de R\$ 65.153.630,67;

- que quanto à parcela de R\$ 42.643.781,88, verificou-se que a Interessada reverteu na contabilidade o dito valor a título de provisão para manutenção da integridade do PL, relacionada ao suposto ágio da Divisão de Não Tecidos;

- que, conforme já analisado, a reversão da provisão não deve transitar em contas de resultado. Assim, deve ser mantida a glosa no valor de R\$42.643.781,88;

- que, além disto, registre-se que, se a utilização de “ágio de si mesma” não encontra respaldo nas normas tributárias, constituindo-se em despesa não necessária, não há que se falar em exclusão de provisão para manutenção da integridade do PL, nos moldes realizados pela Interessada, tanto para o ano de 2007, quanto para 2008, uma vez que, a dita provisão foi constituída em decorrência do registro do mencionado ágio;

- que, **NO QUE DIZ RESPEITO À INFRAÇÃO Nº 05 – MULTAS ISOLADAS**, é de se dizer que quanto à concomitância de penalidades, a regra do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, com as alterações posteriores, é clara quando determina que deve ser imposta a multa isolada, ainda que, ao final do período haja prejuízo;

- que qualquer infração tributária implica em prejuízo à Fazenda Nacional, ainda que indireto, especialmente a falta de recolhimento da antecipação mensal, que impõe um ônus à União pela redução dos recursos necessários às suas atividades;

- que se questione a situação de o valor do recolhimento mensal vir a ser superior ao apurado no final do exercício, a própria Lei nº 9.430, de 1996, no inciso II, do parágrafo 1º, do artigo 6º, afasta esta questão ao prever a possibilidade de ocorrer excesso de recolhimento em face do imposto definitivo apurado na declaração, estabelecendo que, nessa hipótese, o tributo pode ser restituído ou compensado nos termos do artigo 74, da mesma Lei;

- que se a lei previu que cabe a multa isolada no caso de prejuízo no final do período, com mais razão caberá no caso de ser apurado IRPJ ao final, mesmo que em valor menor que o montante mensal inadimplido;

- que o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ao prever as infrações por falta de recolhimento de antecipação e de pagamento do tributo ou contribuição (definitivos) não significa duplicidade de tipificação de uma mesma infração e nem de penalidade. Pelo contrário, o citado artigo ao tipificar essas infrações demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e não são excludentes;

- que, portanto, fundamenta esta afirmação a análise do aspecto temporal, uma vez que os momentos ou etapas da violação da ordem tributária são diferentes: o recolhimento mensal e a apuração anual, havendo, pois, a ocorrência de dois fatos decorrentes de ações autônomas, pois, que distantes no tempo. Havendo duas ações, não há que se falar em dupla punição por um só fato;

- que não procede a alegação que deve ser dispensada a multa isolada, por ter sido aplicada concomitantemente com a multa genérica ou, por ter sido apurado prejuízo no exercício ou, ainda, por ter sido ou não apurado imposto a pagar na declaração;

- que cabe a concomitância da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas, com o lançamento do IRPJ e CSLL devidos e multa proporcional;

- que, da mesma forma, o artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, quando determina que a multa isolada deve ser aplicada no caso de falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, ainda que tenha apurado prejuízo ou base de cálculo negativa no ano-calendário correspondente, sinaliza que a multa isolada será aplicada, após o final do respectivo ano calendário. Antes do final do ano calendário, caberia a autuação do IRPJ ou da CSLL com base na estimativa juntamente com a multa proporcional;

- que, **NO QUE DIZ RESPEITO À QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO**, é de se dizer que a Fiscalização agravou a multa por entender que ocorreu simulação;

- que a Interessada alegou que não cabe a aplicação da multa de 150%, uma vez que todos os atos foram praticados com ampla publicidade, não havendo ocultação de nenhum deles que revele o intuito de fraude, até porque foram previamente levados ao conhecimento das autoridades competentes, conforme exige a legislação;

- - que, sendo assim, tendo por base que a qualificação da multa para o percentual de 150% depende não só da intenção do agente, como também da prova da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim, é incabível a aplicação da multa qualificada;

- que da CSLL, ou seja, em que pese o fato de que nem todas as restrições à dedutibilidade de dispêndios previstas pela legislação do Imposto de Renda serem aplicáveis à Contribuição Social sobre o Lucro, deve-se ter em conta que a autuação, no presente caso, foi motivada por dispêndios oriundos de operações consideradas artificiais, desprovidas de propósito empresarial;

- que a Contribuição Social sobre o Lucro tem como base de cálculo o lucro líquido do período com os ajustes determinados na respectiva legislação;

- que, conforme impõe o Princípio da Entidade, um dispêndio produzido artificialmente não deve estar na contabilidade. Em outras palavras, a contabilização de dispêndios sem propósito empresarial implica inobservância do princípio contábil da entidade, devendo ensejar, também por esta razão, a sua glosa, afetando, portanto, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

- que os dispêndios glosados afetam o próprio resultado do exercício e, conseqüentemente, também a base de cálculo da Contribuição Social, como definida no art. 2º da Lei 7.689, de 1988, com as alterações do art. 2º da Lei 8.034, de 1990;

- que as conclusões fundamentadas quanto ao lançamento do IRPJ alcançam a Contribuição Social sobre o Lucro, pois, somente se observados os requisitos legais pertinentes à legislação do Imposto sobre a Renda da pessoa Jurídica, é que estará assegurada a dedutibilidade de um dispêndio com idêntica repercussão na base de cálculo da CSLL devido à redução que esta despesa acarreta ao lucro líquido do período.

A presente decisão encontra-se consubstanciada nas seguintes ementas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

DECADÊNCIA.

A regra do artigo 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional/CTN, pressupõe a ocorrência de um pagamento prévio, dado que este fornece, por si só, ao Fisco uma informação suficiente para que permita exercer o controle. O artigo 173, do CTN, ao contrário, pressupõe não ter havido pagamento prévio, tendo como início de contagem do prazo decadencial não a data da ocorrência do fato gerador, mas o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

OPERAÇÕES SEM PROPÓSITO NEGOCIAL.

Nas operações estruturadas em sequência, o fato de cada uma delas, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto das operações, quando restar comprovado que os atos foram praticados sem propósito negocial.

DESPESA DESNECESSÁRIA. GLOSA.

Caracterizam-se como despesas desnecessárias aquelas ligadas a práticas sem propósitos empresariais. A contabilização de despesas sem propósito empresarial implica inobservância do princípio contábil da entidade, devendo ensejar a glosa da despesa comprovadamente

desnecessária no cálculo do lucro líquido da entidade, afetando, portanto, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

ESCRITURAÇÃO. FORÇA PROBANTE.

A escrituração contábil mantida com observância das disposições legais somente faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados se forem comprovados por documentos hábeis e idôneos, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. ÁGIO DE SI PRÓPRIO. INDEDUTIBILIDADE.

Na operação de incorporação às avessas, na qual o controlado incorpora a sua controladora, cujo controle acionário havia se originado de uma subscrição anterior de capital (subscrição com quotas do capital), não se justifica a contabilização, por parte do incorporador, de ágio de si próprio, por faltar os pressupostos do ágio. A incorporação reversa com o propósito de gerar ágio artificial por meio da utilização de empresa veículo, adquirida tão somente para este fim, caracteriza ausência de propósito empresarial.

MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

Somente cabe a qualificação da multa para o percentual de 150% quando comprovada a intenção do agente em praticar fraude.

EMPRESA VEÍCULO. ABUSO DE DIREITO

Caracteriza-se como abuso de direito a utilização de empresa veículo quando o contribuinte não comprova que visou proteger os acionistas minoritários e o resultado tributário alcançado não seria o mesmo se não houvesse sido utilizada a empresa veículo.

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS.

Verificado, no caso concreto, que os débitos de estimativa não foram liquidados nem por pagamento nem por compensação, e nem sequer declarados em DCTF ou qualquer outro instrumento de confissão de dívida, é lícito ao Fisco recompor a apuração do imposto de renda anual, exigindo, por meio de auto de infração, as diferenças não recolhidas.

MULTA ISOLADA. INCIDÊNCIA.

O artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, ao prever as infrações por falta de recolhimento de antecipação e de pagamento do tributo ou contribuição (definitivos) não significa duplicidade de tipificação de uma mesma infração.

ou penalidade. Ao tipificar essas infrações o artigo 44 da Lei nº. 9.430, de 1996, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e não se excluem.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Decorrendo o lançamento da CSLL de infração constatada na autuação do IRPJ, o julgamento daquela segue a mesma sorte deste, em virtude da relação de causa e efeito que os une.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Deste ato, por força do recurso necessário, a Presidência da 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Rio de Janeiro - RJ recorre de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em conformidade com o art. 3º inciso II, da Lei nº 8.748, de 1993, com nova redação dada pelo art. 67, da Lei nº 9.532, de 1997 e da Portaria MF nº 03, de 2008.

Da mesma forma, após ser cientificada da decisão de Primeira Instância, em 08/01/2014, conforme Termo constante à fl. 3861, e, com ela não se conformando a contribuinte interpôs, em tempo hábil (07/02/2014), o recurso voluntário de fls. 3863/3924, instruído pelos documentos de fls. 3925/3959 no qual demonstra irresignação na parte da decisão mantida, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que, demonstram o descabimento das autuações fiscais, ou seja, preliminarmente, houve vedada alteração na fundamentação dos lançamentos pelas autoridades julgadoras de 1º grau. A Fiscalização afirmou como motivo determinante a justificar as autuações que as operações eram simuladas e fraudulentas. A DRJ, diferentemente, concluiu que os fatos avaliados não se enquadram em nenhuma das figuras mencionadas. Como decorrência, era dever de ofício das autoridades julgadoras na condição de revisoras da regularidade do crédito tributário constituído pela Fiscalização, reconhecer a insubsistência dos autos de infração. Não poderiam manter parcialmente o crédito tributário, substituindo a motivação originariamente declinada pelos autuantes por outra considerada correta, a exemplo do realizado, ao concluir que pela caracterização de abuso de direito. A legislação não lhes atribui referida prerrogativa;

- que alteração pelas autoridades julgadoras da motivação contida no lançamento e obrigação de manutenção das razões de decidir do acórdão recorrido e reforma de sua conclusão, portanto, a atividade de lançamento rege-se pelo princípio da legalidade (art. 5º II e art. 37, da Constituição Federal), de modo que, para a sua validade, requer-se seja ela apoiada em disposição legal — motivo legal — e, ao mesmo tempo, apenas se a situação de fato concretamente verificada for aquela que a própria lei contempla como autorizadora do ato - motivo de fato;

- que, por hipótese se pudesse cogitar da subsistência dos inovadores lançamentos de ofício feitos pelas autoridades julgadoras, ainda assim as exações devem ser

canceladas, na medida em que os atos praticados pela Recorrente não configuram abuso de direito (e muito menos simulação, o que, aliás, já fora reconhecido no julgamento de 1º grau);

- que a legitimidade da amortização do ágio com a incorporação de ALNILAN pela Recorrente, observância dos pressupostos para a amortização de ágio, portanto, as condutas adotadas vão ao encontro do pretendido pela legislação, ou seja, os artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97 instituíram a possibilidade de amortização do ágio por expectativa de rentabilidade futura na aquisição de investimento relevante. Para tanto, exige-se como condição que a investidora incorpore ou seja incorporada por sua controlada;

- que, portanto, como a forma adotada no caso em tela para a aquisição da participação societária da Recorrente (utilização da ALNILAN para aquisição da PROVIDENCIA) produziu os efeitos almejados pela legislação de regência, na medida em que foi gerado o ágio em decorrência de valor efetivamente desembolsado e houve a junção de patrimônios de investidora e investida, não há qualquer fundamento para negar-se o direito de esta amortizar a importância despendida em valor superior ao seu PLC na determinação das bases do IRPJ e da CSLL, conforme asseguram os artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97. O fato de ALNILAN existir formalmente desde 2001, com pouca atividade operacional, não elide o fato de que a operação em questão obedeceu a legislação existente, não havendo que se falar em abuso de direito, mas em exercício de um direito expressamente previsto pela legislação;

- que, portanto, razões extrafiscais que justificam a forma jurídica adotada no caso concreto e também os atos realizados estão em conformidade com objetivos das normas examinadas, ou seja, a despeito de, como visto, ser legalmente admitida a amortização do ágio mediante os atos praticados pela Recorrente e sua sucedida, por se tratar de conduta prevista em lei, cumpre demonstrar que, ao contrário do que afirmam Fiscalização e DRJ, havia sim efetivas razões de ordem negocial que justificavam a utilização de uma nova empresa (no caso, a ALNILAN) para viabilizar a aquisição do investimento (no caso, as ações da PROVIDENCIA) e também possibilitar a amortização do ágio para fins fiscais, com sua posterior incorporação pela Recorrente. A existência e compreensão desses motivos reforça o descabimento da acusação fiscal;

- que, portanto, descritas as razões de cunho extra tributário que motivaram a formação de ALNILAN, que agiu no regular exercício de direito, deve ser reconhecido o descabimento das autuações fiscais;

- que o reconhecimento da provisão para a manutenção da integridade do patrimônio líquido nos termos das Instruções CVM nº 319/99 e 349/01. A sua formação e posterior reversão, com contrapartida em receita, não tem reflexos fiscais, assim sendo, além do ágio amortizado pela Recorrente, a Fiscalização também glosou a exclusão da receita gerada pela reversão da provisão para manutenção da integridade do patrimônio líquido junto às bases de IRPJ e CSLL. A justificativa para assim concluir foi de que, como a constituição dessa provisão não transitou por contas de resultado, do mesmo modo, a sua reversão também não poderia transitar;

- que a Recorrente constituiu a provisão para manutenção da integridade do patrimônio líquido de acordo com as normas da CVM, de modo que a sua reversão não deve ter reflexos fiscais, na esteira do exposto reconhecimento do CARF e da própria Administração Fiscal, o que demanda o cancelamento desse item do auto de infração;

- que a Impossibilidade de a Fiscalização glosar o ágio como custo da divisão PROVINIL, portanto, não bastasse o descabimento das exigências descritas, a Fiscalização ainda glosou parte do custo apurado pela ora Recorrente (PROVIDÊNCIA) na venda da

divisão PROVINIL, por meio da alienação da MUMBAI, desconsiderando o ágio integrante do custo relativo à formação da última;

- que, não procede a glosa efetuada pela Fiscalização na apuração do custo na venda da MUMBAI (divisão PROVINIL), o que justifica a reforma da decisão recorrida e o consequente cancelamento da exação;

- que a inexistência de determinação legal de adição da amortização do ágio à base de cálculo da CSLL, assim sendo, os fundamentos antes descritos pudessem ser superados, assunção admitida tão somente para argumentar, no mínimo, deve ser reconhecida a insubsistência do lançamento da CSLL. Isso porque as regras fiscais que fixam tratamento distinto do aplicável à formação do lucro líquido para a amortização do ágio por expectativa de rentabilidade futura em casos de fusão, cisão ou incorporação restringem-se ao "lucro real" - base de cálculo da IRPJ - não se estendendo à CSLL;

- que não bastassem as razões expostas nos subtópicos antecedentes, é vedado à fiscalização impugnar a amortização do ágio no que diz respeito à CSLL, justificando, quando menos, a decretação de insubsistência do lançamento de ofício da contribuição social, na esteira do entendimento que tem sido manifestado pelo CARF;

- que o direito à dedução das despesas financeiras e a qualificação das parcelas como despesas operacionais para a Recorrente, ou seja, a Fiscalização fundamentou a glosa das despesas financeiras nas ilações de que o empréstimo, em verdade, teria sido captado pelos acionistas da ALNILAN e não pela própria. Esta teria figurado na operação apenas para que, após ser incorporada pela Recorrente, permitisse a última apropriar as importâncias, configurando o planejamento simulado. Além disso, o gasto, de todo modo, seria indedutíveis na Recorrente, por não observar, no seu caso, os requisitos de necessidade e usualidade;

- que a incorporação da ALNILAN pela Recorrente não tem o efeito de transformar as despesas com juros de dedutíveis em indedutíveis. Demonstrada a necessidade e usualidade com a obtenção do capital (destinado à aquisição da PROVIDÊNCIA), os gastos incorridos no levantamento dos valores devem ser tratados como dedutíveis na formação do resultado tributável da incorporadora, na medida em que é sucessora universal em bens, direitos e obrigações da incorporadora (conforme reconhecimento do Banco Santander). Por tais razões, devem ser canceladas as glosas que deram origem às autuações em exame;

- que a decadência do direito à constituição de parte do suposto crédito tributário (atinentes ao ano-calendário de 2007), portanto, caso se considere que as condutas praticadas ensejariam a obrigatoriedade de recolher IRPJ e CSLL, mesmo assim a parte das autuações relacionada ao ano de 2007 deve ser cancelada, por ter sido constituída após o transcurso do prazo decadencial, o qual é de 5 anos contados dos alegados fatos geradores;

- que se examine a questão, a conclusão é a de que houve a decadência do direito à constituição do crédito de IRPJ e de CSLL em relação aos supostos fatos geradores do ano-calendário de 2007, eis que decorridos mais de 5 anos entre a ocorrência dos alegados fatos geradores e a intimação da lavratura dos Autos de Infração (29.08.2013). Deve, assim, ser reformada tal cancelada tal parcela dos lançamentos de ofício;

- que o descabimento das multas isoladas, as multas isoladas têm origem e são meros reflexos dos lançamentos de ofício do IRPJ e da CSLL no caso concreto 63. Por conseguinte, uma vez reconhecida a improcedência das exigências de IRPJ e de CSLL,

automaticamente, tornam-se prejudicadas as cobranças das multas isoladas, afinal, o resultado do acessório (penalidades isoladas) segue o destino dado ao principal (autos de infração de IRPJ e CSLL);

- que a impossibilidade de cominação das multas isoladas concomitantemente com as multas de ofício lançadas a partir das mesmas e únicas infrações. Sente sentido, as multas isoladas ora contestadas têm por origem antecipações que se tornaram obrigatórias a partir dos ajustes das bases de IRPJ e CSLL realizados pela Fiscalização nos autos de infração ora em análise, os quais são resultantes da: (i) adição das despesas atinentes ao ágio gerado na aquisição da Recorrente, (ii) adição das despesas financeiras atinentes ao empréstimo captado junto ao Banco Santander, em decorrência da operação de aquisição da Recorrente e (iii) tributação da receita gerada pela reversão da provisão para manutenção da integridade do PL da Recorrente (decorrente do ágio). Quer dizer, as estimativas que servem de substrato às multas isoladas decorrem de autuações promovidas pela mesma fiscalização que redundou nas exigências de IRPJ e CSLL, ambas acompanhadas inicialmente de multas de ofício de 150% posteriormente reduzidas pela DRJ para o percentual de 75%) por conta das mesmas acusações anteriormente descritas;

- que devem ser canceladas as multas por falta de recolhimento das antecipações de IRPJ e CSLL, uma vez demonstrado que as multas isoladas e de ofício têm origem nas mesmas acusações e foram apuradas sobre o mesmo valor (IRPJ e CSLL que supostamente teriam deixado de ser recolhidos no caso concreto);

- que o descabimento da cominação das multas isoladas por ausência de recolhimento de estimativas após o encerramento do respectivo período de apuração, ou seja, As multas isoladas no percentual de 50% descritas no artigo 44, II, "b", da Lei 9.430/96 são aplicáveis ao sujeito passivo que, tendo optado pela sistemática do lucro real anual, deixa de efetuar o pagamento mensal de IRPJ e CSLL a título de estimativa (regime previsto no artigo 20 da mesma Lei 9.430/96);

- que a impossibilidade de no caso concreto serem impostas as multas isoladas, seja por ter havido a exigência de tributos acompanhados de multas de ofício, seja por terem sido lançadas após o encerramento do período de apuração das estimativas a que se correlacionam, impõe-se o seu cancelamento;

- que a conclusão quanto ao descabimento das multas isoladas, portanto, a despeito da im procedência dos lançamentos de ofício atinentes ao IRPJ e à CSLL, o que, por si só, é suficiente para o cancelamento da penalidade isolada cominada, restou demonstrado que as duas razões independentes aduzidas nos itens 3.5.1 e 3.5.2 impõem a decretação de insubsistência dos lançamentos das multas isoladas;

- que por qualquer ângulo que se examine a questão, e de rigor o cancelamento das multas isoladas cominadas pelos lançamentos de ofício, em estrita observância a remansosa jurisprudência administrativa sobre a questão.

A UNIÃO (Fazenda Nacional), através de seu representante legal, Procurador da Fazenda Nacional, com fundamento no art. 48, § 2º do RICARF, vem, tempestivamente, em 16/04/2014, apresentar as suas contrarrazões ao recurso voluntário e de ofício (fls. 3963/4000), amparado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que da preliminar de nulidade por suposta alteração dos motivos do lançamento, portanto, a recorrente alega que a DRJ teria alterado o fundamento legal do auto de infração, que seria calcado em simulação e fraude, pela noção de abuso de direito;

- que, não obstante, no presente caso, a preliminar não merece ser acolhida também pela razão de que errou a DRJ ao afastar a qualificação da multa de ofício, estando à razão com a autoridade fiscal autuante, conforme será demonstrado quando do pedido de provimento do recurso de ofício;

- que a decadência, assim sendo, a recorrente alega estar decaído o direito de constituir o crédito referente ao ano-calendário de 2007, uma vez que o auto de infração foi lavrado em 10/09/2013;

- que nada há a acrescentar às precisas ponderações do julgador de piso, as quais respeitam a consolidada jurisprudência administrativa e judicial sobre o termo inicial da decadência atinente ao IRPJ e à CSLL;

- que conforme será demonstrado nas razões pertinentes ao recurso de ofício, o caso em apreço de fato envolve dolo, fraude e simulação, de modo que, também por isso, deve-se afastar a aplicação do art. 150 §4º, nos termos explicitados no auto de infração;

- que ilegitimidade da amortização do ágio pela providência, ou seja, a recorrente defende que o uso da ALNILAN como veículo para a aquisição da PROVIDÊNCIA pelo POOL DE INVESTIDORES nacionais e estrangeiros era indispensável ao sucesso da operação;

- que, não há vedação à criação de empresa com propósito de praticar uma única operação; há expressa autorização legal para a amortização às avessas; não se justifica a glosa em relação à CSLL, que tem regras próprias diferentes da apuração do lucro real;

- que em contraponto, inicialmente cumpre destacar que, tal como ressaltado pelo Auditor responsável pelo lançamento, o principal aspecto que impede a dedutibilidade do ágio registrado pela ALNILAN quando da aquisição da PROVIDÊNCIA é o fato de que, na verdade, não foi a ALNILAN que adquiriu as ações da PROVIDÊNCIA, mas sim o POOL DE INVESTIDORES-BANCOS E FUNDOS-LEGÍTIMOS ADQUIRENTES;

- que a incorporação que envolveu a ALNILAN e a PROVIDÊNCIA não autoriza tal aproveitamento fiscal do ágio pago. De acordo com a legislação aplicável, a única operação societária que possibilitaria a dedutibilidade dessa “mais valia” seria aquela que proporcionasse a união do patrimônio da PROVIDÊNCIA como o patrimônio dos LEGÍTIMOS ADQUIRENTES;

- que a leitura do artigo 386 do RIR/99, observa-se que a dedutibilidade da amortização de um ágio decorre do encontro, num mesmo patrimônio, do investidor com o investimento. Em face dessa confusão patrimonial, a legislação admite que o contribuinte CONSIDERE PERDIDO o investimento adquirido com o ágio e, assim, deduza a despesa que teve com essa “mais valia”;

- que, sem dificuldades, pode-se, observar, que em 28/02/2007 ocorre a incorporação da ALNILAN pela PROVIDÊNCIA. Em decorrência dessa incorporação, o ágio apurado na aquisição da PROVIDÊNCIA, o passivo contraído para aquisição da PROVIDÊNCIA e os juros financeiros vinculados a este passivo foram transferidos desta à PROVIDÊNCIA, que a partir de então passou a utilizá-los como despesa (amortização do ágio e juros) e custo (amortização de ágio);

- que o ágio apurado na aquisição da PROVIDÊNCIA, o passivo contraído para tal aquisição e os juros financeiros vinculados a este passivo de fato pertencem aos REAIS ADQUIRENTES e não à ALNILAN;

- que, não obstante, as demais parcelas do ágio tampouco gozam de regularidade para fins de sua amortização fiscal. Conforme já mencionado, em face da incorporação da ALNILAN pela providência se materializou o recebimento das ações da providência pelo POOL DE INVESTIDORES, tal qual planejado desde sempre – e admitido pela recorrente. Ou seja, em decorrência dessa operação societária, os legítimos adquirentes passaram a deter diretamente as ações pelas quais efetivamente pagaram; os legítimos adquirentes afinal trocaram, em seus ativos, o valor de R\$ 930 milhões por ações da providência;

- que o CARF já se manifestou pela inviabilidade de se valer de empresa-veículo cujo único objetivo, ou objetivo preponderante, não seja o exercício de qualquer atividade econômica que não possibilitar uma vantagem fiscal concedida pela legislação em hipótese ímpar, de confusão do investidor com o investimento;

- que é pertinente um importante adendo: insiste-se em confundir o fato de se ter adquirido participação societária com ágio com o direito de amortização fiscal desse ágio. Essa correlação não é verdadeira. Ou, sendo mais preciso, não é necessária!;

- que não existe direito adquirido daquele que suportou o ágio numa aquisição societária amortizar o ágio pago (art. 385 do RIR/99). O que a Lei autoriza é que aquele que adquiriu participação societária com ágio fundado em rentabilidade futura, e que tenha absorvido o patrimônio adquirido com ágio, amortize o valor do respectivo ágio (art. 386, III);

- que não é porque determinado grupo econômico está disposto a desembolsar recursos para a aquisição de um investimento com ágio, que ele está autorizado a realizar operações sem sentido econômico apenas para enquadrar formalmente seu investimento na situação prevista no art. 386 do RIR/99;

- que, conforme prevê a legislação, que a pessoa jurídica que efetivamente adquiriu a participação societária com ágio, efetivamente absorva, ou seja, absorvida pela pessoa jurídica investida. A situação jurídica precisa, materialmente, refletir a hipótese legal requerida para o gozo do benefício fiscal, não sendo suficiente que se façam malabarismos formais sem propósito negocial ou substância econômica apenas para aparentar a hipótese legal que não ocorreu;

- que, portanto, sendo os reais adquirentes da PROVIDENCIA os integrantes do POOL DE INVESTIDORES, conforme acima demonstrado, não haveria ágio a ser registrado na empresa de passagem ALNILAN e nem tampouco a ser transferido para a PROVIDENCIA, o que, por si só, torna indevido o desmembramento do ágio inexistente na PROVIDÊNCIA e correta a glosa dessa parte do custo apurado na venda de sua divisão de PVC denominada PROVINIL e da divisão de Embalagens;

- que da glosa de despesas financeiras, sendo assim, com relação às despesas com juros na obtenção de empréstimo bancário, a recorrente defende que as razões extratributárias que motivaram a formação de ALNILAN explicam por que os gastos com o levantamento do capital eram necessários; defende que a incorporadora responde pelos passivos da incorporada pelo mesmo título em que se encontram nesta;

- que a entrada dos R\$ 475 milhões em dinheiro, ou correspondente a idêntico na forma de passivo, não aparece na contabilidade da ALNILAN ou da PROVIDÊNCIA, por outro lado a saída destes valores está devidamente registrada na contabilidade da PROVIDÊNCIA. Ou seja, claro está que a PROVIDÊNCIA contabilizou pagamentos e juros de um empréstimo do qual ela nunca viu a cor do dinheiro;

- que, portanto, correta é a glosa das despesas de juros referentes a este financiamento, consoante os termos declarados no TVF;

- que da incidência da multa isolada por incorreto recolhimento de estimativas, sendo assim, a recorrente alega a improcedência das multas isoladas, face (i) à impossibilidade de cominação concomitantemente com as multas de ofício lançadas a partir das mesmas infrações e (ii) ao descabimento da cominação das multas isoladas por ausência de recolhimento de estimativas após o encerramento do respectivo período de apuração;

- que, sendo assim, com a multa isolada o contribuinte está sendo penalizado por não auxiliar a União a fazer frente às despesas incorridas no decorrer dos anos, pelo regime de pagamento de estimativas, e não, propriamente, por não pagar o IRPJ e a CSLL, até por que, como se percebe da Lei nº 9.430/96, tal multa será devida ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para tais tributos;

- que, assim sendo, a multa de ofício e a multa isolada possuem bases de cálculos distintas. Com efeito, a multa de ofício deve incidir sobre o tributo efetivamente devido pelo sujeito passivo, que, no caso, é apurado no momento em que ocorre o Ajuste Anual;

- que a multa isolada deve incidir sobre as bases de cálculo estimadas. Essas antecipações, como o próprio nome diz, não equivalem ao tributo efetivamente devido, mas, consoante a jurisprudência pacificada neste Conselho Administrativo, são meros adiantamentos do tributo, que será calculado ao final do ano. Como se sabe, nem sempre o conjunto dessas antecipações pagas equivalerá ao tributo efetivamente devido, já que, no cálculo do tributo, feito por ocasião do Ajuste Anual, o contribuinte poderá deduzir determinadas despesas incorridas no decorrer do ano;

- que, portanto, as multas de ofício e isolada não decorrem da mesma infração, e não incidem sobre a mesma base de cálculo. São multas inteiramente diversas, previstas em lei, e não configuram nenhum bis in idem, como entendido pela e. Turma a quo, quando afirma que ao se penalizar o todo, não se pode penalizar parte deste todo. Por consequência é indevida a aplicação do princípio da consunção nesta hipótese;

- que quanto à possibilidade de cominação da multa isolada depois de encerrado o período de apuração, observa-se, que não existe qualquer limitação no sentido de que a multa isolada somente pode ser aplicada antes da apuração definitiva do imposto;

- que, sendo assim, uma vez constatada a falta de pagamento da contribuição devida por estimativa, mesmo após o término do ano-calendário, há que ser aplicada a multa isolada sobre os valores devidos e não recolhidos pela pessoa jurídica.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar, Redator *ad hoc*

Tendo em vista impossibilidade do Conselheiro Paulo Roberto Cortez formalizar a decisão, passo a redigi-la ressaltando que o posicionamento aqui explanado reflete o entendimento do Relator original.

“= QUANTO AO RECURSO DE OFÍCIO =

O presente recurso de ofício reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Da análise, dos autos do processo, se verifica que o Colegiado em Primeira Instância decidiu tomar conhecimento da impugnação por apresentação tempestiva para, no mérito deferi-la, em parte, determinando a desqualificação da multa de ofício reduzindo-a ao percentual normal de 75%.

Do reexame necessário, verifico que deve ser confirmada a exoneração processada pelos membros da decisão recorrida, não merecendo reparos a sua decisão, visto que assentada em interpretação da legislação tributária perfeitamente aplicável à hipótese submetida à sua apreciação.

Ora, vivemos em um Estado de Direito, onde deve imperar a lei, de tal sorte que o indivíduo só se sentirá forçado a fazer ou não fazer algo se for compelido pela lei. Daí porque o lançamento ser previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional como atividade plenamente vinculada, isto é, sem possibilidade de a cobrança se firmar em ato discricionário, e, por outro lado, obrigatória, isto é o órgão da administração não pode deixar de cobrar o tributo previsto em lei.

Para qualificar a multa incidente sobre os tributos a autoridade fiscal alegou que o contribuinte havia incorrido em simulação praticada com intuito de esconder que os reais compradores da PROVIÊNCIA são os BANCOS e FUNDOS já nominados denota intuito de fraude e conluio por parte da autuada e os reais adquirentes conforme descrito nos arts. 72 e 73 da Lei 4.502/1964.

Já a autoridade julgadora para desqualificar a multa entendeu que somente cabe a qualificação da multa para o percentual de 150% quando comprovada a intenção do agente em praticar fraude.

Resta claro nos autos, que o motivo que levou a autoridade fiscal lançadora aplicar a multa qualificada foi entendimento que firmou de que o contribuinte teria se utilizado do expediente da simulação e que essa atitude impediu ou retardou, ainda que parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou de suas circunstâncias materiais, situação fática que se adaptaria perfeitamente aos tipos penais previsto nos arts. 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964.

Assim, resta nítido pela análise dos autos de que a autoridade fiscal lançadora resolveu qualificar a multa de ofício diante do fato de entender que ficou caracterizada a

conduta dolosa da contribuinte de se eximir do imposto devido, pela prática da simulação de atos (pelo juízo da autoridade fiscal).

Desta conduta conclui-se, que a autoridade lançadora entendeu ser perfeitamente normal aplicar a multa de lançamento de ofício qualificada na constatação de glosas de despesas e omissão de ganhos de capital. Ou seja, a fiscalização amparou o lançamento sob o argumento de que nesses casos é possível inferir que a contribuinte deliberadamente reduziu o lucro tributável, formando, nesta linha de pensamento, a convicção de que a multa de ofício qualificada é aplicável já que estaria comprovada nos autos a intenção dolosa e fraudulenta na conduta adotada pela contribuinte, com o propósito específico de impedir o nascimento da obrigação tributária.

Ora, com a devida vênia, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização, redução do lucro tributável através de lançamento de despesas indevidas, bem como a omissão de receitas, independentemente, da habitualidade e do montante utilizado, caracteriza falta simples de omissão de receitas ou redução indevida de receitas, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, pelas razões abaixo expostas.

Da análise, dos autos do processo, resta claro a conclusão de que a multa qualificada foi aplicada em decorrência de que a autoridade fiscal entendeu que estaria caracterizado o evidente intuito de fraude, já que a contribuinte teria se utilizado de meios escusos (simulação e prática reiterada) para declarar menos receitas auferidas ou reduzir o lucro tributável de forma indevida. Ou seja, entendeu a autoridade lançadora que a contribuinte prestou informações ao fisco, de forma reiterada, em sua declaração de imposto de renda divergente de dados levantados pela fiscalização com intuito de reduzir o seu imposto de renda.

Ora, o máximo que poderia ter acontecido é o fato da autoridade lançadora desconsiderar os dados e provas apresentadas (matéria de prova) e constituir o lançamento do crédito tributário respectivo a título de omissão de receitas e/ou redução indevida do lucro tributável, o que a meu ver caracteriza irregularidade simples penalizada pela aplicação da multa de lançamento de ofício normal de 75%, pois a irregularidade apontada jamais seria motivo para qualificação da multa, já que ausente conduta material bastante para a sua caracterização.

Verifica-se, que os elementos de prova que serviram para subsidiar o procedimento fiscal em curso, foram obtidos pela fiscalização através das informações fornecidas pela própria contribuinte e, que por sua vez, não logrou, a princípio, êxito em fornecer contra provas demonstrando a efetividade da ocorrência alegada de que estes valores não caracterizariam as despesas indevidas apontada pela autoridade fiscal lançadora. Ou seja, o suplicante não conseguiu provar que as despesas lançadas teriam amparo legal, razão pela qual a autoridade fiscal, por dever de ofício, teve que desconsiderar as alegações apresentadas e considerar os valores apurados como sendo redução indevida do lucro tributável glosando as despesas lançadas como fonte redutora do lucro tributável aumentando a base de cálculo tributável nos anos-calendário questionados.

Ora, a multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, aplicada, muitas vezes, de forma generalizada pelas autoridades lançadoras, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que

ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada do então Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, bem como da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Sem dúvida, que se trata de questão delicada, pois para que a multa de lançamento de ofício se transforme de 75% em 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Este mandamento se encontra no inciso II do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999. Ou seja, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no dispositivo legal referendado, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude. Para tanto, se faz necessário sempre ter em mente o princípio de direito de que a “fraude não se presume”, devem existir, sempre, dentro do processo, provas sobre o evidente intuito de fraude.

Como se vê o art. 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, que prevêm o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente, ocultá-la.

Com a devida vênia, dos que pensam em contrário, a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de despesas, receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas / rendimentos na DIPJ ou Declaração de Ajuste Anual, a falta de comprovação da efetividade de uma transação comercial e/ou de um ato, a inclusão e/ou falta de inclusão de algum valor, bem ou direito na Declaração de Bens ou Direitos, não tem, a princípio, a característica essencial de evidente intuito de fraude.

Da mesma forma, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação emitida divergente de dados levantados pela fiscalização, bem como a redução indevida do lucro tributável através de despesas não dedutíveis na base de cálculo para fins de apuração do imposto e/ou contribuição devido, não evidencia, por si só, o evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei n.º 9.430, de 1996.

Quando a autoridade lançadora age deste modo, aplica, no meu modo de entender, incorretamente a multa de ofício qualificada, pois, tais infrações não possuem o essencial, qual seja o evidente intuito de fraudar. A prova, neste aspecto, deve ser material; evidente como diz a lei. A simples falta de adição de alguma receita na base de cálculo, jamais poderá caracterizar a qualificação da multa de ofício.

Com efeito, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma infração fiscal de simples omissão de receitas ou despesa não dedutível, detectável pela fiscalização através da confrontação e análise das declarações de imposto de renda, às infrações mais graves, em que seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude. A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática identificada de simples omissão de receitas, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro (“laranja”), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

O fato de alguém, pessoa jurídica, não registrar as vendas, no total das notas fiscais na escrituração, pode ser considerado, de plano, com evidente intuito de fraudar ou sonegar o imposto de renda? Obviamente que não.

Ora, se nestas circunstâncias, ou seja, a falta de registro de alguma venda efetuada não se pode considerar como evidente intuito de sonegar ou fraudar é evidente que no caso em discussão é semelhante, já que a princípio, a autoridade lançadora tem o dever legal de cobrar o imposto sobre a omissão de receitas apurada, já que o contribuinte está pagando imposto a menor, ou seja, reduziu indevidamente a base tributável do imposto e não trouxe provas para ilidir a acusação ou as provas apresentadas não convencem a autoridade lançadora. Este fato não tem o condão de descaracterizar o fato ocorrido de que se trata de simples omissão de receitas.

Se a premissa da autoridade fiscal lançadora fosse verdadeira, ou seja, que a simples dedução indevida de despesas; a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas / rendimentos na Declaração de Ajuste Anual; a falta de inclusão de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos, a inclusão indevida de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos, a simples glosa de despesas por falta de comprovação ou a falta de declaração de alguma receita ou rendimento recebido, através de crédito em conta bancária, pelo contribuinte, daria por si só, margem para a aplicação da multa qualificada, não haveria a hipótese de aplicação da multa de ofício normal, ou seja, deveria ser aplicada a multa qualificada em todas as infrações tributárias, a exemplo de: passivo fictício, saldo credor de caixa, declaração inexata, falta de contabilização de receitas, omissão de ganho de capital, depósitos bancários não justificados, acréscimo patrimonial a descoberto, rendimento recebido e não declarado e glosa de despesas, etc.

Já ficou decidido por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos, conforme se constata nos julgados abaixo:

Acórdão nº 2202002.187 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária - Sessão de 20 de fevereiro de 2013 – Relator: Nelson Mallmann:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF*

Exercício: 2008

*MULTA QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO.
NECESSIDADE DA CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE
INTUITO DE FRAUDE.*

A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. Assim, o lançamento da multa qualificada de 150% deve ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964. A falta de inclusão de algum bem ou direito na Declaração de Ajuste Anual (Declaração de Bens e

Direitos), por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, já que ausente conduta material bastante para sua caracterização.

Acórdão nº 9101-001.761 - 1ª Turma - Sessão de 15 de outubro de 2013 – Relator: Jorge Celso Freire da Silva

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE.

Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos ou não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para aplicação do percentual de 150%, depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não restou cabalmente comprovado o dolo por parte do contribuinte para fins tributário, logo incabível a aplicação da multa qualificada.

Acórdão nº 9202-002.956 – 2ª Turma - Sessão de 06 de novembro de 2013 – Relator: Luiz Eduardo de Oliveira Santos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002,2003,2004,2005

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. SIMPLES CONDUTA REITERADA. IMPOSSIBILIDADE AGRAVAMENTO.

A qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude do contribuinte. Assim, não prospera a aplicação da multa qualificada com base em simples reiteração da conduta, fundamento que, isoladamente, não se presta à aludida imputação, consoante jurisprudência deste Colegiado.

Acórdão nº 2202-002.428 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária - Sessão de 17 de setembro de 2013 – Relator: Rafael Pandolfo

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2006, 2009

MULTA QUALIFICADA

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

Autenticado digitalmente em 03/06/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 03/06/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 08/06/2015 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 10/06/2015 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 02/07/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em suposto planejamento tributário, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Acórdão nº 9202-002.766 - – 2ª Turma - Sessão de 06 de agosto de 2013 – Relator: Gustavo Lian Haddad

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2001, 2002

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA.

Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser justificada e comprovada nos autos, não se prestando para tanto a alegação de conduta reiterada nem tampouco a omissão de rendimentos desacompanhada da demonstração de outros elementos dolosos em conduta ativa (facere) do agente, notadamente quando se trata de exigência alicerçada em presunção legal.

Acórdão nº 2201-002.223 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 15 de agosto de 2013 – Relator: Walter Reinaldo Falcão Lima

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2006

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. COMPROVAÇÃO.

Ante a ausência de demonstração e comprovação de que o contribuinte agiu com evidente intuito de fraude, incabível a aplicação da multa de ofício qualificada.

Acórdão nº 1401-000.850 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 11 de setembro de 2012 – Relator: Alexandre Antônio Alkmim Teixeira:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE DOLO ESPECÍFICO.

No planejamento tributário, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Existe um princípio geral de direito, universalmente conhecido, de que as multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais, devem estar lisamente comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e, neste caso, o direito faz com cautela, para evitar abusos e arbitrariedades. O evidente intuito de fraude não pode ser presumido.

Como também é pacífico, que a circunstância do contribuinte quando omitir em documento, público ou particular, declaração que nele deveria constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que deveria ser escrita, com o fim de prejudicar a verdade sobre o fato juridicamente relevante, constitui hipótese de falsidade ideológica.

Para um melhor deslinde da questão, impõe-se invocar o conceito de fraude fiscal, que se encontra na lei. Em primeiro lugar, recorde-se o que determina o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999, nestes termos:

Art. 957 – Serão aplicadas as seguintes multas sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, nos casos de lançamento de ofício (Lei n.º 8.218/91, art. 4º)

(...)

II – de trezentos por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

A Lei n.º 4.502, de 1964, estabelece o seguinte:

Art. 71 – Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, na sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal, na sua natureza ou circunstância materiais.

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

O art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece o seguinte:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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

declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea “a” pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea “b” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea “c” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010). (Vide Lei nº 12.249/2010, art. 139, inc I, d)

I - a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Incluído pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010) (Vide Lei nº 12.249/2010, art. 139, inc I, d).

Como se vê, a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, onde se utilizando subterfúgios se esconde à ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas e por decorrência da natureza característica desses tipos, o legislador tributário entendeu presente o “intuito de fraude”.

Como se vê, exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento. Inaplicável nos casos de presunção simples de omissão de rendimentos / receitas ou mesmo quando se tratar de omissão de rendimentos / receitas de fato. Inaplicável também quando se tratar de dedução indevida de despesas.

No caso de realização da hipótese de fraude, o legislador tributário entendeu presente, *ipso facto*, o “intuito de fraude”. E nem poderia ser diferente, já que por mais abrangente que seja a descrição da hipótese de incidência das figuras tipicamente penais, o elemento de culpabilidade, dolo, sendo-lhes inerente, desautoriza a consideração automática do intuito de fraudar.

Quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder, desta ou daquela forma, para alcançar, tal ou qual finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja aquilo que se tem em vista ao agir.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc., conforme se observa na jurisprudência abaixo:

Acórdão CSRF/01-04.917, 13 de abril de 2004:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICAÇÃO - No caso de lançamento de ofício será aplicada multa calculada sobre o crédito tributário apurado, no percentual de 150%, quando caracterizado o evidente intuito de fraude por parte do autuado, em face dos levantamentos realizados pela autoridade autuante e fatos revelados nos autos do processo.

Acórdão n.º 103-12.178, de 17 de março de 1993:

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

Autenticado digitalmente em 03/06/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 03/06/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 08/06/2015 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 10/06/2015 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 02/07/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CONTA BANCÁRIA FICTÍCIA – Apurado que os valores ingressados na empresa sem a devida contabilização foram depositados em conta bancária fictícia aberta em nome de pessoa física não encontrada e com movimentação pelas representantes da pessoa jurídica, está caracterizada a omissão de receita, incidindo sobre o imposto apurado a multa majorada de 150% de que trata o art. 728, III, do RIR/80.

Acórdão n.º. 101-92.613, de 16 de fevereiro de 2000:

DOCUMENTOS EMITIDOS POR EMPRESAS INEXISTENTES OU BAIXADAS – Os valores apropriados como custos ou despesas, calcados em documentos fiscais emitidos por empresas inexistentes, baixadas, sem prova efetiva de seu pagamento, do ingresso das mercadorias no estabelecimento da adquirente ou seu emprego em obras, estão sujeitos à glosa, sendo legítima a aplicação da penalidade agravada quando restar provado o evidente intuito de fraude.

Acórdão n.º. 104-14.960, de 17 de junho de 1998:

DOCUMENTOS FISCAIS A TÍTULO GRACIOSO – Cabe à autuada demonstrar que os custos/despesas foram efetivamente suportados, mediante prova de recebimento dos bens e/ou serviços a que as referidas notas fiscais aludem. A utilização de documentos fornecidos a título gracioso, ideologicamente falsos, eis que os serviços não foram prestados, para comprovar custos/despesas, constitui fraude e justifica a aplicação de multa qualificada de 150%, prevista no artigo 728, III, do RIR/80.

Acórdão n.º. 103-07.115, de 1985:

NOTAS CALÇADAS – FALSIDADE MATERIAL OU IDEOLÓGICA – A nota fiscal calçada é um dos mais gritantes casos de falsidade documental, denunciando, por si só, o objetivo de eliminar ou reduzir o montante do imposto devido. Aplicável a multa prevista neste dispositivo.

Acórdão n.º. 104-17.256, de 12 de julho de 2000:

MULTA AGRAVADA – CONTA FRIA – O uso da chamada "conta fria", com o propósito de ocultar operações tributáveis, caracteriza o conceito de evidente intuito de fraude e justifica a penalidade exacerbada.

É de se ressaltar, que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, receitas, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Assim, entendo que, no caso dos autos, não se percebe, por parte da contribuinte, a prática de ato doloso para a configuração do ilícito fiscal. A informação de que

o suplicante deixou de adicionar ao lucro do exercício para fins apuração da base de cálculo do tributo de alguma receita em valores expressivos e de forma continuada, para mim caracteriza motivo de lançamento de multa simples sem qualificação.

Desta forma, só posso concluir pela inaplicabilidade da multa de lançamento de ofício qualificada, devendo ser mantida a decisão recorrida.

Assim sendo e considerando que todos os elementos de prova que compõe a presente lide foram objeto de cuidadoso exame por parte da autoridade julgadora de Primeira Instância e que a mesma deu correta solução à demanda, aplicando a legislação de regência à época da ocorrência do fato gerador, fazendo prevalecer à justiça tributária, VOTO pelo conhecimento do presente recurso de ofício, e, no mérito, NEGO provimento.

= RECURSO VOLUNTÁRIO =

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Trata o presente processo de autos de infração lavrados pela Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 9ª. Região Fiscal, DIFIS/SRRF 9ª RF/CTA/PR, exigindo da recorrente o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, (IRPJ), a respectiva multa isolada, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, (CSLL), com multa isolada, respectivamente, nos valores de R\$ 28.902.554,81, R\$ 10.783.939,99, R\$ 10.877.462,25 e R\$ 3.885.458,41, acrescidos de multa de ofício de 150%, com juros de mora calculados até 08/2013. Observando que a decisão recorrida desqualificou a multa de ofício reduzindo-a ao percentual de 75% matéria tratada no Recurso de Ofício.

Na descrição dos fatos consta que foram detectadas cinco infrações:

- 1 - Infração 0001. Despesas não necessárias;
- 2 - Infração 0002. Despesas não comprovadas;
- 3 - Infração 0003. Ganho de capital apurado incorretamente;
- 4 - Infração 0004. Exclusões indevidas do lucro líquido;
- 5 - Infração 0005. Multa isolada. falta de pagamento do imposto de renda pessoa jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

A decisão recorrida manteve o lançamento de forma parcial sob os seguintes argumentos básicos:

- que a regra do artigo 150, parágrafo 4º., do Código Tributário Nacional/CTN, pressupõe a ocorrência de um pagamento prévio, dado que este fornece, por si só, ao Fisco uma informação suficiente para que permita exercer o controle. O artigo 173, do CTN, ao contrário, pressupõe não ter havido pagamento prévio, tendo como início de contagem do prazo decadencial não a data da ocorrência do fato gerador, mas o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

- que nas operações estruturadas em sequência, o fato de cada uma delas, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto das operações, quando restar comprovado que os atos foram praticados sem propósito negocial;

- que caracterizam-se como despesas desnecessárias aquelas ligadas a práticas sem propósitos empresariais. A contabilização de despesas sem propósito empresarial implica inobservância do princípio contábil da entidade, devendo ensejar a glosa da despesa comprovadamente desnecessária no cálculo do lucro líquido da entidade, afetando, portanto, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

- que a escrituração contábil mantida com observância das disposições legais somente faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados se forem comprovados por documentos hábeis e idôneos, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais;

- que na operação de incorporação às avessas, na qual o controlado incorpora a sua controladora, cujo controle acionário havia se originado de uma subscrição anterior de capital (subscrição com quotas do capital), não se justifica a contabilização, por parte do incorporador, de ágio de si próprio, por faltar os pressupostos do ágio. A incorporação reversa com o propósito de gerar ágio artificial por meio da utilização de empresa veículo, adquirida tão somente para este fim, caracteriza ausência de propósito empresarial;

- que somente cabe a qualificação da multa para o percentual de 150% quando comprovada a intenção do agente em praticar fraude;

- que caracteriza-se como abuso de direito a utilização de empresa veículo quando o contribuinte não comprova que visou proteger os acionistas minoritários e o resultado tributário alcançado não seria o mesmo se não houvesse sido utilizada a empresa veículo;

- que verificado, no caso concreto, que os débitos de estimativa não foram liquidados nem por pagamento nem por compensação, e nem sequer declarados em DCTF ou qualquer outro instrumento de confissão de dívida, é lícito ao Fisco recompor a apuração do imposto de renda anual, exigindo, por meio de auto de infração, as diferenças não recolhidas;

- que o artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, ao prever as infrações por falta de recolhimento de antecipação e de pagamento do tributo ou contribuição (definitivos) não significa duplicidade de tipificação de uma mesma infração ou penalidade. Ao tipificar essas infrações o artigo 44 da Lei nº. 9.430, de 1996, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e não se excluem.

Agora em virtude de não ter logrando êxito total na instância inicial, o contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, argúi preliminar de decadência do ano-calendário de 2007; preliminar de nulidade, bem como contesta a matéria de mérito.

Quanto à preliminar de decadência alega a recorrente de que é inaplicável, outrossim, o entendimento manifestado pela decisão recorrida de que não teria sido efetuado o recolhimento antecipado do tributo e, por decorrência, haveria a mudança no início da contagem do prazo decadencial, que deixaria de ser considerado como a data de ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN) e passaria a ter início a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado (art. 173, I, do CTN).

Alega, ainda, que o referido entendimento é incabível na hipótese em exame, na medida em que, a despeito de a ora Recorrente ter apurado prejuízo fiscal ao final do ano-calendário de 2007, houve recolhimentos de tributos em nome da Recorrente, mediante retenções do imposto em operações financeiras feitas pela Recorrente e, além disso, foram realizadas antecipações, tanto de IRPJ, quanto de CSLL, quitadas com créditos de que era titular, mediante a apresentação de Declarações de Compensação — DCOMPs.

Por outro lado, a decisão recorrida firmou o entendimento de que a regra do art. 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional, pressupõe a ocorrência de um pagamento prévio, dado que este fornece, por si só, ao Fisco uma informação suficiente para que permita exercer o controle. O artigo 173, do Código Tributário Nacional, ao contrário,

pressupõe não ter havido pagamento prévio, tendo como início de contagem do prazo decadencial não a data da ocorrência do fato gerador, mas o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A decisão recorrida se manifesta, ainda, de que verificado, no caso concreto, que os débitos de estimativa não foram liquidados nem por pagamento nem por compensação, e nem sequer declarados em DCTF ou qualquer outro instrumento de confissão de dívida. Como nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) de fls. 3395/3411 nada consta sobre IRPJ e CSLL recolhidos no decorrer do ano-calendário de 2007.

Como visto, o ponto nodal da presente discussão diz respeito tão-somente no que se refere ao termo inicial da contagem do prazo decadencial dos tributos e contribuições considerados lançamento por homologação.

Quando se fala em decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário se faz necessário admitir, antes de qualquer coisa, que se está diante de um dos fatos mais polêmicos em nosso direito tributário.

Apesar disso entendo, que nos dias atuais, no que diz respeito a discussão sobre o termo inicial da contagem do prazo decadencial, tornou-se pacífica, já que em 21/12/2010, houve a edição da Portaria MF nº. 586, que alterou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009.

Dispõe o art.62 do RICARF:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973,

Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Diante disso, resta claro que os julgados proferidos pelas turmas integrantes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) devem se adaptar, nos casos de decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, a estes julgados. A contagem do prazo decadencial é um destes temas.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº. 973.733 – SC (2007/0176994-0), que a contagem do prazo decadencial dos tributos ou contribuições, cujo lançamento é por homologação, deveria seguir o rito do julgamento do recurso especial representativo de controvérsia, cuja ementa é a seguinte:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à

ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se Documento: 6162167 - EMENTA / ACÓRDÃO - Site certificado - DJe: 18/09/2009 Página 1 de 2 Superior Tribunal de Justiça inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Nos julgados posteriores, sobre o mesmo assunto (contagem do prazo decadencial), o Superior Tribunal de Justiça aplicou a mesma decisão acima transcrita, conforme se constata no julgado do AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº. 1.203.986 - MG (2010/0139559-7), verbis:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. MATÉRIA DECIDIDA NO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA Nº 973.733/SC. ARTIGO 543-C, DO CPC. PRESCRIÇÃO DO DIREITO DE COBRANÇA JUDICIAL PELO FISCO. PRAZO QUINQUENAL. TRIBUTO SUJEITO À LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. OCORRÊNCIA.

1. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito

a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

2. A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210).

Documento: 12878841 - EMENTA / ACÓRDÃO - Site certificado - DJe: 24/11/2010 Página 1 de 2 Superior Tribunal de Justiça 3. A Primeira Seção, quando do julgamento do REsp 973.733/SC, sujeito ao regime dos recursos repetitivos, reafirmou o entendimento de que "o dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199). (Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em FALTA O JULGAMENTO AGUARDAR)

4. À luz da novel metodologia legal, publicado o acórdão do julgamento do recurso especial, submetido ao regime previsto no artigo 534-C, do CPC, os demais recursos já distribuídos, fundados em idêntica controvérsia, deverão ser julgados pelo relator, nos termos do artigo 557, CPC (artigo 5º, I, da Res. STJ 8/2008).

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

Autenticado digitalmente em 03/06/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente

em 03/06/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 08/06/2015 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 10/06/2015 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 02/07/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

5. *In casu*: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado de contribuição social foi omitida pelo contribuinte concernente ao fato gerador compreendido a partir de 1995, consoante consignado pelo Tribunal a quo; (c) o prazo do fisco para lançar iniciou a partir de 01.01.1996 com término em 01.01.2001; (d) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 15.07.2004, data da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito que formalizou os créditos tributários em questão, sendo a execução ajuizada tão somente em 21.03.2005.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.

7. Agravo regimental desprovido.

É de se esclarecer, que na solução dos Embargos de Declaração impetrado pela Fazenda Nacional no Recurso Especial nº. 674.497 - PR (2004/0109978-2) houve o acolhimento em parte do embargo pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) para modificar o entendimento sobre os fatos geradores ocorridos em dezembro cuja exação só poderia ser exigida a partir de janeiro do ano seguinte, verbis:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.

1. *Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.*

2. *Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.*

3. *Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.*

O ministro Mauro Campbell Marques, relator do processo, em síntese, assim se manifestou em seu voto:

Sobre o tema, a Primeira Seção desta Corte, utilizando-se da sistemática prevista no art. 543-C do CPC, introduzido no ordenamento jurídico pátrio por meio da Lei dos Recursos Repetitivos, ao julgar o REsp 973.733/SC, Rel. Min. Luiz Fux (j. 12.8.2009), reiterou o entendimento no sentido de que, em se

tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação não declarado e inadimplido, como o caso dos autos, o Fisco dispõe de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado para a constituição do crédito tributário, nos termos do art. 173, I, do CTN. Somente nos casos em que o pagamento foi feito antecipadamente, o prazo será de cinco anos a contar do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN)

(...)

Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994.

Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

Desta forma, para lançamentos em que não houve pagamento antecipado, é de se observar que os julgados do Superior Tribunal de Justiça firmaram posição no sentido de que o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado corresponde, de fato, ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Código Tributário Nacional.

Por outro lado, para os lançamentos em que houve pagamento antecipado a contagem do prazo decadencial tem início na data do fato gerador da obrigação tributária discutida.

O caso em questão trata de cobrança de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) ocorrido no ano-calendário de 2007.

Sob o meu ponto de vista o maior obstáculo neste tipo de interpretação dada pelo Superior Tribunal de justiça está em definir o que seria considerado “pagamento antecipado” nos julgados por este tribunal Administrativo.

Ora, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o escoamento do prazo do art. 150, § 4º, sem manifestação do Fisco, significa a aquiescência implícita aos valores declarados pelo contribuinte, porque o silêncio, neste caso, é qualificado pela lei, trazendo efeitos. A única diferença de regime está consubstanciada na hipótese em que não há pagamento antecipado, que de acordo com Superior Tribunal de Justiça, se aplicaria para efeitos de marco inicial do prazo decadencial, o art. 173, I, do Código Tributário Nacional (regra geral, que deverá ser seguido conforme a interpretação dada pelo STJ), por força do que dispõe o parágrafo único deste mesmo preceptivo. Exaurido o prazo, o Fisco não poderá manifestar qualquer intenção de cobrar os valores. Há, pois, falar-se em decadência nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

No presente caso, a despeito de a ora recorrente ter apurado prejuízo fiscal ao final do ano-calendário de 2007, houve recolhimentos de tributos em nome da recorrente, mediante retenções do imposto em operações financeiras feitas pela recorrente e, além disso,

foram realizadas antecipações, tanto de IRPJ, quanto de CSLL, quitadas com créditos de que era titular, mediante a apresentação de Declarações de Compensação — DCOMPs.

A despeito de entendimentos ao contrário entendo que houve a caracterização de “pagamento antecipado” dos tributos em discussão.

Assim sendo, no ponto de vista dos julgados do Superior Tribunal de Justiça, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é o mês da ocorrência do fato gerador, que no caso dos autos ocorreu 31/12/2007. Assim, de acordo com a linguagem do Superior Tribunal de Justiça “o termo inicial para contagem do prazo decadencial, nos casos em que houve pagamento antecipado, é a data do fato gerador da exigência tributária”. O prazo fatal para a constituição deste fato gerador ocorreria em 31/12/2012, tendo ocorrido à ciência do lançamento em 10/09/2013 (fl. 3635), está decadente o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário questionado para o ano-calendário de 2007.

Desta forma, considero que, em relação às exigências lançadas no ano-calendário de 2007, o fato gerador ocorreu em 31/12/2007. Ultrapassado esse lapso temporal de cinco anos sem a expedição de lançamento de ofício opera-se a decadência, a atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do Código Tributário Nacional.

No que diz respeito à preliminar de nulidade por suposta alteração dos motivos do lançamento é de se dizer que a recorrente alega que a decisão recorrida teria alterado o fundamento legal do auto de infração, que seria calcado em simulação e fraude, pela noção de abuso de direito.

Entender ausente a simulação, fraude ou dolo qualificadores da multa de ofício não implica na reformulação do lançamento. Trata-se tão somente da ordinária hipótese de se entender parcialmente improcedente a autuação fiscal.

Ao impor a multa de ofício qualificada, o Fisco está a dizer que além da infração à legislação ordinária referente à correta contabilização, apuração e recolhimento dos tributos, verificaram-se presentes também as hipóteses dos artigos 71 a 73 da Lei 4502/64. São duas acusações distintas e independentes: não observância da legislação de regência e incidência nas hipóteses dos referidos dispositivos.

O afastamento da caracterização do dolo, da fraude ou da simulação em determinada situação não implica na sua automática conformidade com as normas tributárias. Nem tampouco implica em alteração do fundamento da autuação. Trata-se tão somente de mais um singelo caso de improcedência parcial do lançamento.

Da exposição da decisão recorrida, percebe-se que esta em nada interferiu nos fundamentos expostos no Auto de Infração. Pelo contrário, ateu-se aos fatos e circunstâncias narrados, bem como ao seu enquadramento legal. Divergiu, sim, da autoridade autuante quanto à qualificação legal das circunstâncias que envolveram os fatos objetivamente apontados e comprovados

Quanto ao mérito a análise das matérias no presente voto seguirá a mesma sequência do lançamento das infrações.

1- INFRAÇÃO Nº 01 - DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2206-2 de 04/08/2011

Autenticado digitalmente em 03/06/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente

em 03/06/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 08/06/2015 por FERN

NDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 10/06/2015 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 02/07/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conforme relatado, a Fiscalização glosou R\$ 40.021.280,37 relativos a despesas de juros referentes à dívida de R\$ 475.000.000,00, decorrente de notas promissórias emitidas em 2007 e pagas até 31/dezembro do mesmo ano, com base no fato de ser irregular a transferência deste passivo de R\$ 475.000.000,00 para a PROVIDÊNCIA quando da incorporação reversa que se deu pouco depois da contabilização deste passivo pela ALNILAN. Acrescentou que o passivo de R\$ 475.000.000,00 não seria uma dívida da PROVIDÊNCIA, e sim dos mencionados investidores.

Por sua vez, alegou a recorrente que, na condição de sucessora por incorporação, passou legitimamente a apropriar no seu resultado as despesas financeiras com juros e demais encargos, oriundos do empréstimo captado para aquisição de participação societária (emissão de notas promissórias), o que tem fundamento nos artigos 299 e 374 do RIR/99.

É certo de que a lei, não podendo prever uma a uma as inumeráveis atividades e espécies de gastos da empresa, parte da definição genérica de que todos os custos e todas as despesas são admitidos na apuração da base de cálculo do imposto de renda e estabelece as exceções para o cálculo do lucro tributável, que consistem: (1) na não dedutibilidade, ou (2) na limitação do valor dedutível, ou (3) na subordinação da dedutibilidade ao preenchimento de determinadas condições. Excepcionalmente, há dispositivos relativos (1) ao momento em que o custo ou despesa pode ser debitado a lucros e perdas, ou (2) à opção para levar custos à despesa, ou (3) à dedução a título de incentivo fiscal.

Em vista disso, não há na lei relação de custos e despesas dedutíveis. Ao contrário, há apenas as exceções. Assim, o procedimento para se saber se um custo ou despesa é dedutível, consiste no seguinte:

- verificar se existe dispositivo legal específico tratando da mesma;
- se existir, o tratamento fiscal seguirá o dispositivo específico;
- se não existir, os custos serão dedutíveis, observadas a sua distinção com o ativo permanente, circulante e realizável;

Se não existir, as despesas serão dedutíveis se observadas as quatro regras gerais básicas para dedutibilidade, que são:

1ª) Os valores não serem passíveis de apropriação direta em custos e não constituírem inversões de capital;

2ª) Serem despesas necessárias, entendidas assim as essenciais, normais e vinculadas à fonte produtora dos rendimentos;

3ª) Serem comprovadas e escrituradas;

4ª) Serem debitadas no período-base competente.

Indubitavelmente, as regras dois e três oferecem as maiores dificuldades de análise. Deveras, à primeira vista, parece que o conceito de necessidade, por ser oposto ao de mera liberalidade, seria definido por critérios puramente subjetivos. Todavia, não é assim: ele deve ser corolário direto da relação havida entre os gastos (despesas) e a contribuição desses gastos para a geração da correspondente receita. Portanto, consequência direta do confronto entre duas situações de fato: gastos *versus* receitas. A comprovação, por seu turno, resulta de outros fatores: primeiro, a contabilização há que estar respaldada na plena identificação da despesa tanto no seu aspecto formal, mediante faturas, notas fiscais, recibos, etc., como no aspecto intrínseco, com a identificação da operação, quantidade, valor, partes envolvidas, etc.; segundo, há de haver prova plena da efetividade da prestação do serviço ou da entrega do bem.

Assim, é de se observar de que as despesas escrituradas, para serem dedutíveis na apuração do lucro real, devem ser comprovadas com documentação hábil e idônea, cuja apresentação é obrigação da contribuinte, sendo que a sua inobservância sujeita a empresa à glosa dos valores não comprovados na determinação do lucro tributável.

É de se ressaltar, que todos os encargos necessários à atividade da empresa e à sua manutenção, que não fazem parte do custo, classificam-se como despesas operacionais. Para apuração do lucro operacional deduz-se das receitas, além dos custos, as despesas administrativas, despesas com vendas, despesas financeiras e demais despesas operacionais.

A dedutibilidade de despesa está condicionada que a mesma seja operacional, isto é, necessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Não deve o Fisco, portanto, desconsiderar as despesas que atendam às condições de operacionalidade que se caracterizam pela necessidade e pertinência com a atividade empresarial desenvolvida pela recorrente.

De acordo o regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) são despesas operacionais e encargos:

Art. 299. São despesas operacionais as despesas não computas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Fica evidente da análise do dispositivo supra transcrito que para que uma despesa seja considerada dedutível, para fins de Imposto de Renda da pessoa Jurídica, que ela não pode ser custo e tem que ser necessária à atividade da empresa e usual ou normal do tipo de operação desempenhada.

Tais regramentos são claros e suficientes para que uma pessoa jurídica saiba exatamente que despesa pode deduzir. Afinal, cada empresa tem pleno domínio das despesas necessárias e usuais a sua atividade.

Por outro lado, observa-se que mesmo com todo esforço administrativo, doutrinário e jurisprudencial, os questionamentos e discussões sobre o assunto se mantêm até hoje. Ainda mais com a constante e intensa diversificação da atividade produtiva das empresas que cada vez incorrem nas diferentes despesas para dar conta do seu funcionamento. No entanto, independentemente das situações se faz necessário que a fiscalização leve em consideração a diretriz objetiva da legislação do IRPJ e o funcionamento de tal imposto com base nos parâmetros constitucionais, e não as possíveis acepções que o termo despesas necessárias e usuais possa vir a ter nos mais variados contextos.

É de se ressaltar, da mesma forma, que por período-base competente entende-se aquele em que a despesa ocorreu juridicamente, ou seja, ela passou a ser devida legal ou contratualmente. Este requisito determina, portanto, que a despesa seja reconhecida na contabilidade da empresa no momento em que ocorreu independentemente de já ter sido efetivamente paga ou não.

Não há dúvidas de que além da escrituração, é imprescindível, para fins de dedutibilidade, que a pessoa jurídica comprove que a despesa realmente ocorreu e que ela se refere a uma atividade necessária e usual da empresa.

A legislação que trata sobre o IRPJ, em especial a Lei nº 4.506, de 1964 – que serviu de base para o disposto no art. 299 do RIR/1999 em si, é clara e inequívoca ao determinar que as despesas dedutíveis são aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora e usuais no tipo de operações da empresa. Não existe nesses diplomas legais qualquer tipo de enumeração, listagem, exemplificação de quais despesas podem ser consideradas necessárias. Ou seja, em última análise, não há restrições pré-determinadas relacionadas às especificidades das despesas na qual cada pessoa jurídica possa vir a incorrer.

Conforme já mencionado, a recorrente não acostou aos autos qualquer documento ou mera informação dos alienantes da PROVIDÊNCIA ou do BANCO SANTANDER, que comprovasse a alegação que sem a aquisição da ALNILAN não haveria como os investidores adquirirem a PROVIDÊNCIA (a recorrente).

É incontroverso que, apesar de haver recibo da ALNILAN ao SANTANDER pelo recebimento de cheque administrativo do SANTANDER no valor de R\$ 475.000.000,00 e nominal à ALNILAN, não foi localizado, nem na contabilidade da ALNILAN, nem na contabilidade da PROVIDÊNCIA, lançamento a débito, em suas contas contábeis banco ou caixa, registrando a entrada daquele valor.

Registre-se que a recorrente não acostou aos autos extrato bancário ou qualquer outro documento comprovando que o mencionado valor efetivamente entrou na conta corrente ou no caixa da ALNILAN.

Em complemento, consta nos autos, que quem respondeu pela tomada dos empréstimos foram os investidores, representados pelo representante do AIG, Sr. Cristiano Gioia Lauretti.

Assim, correta está a afirmação da Fiscalização no sentido de que a contabilização daquele valor como passivo da empresa ALNILAN, foi irregular.

A conclusão lógica é que a recorrente contabilizou pagamentos e juros de um empréstimo do qual ela e sua sucedida nunca receberam.

Tal conduta, por sua própria natureza, revela que os atos praticados pela recorrente não tiveram como objetivo, efeitos econômicos. As despesas que a eles se relacionaram não podem ser tidas como adequadas aos propósitos empresariais. Tais atos, no caso presente, sequer demonstraram ter o potencial de vir a trazer utilidade para a empresa, uma vez que visaram tão-somente gerar despesas para diminuir a apuração dos tributos.

2 - INFRAÇÃO Nº 02 - DESPESAS NÃO COMPROVADAS – AMORTIZAÇÃO DE AGIO

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

Autenticado digitalmente em 03/06/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente

em 03/06/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 08/06/2015 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 10/06/2015 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 02/07/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Para o ano de 2007, informou a Fiscalização que foi glosada a despesa com amortização de ágio no valor de R\$ 21.069.674,56, pelo fato de ter sido irregular a contabilização do ágio na ALNILAN, visto que esta não representaria a real compradora das ações da PROVIDÊNCIA negociadas em outubro de 2006 no Contrato de Compra e Venda de Ações (Share Purchase and Sale Agreement – SPA).

Para o ano de 2008, foi glosado o valor de R\$ 21.968.008,86, com o fundamento que, se não havia ágio passível de ser contabilizado pela ALNILAN, não haveria ágio algum a ser registrado e amortizado pela PROVIDÊNCIA, (a Interessada).

Alegou a Interessada que a diferença entre o valor desembolsado e o patrimônio líquido contábil, (PLC), da Impugnante, no valor de R\$ 670.398.735,51, foi tratado como ágio por expectativa de rentabilidade futura, determinado em conformidade com estudo (laudo) elaborado pela Deloitte (fls. 2915 a 3008 dos autos). Assim, encerrada a transação e atendida a condição de aquisição de participação societária com ágio por expectativa de rentabilidade futura, a ALNILAN foi incorporada pela Impugnante. Tal conduta se deu não só com a observância das normas de direito privado, bem como com base nos artigos 7º e 8º da Lei n. 9.532/97 (art. 386 do RIR/99 e art. 75 da Instrução Normativa IN n. 390/04), regulamentados pela IN nº.11/99, sendo legal e legítima a amortização do ágio.

Não tenho dúvidas, que o raciocínio utilizado pela autoridade lançadora pode ser contestada, evidentemente, desde que seja feita de forma clara, demonstrando o equívoco cometido pela fiscalização. Ou seja, qualquer fato e/ou qualquer presunção utilizada pela fiscalização pode ser contestada, quando um juízo razoável de determinado fato não leva à existência do fato que se pretende provar.

Da análise das peças processuais, não há dúvidas que o caso em discussão aborda a questão de evasão fiscal e simulação. Diante desse fato, se faz necessário em primeiro lugar uma abordagem nos tópicos ligados ao assunto (evasão fiscal e simulação), já que se trata de um assunto polêmico e, por vezes, controvertido.

A palavra evasão, na sua origem, quer dizer fuga de um lugar fechado, podendo se entender como fuga às modalidades de restrição de liberdade que o ordenamento adote. Assim, evasão fiscal é um fenômeno de massa que atinge todos os campos, tanto sociológico, psicológico, financeiro, administrativo como penal; está em toda parte, cabendo ao Estado utilizar todos os meios possíveis para combatê-la.

Defini-se, desse modo, evasão fiscal *lato sensu* como toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária. Contudo, atualmente, o termo evasão, de acordo com Antônio Roberto Sampaio Dória sugere de imediato a fuga ardilosa, dissimulada, sinuosa, furtiva, ilícita em suma, a um dever ou obrigação.

Já em sentido estrito, evasão é a ação consciente do contribuinte que tem como objetivo, através de meios ilícitos, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo efetivamente devido.

A evasão, ainda, pode ser denominada de duas formas, evasão legal ou lícita, que seria sinônimo da elisão fiscal ou economia tributária, e evasão ilegal ou ilícita, que corresponderia a fraude em sentido amplo. Desse modo, define-se evasão ilícita aquela proveniente de uma ação consciente e voluntária do agente que, por meios ilícitos, fraudulentos

ou simulatórios, procura eliminar ou reduzir o pagamento do tributo. Já a evasão lícita é conceituada como conduta preventiva do contribuinte, utilizando-se de meios lícitos, ao menos em sua aparência formal, para afastar ou retardar a ocorrência do fato gerador do tributo. Assim, na prática da evasão ilícita o contribuinte age dolosamente, com o intuito de fugir ao imposto devido; enquanto, na evasão lícita ele busca um determinado resultado econômico, contudo, para obter uma redução do valor da obrigação fiscal ou mesmo para eliminá-la, utiliza instrumentos legais, ou não proibidos, para chegar a um resultado idêntico, dentro de diversas possibilidades jurídicas.

Entretanto, tais denominações não são precisas, gerando uma grande confusão taxonômica. Antônio Roberto Sampaio Dória, diz existir contradição, em relação ao sentido e a terminologia, quando se adicionam qualitativos contraditórios, legal e ilegal, simultaneamente à mesma unidade conceitual, a evasão.

Uma categoria jurídica pode ser e não ser legal. Um ato lícito não se nivela a uma infração, causando a confusão taxonômica que insinua tal nivelamento, ou seja, uma fraude não pode ser fraudulenta e não fraudulenta ao mesmo tempo. Acrescentar ao termo evasão os adjetivos ilegal e legal seria num caso, pleonástico, e, no outro, incompatível.

Numa acepção estrita, Heleno Tórres entende ser evasão fiscal um fenômeno decorrente da conduta voluntária e dolosa, omissiva ou comissiva, dos sujeitos passivos de eximirem-se ao cumprimento, total ou parcial, das obrigações tributárias de cunho patrimonial. O autor prefere entender a evasão fiscal como modo de evitar a entrega da prestação do tributo, não concordando com acepções que limitam a configuração da evasão fiscal à fraude e ao contrabando, ou que a ampliam acolhendo em seu conceitos até mesmo os descumprimentos por ignorância da lei e os atos involuntários.

Um exemplo que pode ser citado de conduta evasiva é a realização de operações com preços subfaturados, abaixo do preço comum de mercado, e superfaturados, acima do preço de mercado, que resultam em evasão de divisas, e conseqüentemente em redução ilícita de tributos.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais possui julgado a respeito desse tipo de evasão:

“IRPJ. TRANSFERÊNCIA DE RECEITAS. EVASÃO FISCAL. Há evasão ilegal de tributos quando se criam oito sociedades de uma só vez, com os mesmos sócios que, sob a aparência de servirem à revenda dos produtos da recorrente, têm, na realidade, o objetivo admitido de evadir tributo, ao abrigo de regime de tributação mitigada (lucro presumido). Primeiro Conselho de Contribuintes. Terceira Câmara. Acórdão n.º 103-07.260. Recurso n.º 89.806. Recorrente: Grendene S.A. Recorrida: DRF em Caxias do Sul (RS). Relator: Urgel Pereira Lopes. Brasília, 25 de fevereiro de 1986.

Não tenho dúvidas, que uma vez comprovada a ocorrência de dolo, conluio ou simulação, o legislador tributário entende presente o intuito de fraude, ou seja, presente um artifício malicioso que a pessoa emprega com a intenção de enganar outra pessoa ou lesar os cofres públicos, na obtenção de benefícios ou vantagens que não lhe são devidos.

O dolo implica conteúdo criminoso, ou seja, a intenção criminoso de fazer o mal, de prejudicar, de obter o fim por meios escusos. Para caracterizar dolo, o ato deve conter quatro requisitos essenciais: (a) o ânimo de prejudicar ou fraudar; (b) que a manobra ou

artifício tenha sido a causa da feitura do ato ou do consentimento da parte prejudicada (c) uma relação de causa e efeito entre o artifício empregado e o benefício por ele conseguido; e (d) a participação intencional de uma das partes no dolo.

Como se vê, exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou de se evitar seu pagamento para que se caracterize a sonegação, a fraude fiscal.

No caso de realização da hipótese de sonegação, o legislador tributário entende presente o intuito de fraude. E nem poderia ser diferente, já que por mais abrangente que seja a descrição da hipótese de incidência das figuras tipicamente penais, o elemento de culpabilidade, dolo, sendo-lhes inerente, desautoriza a consideração automática do intuito de fraudar.

O intuito de fraudar referido não é todo e qualquer intuito, tão somente por ser intuito, e mesmo intuito de fraudar, mas há que ser intuito de fraudar que seja evidente.

O ordenamento jurídico positivo dotou o direito tributário das regras necessárias à avaliação dos fatos envolvidos, peculiaridades, circunstâncias essenciais, autoria e graduação das penas, impescindindo o julgador e aplicador da lei, do concurso e/ou dependência do que ficar ou tiver que ser decidido em outra esfera.

Conjuntamente à distinção pelos meios, há de se considerar outra característica diferenciadora entre as condutas: a cronologia do ato. Consta-se uma diferença temporal entre a elisão e a evasão. Sendo assim, faz-se necessário uma avaliação cronológica do ato ou negócio jurídico; há de se averiguar quando foi praticado no intuito de evitar, reduzir ou retardar o pagamento do imposto, ou seja, deve-se verificar se foram realizados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato imponible. Se o ato ou negócio jurídico foi praticado antes, pode-se estar diante de uma elisão fiscal, porém se praticado posteriormente estará constatada uma evasão fiscal. A diferenciação baseada na cronologia busca consagrar a licitude da elisão com base na falta de corporificação do fato gerador da obrigação tributária, já que esta, de acordo com o art. 113, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN), surge, somente, com a ocorrência daquele. Portanto, conclui-se que a elisão consiste em não entrar na relação fiscal e evasão é da relação sair após já ter estado. O contribuinte, então, para fugir ao alcance da norma e do tributo decorrente, pode escolher entre dois caminhos: ou desvia-se do campo da tributação, ou, já sujeito a sua incidência, utiliza-se de meios ilícitos para impedir, reduzir ou retardar o recolhimento do imposto devido, pela descaracterização do fato gerador ou pela redução da base de cálculo.

No entanto, os limites da legalidade, desses instrumentos utilizados nos planejamentos tributários, são fundamentadamente contestados sob o argumento que o ato imponible que deixa de ocorrer por manobras do contribuinte, deve ser tributado, pois a inteligência e a criatividade do planejamento tributário não podem ser ilimitadas, devem sofrer restrições.

Etimologicamente, a palavra simulação significa fingir, negar a verdade, designar algo como um conceito contrário à representação mental de um determinado objeto, uma dissociação entre o real e o aparente.

Para Clóvis Beviláqua, numa visão tradicional, ocorre simulação quando o ato existe apenas aparentemente, sob a forma em que o agente faz entrar nas relações da vida; é um ato fictício, uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.

Heleno Tôrres discorre a cerca da simulação considerando três visões doutrinárias baseadas na doutrina italiana: a declarativista, que conceitua a simulação como uma divergência entre a vontade do conteúdo e a vontade da declaração, tomando a declaração como elemento de identificação formal do negócio e o elemento subjetivo constituído pela vontade do conteúdo; a causalista, na qual a simulação é a divergência entre a intenção prática e a causa típica do negócio jurídico, estando, nesta acepção, o elemento de identificação formal do negócio fundado na causa do respectivo negócio e o elemento subjetivo determinado pela intenção prática; e a voluntarista, para qual a simulação decorre de uma vontade declarada pelas partes, deliberadamente desconforme com a intenção dos sujeitos. Destarte, o autor conclui que a grande dificuldade se concentra mais na definição de negócio jurídico, ou seja, uma tomada de posição prévia sobre o tipo de orientação a respeito da teoria dos negócios jurídicos em geral, do que propriamente na demarcação correta do conceito de simulação.

Na simulação absoluta o ato é inexistente, não entra no mundo jurídico, pois nenhum ato jurídico se teve a intenção de praticar, nem o aparente, nem qualquer outro. Já na simulação relativa existe um ato que aparece, porém não condiz com a real intenção do agente quanto ao seu conteúdo, no todo ou em parte, que se realiza com o intuito de dissimular outro ato cujas consequências jurídicas são as efetivamente desejadas. Desse modo, pode-se observar que existem dois tipos de ato na simulação relativa, o ato simulado, aquele que aparece; e o ato dissimulado aquele que realmente se pretende, mas que não está aparente.

A distinção entre a elisão protegida pelo ordenamento e a evasão por ele repelida é tema extremamente tormentoso, que tem ocupado lugar de destaque nos debates doutrinários e no julgamento de inúmeros casos por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Muitas vezes a partir das mesmas premissas teóricas e de circunstâncias fáticas muito semelhantes tem-se alcançado resultados completamente díspares — ou se considera legítima a atuação do contribuinte por caracterizar elisão fiscal, mantendo-se o

tratamento fiscal menos oneroso, ou se considera sua conduta como ilícita, desconsiderando-se seus efeitos e lançando-se a diferença de imposto com a multa qualificada por evidente intuito de fraude, para alguns de inexorável aplicação sempre que caracterizada a simulação, gerando insegurança na atuação dos contribuintes e da administração fiscal.

Tal discrepância se explica, em parte, pelo fato de que a qualificação dos atos como simulados (e, portanto ilícitos) se faz a partir das circunstâncias de cada caso em concreto, não sendo possível, nessa matéria, considerações apriorísticas sobre outro tipo de negócio jurídico ou estrutura sem que sejam levadas em conta, na situação concreta, a efetiva realização do ato, suas causas e motivações.

O que é preocupante, entretanto, é que por conta de um debate por demais centrado em dicotomias de base constitucional (por exemplo, se nosso ordenamento admite uma norma "anti-elisão" ou se tal norma seria ofensiva ao princípio da estrita legalidade), não tem havido progresso significativo no sentido da sistematização dos requisitos substanciais (e não meramente formais) necessários à caracterização da elisão e da evasão (notadamente da simulação) no caso concreto.

Nesse sentido, é mister que este Conselho Administrativo, como órgão de julgamento dotado de quadros técnicos e de alguma forma orientador da conduta da administração e dos contribuintes, se esforce no sentido de procurar estabelecer parâmetros para a apreciação das questões relativas à elisão fiscal de modo a reduzir a níveis toleráveis o grau de subjetivismo que por certo sempre existirá no enfrentamento do tema.

A experiência estrangeira no trato da elisão fiscal revela que o estabelecimento de referidos parâmetros, ao mesmo tempo em que não "engessa" a qualificação dos fatos na medida em que não define a priori se determinado tipo de negócio é legítimo ou não para fins fiscais, confere certa racionalização no exame dos casos futuros pelo órgão julgador, mesmo que seja para rever ou aprofundar determinado parâmetro anteriormente fixado pelo mesmo órgão. Foi assim que, por exemplo, a experiência das cortes inglesas cunhou a doutrina do "step transaction", ou literalmente transações estruturadas em seqüência. Tal doutrina, construída inicialmente no final da década de setenta, já foi revista pelas cortes da Inglaterra em outras ocasiões, quando se tratou de flexibilizar ou enrijecer os parâmetros anteriormente fixados conforme o viés axiológico prevalente em determinado momento histórico, sem que sua estrutura conceitual básica fosse alterada.

Assim, a celebração de negócio jurídico válido, cuja escolha decorre da autonomia da vontade e livre iniciativa do particular, implicando a ausência de subsunção do fato à norma tributária, acarretando o enquadramento à norma tributária que prescreva exigências menos onerosas ou assegurando benefícios fiscais, é perfeitamente lícita e não susceptível de desconsideração pela autoridade administrativa. A realidade jurídica é constituída pelo próprio direito: este prevê a forma e a linguagem a ser adotada para que se tenha determinado fato ou não. Dessa maneira, havendo preferência por certa forma, é inaceitável que esta seja ignorada pela simples razão de seu resultado econômico vir a ser semelhante ao de outra forma, diferenciadamente tributada.

Feitas essas considerações, entendo que a atividade exercida pelo contribuinte no sentido de buscar o menor ônus tributário possível em sua vida e seus negócios é legítima e conduz à elisão fiscal quando preenchidos os seguintes requisitos:

- a) Anterioridade ao fato gerador. Os atos sejam praticados antes da materialização da hipótese de incidência prevista hipoteticamente em lei;
- b) Licitude dos atos praticados. Os atos praticados sejam lícitos e possíveis e não vedados pelo ordenamento; e,
- c) Não caracterização de simulação. Os atos praticados sejam reais e não sejam simulados.

Como assevera com o tradicional brilhantismo Ricardo Mariz de Oliveira (in "Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário", Quartier Latin, p. 200), o terceiro requisito (não caracterização de simulação) é propositalmente redundante, já que está contido no segundo (licitude dos atos).

De fato, a caracterização de simulação implica a ilicitude dos atos praticados, o que resulta no não preenchimento do segundo requisito. A ênfase à simulação, segregando-a em requisito apartado, decorre da circunstância de que experiência indica que na grande maioria dos casos (eu diria que em mais de 90% dos casos) é a sua verificação que conduz à evasão fiscal e à descaracterização dos efeitos fiscais mais vantajosos visados pelo contribuinte.

Voltando à simulação, que é um dos objetos de discussão nos presentes autos, é em sua caracterização que surgem as maiores divergências, embora muitas vezes elas não resem bem explicadas conceitualmente.

Nunca foi tradição de nosso ordenamento a instituição de uma regulação tributária de simulação, permanecendo esta no âmbito do direito privado, embora com possibilidade de utilização na esfera fiscal.

O art. 102 do Código Civil de 1916 (reproduzido sem alterações no art. 167, parágrafo 1º do Código Civil de 2002), vigente à época dos fatos examinados nos presentes autos, assim estabelecia:

Art. 102. Haverá simulação nos atos jurídicos em geral:

I — quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem se confere, ou transmitem;

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

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

Todas as hipóteses no dispositivo conduzem a uma divergência entre a vontade real, efetiva, e a vontade declarada por quem pratica o ato. Nesse sentido, as hipóteses dos incisos I (declaração não verdadeira quanto à pessoa a quem se transmite o direito) e III (declaração não verdadeira quanto ao tempo da prática do ato) não deixam de estar contidas naquela mais genérica contida no inciso II, que sintetiza a formulação da simulação como o vício que inquina os atos que não sejam reais por conter declaração ou confissão, condição, ou cláusula não verdadeira.

Tal declaração falsa pode ter por objetivo fingir uma realidade inexistente (simulação absoluta) ou fingir que não existe uma realidade efetivamente existente (simulação relativa ou dissimulação).

E é precisamente neste ponto que residem as grandes divergências práticas de qualificação dos atos na esfera fiscal, muitas vezes envoltas em falsas dicotomias como aquela que trata da prevalência da forma sobre a substância ou vice-versa.

Em matéria fiscal parece haver três aspectos envolvidos na adequada caracterização dos atos simulados pela fiscalização e desconstituição de seus efeitos.

O aspecto relativo à substância dos atos praticados é o que envolve maior carga de subjetivismo, já que tem relação direta com a aferição da existência de uma declaração não verdadeira ou de uma divergência entre a vontade real e a declarada.

Como não há forma de adentrar à psique de quem praticou os atos para aferir com exatidão a existência de tal divergência, mister se faz examinar a exteriorização dos atos para verificar se houve coerência entre as formas de direito privado adotadas e aquilo que efetivamente se praticou e se as partes assumiram todas as consequências e ônus, de toda sorte (jurídico, fiscais, operacionais, negociais, etc.) da forma jurídica adotada.

Não se cuida, com isso, de tributar o ato segundo o resultado econômico por ele perpetrado, no moldes da teoria da interpretação econômica incompatível com o princípio da legalidade, eis que o contribuinte tem o direito de, dentre duas ou mais alternativas juridicamente viáveis para atingir determinado objetivo econômico ou de outra natureza, adotar aquela que seja menos onerosa do ponto de vista fiscal.

Entretanto, ao escolher uma alternativa, ainda que motivado pelo objetivo de redução da carga tributária, deve o contribuinte assumir todas as consequências e ônus dela decorrentes e deve haver coerência jurídica, no âmbito do direito privado, entre a forma adotada e sua implementação prática, mesmo que referida forma não esteja sendo adotada para o seu fim típico ou tradicional, caracterizando o negócio jurídico indireto, plenamente viável em nosso ordenamento.

Marco Aurélio Greco aponta com bastante propriedade as preocupações que surgem quando o contribuinte tenta neutralizar os efeitos indesejáveis da forma fiscalmente menos onerosa por ele escolhida ("Planejamento Tributário". Dialética, 2004. p. 358):

Outro conjunto de hipóteses que merece atenção é aquele da inclusão – em negócios jurídicos típicos — de cláusulas neutralizadoras de seus efeitos indesejáveis. Vale dizer, as partes, por via indireta, não assume plenamente as consequências que decorrem de seus negócios típicos; formatam o negócio para atender exclusiva ou preponderantemente ao seu interesse de sofrer menos tributação.

No presente caso, ao contrário do que se pretende imputar à Recorrente, não se verifica a ocorrência de fraude ou mesmo de simulação. Todos os negócios celebrados conferiram e transferiram direitos para os seus verdadeiros titulares, os negócios contêm declarações, condições e cláusulas verdadeiras e nenhum documento foi antedatado ou pós-datado. Ademais, as operações foram todas celebradas com base em razões empresariais extra-tributárias, o que elimina de plano qualquer eventual alegação de simulação como vício do motivo do negócio jurídico.

No caso em análise os institutos jurídicos utilizados foram lícitos e não ocorreu qualquer ato contrário à legislação, não havendo nenhuma falsificação de documentos ou omissão de informações.

Todos os atos jurídicos relativos às reorganizações operacionais e societária levadas a efeito estão devidamente registrados nos órgãos competentes, assim como na escrita contábil e fiscal da Recorrente, consoante se depreende da farta documentação constante dos autos. Os procedimentos e operações praticados pela Recorrente foram revestidos das formas legais, sendo que as operações foram inclusive informadas em DIPJ, conforme determina a legislação.

Todos os direitos transmitidos ou conferidos nas operações examinadas o foram, de forma fiel e clara, para as mesmas pessoas (jurídicas) a quem eles estavam sendo transmitidos ou conferidos. Não houve qualquer aparência distinta da realidade. Todas as operações foram devidamente registradas, tiveram seus efeitos contábeis, fiscais e societários reconhecidos (não somente no Brasil, mas nas diversas outras jurisdições aqui envolvidas) e tiveram suporte em documentação hábil e idônea, colacionada pela Recorrente a estes autos.

Segundo consta do termo de Verificação Fiscal, a recorrente teria utilizado empresa veículo para transferência do ágio relativo à aquisição da ALNILAN, com o único objetivo de antecipar os efeitos fiscais da dedutibilidade do ágio, nos termos do art. 386 do RIR/99.

Ora, além de não ter a autoridade fiscal apresentado qualquer prova de fraude, a recorrente apresentou documentos que demonstram que as operações societárias foram efetivamente realizadas: houve real investimento e consequente transferência de titularidade das ações. Ficou demonstrado, também, que a adoção de valor de mercado deu-se por imposição legislativa, e, em consequência, o ágio foi lícitamente gerado.

Cumprе destacar que, conforme reconhecem a própria Fiscalização e a decisão recorrida, “a questão tratada nos autos trata de amortização de ágio em casos de incorporação. Contudo, ao contrário das operações em que o agiu surgiu em operações intragrupo, no presente caso a situação é distinta. O ágio por rentabilidade futura teve origem em operação entre partes independentes, efetivamente existindo, fato incontroverso nos autos”.

A situação destes casos em regra se resume da seguinte forma: 1º) a empresa "A", controladora de "B", subscreve e integraliza capital na empresa "C", utilizando ações de "B"; 2º) na integralização, as ações de "B" são recebidas por "C" por valor maior do que o valor patrimonial, sendo a diferença justificada por laudo de avaliação, em razão de expectativa de resultado futuro; 3º) com a integralização, a empresa "A" apura ganho de capital pela alienação do controle de "B" e a empresa "C" registra ágio pela aquisição a valor maior do que o valor patrimonial das ações que adquiriu; 4º) a empresa "B" (controlada) incorpora a empresa "C" (controladora) e passa a contabilizar a amortização do ágio.

No caso em questão, o exame dos atos praticados pela contribuinte não aponta para a incoerência dos atos ou para tentativa de desconstituição de seus efeitos indesejáveis.

Observa-se, que a reestruturação societária foi devidamente comunicada ao mercado, através realização das seguintes operações:

1 - A ALNILAN foi criada em 26/09/2001 com capital social de R\$ 600,00 conforme seu ESTATUTO SOCIAL (fls. 3 a 17). Nesta mesma data, ocorre a subscrição de suas ações conforme LIVRO REGISTRO DE AÇÕES pelos seus acionistas RODOLPHO DE OLIVEIRA FRANCO PROTASIO e EDUARDO MIGLIORA ZOBARAN (fls. 20 a 23).

2 - Da data de sua criação até a data de sua primeira alienação, a ALNILAN permanece cinco anos em estado latente, operacionalmente inativa, apenas registrando umas poucas despesas ditas pré-operacionais. Aliás, cumpre destacar, a contabilidade da ALNILAN em 2006 registra apenas sete lançamentos, sendo cinco referentes a provisões e pagamentos de taxas de R\$ 49,00 e R\$ 80,94, e um pagamento de R\$ 1.482,80 descrito como “LANCTO P/REGUL.DOC.002 15/06/04 PAGTO NF 113126 - LUZ PUBLICIDADE S.PAULO LTDA”, datado de 2004 (vide Livro Diário às fls. 3335), o que comprova tratar-se de uma empresa operacionalmente inativa (os outros dois lançamentos contábeis datam de 27/10/2006 e se referem à transferência de ações de RODOLPHO PROTASSIO e EDUARDO ZOBARAN, seus sócios fundadores, para os investidores entrantes na companhia – **reais adquirentes da PROVIDÊNCIA**).

3 - Em 25/10/2006, celebra-se a 83ª AGO da PROVIDÊNCIA (registrada em 13/11/2006 e publicada em 23/11/2006) cuja ordem do dia concentra-se em “*Deliberar sobre (i) aprovação do balanço patrimonial da Sociedade relativamente ao período encerrado em 30 de setembro e, tendo em vista a iminente participação de um Fundo de Investimentos em Participações no capital social da Sociedade: (ii) criar o Conselho de Administração; (iii) eleger os membros do Conselho de Administração e reformular o modo de administração da Sociedade; (iv) ...*” (fls. 18 e 19).

4 - Um dia depois, em 26/10/2006, na ALNILAN, ocorre a Transferência das ações dos acionistas fundadores RODOLPHO DE OLIVEIRA FRANCO PROTASIO e EDUARDO MIGLIORA ZOBARAN para as seguintes pessoas físicas e jurídicas - legítimos adquirentes da PROVIDÊNCIA (vide TERMOS DE TRANSFERÊNCIA DE AÇÕES de fls. 24 a 29): FDO DE INVEST EM PARTICIPACOES ASAS - FDO DE INVEST EM PARTICIP GOVERNANCA GES - AIG GLOBAL ASSET MANAGEMENT HOLDINGS COR - ESPIRITO STO INVESTIMENTO AS - AIG GLBAL EMERGING MARKETS II LP - BOREAL FUNDO DE INVEST EM PARTICIPACOES - PATROCINIO ADMINISTRACAO E PART AS - GOVERNANCA E GESTAO PARTICIPACOES S/A - FERNANDO CEZAR DANTAS PORFIRIO BORGES - CRISTIANO GIOIA LAURETTI - JOAQUIM CONSTANTINO NETO - HENRIQUE CONSTANTINO - ANTONIO KANDIR - MANUEL MARIA PULIDO GARCIA FERRAO - GONCALO BORGES TORREALBA;

5 - No dia seguinte, em 27/10/2006, realizam-se duas Assembléias Gerais Extraordinárias (AGE) dos acionistas da ALNILAN;

6 - No mesmo dia, em 27/10/2006, o BANCO SANTANDER apresenta aos legítimos adquirentes (“*Investors*”) da PROVIDÊNCIA Carta de Compromisso (“*Commitment*”) garantindo duas linhas de crédito para a empresa veículo ALNILAN (“*SPC*”) adquirir 100% das ações da PROVIDÊNCIA (fls. 50 a 80). Este documento, elaborado na língua inglesa, foi entregue à fiscalização no dia 15/07/2013, pela própria autuada em resposta aos Termos de Início e nº 002;

7 - No dia seguinte, em 28/10/2006, os legítimos adquirentes assinam um contrato com o(s) vendedor(es) da PROVIDÊNCIA, documento este denominado *Stock* ou

Share Purchase and Sale Agreement) – SPA, ou “contrato de compra e venda de ações (fls. 81 a 128, e 3056 a 3103, e tradução juramentada às fls. 1879 a 2005);

8 - No mesmo dia 28/10/2006 e nos dias seguintes, diversos veículos de mídia noticiam a transação de venda da PROVIDÊNCIA conforme notícias às fls. 129 a 133.

Assim, ao contrário do que sustenta a decisão recorrida, não se trata de criação de sociedade sem qualquer finalidade empresarial ou negocial. O objetivo declarado da constituição da TCV, uma sociedade holding de propósito específico, era o de viabilizar a aquisição do controle acionário da ALNILAN, e assim foi feito. Após o cumprimento desse objetivo, a empresa já poderia ser incorporada, como efetivamente ocorreu.

Não há dúvidas de que todas as operações realizadas encontram-se de acordo com as normas vigentes e que interpretação dos fatos realizada pela decisão recorrida foi equivocada, já que ALNILAN não foi utilizada como empresa veículo para transferência de ágio, mas sim empresa veículo para aquisição de ALNILAN. Ou seja, desde fevereiro de 2007, a recorrente é sucessora por incorporação da ALNILAN SA, a qual foi uma sociedade que reuniu diversos investidores, nacionais e estrangeiros, em uma associação empresarial, *joint venture*, visando a aquisição das ações da PROVIDÊNCIA (a recorrente antes da incorporação), dos seus antigos controladores, dentre eles a MILANO ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A.

Da mesma forma, observa-se que não se tratou de simulação, ou mesmo negócio jurídico indireto, uma vez que não houve sequer planejamento tributário com o intuito de recolher menos tributos. A criação da ALNILAN, teria sido o único modo do Grupo PROVIDÊNCIA expandir sua linha de mercado.

Assim, resta claro nos autos, que a razão esta com a recorrente, já que a incorporação da ALNILAN pela recorrente decorreu do fato de que não lhe era conveniente a manutenção de uma estrutura societária tão complexa. Evidentemente, a estrutura societária resultante, em que havia vários níveis de participação societária era excessivamente complexa e indesejável, razão porque se optou pelo instituto da incorporação como meio de simplificar a estrutura societária. A opção pela incorporação reversa se deu pelo simples fato de que seria muito menos burocrático e custoso incorporar as sociedades de participações na recorrente (sociedade operacional) que proceder ao inverso. Assim, concordo que não há qualquer estranheza ou motivo inconfessável que tenha levado os acionistas a deliberar a incorporação da ALNILAN na recorrente.

Quando da realização das operações por ULNILAN e PROVIDÊNCIAL, as sociedades não só podiam como estavam, sim, obrigadas a considerar a figura do ágio por expectativa de rentabilidade futura, nada havendo que disciplinasse tratamento diferenciado para as diferenciado para as transações entre empresas sob controle comum. Apenas no caso das companhias abertas, e somente para elas, a elaboração de demonstrações consolidadas era obrigatória. E nestas, sim, os resultados obtidos em transações entre empresas sob controle comum deveriam ser eliminados, de forma que nas transações com geração daquele ágio, o resultado obtido pela alienadora do investimento e o ágio registrado na adquirente seriam eliminados. Mas isso somente nas demonstrações consolidadas, o que não é o caso em tela, pois estamos tratando das demonstrações individuais das citadas empresas. Mesmo nas companhias abertas o lucro na vendedora e o ágio na adquirente permaneciam em suas demonstrações financeiras individuais.

Observa-se, que em razão da reorganização societária deliberada pelos acionistas controladores da ora recorrente, nada havia de disposição contrária à época da

operação que não permitisse que o ágio existente na ALNILAN, integrante do investimento que essa possuía na PROVIDÊNCIA, fosse transferido para esta última no processo de incorporação.

No decorrer das discussões, parece-me que um dos motivos para a lavratura dos Autos de Infrações foi as Instruções da CVM, principalmente a de nº 349/2001, cuja nota explicativa se transcreve:

A Instrução CVM no 319/99, ao prever que a contrapartida do ágio pudesse ser registrada integralmente em conta de reserva especial (art. 6o, § 1o), acabou possibilitando, nos caso de ágio com fundamento econômico baseado em intangíveis ou em perspectiva de rentabilidade futura, o reconhecimento de um acréscimo patrimonial sem a efetiva substância econômica. A criação de uma sociedade com a única finalidade de servir de veículo para transferir, da controladora original para a controlada, o ágio pago na sua aquisição, acabou por distorcer a figura da incorporação em sua dimensão econômica. Esta distorção ocorre em virtude de que, quando concluído o processo de incorporação da empresa veículo, o investimento e, conseqüentemente, o ágio permanecem inalterados na controladora original. (...). Dessa forma, torna-se necessário que, na avaliação do investimento na controladora, sejam recompostos os montantes da equivalência patrimonial e do ágio remanescente.

A controladora, nesse caso, é a investidora original, ou seja, aquela que pagou o ágio quando da aquisição do investimento, e que remanesce após a incorporação da empresa "veículo". Dessa forma, as alterações introduzidas pela Instrução CVM nº 349 tinham um objetivo pré-determinado: as incorporações mediante criação de empresa "veículo" em que poderia haver o reconhecimento de um ativo e de um aumento patrimonial sem substância econômica.

No entanto, nos casos em que não há a interposição de empresa "veículo", sendo incorporada a investidora original, e em que permanecem válidos os fundamentos econômicos que deram origem ao ágio, o mesmo deveria ser mantido na sua integralidade e amortizado nas condições e prazo originalmente estabelecidos. Neste caso, a constituição da provisão mencionada na Instrução CVM nº 349 pode ser desnecessária ou mesmo indevida.

Depreende-se do acima exposto que a citada instrução CVM foi editada tão somente para a normatização dos procedimentos contábeis das sociedades de capital aberto, sem qualquer efeito para as empresas de capital fechado e muito menos, sem competência para alterar as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, o que somente é factível com a edição de lei.

Por outro lado, a norma legal que rege a matéria tributária sob exame, encontra-se inserida na Lei nº 9.532, de 1997, em seu artigo 7º (e reproduzido no artigo 386 do RIR/99, inciso III), abaixo transcrito:

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)

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

[...]

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados em até dez anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração;

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

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

É importante destacar que as instruções emanadas pela CVM são atos administrativos, portanto, infra-legais, que não geram quaisquer efeitos fiscais, visto que têm por objeto a regulação das normas contábeis e são endereçadas às companhias de capital aberto.

Da simples comparação entre a lei tributária e a Instrução CVM, constata-se a distinção entre a forma de apuração do ágio. A Instrução CVM 247/96, prevê duas formas de apuração do ágio, quais sejam: a) que o ágio pode ser apurado mediante a diferença entre o valor de mercado e o valor contábil dos bens do ativo da controlada; e b) o ágio pode ser apurado mediante a diferença entre o valor pago na aquisição do investimento e o valor de mercado dos ativos e passivos da controlada.

Por seu turno, a norma legal em vigor, artigo 20 do Decreto-lei nº 1598, de 1977, dispõe que o ágio será apurado pela diferença entre o valor do custo de aquisição da participação societária e o valor do patrimônio líquido proporcional da empresa investida. Não resta qualquer dúvida que o ágio correspondente a diferença entre o valor de mercado e o valor contábil dos bens da controlada não encontra respaldo legal e, portanto, não pode ser utilizado para fins de dedução da base de cálculo do IRPJ.

Esta distinção também ocorre em relação ao prazo de amortização do ágio, no qual a norma legal prevê um determinado prazo, enquanto que a instrução CVM, para fins de

apuração do lucro contábil, determina que as companhias de capital aberto realizem a amortização de acordo com o prazo de concessão.

Não vejo entrave para que as empresas sujeitas as determinações da CVM em atenderem aos dois dispositivos (a instrução CVM e a norma legal), visto que no caso da instrução, para fins de apuração do lucro contábil, não existe um prazo pré-estabelecido para a amortização do ágio, visto que o mesmo fica vinculado ao prazo da concessão, enquanto que a lei fiscal prevê a amortização em 60 meses, independentemente do prazo de concessão.

Com isso, fica bem claro que as determinações emanadas pela CVM não possuem qualquer cunho tributário, visto que objetivam regular o mercado de ações e, em especial a relação dos investidores com as empresas.

Nesse sentido cabe transcrever as ementas de decisões proferidas por este Tribunal Administrativo:

Acórdão nº 107-06373, de 22 de agosto de 2001

IRPJ - REDUÇÃO DO LUCRO REAL - O lucro contábil não se confunde com o lucro real, base de cálculo do IRPJ, portanto, a necessidade de atendimento às normas impostas pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM, não autoriza a inobservância da legislação tributária.

Acórdão nº 101-93.692, de 05 de dezembro de 2002

IRPJ. DESPESAS INDEDUTÍVEIS. AJUSTE AO VALOR PRESENTE DE VALORES DE VENDAS E COMPRAS. Não previsão na legislação tributária para se fazer o ajuste das contas Clientes e Fornecedores ao valor presente, segregando as receitas e despesas financeiras para apropriação no momento de suas realizações. O ajuste admitido pela CVM – Comissão de Valores Mobiliários não pode gerar efeitos tributários e constitui inobservância do regime de competência e configura hipótese de postergação de pagamento de imposto, devendo o lançamento da diferença, porventura encontrada, ser efetuado na forma prevista no artigo 219 do RIR/94 e Parecer Normativo COSIT nº 02/96.

Acórdão nº 103-20.475, de 07 de dezembro de 2000

CSLL. APURAÇÃO DE RESULTADO. AJUSTE AO VALOR PRESENTE. Não há previsão na legislação tributária para se fazer o ajuste das contas Fornecedores e Clientes ao Valor Presente. Tal procedimento, mesmo que admitido pela CVM, tendo em vista que as normas daquele órgão não força para gerar efeitos tributários, constitui inobservância do regime de competência e configura hipótese de postergação do pagamento da CSLL, devendo o lançamento da diferença porventura encontrada, ser efetuado na forma prevista no art. 219 do RIR/94 c/c o PN COSIT nº 02/96.

Admitir que a CVM, através de um ato administrativo, possui competência para alterar o prazo estabelecido em lei para fins de reconhecer como despesa o valor investido

em ágio fere o princípio da legalidade em matéria tributária, o qual tem como prevê que só pode ser atribuída uma carga tributária a uma pessoa física ou jurídica mediante o comando de uma lei, e, por outro lado, que o Estado não tem nenhum direito além daquele que a lei expressamente lhe concede, visto que a redução do prazo para amortização do ágio trata-se efetivamente do aumento da carga tributária.

Portanto, o ponto de partida para a determinação do lucro tributável é o lucro líquido do período, conforme definido no artigo 248 do RIR/99, que nada mais é do que o lucro contábil apurado pelas pessoas jurídicas. Portanto, o lucro real, que serve de base para a apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas, deriva do lucro líquido contábil, apurado de acordo com as determinações previstas pela lei comercial, o qual, posteriormente, deve ser ajustado por adições e exclusões determinadas pela norma tributária.

O lucro contábil, que é apurado antes do lucro tributável, ou seja, aquele serve de ponto de partida para este, tem como norte a Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das Sociedades Anônimas) e que deve obedecer, conforme determinação do artigo 177, os princípios fundamentais de contabilidade, in verbis:

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.

§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

§ 2º A companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras.

Assim como a CVM que tem a competência de regular o sistema contábil e as demonstrações financeiras das companhias de capital aberto, também o Banco Central, na área financeira, tem a função de guardião do mercado financeiro e, conseqüentemente, da higidez do mesmo, há décadas padronizou as regras contábeis para as instituições financeiras, visto que tem competência para tanto, porém, referidas normas, não afetam o lucro tributável das instituições por ele reguladas permanecendo sempre em vigor as regras emanadas pelas leis que ditam as regras em relação a forma de apuração e cálculo dos tributos.

Indiscutivelmente, duas são as formas de se avaliar o investimento em outra sociedade: (i) pelo custo de aquisição, isto é, a quantidade de capital efetivamente aplicado na sociedade na aquisição do investimento; e (ii) pelo método do patrimônio líquido ou da equivalência patrimonial, que é a determinação do valor do investimento mediante a aplicação, sobre o valor do patrimônio líquido da sociedade investida, da porcentagem de participação da investidora no capital daquela.

Consiste o ágio no sobre preço que o adquirente paga em relação à parcela do patrimônio líquido (valor contábil) da empresa que está sendo adquirida. Representa a diferença positiva entre o montante pelo qual os bens e direitos estão registrados nos livros comerciais e o valor efetivamente pago pela pessoa física ou jurídica na sua aquisição.

Entende a recorrente, que é inconcebível qualquer argumentação de que o ágio teria sido gerado internamente, pois as operações que lhe deram causa foram feitas entre grupos independentes e em condições de mercado.

A autoridade fiscal lançadora entende, que a irregularidade é a utilização de um artifício contábil sem suporte econômico (registro de ágio interno), na tentativa de aplicar o tratamento previsto na legislação para o verdadeiro ágio.

Ora, a norma legal prevê a possibilidade de transferência de ágio entre empresas na ocorrência de fusão, cisão e incorporação. Assim, o patrimônio da empresa sucedida passa para o patrimônio da sucessora, representado pelos bens, direitos e obrigações. No caso da existência de ágio no patrimônio da empresa sucedida, será o mesmo transferido para o patrimônio da sucessora.

Assim, é possível que uma empresa “Investidora” possua ações de uma companhia (“Investida”) e, desejando subscrever capital em outra empresa “Nova Investida”, resolva realizar o aumento de capital na “Nova Investida”, mediante conferência das ações da antiga “Investida”. Nessa situação, a “Investidora” deixa de ser investidora direta da antiga “Investida” e passa a ser investidora direta da “Nova Investida”. A “Nova Investida”, por sua vez, passa a ser investidora direta da antiga “Investida”.

Nos termos dos arts. 7º e 8º, da Lei das S/A, o ativo recebido pela nova investida (participação societária) deve ser coerente com o valor do capital social realizado, conforme avaliação.

Nota-se que a empresa “Nova Investida”: (1) recebe ações da antiga “Investida” e (2) entrega, à “Investidora”, ações (ou quotas de capital) de sua própria emissão. Caso o valor “pago” pela “Nova Investida” (representado pelo valor de seu capital, entregue à “Investidora” na forma de ações ou quotas de capital de sua emissão) seja maior do que o valor patrimonial da participação societária adquirida (referente à antiga “Investida”, entregue pela “Investidora” à empresa “Nova Investida”), nos termos do art. 385 do Decreto 3.000, de 1999, cabe o registro de ágio na aquisição de ações. Por outro lado, há que ser baixado o investimento anteriormente mantido pela “Investidora” na antiga “Investida” podendo, inclusive ser gerado um ganho de capital para a “Investidora”.

A Lei nº 10.637, de 2002, conversão da Medida Provisória nº 66 de 2002, deixou essa situação bem clara em seu art. 36 (revogado pela Lei 11.196, de 2005) quando determinou, à época, o diferimento da tributação do ganho de capital acima referido, conforme a seguir reproduzido:

Art. 36. Não será computada, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da pessoa jurídica, a parcela correspondente à diferença entre o valor de integralização de capital, resultante da incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização, e o valor dessa participação societária registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa jurídica.

§ 1º O valor da diferença apurada será controlado na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e somente deverá ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido:

Ora, a determinação legal (atualmente já revogada) de diferimento da tributação de ganho de capital em evento de subscrição e integralização de capital (correspondente à diferença entre o valor de integralização de capital, resultante da incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização, e o valor dessa participação societária registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa jurídica), implica a existência de ganho de capital por parte da investidora. Ganho de capital decorre de baixa de ativo e, assim, não há falar em transferência. Por outro lado, a empresa que recebe o investimento fica obrigada a avaliá-lo, podendo surgir – ou não – um ágio.

Repare que, conforme exemplo acima apresentado, verifica-se a possibilidade de surgimento de ágio na empresa nova investida, sem que haja anteriormente qualquer ágio no patrimônio da empresa Investidora. Isso comprova que não há nesse tipo de operação transferência de ágio anterior, mas – tão somente – surgimento de ágio novo, que demanda fundamentação própria.

Esse é o tratamento previsto nos arts. 385 e 386 do RIR/99, verbis:

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei n 2 1.598, de 1977, art. 20):

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

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei n 2 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

I- valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

II- valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

III -fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei n2 1.598, de 1977, art. 20, § 3º).

Tratamento Tributário do Ágio ou Deságio nos Casos de Incorporação, Fusão ou Cisão

Art.386.A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do §2º do artigo anterior, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso III do §2º do artigo anterior, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do §2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do §2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §1º).

§2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §2º):

I - o ágio em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

II - o deságio em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§3º O valor registrado na forma do inciso II (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §3º):

I - será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

II - poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§4º Na hipótese do inciso II do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos ou contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos

de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §4º).

§5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §5º).

§6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando (Lei nº 9.532, de 1997, art. 8º):

I - o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor do patrimônio líquido;

II - a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

§7º Sem prejuízo do disposto nos incisos III e IV, a pessoa jurídica sucessora poderá classificar, no patrimônio líquido, alternativamente ao disposto no §2º deste artigo, a conta que registrar o ágio ou deságio nele mencionado (Lei nº 9.718, de 1998, art. 11).

Conforme se observa, os arts. 385 e 386 do RIR/1999, acima transcritos, definem o que é ágio, regra o seu registro e é dele que se infere os pressupostos do ágio. Como se lê, o ágio é a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor patrimonial das ações adquiridas. Além disso, conforme a legislação tributária, para fins fiscais, o ágio surge na aquisição de quotas/ações por valor maior que o patrimonial.

Tanto faz que a aquisição decorra de uma compra, ou decorra da aceitação que a subscrição seja feita por entrega de quotas/ações, recebidas por valor acima do valor patrimonial. A aquisição é gênero, do qual a compra ou a troca, por exemplo, são espécies.

Por isso, se a integralização na empresa "C" é feita, pela entrega de quotas da empresa "B", por valor superior ao valor patrimonial das ações/quotas da empresa "B", a empresa "C" adquire essas ações/quotas do mesmo modo que as adquiriria se as estivesse comprando. Pretender dizer que só ocorre aquisição se houver a compra da participação é um grave equívoco, baseado em uma alteração arbitrária e sem fundamento do conceito de aquisição. Mais grave é o erro se pretender dizer que tal operação só seja considerada aquisição se "A" e "C" não forem do mesmo grupo econômico.

Assim, a discussão a respeito de a participação societária na recorrente ter sido adquirida pela ALNILAN com ágio depende necessariamente da avaliação de qual seria o custo de aquisição da participação societária detida na recorrente pela ALNILAN, que agora detém o investimento. Se o custo de aquisição da participação que a ALNILAN passou então a deter na recorrente for superior ao patrimônio líquido da recorrente, como de fato o era, a ALNILAN tinha a obrigação legal de contabilizar essa diferença como ágio relativo ao investimento que passou a deter na recorrente.

No caso dos autos, a ALNILAN, quando adquiriu as quotas da recorrente, procedeu exatamente como manda a legislação de regência, e desdobrou, em sua contabilidade, o custo de aquisição do investimento que passou a deter na recorrente em: (i) valor de patrimônio líquido da recorrente, e (ii) ágio. Isso porque o valor da contribuição em questão foi o mesmo valor pelo qual a sociedade adquiriu a recorrente, ou seja, valor de mercado da Recorrente e este valor de mercado era superior ao patrimônio líquido da recorrente.

Aliás, é que esse ágio se apresenta com a justificativa econômica de expectativa de rentabilidade futura da recorrente. Uma vez que foi o valor justo de mercado dessa sociedade que, em última análise, determinou o valor desse ágio, e tendo em vista que esse valor de mercado foi calculado com base na projeção de resultados da recorrente, trazida a valor presente por meio do método do fluxo de caixa descontado, é consequência lógica que esse ágio tenha como fundamento econômico a expectativa de rentabilidade futura da recorrente.

Ora, todos os dispositivos legais e doutrinários invocados pela fiscalização para pretender que a ora recorrente não poderia ter registrado o ágio decorrente das operações de aumento de capital com participação societária na ALNILAN são explícitos em corroborar a correção do procedimento contábil adotado pela recorrente no sentido de reconhecer o ágio, nos termos do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977 e art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002.

Assim, de acordo com os arts. 385 e 386 do Decreto 3.000, de 1999, é cabível o registro de ágio na aquisição de ações.

No que tange ao fundamento econômico, conforme a legislação fiscal, ele decorre das situações previstas no art. 20, § 2º, Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. É também um grave erro confundir fundamento econômico com pagamento. Também está equivocado limitar a existência de fundamento econômico às operações com terceiros estranhos ao grupo econômico.

Pagamento é a contrapartida da compra e venda, uma das formas de aquisição da participação. Fundamento econômico do ágio é a razão de ser da mais valia sobre o valor patrimonial. O fato de a operação ser entre empresas do grupo não altera a mais valia das ações negociadas.

A legislação fiscal prevê as formas como este fundamento econômico pode ser expresso (valor de mercado, rentabilidade futura, e outras razões) e como deve ser determinado e documentado. No caso presente o fundamento econômico foi rentabilidade futura avaliada por laudo e esta hipótese está prevista na regra de tributação. Portanto, no caso concreto existe o fundamento econômico do ágio.

Concordo com a ora recorrente, que historicamente sempre houve no Brasil uma dissonância entre os métodos e procedimentos contábeis prescritos pela profissão contábil e aqueles derivados da legislação tributária. Não obstante o legislador houvesse propugnado por uma estrita separação entre a contabilidade como um sistema de registro de atos e fatos econômico-financeiros de um empreendimento empresarial, conforme o disposto no art. 177, § 2º, da Lei de Sociedades por Ações, e a contabilidade para fins tributários, sempre houve uma forte influência da legislação tributária sobre as práticas contábeis adotadas pelas pessoas jurídicas brasileiras.

A legislação fiscal brasileira reconhece que a contribuição de participação societária em aumento de capital social de uma sociedade constitui, para essa sociedade que recebe o investimento, uma verdadeira forma de "aquisição". Assim, a ALNILAN ficou obrigada pela legislação em vigor a fazer a avaliação do investimento que passou a deter na recorrente pelo método de equivalência patrimonial, desdobrando seu custo de aquisição nesse investimento em (i) patrimônio líquido da sociedade investida e (ii) ágio ou deságio. No caso, como o valor de mercado era superior ao valor de patrimônio líquido, o investimento da ALNILAN para aquisição da recorrente (PROVIDÊNCIA) se deu com ágio.

Assim, demonstrado de forma cabal e inequívoca a correção do procedimento contábil e fiscal adotado pela ALNILAN, quando da aquisição das ações da ora recorrente, decorre, em razão do evento incorporação da ALNILAN pela ora recorrente, a aplicação do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997 (art. 386 do RIR/99).

Consequentemente, tendo em vista que o ágio registrado pela ALNILAN foi justificado economicamente como sendo a expectativa de rentabilidade futura, e a ora recorrente contabilizou o mesmo como um ativo diferido. Sua amortização, portanto, passou a ser feita em um prazo não inferior a cinco anos, bem como a despesa operacional decorrente passou a ser tratada como uma despesa dedutível para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

A jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais endossa os procedimentos realizados pela recorrente, conforme pode ser visto no julgado abaixo mencionado, do qual se transcreve as suas respectivas ementas:

Acórdão nº 1101-00.708, de 11/04/2012

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

ÁGIO. REQUISITOS DO ÁGIO.

O art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1997, retratado no art. 385 do RIR/1999, estabelece a definição de ágio e os requisitos do ágio, para fins fiscais. O ágio é a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor patrimonial das ações adquiridas. Os requisitos são a aquisição de participação societária e o fundamento econômico do valor de aquisição. Fundamento econômico do ágio é a razão de ser da mais valia sobre o valor patrimonial. A legislação fiscal prevê as formas como este fundamento econômico pode ser expresso (valor de mercado, rentabilidade futura, e outras razões) e como deve ser determinado e documentado.

ÁGIO INTERNO.

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

ÁGIO INTERNO. INCORPORAÇÃO REVERSA. AMORTIZAÇÃO.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

ART. 109 CTN. ÁGIO. ÁGIO INTERNO.

É a legislação tributária que define os efeitos fiscais. As distinções de natureza contábil (feitas apenas para fins contábeis) não produzem efeitos fiscais. O fato de não ser considerado adequada a contabilização de ágio, surgido em operação com empresas do mesmo grupo, não afeta o registro do ágio para fins fiscais.

DIREITO TRIBUTÁRIO. ABUSO DE DIREITO. LANÇAMENTO.

Não há base no sistema jurídico brasileiro para o Fisco afastar a incidência legal, sob a alegação de entender estar havendo abuso de direito. O conceito de abuso de direito é louvável e aplicado pela Justiça para solução de alguns litígios. Não existe previsão do Fisco utilizar tal conceito para efetuar lançamentos de ofício, ao menos até os dias atuais. O lançamento é vinculado a lei, que não pode ser afastada sob alegações subjetivas de abuso de direito.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ELISÃO. EVASÃO.

Em direito tributário não existe o menor problema em a pessoa agir para reduzir sua carga tributária, desde que atue por meios lícitos (elisão). A grande infração em tributação é agir intencionalmente para esconder do credor os fatos tributáveis (sonegação).

ELISÃO.

Desde que o contribuinte atue conforme a lei, ele pode fazer seu planejamento tributário para reduzir sua carga tributária. O fato de sua conduta ser intencional (artificial), não traz qualquer vício. Estranho seria supor que as pessoas só pudessem buscar economia tributária lícita se agissem de modo casual, ou que o efeito tributário fosse accidental.

SEGURANÇA JURÍDICA.

A previsibilidade da tributação é um dos seus aspectos fundamentais.

3 - INFRAÇÃO Nº 03 – GANHO DE CAPITAL APURADO INCORRETAMENTE

Relatou a Fiscalização que, em 30/09/2008, o ágio oriundo da ALNILAN no valor de R\$ 670,4 milhões foi desmembrado pela contribuinte em três partes, sendo vinculada uma parte a cada uma das suas divisões de negócio, (unidades): produção de não tecidos, produção de tubos e conexões de PVC; e produção de embalagens. Com isso, a conta contábil do Ativo Diferido que registrava o ágio de R\$ 670,4 milhões, chamada “PARTICIPACAO SOCIETARIA – AGIO” foi reclassificada com o nome “Ágio- Divisão Não tecidos”.

Acrescentou a fiscalização que, parte do ágio no valor de R\$ 101.900.607,80 foi então lançado a crédito desta conta com contrapartida a débito como “Ágio-Divisão PVC”,

e o valor de R\$ 16.759.968,39 foi lançado como “Ágio-Divisão Embalagens”, também com contrapartida a crédito na conta “Ágio - Divisão Não Tecidos”, conforme demonstrado às fls.3553/3554. O desmembramento foi realizado para que o ágio pudesse ser computado como custo quando da apuração do ganho de capital originado da venda da Divisão de PVC (denominada PROVINIL), venda ocorrida em 18/09/2008.

A ALNILAN não representava a real compradora das ações da PROVIDÊNCIA, assim entendeu a fiscalização que não haveria que se falar em ágio contabilizado na PROVIDÊNCIA em decorrência da incorporação, e muito menos, ágio a ser desmembrado e agregado ao custo da Divisão de PVC (PROVINIL). Desta forma, foi glosado parte do custo apurado pela contribuinte na venda da sua Divisão de PVC denominada PROVINIL no valor de R\$ 33.563.991,55, por se tratar de ágio inexistente contabilizado como custo, conforme demonstrativo “CUSTO DA DIVISÃO DE PVC PROVINIL” às fls.3.561.

Por sua vez, alegou a recorrente que tem direito ao desmembramento do ágio pelas suas unidades de negócio, sendo que o respectivo laudo de desmembramento do ágio não foi, no mérito, contestado, mesmo porque, no laudo levou-se em consideração as projeções a partir de resultados passados, de tendências de mercado, de mudanças de estratégias, aplicações de recursos, investimentos, o que demonstra que se trata de documento que utilizou as técnicas próprias de precificação de ativos.

Acrescentou a recorrente que a não utilização do ágio contabilizado na ALNILAN, e a ela transferido por sucessão, não contraria a legislação de regência, tendo em vista que, por se tratar de investimento relevante, o ágio deve ser avaliado pelo método de equivalência patrimonial e deve compor o custo de aquisição para fins de apuração de ganho de capital. Na medida em que a Fiscalização não nega a origem e a validade do ágio formado na aquisição da PROVIDENCIA, nem mesmo o laudo de avaliação que lhe deu fundamento, lhe é defeso glosar essa mais valia na composição do custo na venda da divisão PROVINIL.

Finalizou a recorrente afirmando que as operações conforme foram realizadas não permitiriam à Fiscalização afastar a parte do ágio integrante do custo do investimento na MUMBAI para cálculo do ganho de capital na sua alienação, uma vez que a Fiscalização não questionou a origem e o pagamento da mais valia mencionada quando da aquisição da PROVIDÊNCIA, à época, titular da divisão de PVC (PROVINIL).

Conforme já analisado neste julgamento, no item anterior, este relator considerou que o ágio foi considerado normal, razão pela qual o mesmo pode integrar a parte do custo da empresa alienada.

4 - INFRAÇÃO Nº 04 – EXCLUSÕES INDEVIDAS DO LUCRO LÍQUIDO

Conforme relatado, para o ano de 2007, foi glosada a exclusão de reversão de provisão para manutenção da integridade do PL, no valor de R\$ 29.726.531,03. Para o ano de 2008, a mesma exclusão foi glosada, no montante de R\$ 107.797.412,55.

Deixo de analisar os efeitos para o ano-calendário de 2007 em razão do acolhimento da arguição da decadência.

Quanto ao ano de 2008, consta que, em decorrência da venda da Divisão de PVC (PROVINIL) e da Divisão de Embalagens, a Interessada registrou em seu LALUR, baixa da reversão da provisão para manutenção integridade do PL relacionadas a essas unidades no valor de R\$ 65.153.630,67, conforme demonstrativo e LALUR às fls.3564. A contribuinte não

comprovou que este valor, em algum momento, foi adicionado na apuração do IRPJ e da CSLL.

Além desta baixa, a fiscalização com base no Relatório de Administração da PROVIDÊNCIA AC 2008, nota explicativa 10 (Movimentação do ativo intangível AC 2008), reproduzida às fls.3567, informou que a contribuinte também reverteu na contabilidade o valor de R\$ 42.643.781,88, a título de provisão para manutenção da integridade do PL, relacionada ao suposto ágio da Divisão de Não Tecidos.

Da mesma forma que no ano anterior, a contribuinte adicionou e excluiu este valor no LALUR. Assim, foram autuados os valores de R\$ 65.153.630,67 e R\$ 42.643.781,88, no total de R\$ 107.797.412,55.

Além disso, a fiscalização fundamentou as glosas com base no fato de inexistir ágio passível de ser registrado pela Interessada visto que não havia ágio passível registrado pela ALNILAN, assim, não haveria que se falar em registro, pela contribuinte, de Provisão para Manutenção da Integridade do PL da Divisão de PVC e da Divisão de Embalagens.

Por sua vez, alegou a recorrente que a amortização do ativo diferido e a baixa da provisão a ele ligada ocorrem por determinação da própria CVM e são prescrições mandamentais desse órgão sobre a apuração do resultado da companhia. O seu reconhecimento era obrigatório, pois passou a ser uma companhia de capital aberto, sujeita às regras da CVM.

Acrescentou que a baixa da provisão foi realizada na medida em que ocorreu a amortização do ágio, pois a criação da provisão e sua baixa periódica ocorreram para opor-se à amortização do ágio, evitando a diminuição do resultado e dos dividendos dos acionistas minoritários com parcela que produzirá resultados apenas ao controlador.

Que a função da provisão é exclusivamente contábil visa deixar nítido nas demonstrações financeiras o real valor do ativo diferido, não representando, por si só, acréscimo patrimonial. Assim, a sua posterior reversão não tem reflexos fiscais (não há a necessidade de ser baixada contra resultado).

Finalizou a recorrente afirmando que é indevida a tributação das receitas geradas pela reversão da provisão constituída para manutenção da integridade do Patrimônio Líquido (decorrente do ágio).

Da análise dos autos é incontroverso que, quando da constituição da provisão no valor de R\$ 442.463.165,44, esta não transitou por contas de resultado, visto que a constituição dessa provisão se deu mediante lançamento a débito no PL, (reduzora do PL), com contrapartida a crédito em conta redutora do Ativo, vide fls. 1692 e 3538.

Tal fato está em consonância com que alegou a recorrente no sentido de que a função da provisão foi exclusivamente contábil, visando deixar nítido nas demonstrações financeiras o real valor do ativo diferido, não representando, por si só, acréscimo patrimonial. Assim, a sua posterior reversão não haveria de ter reflexos fiscais, não havendo a necessidade de ser baixada contra resultado.

Esta afirmação encontra respaldo na Nota Explicativa editada pela CVM em relação a sua Instrução nº 349/2001, cujo trecho está transcrito às fls. 3537. Desta forma, a reversão da provisão também não deve transitar em contas de resultado.

Para o ano de 2008, em decorrência da venda da Divisão de PVC (PROVINIL) e da Divisão de Embalagens, a recorrente registrou em seu LALUR baixa da reversão da provisão para manutenção integridade do PL relacionadas a essas unidades no valor de R\$ 65.153.630,67, conforme demonstrativo e LALUR às fls.3564.

Alega a recorrente que trata-se de evidente equívoco a assertiva fiscal, repetida pela DRJ, de que a interessada não comprovou, quanto ao ano de 2008, que o valor de R\$ 65.153.630,67 foi reconhecido como receita na apuração do lucro líquido. Ao contrário do que se afirmou, houve sim o registro do montante como receita, conforme comprova o "Razão" anexo de referida rubrica contábil (doc. j.).

Ocorre que a recorrente não comprovou que o valor de R\$ 65.153.630,67 foi reconhecido como receita na apuração do Lucro Líquido. Neste sentido, deve ser mantida a glosa no valor de R\$ 65.153.630,67.

Quanto à parcela de R\$ 42.643.781,88, verificou-se que a recorrente reverteu na contabilidade o dito valor a título de provisão para manutenção da integridade do PL, relacionada ao suposto ágio da Divisão de Não Tecidos.

Conforme já analisado, a reversão da provisão não deve transitar em contas de resultado. Assim, deve ser mantida a glosa no valor de R\$ 42.643.781,88.

A recorrente ainda aduz que para proceder à glosa a fiscalização deveria comprovar a efetiva dedução das despesas no resultado. Equivoca-se o recorrente. É o contribuinte que deve comprovar que os valores registrados na conta de despesas deixaram de ser computadas na apuração do resultado do período. No caso, as provas apresentadas no processo atestam justamente o contrário. Verifica-se pelo confronto das despesas escrituradas, que o sujeito passivo deduziu, na apuração do lucro líquido do período, a totalidade das despesas questionadas.

5 - INFRAÇÃO Nº 05 – MULTAS ISOLADAS

No que diz respeito a aplicação das multas de ofício de isoladas em razão da falta de recolhimento do IRPJ e CSLL por estimativa a recorrente alega não poderiam ser aplicadas, concomitantemente, a multa de ofício prevista nos incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 com a multa isolada, de que trata a alínea “b” do inciso II do art. 44 da mesma Lei. Afirmar, em suma, que as referidas multas possuem a mesma base de cálculo e incidem sobre a mesma materialidade, razão por que a sua aplicação simultânea caracteriza um *bis in idem*.

Não há dúvidas de que o ordenamento jurídico pátrio rechaça a existência de *bis in idem* na aplicação de penalidades tributárias. Significa dizer que não é legítima a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária. Sendo correto que o contribuinte não poderá ser apenado duas vezes pelo cometimento de um mesmo ilícito.

Enfim, a recorrente alega que as multas isoladas aplicadas são improcedentes tendo em vista que no final do exercício a empresa pode apurar prejuízo, porém temos a salientar que a obrigação de antecipar o pagamento do IRPJ e CSLL deve, conforme a legislação já citada, ser cumprida mês a mês, podendo a contribuinte suspender ou reduzir o

pagamento através da comprovação, pelo levantamento de balancetes, de que já recolheu a totalidade ou parte desta, ou mesmo não teria nada a recolher.

Como visto, o cerne da questão consiste em perquirir se é legítima, ou não a aplicação concomitante da multa de ofício prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, atual art. 44, § 1º, da mesma Lei, com a multa isolada de que trata o art. 44, § 1º, inciso IV, atual art. 44, inciso II, alínea “b”, ambos da mesma Lei.

A decisão recorrida manteve a incidência da multa aplicada isoladamente sobre a falta de recolhimento por estimativa do IRPJ e CSLL, sobre as diferenças apuradas de ofício pela fiscalização.

Encontra-se consolidado na maioria das câmaras do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) o entendimento acerca da impossibilidade de aplicação conjunta sobre mesma base de cálculo, das multas previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430, de 1996, com aquela relativa à ausência de recolhimento mensal por estimativa (art. 44, § 1º, IV) prevista para aplicação isoladamente do tributo

Ora, da simples leitura do entendimento aplicado, se vê que a impossibilidade de se aplicar multa de ofício com multa isolada sobre mesma base de cálculo é matéria pacificada nesta Corte. Isto porque, cediço que o interesse do Estado é arrecadar o tributo que lhe é devido, não punir indevidamente os administrados.

Frise-se: não podem ser aplicadas duas penalidades pecuniárias sobre a mesma base para lançamento. Isto porque, em atenção ao princípio da estrita - legalidade, norteador da Administração Pública, a Autoridade Fiscal somente pode fazer ou deixar de fazer aquilo que estiver expressamente previsto na legislação. Sendo assim, ausente qualquer previsão legal no sentido de permitir a cumulatividade de multas, impossível a referida concomitância, sob pena de aplicar-se dupla penalidade sobre uma mesma infração, em evidente detrimento do princípio da não propagação das multas e da não repetição da sanção tributária.

O disposto no inciso IV, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação vigente à época dos fatos estabelecia sanção que deveria ser aplicada na hipótese do sujeito passivo não promover o recolhimento mensal das antecipações de um provável imposto de renda e contribuição social. Para que incida, a sanção é condição que ocorram dois pressupostos: (a) falta de pagamento ou pagamento a menor do valor do imposto apurado sobre uma base estimada em função da receita bruta; e (b) o sujeito passivo não comprove, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

Examinando-se o conteúdo prescriptivo dos textos legais acima transcritos, resta evidente que o *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 determina que a multa seja calculada "*sobre a totalidade ou diferença de tributo*". Ou seja, as penalidades previstas nos incisos I e II, e no § 1º, IV, referem-se todas à falta de pagamento de tributo. Assim, ambas as penalidades discutidas nesse processo, por força da previsão legal, incidem sobre o mesmo ato infracional, qual seja o não pagamento ou o pagamento a menor do tributo devido.

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito.

Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

Deste modo, a multa isolada e a multa de ofício não podem ser exigidas concomitantemente na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada, porquanto estar-se-ia aplicando duas penalidades para ilícitos materialmente ligados, de forma que um (falta de recolhimento do imposto anual devido no ajuste) é consequência natural do outro (falta de recolhimento dos valores estimados devidos mensalmente), e não são verificáveis de forma concomitante em sua realidade fática.

É de se observar, que a pessoa física ou jurídica que apura resultados positivos (rendimentos ou receitas tributáveis), sofre a incidência da alíquota normal. Se omitiu rendimentos, receitas ou apresentou declaração de rendimentos inexata, se sujeita à multa de lançamento de ofício. Parece tranqüilo o raciocínio de que o imposto cobrado em virtude desse lançamento continua sendo tributo e que a multa constitui sanção pelas irregularidades levantadas pelo fisco.

Ora, o tributo cobrado através de procedimento de ofício do fisco segue tendo por origem fato gerador concretizado pela atividade do contribuinte, ainda que este, por ação ou omissão, tenha contribuído para a ocultação, total ou parcial, do fato tributado. Não é o comportamento incorreto do contribuinte, eventualmente descoberto pelo fisco, que determina o fato gerador. O fato gerador preexistiu. O fisco apenas sancionou, com multa legal, esse comportamento.

Observa-se, que a autoridade lançadora calculou a multa isolada lançada de ofício, com fundamento no artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, tendo em vista que o contribuinte optou pela tributação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, com base no lucro estimado (recolhimento através de estimativas).

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ao especificar as multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício, estabelece:

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

[...]

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

V – isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado que não houver sido pago ou recolhido.

Os dispositivos acima transcritos têm como objetivo obrigar o sujeito passivo ao recolhimento dos tributos e contribuições sociais declarados (inciso V) ou que deixou de efetuar o pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na

forma estipulada no artigo 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, recolhimento por estimativa por empresas que estavam sujeitas ao pagamento pelo lucro real.

Do texto legal conclui-se que não existe a possibilidade de cobrança concomitante de multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (normal) e multa de lançamento de ofício isolada sem tributo. Ou seja, se o lançamento do tributo é de ofício deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (multa de ofício normal), não havendo neste caso espaço legal para se incluir a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada.

No presente caso a fiscalização aplicou a multa de lançamento de ofício, isoladamente, por entender que houve a falta de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre os quais já incide multa de lançamento de ofício.

A autoridade fiscal lançadora reconstituiu o lucro líquido contábil em cada período-base, com os ajustes correspondentes aos valores incluídos no auto de infração, e apurou o valor do IRPJ e da CSLL que deveriam ter sido pago em cada mês, com a aplicação da multa de lançamento de ofício isolada.

Como se vê, foi aplicada a multa isolada sobre os valores que deixaram de ser antecipados durante o ano-calendário a título de estimativa e também da multa normal de lançamento de ofício, sobre os valores considerados ainda devidos.

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ao especificar as multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício, no seu inciso IV, do § 1º, autoriza a cobrança de tal multa, isoladamente, quando em procedimento fiscal verificar-se a falta do recolhimento da estimativa e quando não houver imposto a ser cobrado pelo fato da contribuinte ter apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Admitir a aplicação da multa de ofício cumulativamente com a multa isolada, pela falta de recolhimento da estimativa sobre os valores apurados em procedimento fiscal, significaria admitir que, sobre imposto apurado de ofício, se aplicassem duas punições, atingindo valores idênticos ou superiores ao das penalidades cominadas para faltas qualificadas. Tal penalidade seria desproporcional ao proveito obtido com a falta.

Além do mais, transpondo para o Direito Tributário, tendo em vista as disposições do artigo 112 do Código Tributário Nacional, haja vista a sua semelhança com o Direito Penal em relação aos bens de interesse público protegidos por ambos, as disposições do artigo 70 do Código Penal, conclui-se que, quando o agente, mediante uma só ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não, aplica-se-lhe a mais grave das penas cabíveis ou, se iguais, somente uma delas, mas aumentada, em qualquer caso, de um sexto até metade.

A legislação tributária nem mesmo permite a aplicação concomitante da multa de mora com a multa de ofício que é muito menos onerosa. Por decorrência, deve ser cancelada a multa por falta de recolhimento do imposto por estimativa ou por balanço de suspensão/redução.

Esta matéria já tem jurisprudência formada no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais conforme se constata nos julgados abaixo:

Acórdão nº 101-93.939, de 17/09/2002

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de imposto por estimativa em ajustes efetuados pela fiscalização, com a glosa de adições/exclusões ao lucro líquido na determinação do lucro real, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre o mesmo fato apurado em procedimento de ofício.

Acórdão nº 101-93.692, de 05/12/2001

PENALIDADE. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO (ISOLADA). FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de imposto por estimativa em de ajustes efetuados pela fiscalização, com a glosa de custos/despesas operacionais e adições e exclusões ao lucro líquido na determinação do lucro real, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre uma mesma infração.

Acórdão nº 103-20.475, de 07/12/2000

PENALIDADE. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOB BASE ESTIMADA. Incabível a aplicação concomitante da multa de lançamento de ofício e da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa calculada sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal.

Acórdão nº 103-20.572, de 19/04/2001.

IRPJ - RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA – MULTA ISOLADA - Encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido apurado, com base no lucro real, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente, revelando-se improcedente e cominação de multa sobre eventuais diferenças se o imposto recolhido superou, largamente, o efetivamente devido. Recurso provido.

Acórdão nº 103-20.931, de 22/05/2002

MULTA ISOLADA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – CABIMENTO - A multa isolada de lançamento de ofício só tem cabimento na existência do seu pressuposto fundamental como seja a falta de recolhimento de imposto. Não enseja assim sua aplicação a prática de qualquer ilícito, com ênfase para formal, que não denote inadimplência do sujeito passivo a qualquer obrigação principal. Recurso provido.

Acórdão nº 103-20.662, de 20/07/2001

CSSL. LUCRO REAL ANUAL. ESTIMATIVA MENSAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. FISCALIZAÇÃO ANTES E APÓS A ENTREGA DA DIRPJ. MULTAS DE OFÍCIO ISOLADA E EM CONJUNTO. SUBSISTÊNCIA PARCIAL DA TRIBUTAÇÃO. Não podem prosperar a incidência da multa de ofício isolada sobre os valores mensais estimados não-recolhidos e a exigência de multa associada à parcela defluente da apuração anual, tendo

em vista que aquela, por ser mera antecipação desta, esta aquela contém. Subsistirá a exigência da multa isolada quando a ação fiscal se der no curso do ano-calendário, desde que indisponíveis as demonstrações financeiras, em toda a sua extensão e profundidade, do período investigado.

Acórdão nº 107-07.047, de 19/03/2003

PENALIDADE. MULTA ISOLADA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - FALTA DE RECOLHIMENTO - PAGAMENTO POR ESTIMATIVA - Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido devido por estimativa em ajustes efetuados pela fiscalização após o encerramento do ano calendário.

Acórdão nº 107-06.591, de 17/04/2002

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO ISOLADA - INAPLICABILIDADE - No pagamento espontâneo de tributos, sob o manto, pois, do instituto da denúncia espontânea, não é cabível a imposição de qualquer penalidade, sendo certo que a aplicação da multa de que trata a Lei 9.430/96 somente tem guarida no recolhimento de tributos feitos no período da graça de que trata o artigo 47 da Lei 9.430/96, sem a multa de procedimento espontâneo.

Acórdão CSRF nº 9101-001.237, de 21/11/2011

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ E CSLL

Exercício: 2004

FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

A multa isolada por falta de recolhimento de imposto/contribuição sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

No curso do período de apuração, descumprido o dever de antecipar, incide a penalidade sobre as estimativas não recolhidas. Porém, após o encerramento do período, quando já não existe mais o dever de antecipar, mas sim e unicamente o de promover o ajuste pelo confronto entre o valor devido efetivamente e os valores recolhidos na forma estimada, incide tão somente a multa de ofício proporcional ao imposto que está sendo exigido.

Acórdão CSRF nº 9101-001.358, de 16/06/2002

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INDEVIDO BIS IN IDEM. AFASTAMENTO DA MULTA ISOLADA.

Não se concebe a aplicação simultânea da multa isolada (fundamentada na falta de recolhimento por estimativa) e multa de ofício (baseada na falta de recolhimento de IRPJ) porque implica em dupla punição sobre o mesmo fato: a falta de recolhimento do IRPJ.

Acórdão CSRF nº 9101-001.207, de 17/10/2011

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercícios: 1998, 1999, 2001, 2002

CSLL. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 precisa que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada quando a base estimada exceder ao montante da contribuição devida, apurada ao final do exercício.

Acórdão CSRF nº 9101-001.335, de 26/04/2012

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo efetivamente devido pelo contribuinte surge com o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Improcede a aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.

No caso, tem razão a recorrente quando diz que a fiscalização pretende cobrar a multa de lançamento de ofício incidente sobre tributo lançado, também de ofício, concomitantemente com a multa de lançamento de ofício, isolada, sobre a insuficiência/falta calculada em decorrência da mesma infração.

Ademais, o tributo cobrado através de procedimento de ofício do fisco segue tendo por origem fato gerador concretizado pela atividade do contribuinte, ainda que este, por ação ou omissão, tenha contribuído para a ocultação, total ou parcial, do fato tributado. Não é o comportamento incorreto do contribuinte, eventualmente descoberto pelo fisco, que determina o fato gerador. O fato gerador preexistiu. O fisco apenas sancionou, com multa legal, esse comportamento.

Nesta linha de raciocínio entendo que também assiste razão a recorrente, isto porque depois de encerrado o ano-calendário objeto da penalidade – Multa Isolada, havendo ou não base tributável em 31/12, não há como subsistir tal exigência, já que os dispositivos legais

previstos nos incisos III e IV, § 1º, art. 44, da Lei 9.430, de 1996, em sua versão original, têm como objetivo obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, que poderá ser devido ao final do ano-calendário.

A Lei nº 9.430, de 1996, que autoriza a aplicação da multa isolada, se manifesta da seguinte forma:

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

[...]

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

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

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

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

[...]

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

A Lei nº 8.981, de 1995, se manifesta da seguinte forma:

Art. 35 – A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado excede o valor do imposto, calculado com base no lucro real do período em curso.

[...]

§ 2º - Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de base de cálculo negativas fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.

Importante firmar que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador do tributo só será tido por ocorrido ao final do período anual (31/12). O valor do lucro – base de cálculo do tributo só será apurado por ocasião do balanço no encerramento do exercício, momento em que são compensados os valores pagos antecipadamente em cada mês sob bases estimadas e realizadas outras deduções desautorizadas no cálculo estimado.

A lógica do pagamento de estimativas é, portanto, de antecipar, para os meses do ano-calendário respectivo, o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria só devido ao final do exercício (em 31/12). Sob o sistema de estimativa mensal, permite-se a redução dos pagamentos mensais caso o resultado tributável seja reduzido ou aumentado ao longo do ano-calendário, desde que evidenciado por balancetes de suspensão (art. 29 da Lei nº 8.981/94). Assim, via de regra, o tributo – sob a forma estimada não será devido antecipadamente em caso de inexistência de lucro tributável.

Assim, não tenho dúvidas que é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa, e sendo assim, a penalidade só poderá ser exigida durante o ano-calendário em curso, tendo em vista que, com a apuração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou Contribuição Social sobre o Lucro Líquido efetivamente devido ao final do ano-calendário (31/12), desaparece a base imponible daquela penalidade (antecipações), pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique.

Ora, com o encerramento do ano-calendário objeto das antecipações, surge, a partir daí, uma nova base imponible, ou seja, a base que irá suportar o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário, surgindo assim à hipótese da aplicação, tão-somente, do inciso I, § 1º do referido artigo, caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado *ex-officio*, mas jamais a aplicação concomitante da penalidade prevista nos incisos III e IV, do § 1º do mesmo diploma legal, até porque a dupla penalidade afronta o disposto no artigo 97, V, c/c o artigo 113 do Código Tributário Nacional, que estabelece apenas duas hipóteses de obrigação de dar, sendo a primeira ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios, e a segunda relativamente à obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas pecuniárias por descumprimento de obrigação acessória.

No presente caso, conforme se depreende dos autos, o auto de infração foi lavrado após o encerramento dos anos-calendário objeto do lançamento, portanto, quando já apurada a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro líquido, efetivamente, devidos nos períodos.

Logo, embora a recorrente não tenha antecipado ou tenha antecipado a menor o tributo nos anos-calendário questionado, o fato é que a exigência da referida penalidade somente foi consubstanciada após os anos-calendário questionados, portanto, quando já conhecida a respectiva base de cálculo e o imposto e a contribuição efetivamente devidos, porquanto, impossível, coexistir num determinado momento (ocasião do lançamento), duas bases de cálculo para uma mesma exação, ou seja, uma com base nas estimativas mensais e outra ao final do ano-calendário.

Assim sendo, é de se excluir da exigência as multas isoladas aplicadas de forma concomitante com a multa de ofício.

Como se infere do relato, a exigência da CSLL decorre do lançamento levado a efeito na área do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e, especificamente, em razão das irregularidades apuradas pela autoridade fiscal lançadora mantida de forma parcial.

Em observância ao princípio da decorrência, e em razão da relação de causa e efeito existente entre o suporte fático em ambos os processos, o julgamento daquele apelo principal, ou seja, Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), deve, a princípio, se refletir no presente julgado, eis que o fato econômico que causou a tributação por decorrência é o mesmo e já está consagrado na jurisprudência administrativa que a tributação decorrente/reflexa deve ter o mesmo tratamento dispensado ao processo principal em virtude da íntima correlação de causa e efeito. Considerando que, no presente caso, a autuada não conseguiu elidir as irregularidades apuradas deve-se manter o exigido no processo decorrente, que é a espécie do processo sob exame, uma vez que ambas as exigências que a formalizada no processo principal quer as dele originadas (lançamento decorrente) repousa sobre o mesmo suporte fático.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria, acolher a arguição de decadência suscitada pela recorrente, para declarar extinto o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2007; rejeitar a preliminar de nulidade suscitada pela recorrente e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da tributação os itens 2 (despesas não comprovadas – ágio); 3 (ganhos de capital – glosa do custo do ágio) e 5 (multas isoladas – concomitância) dos Autos de Infração.”

(Assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar, Redator *ad hoc*

Declaração de Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto

A glosa do ágio levada a efeito pela autoridade fiscal lançadora baseia-se em supostos indícios de inexistência, de fato, da empresa ALNILAN.

Embora concorde com as conclusões do ilustre conselheiro relator, divirjo em relação aos fundamentos de seu voto.

ALNILAN era uma sociedade holding. Nesses casos, entendo que não se deve apegar única e exclusivamente na capacidade operacional de tal sociedade, mas sim em seu propósito negocial, em especial, o porquê de sua constituição.

Conforme já tive a oportunidade de me pronunciar em inúmeros casos atinentes à amortização de ágio mediante utilização de “empresas de passagem” ou “empresas veículos”, há se analisar, em cada caso, se o único propósito de assim se proceder foi a economia tributária, ou, de modo diverso, se há outros propósitos negociais que justifiquem a constituição de tal empresa.

Esta Egrégia Turma, há um bom tempo, havia firmado entendimento no sentido de que, a amortização do ágio pago com fundamento em expectativa de rentabilidade

futura, com fulcro no art. 7º, inciso III da Lei nº. 9.532/97, deve atender, inicialmente, a 3 (três) premissas básicas, quais sejam:

- o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio;
- a realização das operações originais entre partes não ligadas;
- seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura.

Desde o julgamento do processo nº 16561.720026/2011-13 (“Caso Bunge” – acórdão nº 1402-001.460), no qual fui designado redator do voto vencedor, esta turma, ainda que por voto de qualidade, alterou seu posicionamento.

Fixou-se o entendimento de que, em regra, o ágio efetivamente pago - em operação entre empresas não ligadas e calcadas em laudo que comprove a expectativa de rentabilidade futura - deve compor o custo do investimento, sendo dedutível somente no momento da alienação de tal investimento (inteligência do art. 426 do Decreto nº 3.000/99 - Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99).

Por decorrência, incluiu-se nova premissa para que a amortização do ágio por rentabilidade futura fosse possível, qual seja, a extinção do investimento em razão da absorção do patrimônio da investidora pela investida, ou vice-versa, conforme prevê o art. 386, e seu inciso III, do RIR/99.

Naquele caso a hipótese ainda tratava da utilização de empresa veículo cujo único objetivo foi possibilitar, mediante reestruturação societária meramente artificial e formal, a amortização do ágio.

No presente caso, não há dúvidas que investida (Recorrente) e investidora (ALNILAN) passassem a ser uma única pessoa jurídica (mediante incorporação reversa).

No que tange ao propósito negocial na constituição de ALNILAN, convenci-me de que havia diversas justificativas para que assim se procedesse, em especial em razão da participação de inúmeros investidores (muitos deles estrangeiros) e as dificuldades, algumas talvez intransponíveis, na obtenção de empréstimos necessários às aquisições realizadas (quer em razão da aprovação do financiamento, quer pela impossibilidade de concessão de empréstimos a estrangeiros e a fundos de participação). A esses motivos somam-se ainda as dificuldades que surgiriam se os ex-sócios da Recorrente, para concretização da alienação de suas ações, tivessem que fechar negócios individualmente com cada investidor, alguns, conforme explanado, domiciliados no exterior.

Assim sendo, entendo restarem justificados os motivos extra tributários para a constituição de ALNILAN.

E, considerando-se que os demais pressupostos para amortização do ágio restaram demonstrados, voto por dar provimento ao recurso em relação a tal infração.

(Assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO