



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

Processo n° 11020.720724/2011-12
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.894 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de fevereiro de 2015
Matéria IRPJ
Recorrente SULCROMO REVESTIMENTOS INDUSTRIAIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESAS DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. INDEDUTIBILIDADE.

Incabível a formalização do ágio como decorrência de operação societária realizada entre empresas de mesmo grupo econômico, pela inexistência da contrapartida do terceiro que gere o efetivo dispêndio.

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.

Não há como aceitar a dedução do ágio com utilização de empresa veículo, quando o procedimento do sujeito passivo não se reveste de propósito negocial mas revela objetivo exclusivamente tributário.

ENQUADRAMENTO LEGAL E DESCRIÇÃO DOS FATOS. POSSIBILIDADE DE AMPLA DEFESA. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO.

Não afetam o auto de infração eventuais impropriedades na descrição dos fatos e no enquadramento legal, ou mesmo a inclusão de dispositivo inaplicável à matéria, quando o auto de infração contém, além das infrações equivocadamente imputadas, todos os elementos caracterizadores da infração efetivamente incorrida, de forma a não cercear o direito de defesa.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA COM MULTA DE OFÍCIO.

Incabível a aplicação da multa isolada por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL, determinada sobre a base de cálculo estimada, quando concomitante com a multa de ofício aplicada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição não recolhida.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para cancelar a multa isolada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Ausente momentaneamente a Conselheira Fernanda Carvalho Álvares.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Paulo Roberto Cortez, Fernanda Carvalho Álvares, Cristiane Silva Costa, Carlos Pelá e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Sulcromo Revestimentos Industriais Ltda recorre a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 1ª Turma da DRJ Porto Alegre/RS, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por pertinente, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

“Contra o contribuinte foram lavrados os autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 402/409) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 410/418) e multas isoladas (419/435).

O total do crédito tributário lançado atingiu o montante de R\$ 3.038.083,35.

Segundo o Relatório da Ação Fiscal (folhas 450/470), a autuação deve-se, em síntese, à amortização do denominado “ágio interno”, nos seguintes termos:

1. Em 29/08/2003 houve a cisão parcial de Sulcromo Revestimentos Industriais Ltda (doravante denominada de Sulcromo), com versão de grande parte de seu patrimônio para Duoline Participações Ltda;

2. Em 11/11/2003 os mesmos sócios da Sulcromo constituíram a empresa denominada Supercromo Participações Ltda (a partir agora denominada por Supercromo). O capital social da Supercromo foi integralizado mediante conferências das ações da Sulcromo, até então de propriedade dos sócios comuns a ambas as empresas. Nesse momento, a Supercromo passou a deter 99,99% das ações da Sulcromo;

3. Dois dias após (13/11/2003), constituiu-se a empresa Hiperline Empreendimentos e Participações Ltda, (doravante tratada por Hiperline), cujos sócios eram Supercromo (99,99999868%) e um dos sócios da própria Supercromo (0,00000132%). A integralização de capital se deu com a conferência de ações referentes à Sulcromo. Essas ações foram avaliadas a valor de mercado, no total de R\$ 7.600.000,00, com base em Laudo de Avaliação (fls. 369 a 401). Considerando que o valor patrimonial das ações era de R\$ 1.641.902,89, a operação gerou um ágio de R\$ 5.958.097,11, e um benefício fiscal diferido no valor de R\$ 2.025.753,02 (34%, equivalente a 25% de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, e 9% de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL);

4. Em 02/01/2004, ou seja, menos de dois meses após a constituição da Hiperline, esta foi incorporada por Sulcromo;

5. Segundo a Fiscalização (fl. 456), “evidencia-se que no período, a Sulcromo, a Supercromo e a Hiperline, mantiveram-se direta ou indiretamente controladas pelo mesmo grupo de empresários [...] Ou seja, em nenhum momento houve participação de terceiros nas ‘negociações’”; (grifos do original)

6. Os Livros Razão de Supercromo e Hiperline (fls. 167/174 e 231/232, respectivamente), durante o segundo semestre de 2003, só apontam os lançamentos referentes às reorganizações societárias, não havendo qualquer registro de operações relacionadas às atividades operacionais e econômicas dessas empresas;

7. Aduz ainda a Fiscalização (fl. 456) que a “única alteração relevante no Patrimônio da Sulcromo, após a sucessão de operações, foi a incorporação do ativo fiscal de R\$ 2.025.753,02, referentes a um ágio (para o qual nada desembolsou) fundamentado num Laudo de Avaliação do valor de mercado de si própria”; (grifos do original)

8. Com operação de incorporação da Hiperline, a Sulcromo passou a amortizar o ágio em conta de resultado, reduzindo o lucro real e a base de cálculo da CSLL de diversos períodos;

9. A Fiscalização cita a legislação sobre o ágio, em especial os arts 385, 386, 391 e 426 do Regulamento de Imposto de Renda de 1999 – RIR/99, os arts. 6º e 8º da Instrução CVM nº 319/1999, bem como o art. 36 da Lei nº 10.637/2002, então vigente. Em relação a essa última, assim se manifestou a autoridade fiscal (fls. 464/465):

A Lei nº 10.637 contemplava a possibilidade de diferimento da tributação para fins de IRPJ e CSLL do ganho de capital (decorrente do ágio) alcançado pela empresa 'A' que subscreve e integraliza capital em outra pessoa jurídica 'B', mediante participação societária detida em 'C'. [...]

Ocorre que ao mesmo tempo que se tem um ganho de capital obtido na empresa 'A', que não será tributado de imediato, há paralelamente a criação de ágio na empresa 'B' que no caso de ser incorporada pela empresa 'C' será carregado para dentro desta, gerando uma despesa dedutível para fins de IRPJ e CSLL.

Percebendo os possíveis benefícios inaugurados pela lei 10.637/2002, muitos grupos econômicos passaram, em operações de combinação de negócios, a fabricar ágios artificialmente. Nesses casos, tipicamente, um grupo empresarial, sob um controle comum, constitui uma empresa "veículo" (casca), integralizando as ações dessa empresa "B" com a participação societária detida numa empresa operacional do grupo "C" (ou seja, sem qualquer desembolso financeiro) com um ágio suportado por um Laudo de Avaliação (avaliado acima do valor do Patrimônio Líquido por expectativa de rentabilidade futura). Por fim, esse ágio gerado internamente é absorvido pela empresa operacional do grupo ("C") com a incorporação da empresa "veículo" (que extingue-se poucos dias após a sua constituição). A partir daí, a empresa operacional "C" passa amortizar tal ágio mensalmente até a sua completa extinção. Desse modo, tem-se que surge uma despesa dedutível em "C", enquanto o ganho equivalente permanece diferido em "A", até que a participação em "C" seja alienada ou extinta, o que de fato é improvável que aconteça.

O ágio surge na aquisição de investimento avaliado pelo método de equivalência patrimonial, quando o valor pago é proporcionalmente maior do que o valor patrimonial das ações. O verdadeiro ágio é fruto de ampla negociação entre partes independentes, resultado de barganha comercial com o intuito de se chegar ao preço justo (efetivamente despendido), ou seja, deve haver substância econômica bem fundamentada.

No caso da Sulcromo, constata-se que os elementos que caracterizariam um ágio originário de um processo idôneo, não viciado, não estão presentes. Primeiramente, os participantes das negociações eram sempre os mesmas, isso se comprova pelo histórico de quadros sociais das empresas envolvidas, que estiveram sob o comando, durante todo o período, do mesmo grupo de controladores. Ou seja, no período que compreendeu as operações aqui estudadas, todas as empresas

estavam sob a regência de um único grupo de empresários. As pessoas físicas que eram proprietárias da Sulcromo, apenas deixaram de controlar a empresa diretamente, pois o comando continuou, inclusive, em percentuais quase idênticos, por intermédio da Supercromo e, posteriormente, pela Hiperline. Enfim, antes, durante e ao fim das inúmeras operações sequenciais perpetradas pelo contribuinte, os reais controladores da empresa permaneceram os mesmos.

Desse modo, qualquer aspecto de barganha negocial inexistiu, pois eram "negociações" entre partes intimamente relacionadas. Essa íntima relação entre as empresas envolvidas também é evidenciada pelo endereço que as três compartilhavam: Rua Evaristo de Antoni, 1884, Caxias do Sul.

Resta evidente que o ágio ora abordado carece de substância econômica, pois não é fruto de barganha comercial, e, sim, de uma engenhosa manobra contábil de fabricação de despesas com o intuito exclusivo de redução de tributos.

Um outro aspecto a ser mencionado é o de que a empresa veículo (Hiperline) não efetuou nenhuma operação industrial/comercial, conforme seu livro razão, na sua curtíssima existência, os únicos lançamentos são referentes a sua criação e alterações societárias. Destaca-se que na geração do benefício fiscal de R\$ 5.958.097,11 não houve por nenhum lado qualquer tipo de desembolso financeiro, nem qualquer tipo de tributação. (grifos no original)

10. Conclui a fiscalização que durante o período de janeiro de 2006 a junho de 2009, Sulcromo amortizou mensalmente o ágio obtido na incorporação de Hiperline, no valor de R\$ 99.301,62, e, no mês de julho de 2009, no montante de R\$ 85.115,55 (os lançamentos foram realizados a débito da conta de resultado 54202.21001 – Amortização Ágio Incorp. Hiperline, creditando-se a conta do ativo diferido 13304.20003 – Amortização Ágio Hiperline). Aduz ainda que Sulcromo:

[...] anulou na apuração do seu resultado contábil os débitos da conta 00054202.21001 AMORT DE ÁGIO INCORP HIPERLINE (Outras Despesas Operacionais) por intermédio de lançamentos a crédito nos mesmos valores na conta 00054106.21000 REVERSÃO PROV S/REALIZAÇÃO ÁGIO (Outras Receitas Operacionais). Por outro lado, foram excluídas da apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da Contribuição Social a Reversão da Provisão para Realização de Ágio, ágio esse controlado na parte B do Lalur. Assim sendo, os valores indevidamente excluídos pelo contribuinte em seu Lalur, e que, conseqüentemente, acarretaram a tributação a menor de IRPJ e CSLL, são ora objeto de lançamento de ofício.

11. Sobre os valores mensais não recolhidos a título de estimativas de IRPJ e CSLL em razão da amortização do ágio, foram aplicadas multas isoladas de 50% (art. 44, §1º, IV, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007).

12. Também foi alvo de lançamento a incorreta utilização de bases negativas de CSLL em razão da cisão parcial de Supercromo (e constituição da Duoline). Entretanto, tal matéria não é objeto de litígio, tendo o contribuinte expressamente informado que extinguiu o crédito tributário mediante pagamento. O contribuinte apresentou a impugnação de fls. 484/520, alegando, em síntese, o seguinte:

13. A juridicidade da reestruturação societária realizada diante do princípio da livre iniciativa. Alega ainda que houve a violação do Princípio da Legalidade por parte da autoridade autuante ao imputar-lhe infração não prevista em lei.

14. O ágio decorrente das operações societárias possui como fundamento a rentabilidade futura da empresa, possibilitando sua amortização, nos termos do art. 20, §2º, II, do Decreto-Lei nº 1.598/77, “pouco importando a existência ou inexistência de outras operações econômicas por parte de das empresas [...] tampouco o fato de não decorrer o ágio de negociação com terceiros”.

15. Em razão da cisão parcial que antecedeu as demais operações societárias, o efeito imediato foi a redução dos prejuízos fiscais de IRPJ e bases negativas de CSLL que detinha em valor superior ao ágio a ser amortizado. A impugnante teria aberto mão de R\$ 1.677.474,16 entre prejuízos fiscais de IRPJ e bases negativas de CSLL, enquanto que o efeito tributário da amortização de ágio, de acordo com Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo, teria sido de R\$ 1.180.438,66. Diante desses fatos, cairia por terra os argumentos da Fiscalização de que a reorganização societária teria como fundamento a geração de benefícios fiscais, uma vez que matematicamente a impugnante teria sofrido perdas fiscais com as operações.

16. A fundamentação relativa à glosa de amortização do ágio se restringe aos argumentos de que se trata de “ágio interno” apurado sem que houvesse “efetiva negociação entre as partes envolvidas”. Aduz que não há legislação que vede a apuração ou o posterior aproveitamento do ágio, tampouco que esse tenha origem em operação com terceiros.

17. Inexistindo norma proibitiva ou que obrigue o contribuinte a determinado comportamento, ou crie obrigação, não há como poder exigir dele comportamento que não se encontre expressamente previsto ou determinado por lei.

18. Alega ainda que, embora não haja dispositivo legal que proíba qualquer operação de visar a única e exclusivamente a redução ou postergação da carga tributária, no caso concreto as operações realizadas possuem propósito negocial: segregação de funções entre os sócios e de atividades até então exercidas em conjunto na mesma empresa (com a cisão parcial que iniciou a reestruturação societária, industrialização e prestação de serviços continuaram a ser desenvolvidas por Sulcromo, enquanto fabricação de lonas e partilhas de freios passou a ser produzida por Duroline). A segmentação das atividades possibilitaria que investimentos de terceiros fossem realizados, uma vez que há investidores que se interessariam por determinado ramo, e não por ambos desenvolvidos por Sulcromo antes da cisão parcial. Argumenta que esse período (o da cisão parcial), “pode ser definido como divisor de águas para a Impugnante” e que “a preparação da Empresa para uma possível parceria ou para a ampliação de suas atividades passou por uma série de operações societárias [...] contra as quais agora se opõe o Fisco” e que com tais operações “é que foi possível à Impugnante, de forma lícita e transparente, corrigir o valor de seus ativos a preço de mercado, através do método ‘discount cash flow’ consagrado para a avaliação de negócios. Essa avaliação permitiu à empresa melhor acesso a financiamentos e “que os sócios pudessem transacionar suas participações societárias por valores justos e já espelhados em sua contabilidade”. A reestruturação combatida pelo Fisco teria permitido à Impugnante promover investimentos, inclusive a abertura de filial e investimentos em tecnologia.

19. Esse seria efetivamente o propósito negocial.

20. Argumenta que a glosa de exclusão da reversão de provisão para ajuste do valor do ágio contraria a legislação vigente. Ao constituir tal provisão não teria havido efeitos fiscais e, portanto, quando de sua realização contábil, foi necessária a exclusão do lucro real e da base de cálculo de CSLL para anular o efeito fiscal produzido.

21. No que tange à aplicação de multa isolada em razão do recolhimento a menor de estimativas de IRPJ e CSLL, entende que as declarações transmitidas à Receita Federal do Brasil – RFB refletiam as demonstrações contábeis naquele momento. Eventuais infrações detectadas pela Fiscalização e que dêem ensejo a lançamento de ofício devem exigidas (como o foram), com a multa de ofício respectiva, mas não preenchem os requisitos legais para cobrança da penalidade isolada. Cita jurisprudência do CARF, concluindo que a exigência da multa isolada não pode prosperar, “sob pena de cumulação de penalidades e agravamento da multa imposta por vias transversas, em decorrência do mesmo fato jurídico, o que é vedado em nosso ordenamento jurídico [...]”.

22. Em relação à futura aplicação de juros sobre a multa de ofício, alega que, embora prevista legalmente, não são autorizadas a incidirem uma sobre a outra. Ao teor do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, a previsão legal de incidência dos juros de mora seria apenas sobre tributos e contribuições, não havendo competência para autorizar a incidência sobre qualquer outra espécie que não possua a mesma natureza jurídica. Em apoio as argumentos apresentados estão transcritos entendimentos da jurisprudência sobre essa questão.

É o relatório.”

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº **10-36.528** (fls. 709-734) de 12/01/2012, por unanimidade de votos, considerou procedente o lançamento. A decisão foi assim ementada.

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

IRPJ/CSLL - GERAÇÃO ARTIFICIAL DE ÁGIO. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO ARTIFICIAL. UTILIZAÇÃO DE SOCIEDADE VEÍCULO. O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificiais e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. É inválida a amortização do ágio artificial. A utilização de sociedade veículo, de curta duração, colimando atingir posição legal privilegiada, constitui prova da artificialidade daquela sociedade e das operações nas quais ela tomou parte, notadamente a geração e a transferência do ágio.

ENQUADRAMENTO LEGAL E DESCRIÇÃO DOS FATOS. POSSIBILIDADE DE AMPLA DEFESA. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO. Não afetam o auto de infração eventuais impropriedades na descrição dos fatos e no enquadramento legal, ou mesmo a inclusão de dispositivo inaplicável à matéria, quando o auto de infração contém, além das infrações equivocadamente imputadas, todos os elementos caracterizadores da infração efetivamente incorrida, de forma a não cercear o direito de defesa.

MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO MENSAL DAS ESTIMATIVAS. A insuficiência de pagamento da CSLL e do IRPJ mensal devido por estimativa, após o término do ano-calendário, por pessoa jurídica que optou pela tributação

com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA COM MULTA DE OFÍCIO. Por decorrerem de infrações distintas, é cabível a aplicação da multa isolada por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL, determinada sobre a base de cálculo estimada, e da multa de ofício aplicada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição não recolhida.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. EXIGÊNCIA NÃO FORMULADA NO AUTO DE INFRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE PRONUNCIAMENTO PELA DRJ. Os juros de mora incidiram unicamente sobre os tributos lançados e não tendo o auto de infração formulado exigência de juros sobre a multa de ofício lançada, inexistente a respeito qualquer contraditório suscetível de apreciação pela turma de julgamento da DRJ.”

Contra a aludida decisão, da qual foi cientificada em 02/02/2012 (A.R. de fl. 744) a interessada interpôs recurso voluntário em 02/03/2012 (fls. 745-786) onde repisa os argumentos apresentados em sua Impugnação.

Por não haver a instância recorrida apreciado a exigência dos juros sobre a multa de ofício, esta Turma resolveu baixar o processo em diligência para que a decisão *a quo* fosse aditada com a análise da matéria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar.

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Trata-se de autuação decorrente da desconsideração do valor de ágio amortizado entre os anos-calendário de 2006 e 2009. Aludido ágio seria consequência da incorporação da empresa Hiperline Empreendimentos e Participações Ltda conforme relatado acima. Foi também aplicada a multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL, devidos por estimativa entre abril de 2006 e dezembro de 2009.

Passo à análise das matérias objeto do recurso apresentado.

Da alegada juridicidade da reestruturação societária realizada pela recorrente

Alega a Recorrente que a autuação afrontaria o princípio da legalidade e que a reestruturação societária empreendida não seria contrária ao ordenamento jurídico pátrio.

A matéria em discussão tem por base os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997. Tal norma disciplinou os efeitos fiscais das operações societárias (incorporação, fusão ou cisão) envolvendo a figura do ágio.

Nesse sentido, nasce o ágio quando da aquisição de uma participação societária por valor superior ao valor do patrimônio líquido, quando esse investimento for efetuado em uma sociedade coligada ou controlada. Segundo o art. 20, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, o ágio pode ter como fundamento econômico as seguintes hipóteses: (a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ao custo registrado na sua contabilidade, (b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros ou (c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

A Lei nº 9.532/97 fixa, então, os efeitos fiscais do ágio posteriormente à realização das operações societárias.

No caso vertente, o fundamento do ágio foi o valor de mercado das cotas de Sulcromo. Para essa hipótese, o legislador autorizou a amortização do ágio “à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração”. Esse regramento só pode ser compreendido dentro do contexto histórico em que foi gerado. Naquela época, o Brasil viveu intenso período de privatizações. Anteriormente à edição da Lei nº 9.532 havia sido editada a Lei nº 9.491, também de 1997, que alterou o Programa Nacional de Desestatização.

Nesse contexto, pessoas jurídicas do setor privado adquiriam participações societárias estatais através de leilões. Boa parte das vezes, o valor pago era superior ao valor patrimonial das participações societárias, consistindo essa diferença em ágio. Posteriormente à aquisição, a sociedade controlada (leiloadada) era objeto de uma operação societária (incorporava a adquirente ou era com ela fusionada, por exemplo).

O legislador resolveu, então, conceder benefício fiscal às operações desse jaez, permitindo a redução do lucro tributável pelas importâncias registradas a título de ágio quando da aquisição do investimento. A disposição do art. 8º, “b”, da Lei nº 9.532/97, atesta de forma lapidar o que ora se esclarece.

Esclareça-se, também, que a regra constante dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, não foi, como não poderia ser, destinada especificamente às operações de privatização. Ao contrário, tal norma é dirigida a toda e qualquer pessoa jurídica que se enquadre na hipótese legal. Assim, almejando o referido benefício fiscal, diversos contribuintes, dentro e fora do âmbito das privatizações, têm lançado mão de planejamentos que resultam na geração de ágio, passível ou não de amortização.

Cabe ao Fisco verificar a adequação do planejamento adotado à legislação de regência.

No caso em análise, considerou o Fisco que o procedimento de constituição da Hiperline fora artificial, tendo como objetivo único o de gerar um ágio interno para que a Sulcromo, então controlada e futura incorporadora da primeira, passasse a amortizá-lo imediatamente.

As provas e a cronologia dos fatos trazidas aos autos pelo autuante não deixam dúvidas a esse respeito.

Com efeito, há que se perfilar ao entendimento adotado no aresto recorrido de que as normas legais citadas pelo autuante não abrigam aqueles que se posicionam artificialmente diante delas. Nesse sentido, em que pese nada obstar que os contribuintes procurem formas de pagar menos tributos, é imperioso que o procedimento adotado para tanto tenha o correspondente suporte no ordenamento jurídico, o que não vislumbro ter ocorrido no caso que se apresenta, conforme excerto que passo a transcrever, com a devida vênia, do voto condutor daquele aresto.

A acusação é no sentido de que Hiperline tenha atuado na condição de “empresa veículo”.

Entende-se por “empresa veículo” aquela pessoa jurídica utilizada para servir como canal de passagem de um patrimônio, sem que exista outra motivação para a existência daquela pessoa jurídica. E tal fato, no presente caso, é incontestável!

A Hiperline foi criada dois dias após a constituição de Supercromo. Frise-se que, quando da constituição desta, as ações de Sulcromo foram integralizadas a valor patrimonial, mesmo já existindo o laudo de avaliação (fls. 369/401) que consignava seu suposto valor de mercado. Desse modo, pergunta-se: por que, ao se constituir a Supercromo, já não foram avaliadas as ações da Sulcromo a valor de mercado, uma vez que já se dispunha de tal avaliação? A resposta é óbvia: se assim fosse, os sócios estariam sujeitos à apuração imediata do ganho de capital, não estando albergados pelo diferimento da tributação possibilitado pelo art. 36 da Lei nº 10.637/2002. Ademais, se dentre os objetivos principais da Recorrente estava robustecer seus balanços para fins de melhor avaliação em futuros financiamentos, como alega a Recorrente, bastaria que, já na criação de Supercromo, as ações de Sulcromo tivessem sido integralizadas a valor de mercado.

Conforme já se observou, de modo diverso procedeu a Recorrente: utilizou-se de “empresa veículo” (Hiperline) com o fito de diferir a tributação do ganho de

capital, mantendo-o inerte em Supercromo, empresa também 100% de propriedade dos mesmos sócios. Diferimento esse que poderá assim permanecer pelo período que assim desejarem seus sócios, haja vista tratarem-se de operações realizadas, sempre, pelo mesmo “grupo de empresários”.

Ademais, rebatendo outro ponto da peça recursal, a questão abordada nos autos não trata da ausência de tributação do ganho de capital, mas sim dos efeitos fiscais advindos das operações societárias de incorporação, culminando com a amortização indevida do correspondente ágio, matéria essa que, de fato, levou a autoridade fiscal a constituir o lançamento de ofício ora em análise.

Conclui-se, desse modo, que o Fisco, acertadamente, considerou equivocado o tratamento contábil e fiscal dado aos atos societários, que colimaram obter suporte no art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, e no art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002.

As provas nos autos coadunam-se à acusação fiscal. O objetivo do trabalho fiscal foi justamente o de defender a lei, afastando os benefícios daqueles que se posicionaram artificialmente diante dela. A Fiscalização não atuou como legislador positivo, pelo contrário, aplicou a legislação tributária vigente. Não há, portanto, qualquer desrespeito ao princípio da legalidade. Pelo contrário, há a defesa da lei.

Impende esclarecer, por fim, que a autuação se baseia exclusivamente no passo intermediário da reorganização societária e dos seus efeitos tributários. Não se contestam os objetivos negociais finais da reorganização.

Isso posto, entendo que o lançamento não está em descompasso com a legislação vigente.

Da não ocorrência de ganhos fiscais

Alega a Recorrente que, com a cisão, abriu mão de R\$ 1.677.474,16 entre prejuízos fiscais e base negativa de CSLL e que esse valor seria superior ao efeito tributário da amortização do ágio, o qual, segundo Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário, foi de R\$ 1.180.438,66.

Mais uma vez mostram-se desarrazoadas as conclusões da Recorrente. Dessa vez, partindo a Recorrente de premissa equivocada, concluiu em descompasso com a realidade.

Veja-se.

Em primeiro lugar, a cisão parcial – primeira operação de reestruturação societária - não possui qualquer relação com a geração e posterior amortização de ágio, sendo absolutamente irrelevante para o deslinde do presente litígio. As operações que efetivamente geraram o ágio objeto de lançamento foram, sucessivamente, a constituição de Supercromo e Hiperline, e posterior incorporação desta por Sulcromo.

Portanto, em nada interferiu a cisão parcial perpetrada. Assim, todas as razões expostas pela Recorrente em relação a criação da Duoline, bem como seus efeitos quanto a capitalização desta e de Sulcromo após a cisão, em nada interferem no mérito do lançamento, que diz respeito aos efeitos fiscais das operações societárias posteriores que existiriam independentemente da cisão parcial.

Ademais, ainda que irrelevante a cisão parcial, por amor ao debate, esclarece-se que, se compararmos as bases de cálculos envolvidas nas operações veremos que de fato a Recorrente abriu mão de R\$ 1.677.474,16 com a cisão parcial, mas, nos restante das operações societárias, acabou angariando R\$ 5.958.097,11 a título de ágio a ser amortizado das bases de cálculo de IRPJ e CSLL (e respectivo Ativo Diferido de R\$ 2.025.753,00, equivalentes ao benefício fiscal correspondente – 34%, conforme indica sua escrituração contábil às fls. 191/192).

Ou seja, ainda que se considere a operação inicial de cisão, os benefícios fiscais de todas as operações societárias superam a transferência de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL entre Sulcromo e Duroline quando da cisão parcial, primeira das operações que deu início a reestruturação societária ora analisada.

Por fim, não é demais lembrar que Duroline também pertence ao mesmo grupo de empresários controladores de Sulcromo, ou seja, ainda que se considere a diminuição do saldo de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL da Recorrente, há de se levar em conta que tais saldos continuaram a ser utilizados por outra “empresa do grupo”, 100% controlada por sócios em comum.

Do negócio entre partes relacionadas

Afirmou o Fisco que o ágio foi artificialmente gerado. O fundamento dessa conclusão é composto por uma série de evidências. Reportou-se à utilização de “**empresa veículo**” de vida efêmera e a **inexistência de motivação** outra para a atuação da Hiperline que não tenha sido a geração e o aproveitamento do ágio.

Passo a tratar agora dos negócios envolvendo partes relacionadas.

As operações societárias que envolvem **partes relacionadas** são permeadas por interesses comuns. Eventuais alterações formais no controle direto de uma sociedade, como de fato se verificou no caso dos autos (o controle direto da Sulcromo passou para a Hiperline durante 50 dias), sem que houvesse a perda do controle das sociedades envolvidas (os mesmos sócios sempre controlaram todas as empresas envolvidas nas operações), permitem inferir que as referidas operações tenham objetivos outros que não o societário ou o comercial, ou seja, que contemplem irrealidades.

Esse é um dos fundamentos da doutrina referida pela Fiscalização, que somente admite a geração do ágio no âmbito de uma relação de comutatividade e independência entre as partes envolvidas. Consoante indicado pela doutrina, a CVM acompanhou esse entendimento.

Paralelamente à constatação de que as operações societárias contestadas envolveram somente partes relacionadas, não se pode deixar de referir (1) que as operações em questão não importaram em alienação do controle das sociedades (o controle sempre permaneceu nas mãos dos mesmos sócios) e (2) que o ágio não correspondeu a um ingresso de recursos novos. Há uma relação evidente entre essas constatações, pois estão alinhadas em torno da artificialidade das operações envolvendo Sulcromo, Supercromo e Hiperline.

A Fiscalização, com propriedade, aponta provas inequívocas da artificialidade das operações. Despontam três aspectos a se destacar (fls. 465/466): (1) em 2 dias criaram-se duas empresas, com geração artificial de ágio interno (sem que o ganho de

capital tivesse que ser tributado), e, após 50 dias, sob o pretexto de necessidade de consolidar as operações em uma única empresa, efetivou-se a incorporação da controladora pela controlada, cujo único efeito foi possibilitar futura amortização do citado ágio interno; (2) os lançamentos contábeis realizados na Supercromo relativos aos investimentos em Sulcromo e Hiperline foram realizados em setembro e outubro de 2003, mas Hiperline somente foi constituída posteriormente, em novembro do mesmo ano; (3) os únicos lançamentos contábeis de Supercromo e Hiperline, durante todo o período, referiram-se única e exclusivamente às operações societárias, ou seja, não houve qualquer tipo de atividade operacional dessas empresas.

Destaca-se ainda a peculiaridade de as empresas Supercromo e Hiperline possuírem o mesmo objeto social (fls. 115 e 145, respectivamente). Vale à pena ressaltar: tais empresas foram criadas no interregno de dois dias, eram controladas pelo mesmo grupo de empresários e não desempenharam qualquer atividade operacional durante o período sob análise. Ora, fica evidente que a criação de Hiperline não teve outro propósito que não a geração do ágio interno e consequente benefício fiscal. Não há como se vislumbrar outro objetivo.

Em conclusão, os elementos referidos nesse tópico e no anterior constituem-se em provas evidentes. Essas provas indicam, a meu ver, a artificialidade do ágio gerado.

A jurisprudência deste Conselho segue a orientação acima referida na apreciação de casos semelhantes ao dos autos. Confirma-se o teor das seguintes ementas:

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE “EMPRESA VEÍCULO”. Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade comercial ou societária, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação ocorreu no dia seguinte. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera “empresa veículo” para transferência do ágio à incorporadora. (Acórdão nº 103-23.290, Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, relator Aloysio José Percínio da Silva, sessão do dia 5 de dezembro de 2007)

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES. SIMULAÇÃO. A reorganização societária, para ser legítima, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. A caracterização dos atos como simulados, e não reais, autoriza a glosa da amortização do ágio contabilizado. (Acórdão nº 101-96.724, Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, relatora Sandra Maria Faroni, sessão do dia 28 de maio de 2008)

Da exclusão da provisão para ajuste do valor do ágio

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

Autenticado digitalmente em 06/03/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 06/03/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 10/03/2015 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 12/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Com efeito, entendo que a decisão recorrida não merece reparos quanto a esse tópico, pelo que peço vênia para adotar seus fundamentos como razão de decidir.

Alega a Recorrente que constituíra provisão para ajuste do valor do ágio e que tal fato não teve qualquer repercussão no resultado fiscal do período de sua formação. Posteriormente, quando de sua reversão, os valores foram lançados a crédito em conta de resultado e, a fim de manter a neutralidade fiscal, excluídos do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Aduziu ainda que o procedimento adotado pela Fiscalização em glossar a exclusão da reversão da citada provisão contraria a legislação vigente.

No Relatório Fiscal (fl. 467), assim concluiu a autoridade autuante:

[...]a fiscalizada anulou na apuração do seu resultado contábil os débitos da conta 00054202.21001 AMORT DE ÁGIO INCORP HIPERLINE (Outras Despesas Operacionais) por intermédio de lançamentos a crédito nos mesmos valores na conta 00054106.21000 REVERSÃO PROV/REALIZAÇÃO ÁGIO (Outras Receitas Operacionais). Por outro lado, foram excluídas da apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da Contribuição Social a Reversão da Provisão para Realização de Ágio, ágio esse controlado na parte B do Lalur. Assim sendo, os valores indevidamente excluídos pelo contribuinte em seu Lalur, e que, conseqüentemente, acarretaram a tributação a menor de IRPJ e CSLL, são ora objeto de lançamento de ofício.

Razão assiste à Recorrente quanto a não ocorrência de infração em relação à exclusão realizada, exclusão essa relativa à anulação da reversão da provisão para realização de ágio.

Equívocada, pois, a interpretação da Fiscalização quanto a relação entre a reversão da provisão sobre realização de ágio (“receita”) e a despesa de amortização de ágio contabilizadas. Tais lançamentos não possuem qualquer relação. Muito menos o efeito de anulação recíproca, ainda que matemática.

A contabilização dessa provisão decorre da observância ao disposto no art. 6º, § 1º, da Instrução CVM nº 319, de 3 de dezembro de 1999, com a redação que lhe foi dada pela Instrução CVM nº 349, de 6 de março de 2001. Essa norma pauta a contabilização, na incorporadora ex-controlada, do ágio apurado pela incorporadora ex-controladora quando da aquisição do investimento na ex-controlada. Em síntese, o regramento citado objetiva circunscrever os efeitos contábeis do ágio aos seus aspectos fiscais diante da incorporação de uma sociedade controladora por sua controlada. Confira-se os termos do art. 6º antes referido:

“Art. 6º - O montante do ágio ou do deságio, conforme o caso, resultante da aquisição do controle da companhia aberta que vier a incorporar sua controladora será contabilizado, na incorporadora, da seguinte forma:

[...]

III. em conta específica do ativo diferido (ágio) ou em conta específica de resultado de exercício futuro (deságio) – quando o fundamento econômico tiver sido a expectativa de resultado futuro.

§ 1º O registro do ágio referido no inciso I deste artigo terá como contrapartida reserva especial de ágio na incorporação, constante do patrimônio líquido, devendo a companhia observar, relativamente aos registros referidos nos incisos II e III, o seguinte tratamento:

a. constituir provisão, na incorporada, no mínimo, no montante da diferença entre o valor do ágio e do benefício fiscal decorrente da sua amortização, que será apresentada como redução da conta em que o ágio foi registrado;

b. registrar o valor líquido (ágio menos provisão) em contrapartida da conta de reserva referida neste parágrafo;

c. reverter a provisão referida na letra "a" acima para o resultado do período, proporcionalmente à amortização do ágio; e

d. apresentar, para fins de divulgação das demonstrações contábeis, o valor líquido referido na letra "a" no ativo circulante e/ou realizável a longo prazo, conforme a expectativa da sua realização.

A Comissão de Valores Mobiliários – CVM buscou expurgar das demonstrações financeiras valores que não tivessem significação econômica. Por esse motivo, determinou a constituição, na incorporada, de provisão (redução concomitante do ativo e do patrimônio líquido) em montante equivalente à diferença entre o valor do ágio e o do benefício fiscal decorrente da sua amortização (§ 1º, “a”). O valor líquido remanescente dessa operação (ágio – provisão) deveria ser registrado em conta do patrimônio líquido da incorporadora denominada “Reserva Especial de Ágio” (§ 1º, “b”), enquanto o ativo da incorporadora deveria registrar esse mesmo valor líquido no circulante ou no realizável a longo prazo de acordo com a expectativa de realização do ágio (§ 1º, “d”).

Vejamos como o Manual de Contabilidade trata do assunto:

O próximo passo do processo de incorporação reversa é promover a incorporação da sociedade veículo (Cia. “Y”) pela Cia. “B”, sua controlada direta, a qual utilizará a despesa fiscal de amortização do ágio [...]

Ocorre que esse ágio, se fosse amortizado contabilmente também (o que acontecia até 2008), produziria uma redução do lucro de “B”[...] Por isso determinou a CVM em sua Instrução nº 319/99, com as alterações promovidas pela Instrução CVM nº 349/01, que precisavam ser feitos ajustes nas rubricas de ativo (ágio por rentabilidade futura incorporado) e de reserva especial de ágio na Cia. “B” no sentido de que se contabilizasse, a crédito do referido ágio uma conta retificadora, a débito da conta de patrimônio líquido criada com a incorporação, normalmente uma reserva para futuro aumento de capital; o valor desse lançamento devia corresponder ao total do ágio diminuído do benefício fiscal decorrente de sua amortização, fazendo com que assim o ativo correspondesse apenas ao valor desse benefício. Essa conta retificadora só era transferida para o resultado à medida da baixa do ágio a que se referia. E a reserva só podia

*ser incorporada ao capital à medida do efetivo aproveitamento fiscal da amortização do ágio. (IUDÍCIBUS, Sérgio de... [et. al.]. **Manual de Contabilidade Societária**. – São Paulo: Atlas, 2010, p. 446)*

No tocante à contabilização da provisão para realização do ágio, assim procedeu o contribuinte. Considerando que o valor da integralização de Capital em Hiperline foi de R\$ 7.600.000,00, e o valor patrimonial das ações de Sulcromo (utilizada por Supercromo para integralização do capital) era de R\$ 1.641.902,89, o valor do ágio foi de R\$ 5.958.097,11.

Sabendo-se que o ganho fiscal efetivo na operação é de 34% (25% de IRPJ e 9% de CSLL), ou seja, R\$ 2.025.753,02, contabilizou-se a Provisão P/ Realização do Ágio no valor de R\$ 3.932.344,09 (66% do valor do ágio, ou seja, a diferença entre valor do ágio e do benefício fiscal), conforme indicado no livro razão. O ativo diferido gerado na operação (relativo a 34% do IRPJ) foi também contabilizado pelo contribuinte (fl. 191).

Considerando-se que a contabilização da provisão não gerou efeitos fiscais no momento de sua constituição, quando de sua reversão também não o poderia. Essa reversão é realizada com lançamentos a crédito de conta de resultado, os quais resultam, por consequência, um aumento do lucro real e da base de cálculo de CSLL. Logo, o procedimento de exclusão, via Lalur, dos valores contabilizados como receita, era o único caminho que o contribuinte poderia ter seguido a fim de manter a neutralidade da constituição provisão e de sua reversão.

Conforme se observa, a exclusão do Lalur neutraliza a reversão da provisão para realização de ágio. Assim, o que de fato diminuiu a base de cálculo do IRPJ e CSLL foram as despesas com amortização de ágio, e não as exclusões realizadas no Lalur.

Desse modo, incorreta a conclusão final da autoridade fiscal de que a exclusão realizada no Lalur caracteriza a infração. Por outro lado, tal conclusão não invalida o trabalho fiscal que apontou e demonstrou serem indedutíveis as despesas com amortização do ágio interno.

Cumprе ressaltar a identidade de valores, e períodos de apuração, entre as reversões de provisões para realização do ágio (e conseqüentes exclusões do lucro real), e as despesas com amortização de ágio, conforme indica a escrituração da Recorrente. Pouco importa aqui o mérito sobre o modo que a Recorrente utilizou para contabilizar a constituição da provisão para realização de ágio e sua reversão, uma vez que, de fato, tais lançamentos, atrelados aos ajustes extra-contábeis, não produziram efeitos fiscais.

Não se pode olvidar que, teoricamente, os valores contabilizados a título de reversão da provisão não poderiam ser idênticos ao da amortização do ágio, por uma simples razão: a provisão corresponde a 66% do valor do ágio, e, como as amortizações, tanto da provisão, quanto do próprio ágio, serão sempre idênticas (1/60), os valores não deveriam ser equivalentes. Mas na contabilidade da Recorrente o são, induzindo em erro a Fiscalização, o que, repise-se, não invalida a conclusão sobre a indedutibilidade da amortização do ágio interno.

Na realidade, o fato de os valores amortizados a título de ágio e de reversão da provisão para realização do ágio serem idênticos deve-se ao modo como a Recorrente realizou a contabilização das operações societárias. Conforme se observa, os lançamentos

foram efetuados de forma a equalizar o valor do ágio ao da provisão, fazendo constar em conta do Ativo Diferido o único montante acrescido ao patrimônio da Recorrente ao final das operações (tal qual recomenda a CVM): o efetivo ganho fiscal da operação, equivalente a 34% do valor do ágio. Em contrapartida ao lançamento, creditou-se a provisão para realização do ágio, fazendo com que seu saldo fosse idêntico ao da conta que registrou o ágio (a provisão, inicialmente, era de 66% do valor do ágio; com o novo valor lançado a crédito, equivalente a 34% do ágio, o saldo das contas de ágio, e de sua provisão, igualou-se).

A autoridade fiscal bem demonstra os lançamentos contábeis efetuados (fl. 459).

Entretanto, conforme já salientado, a Fiscalização esmiuçou a questão do ágio interno e sua indedutibilidade. Note-se que em 21 folhas de Relatório Fiscal (fls. 450/470), somente em um parágrafo há referência à questão da provisão, sua reversão e exclusão das bases de cálculo de IRPJ e CSLL (fl. 467). Em contrapartida, em outras 17 folhas, trata-se especificamente das operações societárias, da geração do ágio interno e suas consequências fiscais.

Ou seja, não houve qualquer prejuízo ao exercício pleno e irrestrito ao direito à ampla defesa e ao contraditório, não acarretando, por consequência, qualquer prejuízo à Recorrente.

Conclui-se, nessa esteira, que a autoridade fiscal embasou os autos de infração em relatório fiscal minucioso, no qual descreve o procedimento fiscal, as provas, as conclusões e a motivação para o lançamento, trazendo também detalhados demonstrativos de apuração das despesas consideradas indedutíveis. Os autos de infração, que trazem todos os requisitos formais exigidos pela lei, fazem um resumo da irregularidade cometida e remetem ao relatório fiscal, demonstrando os cálculos dos tributos, dos juros e da multa aplicada.

Assim sendo, em que pese a adequada argumentação da Recorrente quanto ao incorreto enquadramento da infração, considero que não houve qualquer prejuízo ao exercício da ampla defesa em relação ao cerne da questão: a indedutibilidade das despesas com amortização do ágio gerado internamente.

Das multas isoladas – concomitância com multas de ofício

No caso, foram aplicadas a multa por insuficiência nos recolhimentos do IRPJ e da CSLL (75%), e a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas (50%).

Alega a Recorrente que não cabe a cumulação de multa de ofício com a multa isolada por insuficiência de recolhimentos das estimativas.

No que tange a esse tópico do lançamento, trata-se de matéria que já possui entendimento sedimentado no sentido do expresso no acórdão CSRF 9101-00.450, de 4/11/2009, cuja ementa transcrevo:

MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ou apuração inexistência de tributo a recolher no ajuste anual.

Os artigos 29, 30, 31, 32 e 34 da Lei 8.981/95 tratam da apuração da base estimada. O art. 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, consubstancia hipótese em a falta de pagamento ou o pagamento em valor inferior é permitida (exclusão de ilicitude). Diz o dispositivo:

“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 já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário. (...)”

Do exame desses dispositivos pode-se concluir que o art. 44, da Lei 9.430/96 é norma sancionatória que se destina a punir infração substancial, ou seja, falta de pagamento ou pagamento a menor da estimativa mensal. 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. Isso ocorreu no presente caso, porém essa mesma irregularidade, qual seja, a falta de recolhimento da estimativa refletiu no ajuste anual ensejando a exigência da multa de ofício proporcional de 75%. Logo, estamos diante de duplo penalidade da mesma infração, que a meu ver não tem amparo no citado artigo 44 da Lei 9.430/1996.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-139.794, Processo nº 10680.005834/2003-12, Acórdão CSRF/01-05.552, *verbis*:

“Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução do tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido”.

Por fim, para afastar quaisquer dúvidas sobre a impossibilidade dessa aplicação cumulativa das multas, é sabido que um dos fatores que levou a mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho.

Vejamos novamente a redação de parte disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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;

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.

§ 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;"

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto a impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual. Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir no parágrafo §1º, , excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício

A recorrente questiona a cobrança de juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício. Afirma que inexistente base legal para essa exigência e apresenta vários julgados deste Conselho que amparam sua tese.

A aplicação de taxa de juros lastreadas em indicadores do mercado financeiro iniciou-se com a Lei nº Lei nº 8.981/95, cujo art. 84 dispõe:

Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna; (...)

Em Seguida, a Lei nº 9.065/95 substituiu o indicador pela taxa SELIC:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea "c" do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea "a.2" da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente. (...)

Por seu turno, a Lei nº 9.430/1996, ao remodelar a multa de mora incidente nos pagamentos em atraso, estabeleceu em parágrafo que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal incidirão juros de mora à taxa SELIC, veja:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Com base nessa disposição a Receita Federal vem entendendo que a multa de ofício também está sujeita aos juros de mora à taxa SELIC, a partir do seu vencimento.

O cerne da questão está, pois, na interpretação que se deve dar à expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições”.

De fato o não pagamento de tributos e contribuições nos prazos previstos na legislação faz nascer o débito. Portanto, o débito decorre do não pagamento de tributos e contribuições nos prazos.

Também nesse sentido é a multa de ofício débito decorrente de tributos e contribuições. Isso porque ela resulta, nos exatos termos da alínea *a* do art. 44 da Lei nº 9.430/96, da punição aplicada pela fiscalização à *falta de pagamento ou recolhimento dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória.*

A jurisprudência neste Conselho é predominante no sentido de que é cabível a apreciação da matéria pelo contencioso administrativo e de que a aplicação da taxa Selic à multa de ofício é correta.

Nesse sentido já se manifestou este E. Colegiado quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/0400.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL — A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Aplicável, portanto, a SELIC como taxa de juros de mora sobre a multa de ofício.

Conclusão

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

Autenticado digitalmente em 06/03/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 06/03/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 10/03/2015 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 12/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 11020.720724/2011-12
Acórdão n.º **1402-001.894**

S1-C4T2
Fl. 980

Por todo o exposto, Voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas por concomitante com a multa de ofício proporcional.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.

CÓPIA