



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

Processo nº 11516.722426/2011-95
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1102-001.252 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de novembro de 2014
Matéria IRPJ.
Recorrente MILENIA AGROCIENCIAS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

MPF. FALTA DE NOTIFICAÇÃO DAS ALTERAÇÕES. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) constitui mero instrumento de controle administrativo, de sorte que eventuais incorreções neste instrumento, ou até mesmo a sua inexistência, não caracterizam vícios insanáveis. A partir de 01.01.2008, o MPF passou a ser emitido exclusivamente de forma eletrônica, podendo ser consultado a qualquer tempo via internet por meio de código de acesso fornecido à pessoa jurídica fiscalizada, o que dispensa inclusive a sua juntada aos autos do processo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES. INDEPENDÊNCIA DAS PARTES. EMPRESA VEÍCULO.

O ágio gerado em operações de aquisição de participação societária, para ser dedutível fiscalmente, deve ser gerado em operação conduzida entre partes independentes e não relacionadas. Se as provas dos autos infirmam a alegada independência entre as partes, nem mesmo a comprovação parcial de alguma circulação monetária entre as empresas tidas como compradora e vendedora da participação societária possui o condão de legitimar a amortização daquele ágio. Não produz o efeito tributário almejado a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em

expectativa de rentabilidade futura, quando esta pessoa jurídica não possui qualquer finalidade negocial ou societária, sendo apenas utilizada como mera “empresa veículo” para transferência do ágio à incorporadora.

DESPESAS NECESSÁRIAS.

São necessárias apenas as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa ou para a manutenção da respectiva fonte produtora, o que exclui a mera liberalidade. Honorários advocatícios vinculados à defesa em ação de execução ajuizada contra a pessoa jurídica são despesas necessárias.

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA LUCRATIVA POR PARTE DE EMPRESA DEFICITÁRIA. PREJUÍZOS FISCAIS. GLOSA.

A fiscalização pode desconsiderar, se for o caso, os efeitos tributários intentados com os atos apenas formalmente exteriorizados. Demonstrada a ocorrência de simulação na incorporação de empresa lucrativa pela empresa deficitária, procedente a glosa fiscal dos prejuízos apurados pela dita incorporadora.

PREJUÍZOS FISCAIS. INSUFICIÊNCIA DE SALDO. GLOSA.

A exigência a título de compensação indevida de prejuízos deve ser adequada ao quanto decidido com relação às demais infrações lançadas, observando-se, sempre, a limitação desta compensação a 30% do valor do lucro líquido ajustado de cada período de apuração.

IRPJ. ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA PROPORCIONAL.

Incabível a aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

É legítima a incidência de juros de mora, à taxa Selic, sobre o valor da multa de ofício proporcional, não paga no seu vencimento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

TRIBUTAÇÃO REFLEXA OU DECORRENTE. CSLL.

Aplica-se aos lançamentos decorrentes ou reflexos o decidido em relação ao IRPJ exigido de ofício com base na mesma matéria fática.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as preliminares, e, no mérito, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para: (i) cancelar o lançamento referente à glosa de despesas com honorários advocatícios; (ii) cancelar as multas isoladas aplicadas sobre as estimativas de IRPJ e CSLL devidas; e (iii) ajustar, se o caso, o lançamento relativo à glosa da compensação de prejuízos considerados inexistentes, em razão do cancelamento da infração antes referida, vencidos os conselheiros João Otávio Oppermann Thomé (relator) e José Evande Carvalho Araujo, que divergiam somente com relação ao item 'ii', para apenas reduzir o valor das multas isoladas aplicadas sobre as estimativas de IRPJ e CSLL devidas. O conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho acompanhou o relator pelas conclusões com relação às matérias "ágio" e "inedutibilidade das despesas com a prestação de aval". Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Ricardo Marozzi Gregório.

Documento assinado digitalmente.

JOÃO OTÁVIO OPPERMANN THOMÉ – Presidente e Relator.

Documento assinado digitalmente.

RICARDO MAROZZI GREGÓRIO - Redator designado.

Participaram do julgamento os Conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, José Evande Carvalho Araujo, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, Ricardo Marozzi Gregório, João Carlos de Figueiredo Neto, e Antonio Carlos Guidoni Filho.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por MILENIA AGROCIENCIAS S/A contra acórdão proferido pela 3ª Turma de Julgamento da DRJ/Florianópolis, que julgou improcedente a impugnação contra o lançamento de ofício efetuado.

O acórdão recorrido possui a seguinte ementa:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

**MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL FISCALIZAÇÃO (MPFF).
PRORROGAÇÃO. VALIDADE.**

No Termo de Início de Fiscalização consta a numeração do correspondente MPFF e o seu código de acesso à internet, permitindo que o sujeito passivo, sempre que necessitar, providencie o acesso a tal instrumento e, portanto, fica, automaticamente cientificado de sua regular emissão, assim como de suas eventuais alterações, como prorrogações de prazo, inclusão de tributos/contribuições e/ou período de apuração.

Constatado que o MPFF foi prorrogado e, também incluído novo período de apuração, conforme revela o Demonstrativo de Prorrogações, que consta no próprio

mandado, não há que se cogitar de sua extinção por decurso de prazo ou falta de período a ser fiscalizado.

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do auto de infração quando o mesmo possui todos os elementos necessários à compreensão inequívoca da exigência, detalhados em Relatório de Fiscalização, que é parte integrante do Auto, e dos fatos que o motivaram e enquadramento legal da infração fiscal.

O cerceamento ao direito de defesa somente se caracteriza pela ação ou omissão por parte da autoridade lançadora que impeça o sujeito passivo de conhecer os dados ou fatos que, notoriamente, impossibilitem o exercício de sua defesa. Se os documentos obtidos em fonte externa ao estabelecimento da autuada, foram, todos, devidamente cientificados à Fiscalizada para que sobre eles se pronunciasse e, ainda, fornecidos por cópia à Fiscalizada, tendo, inclusive, atestado o seu recebimento, não há que se cogitar de ofensa ao contraditório e ampla defesa.

Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, nem dos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade quer do lançamento, quer do procedimento fiscal que lhe deu origem.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

Ágio Constituído Sobre as Quotas da Própria Empresa e Decorrente de Transação Entre Empresas Ligadas. Indedutibilidade. IRPJ. CSLL.

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza (ágio) em decorrência de uma transação dos sócios com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável, do ponto de vista econômico, tais transações não se revestem de substância e da indispensável independência entre as partes para merecer registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade e, conseqüentemente, o ágio delas decorrente não se enquadra na hipótese de dedutibilidade prevista nos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97. Deve ser glosada eventual despesa lançada em função de ágio constituído nessas condições, mormente se reduziu o resultado da própria sociedade sobre a qual o ágio foi constituído (ágio de si mesmo).

Ágio de Si Mesmo. Custo. Fundamentos Contábeis. Inconsistência.

O ágio somente é admitido pela teoria contábil quando surgido em transações envolvendo partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos envolvidos. Nos casos em que seu aparecimento acontece no bojo de transações entre entidades sob o mesmo controle, o ágio não tem consistência econômica ou contábil, configurando geração artificial de resultado cujo registro contábil é inadmissível.

Glosa de Despesas. Ano calendário de 2007

O fato de a empresa sucessora (a Impugnante) quitar passivos das empresas incorporadas, não significa que os eventuais recursos desembolsados sejam dedutíveis. No caso das despesas torna-se imperioso verificar se foram respeitadas/observadas as condições postas no comando legal do art.299 do RIR/99, que estabelece os requisitos de dedutibilidade das despesas. Neste sentido,

demonstrado que as despesas decorrentes da operação analisada eram desnecessárias ao desempenho das atividades do contribuinte, legítima é a glosa.

Prejuízos Fiscais. Compensação Indevida. Glosa. Ano calendário de 2008.

Em face das infrações apontadas em 2006 e 2007, foi recomposto o saldo de prejuízos fiscais da Contribuinte, onde constatou-se que houve uma compensação a maior no ano de 2008.

As irregularidades impugnadas, já vistas e decididas neste Voto, foram corretamente constatadas pela autoridade autuante, de forma que permanece esta glosa de compensação indevida de prejuízos fiscais, tendo em vista que seu surgimento decorreu das infrações até aqui apontadas e examinadas.

Incorporação às avessas. Compensação de Prejuízos Fiscais. Glosa. 2006.

Os prejuízos compensáveis são os sofridos pela própria pessoa jurídica, sendo defeso à incorporadora a compensação dos prejuízos fiscais advindos da incorporada quando a referida transformação societária se deu de modo apenas aparente, tendo de fato sido extinta a empresa que aparece com roupagem de incorporadora e sobrevivido a que é tida como incorporada.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2007

Multa de Ofício. Falta de Recolhimento

A aplicação de multa de ofício no percentual de 75% sobre o valor do tributo/contribuição é legítima, eis que fruto de expressa previsão legal.

Multa Isolada. Falta de Recolhimento do IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada mensal.

A multa isolada, calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida, deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos.

Multa de Ofício Isolada. Duplicidade de Incidência. Não Caracterização.

A multa de ofício exigida por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, e a multa isolada por falta de recolhimento das antecipações mensais, calculadas sobre bases de cálculo estimadas, têm hipóteses de incidência e bases de cálculo distintas.

De acordo com as expressas disposições legais, a incidência de multa isolada por falta de recolhimento das antecipações mensais, calculadas sobre bases de cálculo estimadas, é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007

Lançamento Decorrente. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, aplica-se ao lançamento decorrente a decisão proferida no lançamento principal (IRPJ).”

De acordo com o Termo de Constatação e Encerramento (fls. 1369-1388), foram imputadas à autuada as seguintes infrações:

a) glosa de despesas com amortização de ágio interno, gerado em 30/09/2000, quando a empresa MILÊNIA AGRO CIÊNCIAS S/A incorporou a empresa MILÊNIA PARTICIPAÇÕES S/A;

b) glosa da compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL originalmente apurados pela MAB PARTICIPAÇÕES S/A, em razão de ter esta empresa formalmente incorporado, em 02/01/2006, a MILÊNIA AGRO CIÊNCIAS S/A, sendo que, de fato, a incorporação se deu no sentido inverso;

c) glosa de despesas consideradas não necessárias, referentes à quitação de dívidas assumidas por empresas posteriormente incorporadas pela recorrente;

d) glosa da compensação de prejuízos fiscais, por insuficiência de saldo, em decorrência das infrações acima;

e) multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL, as quais foram recalculadas pela fiscalização em razão das infrações acima.

Com relação ao ágio, registrou a fiscalização que a MILÊNIA PARTICIPAÇÕES S/A era a controladora da incorporadora MILÊNIA AGRO CIÊNCIAS S/A e que seu patrimônio era composto basicamente pela participação societária nesta última e pelo ágio no valor de R\$ 119.134.466,53, e que a incorporação da primeira pela última, em 30/09/2000, deu-se entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico.

Destacou ainda que os representantes legais de ambas as empresas, que assinaram o Protocolo e Justificativa de Incorporação de MILÊNIA PARTICIPAÇÕES S/A por MILÊNIA AGRO CIÊNCIAS S/A, são os mesmos (fls. 167) e que na justificativa da incorporação apresentada, um dos objetivos seria justamente “*aproveitar o ágio contabilizado na INCORPORADA...*”

Por entender ausentes, no caso, os pressupostos do art. 385 do RIR/99, a fiscalização considerou indedutíveis, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, as despesas com a amortização do ágio com base em rentabilidade futura que identificou nos lançamentos contábeis da contribuinte de 2006 e 2007.

Com relação ao evento de incorporação ocorrido em 02/01/2006, registrou a fiscalização que as empresas pertenciam ao mesmo grupo econômico, sendo que a MAB PARTICIPAÇÕES S/A, incorporadora, era controlada, com 99,99% de participação, pela MAGAN H.B. B.V., e a empresa formalmente incorporada, MILÊNIA AGRO CIÊNCIAS S/A, estava sob o controle, com 99,99% de participação, da MAB PARTICIPAÇÕES S/A. E que, imediatamente após a incorporação, a incorporadora alterou o seu nome para MILÊNIA AGROCIÊNCIAS S/A, e que o seu CNAE, que era 7414-4/00 (Gestão de Participações Societárias) foi alterado para 2469-4/00 (Fabricação de outros defensivos agrícolas), mesmo

CNAE da empresa incorporada, o que evidencia que, de fato, foi a MILÊNIA AGRO CIÊNCIAS S/A quem incorporou a MAB PARTICIPAÇÕES S/A.

Destacou ainda que os representantes legais de ambas as empresas, que assinaram o Protocolo e Justificação de Incorporação da MILÊNIA AGRO CIÊNCIAS S/A pela MAB PARTICIPAÇÕES S/A, são os mesmos (fls. 183), e que as empresas envolvidas, de acordo com o que consta na DIPJ/2007, possuem o mesmo endereço, o mesmo telefone para contato, e o mesmo administrador, tudo de modo a evidenciar o interesse único e comum entre as empresas, que, no caso, seria a preservação do prejuízo acumulado na casa de 31 milhões no âmbito do CNPJ da MAB PARTICIPAÇÕES S/A, para ser diluído ao longo do tempo.

Acrescentou ainda que os prejuízos gerados pela MAB PARTICIPAÇÕES S/A, como empresa de Gestão de Participações, era composto basicamente de juros sobre o capital próprio, e que, ao fazer a incorporação às avessas, esse prejuízo foi utilizado para amortizar resultados operacionais, no mesmo CNPJ, de empresa industrial.

Por fim, destacou que inexistem bens corpóreos na MAB PARTICIPAÇÕES S/A, e que seus bens são as participações em coligadas e controladas. E que o contribuinte se enquadra, perfeitamente, na situação denominada por Marco Aurélio Greco de “empresa de passagem”, que vem a ser uma pessoa jurídica criada apenas para servir de canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro, sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto.

A fiscalização glosou, portanto, a compensação feita, em 2006, dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL originalmente apurados pela MAB PARTICIPAÇÕES S/A, por infringência ao art. 514 do RIR/99.

Com relação às despesas consideradas não necessárias, relativas a dívidas assumidas pelas empresas QUÍMICA TAQUARI PRODUTOS AGRICOLAS E VETERINÁRIOS S/A e DEFENSA INDÚSTRIA DE DEFENSIVOS AGRICOLAS S/A, posteriormente incorporadas pela recorrente, destacou o fisco que:

- a Ata de Assembléia Geral, Ordinária e Extraordinária de 05/04/1995 da empresa QUIMICA TAQUARI foi “redigida a punho”, sem arquivamento na Junta Comercial, onde consta a sua incorporação pela empresa DEFENSA;

- a empresa QUIMICA TAQUARI foi declarada pela Receita Federal do Brasil – RFB “omissa contumaz” e, de acordo com o art.54 da Lei nº 11.941/2009, foi baixada, não tendo sido localizado qualquer registro, nos sistemas da RFB, de sua incorporação;

- conforme o Instrumento Particular de Transação, de 09/03/2007, a MILÊNIA AGRO CIÊNCIAS S/A assumiu a dívida por contratos de mútuo das empresas incorporadas QUIMICA TAQUARI e DEFENSA, sendo credor a PARTICIPAÇÕES 19 DE NOVEMBRO S/A, e a dívida em questão é anterior a 1985;

- a incorporação de uma empresa com um passivo a descoberto não pode gerar resultado negativo quando da liquidação desse passivo;

- R\$ 22.106.700,00 são referentes a pagamentos feitos em 2007 à empresa PARTICIPAÇÕES 19 DE NOVEMBRO S/A para a quitação das referidas dívidas, e R\$ 3.529.323,28 são referentes a pagamentos feitos em 2007 para advogados, em prol da mesma causa;

- essas despesas não podem ser deduzidas na base de cálculo do IRPJ e CSLL, por não serem despesas necessárias à fonte produtora, nem tampouco para as transações ou operações exigidas pela sua atividade, assim como não são despesas normais, além de não estarem intrinsecamente relacionadas à produção ou comercialização dos bens e serviços, como exige o art.13 da Lei 9.249/95.

As demais infrações (glosa da compensação de prejuízos fiscais por insuficiência de saldo, e multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas), conforme referido, são decorrentes do recálculo das bases imponíveis de IRPJ e CSLL, em razão das infrações acima relatadas.

Após o julgamento de primeira instância, a recorrente renova e aprimora seus argumentos de defesa, os quais sintetizo a seguir.

Em sede de preliminares, argui a nulidade da autuação fiscal por ausência de notificação da recorrente das prorrogações do prazo e da alteração do objeto do MPF-F, que originalmente abrangia apenas os dos períodos de 01/2006 a 12/2007, mas depois passou a incluir também o período de 01/2008 a 12/2008. Afirma que apenas tomou conhecimento dessas alterações e prorrogações quando do recebimento dos Autos de Infração, no momento em que consultou a validade do MPF-F expedido e a sua abrangência, em virtude do período autuado.

A falta de notificação das alterações afronta vários princípios constitucionais, além da própria Portaria RFB nº 11.371/2007, cujo art. 9º determina que as alterações efetivadas no MPF devam ser cientificadas ao contribuinte. A nulidade por falta de notificação das prorrogações do prazo abrange a autuação em sua integralidade, e a nulidade por falta de notificação da alteração do objeto abrange a autuação relativa ao ano calendário de 2008.

Argui também a nulidade da autuação fiscal por afronta ao princípio da legalidade, tendo em vista a ausência de infração à legislação tributária, uma vez que a autoridade fiscal simplesmente desprezou a previsão legal expressa no art. 386, inciso III, do RIR/99, e no art. 7º, inciso III, da Lei nº 9.532/97, que permitem a amortização do ágio em decorrência de participação societária, amparada com laudo de rentabilidade futura, quando da transferência da participação societária, por ocasião de incorporação, fusão ou cisão. Em outras palavras, a autoridade fiscal desconsiderou um ato jurídico perfeito, sem previsão legal que lhe conceda essa prerrogativa, e, ademais, imputou à Recorrente a realização de uma infração inexistente.

De acordo com a obrigação de administração diligente, imposta pela Lei nº 6.404/76, em seu art. 153, o cumprimento escorreito da legislação e a busca por alternativas na geração de resultados positivos são premissas que devem ser conciliadas cotidianamente pela administração da sociedade. Cumprida essa obrigação, não pode a autoridade fiscal desconsiderar os atos com base em simples presunções e interpretações equivocadas dos fatos ocorridos, o que também enseja a nulidade da presente autuação fiscal.

Argui também a nulidade da autuação fiscal por erro na capitulação legal, uma vez que a autoridade fiscal a autuou com base nos arts. 247, 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299, 509 e 510 do RIR/99, mas tais artigos tratam apenas da apuração do lucro real e da dedutibilidade das despesas operacionais e amortizações em caráter geral, logo não servem como suporte à discutida exigência, que se enquadra no disposto no art. 386, caput, inciso III, e § 6º, inciso II, do RIR/99, o qual, aliás, permite a amortização do ágio em questão.

Ou seja, a autoridade fiscal omitiu o dispositivo que substanciaria a suposta irregularidade cometida, fazendo com que a autuação reste carente de fundamentação e de motivação, em afronta ao disposto no art. 50 da Lei nº 9.784/99, o que também acarreta a nulidade do feito.

No mérito, observa que tanto a autuação fiscal quanto o acórdão recorrido equivocam-se nas premissas fáticas acerca das operações de aquisição de participação societária com base nos laudos de avaliação econômico-financeira que levaram o registro do ágio na MAB PARTICIPAÇÕES S/C LTDA e sua posterior amortização na MILENIA AGRO CIÊNCIAS S.A.

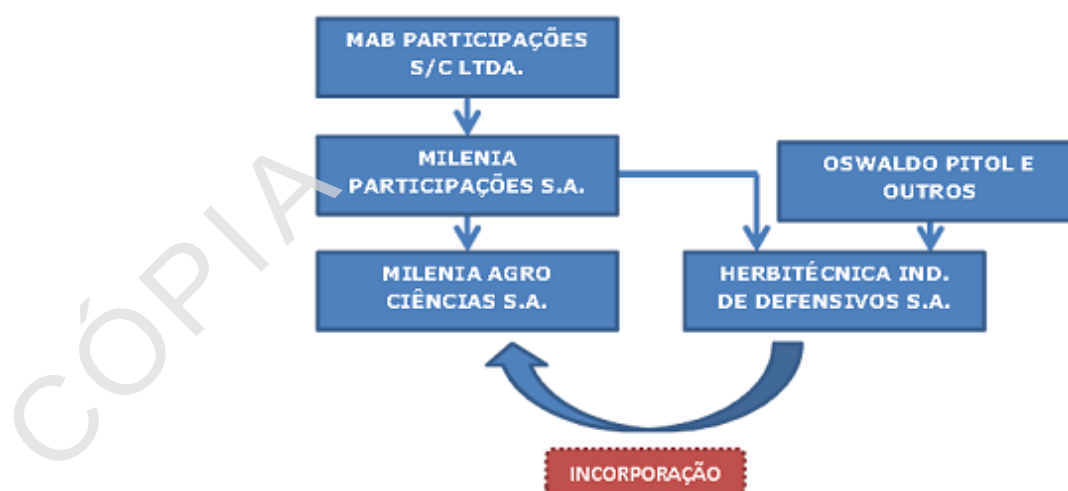
Afirma que: (i) a reestruturação societária estava amparada em permissivo legal, e com propósito negocial lícito; (ii) não havia vedação legal que impedisse a constituição do ágio e a sua utilização dentro do mesmo grupo econômico (iii) o ágio foi devidamente constituído com base em substrato econômico amparado em laudo de rentabilidade futura, conforme determina o art. 20, § 2º, alínea 'b' do Decreto-lei nº 1.598/1977 e art. 385, § 2º, inciso II, do RIR/99; (iv) houve a aquisição de participação societária dos acionistas minoritários, com a efetiva transição (sic) financeira, que ocasionou o ágio contabilizado; (v) a amortização do ágio foi realizada com base no art. 7º, inciso III, da Lei nº 9.532/1997 e art. 386, inciso III, § 6º, inciso II, do RIR/99.

De se destacar que o item 'iv' acima referido somente foi acrescentado em sede recursal. E, na esteira deste novo argumento, sustenta que, para a escorreita análise dos fatos, é necessário regredir o histórico societário à época em que houve a aquisição, pela MAB PARTICIPAÇÕES S/C LTDA, das ações da MILENIA PARTICIPAÇÕES S/A pertencentes à HAJDUCK PARTICIPAÇÕES S/A, originando o ágio que, posteriormente, foi incorporado e amortizado pela MILENIA AGRO CIÊNCIAS S/A.

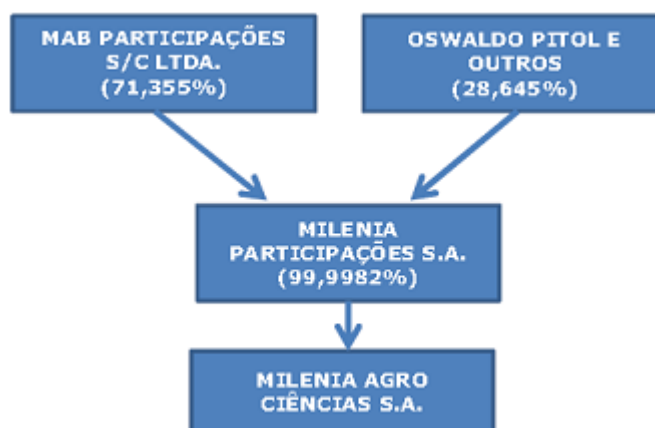
Em 20/11/1997 houve a constituição da MAB PARTICIPAÇÕES S/C LTDA, cujo objeto social era a participação em outras sociedades, e que passou a ser acionista da MILENIA PARTICIPAÇÕES S/A.

Em 28/08/1998 a MILENIA PARTICIPAÇÕES S/A era a acionista majoritária da MILENIA AGRO CIÊNCIAS S/A.

Em 29/08/1998 houve a incorporação, pela MILENIA AGRO CIÊNCIAS S/A, da empresa HERBITÉCNICA INDÚSTRIA DE DEFENSIVOS S/A, ocasião em que houve a atribuição das novas ações aos acionistas desta última, além de aumento do capital social da primeira companhia, com emissão de novas ações. Esta incorporação foi assim representada graficamente pela recorrente:



Ato seguinte, houve a relação de substituição de ações entre a MAB PARTICIPAÇÕES S/C LTDA e os acionistas minoritários da MILENIA AGRO CIÊNCIAS S/A, aos quais foram atribuídas 28,645% de participação na MILENIA PARTICIPAÇÕES S/A, ficando a MAB PARTICIPAÇÕES S/C LTDA com 71,355% das ações da MILENIA PARTICIPAÇÕES S/A, e esta última companhia com 99,9982% da MILENIA AGRO CIÊNCIAS S/A. A composição das participações societárias foi assim representada graficamente pela recorrente:



No ano de 2000, os acionistas minoritários da empresa MILENIA PARTICIPAÇÕES S/A, que possuíam 28,645% de participação, estavam negociando sua retirada da sociedade, por meio da alienação de sua participação à acionista majoritária MAB PARTICIPAÇÕES S/C LTDA.

Para tanto, foi necessário avaliar a valor de mercado as demais empresas do grupo, em especial a MILENIA AGRO CIÊNCIAS S/A, empresa operacional do grupo que possuía a mais valia econômico-financeira.

O Laudo de Avaliação dos Ativos indicou que o valor total de mercado dos bens da MILENIA AGRO CIÊNCIAS S/A era de R\$ 83.196.364,00, e o Laudo de Avaliação Econômica, feito com base no método do Fluxo de Caixa Descontado, estimou o valor do negócio, na data base de 01/08/2000, em R\$ 486.044.000.00, gerando um “goodwill” de R\$ 393.341.000,00.

Feita a mensuração do valor das ações dos minoritários, a MAB PARTICIPAÇÕES S/C LTDA adquiriu a integralidade do capital social da MILENIA PARTICIPAÇÕES S/A da seguinte forma:

Em um primeiro momento, as ações da MILENIA PARTICIPAÇÕES S/A pertencentes aos acionistas minoritários foram transferidas, em 07/08/2000, para a empresa MAKENGA PARTICIPAÇÕES LTDA, que, por sua vez, transferiu as suas ações para a empresa HAJDUCK PARTICIPAÇÕES S/A. A HAJDUCK PARTICIPAÇÕES S/A tornou-se, então, acionista da MILENIA PARTICIPAÇÕES S/A, e realizou a alienação destas para a MAB PARTICIPAÇÕES S/C LTDA no dia 15/08/2000, pelo valor total pactuado de R\$ 138.183.513,30.

Considerando o valor patrimonial das ações da HAJDUCK PARTICIPAÇÕES S/A à época, a MAB PARTICIPAÇÕES S/C LTDA contabilizou o valor de R\$ 20.794.682,00 pela aquisição das ações e a diferença, de R\$ 117.388.831,30, a título de ágio pela aquisição da participação societária da HAJDUCK PARTICIPAÇÕES S/A.

Esse ágio, entretanto, foi contabilizado na MAB PARTICIPAÇÕES S/C LTDA como ágio com base em rentabilidade futura, omitindo o histórico da aquisição da participação societária da MILENIA PARTICIPAÇÕES S/A pertencentes à HAJDUCK PARTICIPAÇÕES S/A.

O Livro Razão da MAB PARTICIPAÇÕES S/C LTDA do ano de 2000 registra a aquisição de ações da MILENIA PARTICIPAÇÕES LTDA pertencentes à HAJDUCK PARTICIPAÇÕES S/A pelo valor de R\$ 138.183.513,30 em 15/08/2000.

Para tanto, houve o pagamento dos seguintes valores:

- a) R\$ 39.529.625,00;
- b) R\$ 41.918.354,40;
- c) R\$ 3.532.990,34;
- d) R\$ 18.030.251,67
- e) R\$ 1.396.970,72;

A diferença com o valor pactuado, de R\$ 33.775.321,17, foi estornada da conta de amortização de ágio em virtude do Instrumento Particular de Acordo entre MILENIA AGRO CIÊNCIAS S/A e HAJDUCK PARTICIPAÇÕES S/A, em que houve a redução da dívida nesse valor.

Para cumprir com esses pagamentos foram tomados empréstimos junto ao Bank Boston, nos valores de R\$ 40.547.250 e R\$ 42.748.860,00, e celebrados em 15/08/2000 e 27/08/2000, respectivamente, conforme consta no Livro Razão da MAB PARTICIPAÇÕES S/C LTDA.

Após o reconhecimento do ágio na MAB PARTICIPAÇÕES S/C LTDA, a empresa decidiu aumentar o capital social que detinha na empresa MOCANU PARTICIPAÇÕES LTDA, de R\$ 100,00 para R\$ 109.067.441,00, integralizando, em 29/09/2000: a) 29.173.809 ações ordinárias nominativas de MILENIA PARTICIPAÇÕES S/A, no valor total de R\$ 193.619.967,10, estando R\$ 74.485.500,87 registrado como investimento e R\$ 119.134.466,53 registrado como ágio; b) os 02 (dois) empréstimos obtidos junto ao BankBoston acima referidos.

Em 30/09/2000, houve a incorporação da MOCANU PARTICIPAÇÕES LTDA pela MILENIA PARTICIPAÇÕES S/A. Conforme Laudo e Balanço Patrimonial, a MOCANU PARTICIPAÇÕES LTDA possuía investimento na MILENIA PARTICIPAÇÕES S/A no valor de R\$ 83.263.495,93, e ágio contabilizado no valor de R\$ 119.134.466,53. Um novo Balanço Patrimonial levantado por MILENIA PARTICIPAÇÕES S/A evidencia o registro do ágio decorrente dessa incorporação.

Também em 30/09/2000, a MILENIA AGRO CIÊNCIAS S/A incorporou a MILENIA PARTICIPAÇÕES S/A, o que significou, portanto, a incorporação do ágio existente dentro do Ativo Permanente Investimento da holding, no valor de R\$ 119.134.466,53, o qual passou a ser amortizado à razão de 10% ao ano.

Anexos ao recurso encontram-se cópias dos documentos nele referidos, inclusive dos comprovantes dos pagamentos efetuados pela aquisição das ações da MILENIA PARTICIPAÇÕES LTDA pertencentes à HAJDUCK PARTICIPAÇÕES S/A (conforme o caso, por meio de extrato de conta bancária e/ou DOC, recibo, nota promissória, etc).

Demonstrado, portanto, o fundamento econômico e o pagamento da operação, o cancelamento da autuação, neste aspecto, é medida que se impõe.

Com relação à glosa de prejuízos acumulados e de bases de cálculo negativas de CSLL, argui a inexistência de incorporação às avessas, e afirma que a incorporação da empresa operacional MILENIA AGRO CIÊNCIAS S/A pela holding MAB PARTICIPAÇÕES ocorreu em virtude de aspectos tributários israelenses da empresa controladora de ambos, a Makhteshim Agan Israel.

A alteração do nome e do objeto social da empresa Incorporadora, apontados pela fiscalização como evidências da suposta incorporação às avessas, na verdade se fez necessária para a adequação dos atos constitutivos da MAB PARTICIPAÇÕES, uma vez que a manutenção de empresa *holding* sem participação societária em nenhuma outra empresa fere a própria lógica de sua existência.

Ademais, não há vedação legal à incorporação de empresa operacional por empresa *holding*, pois é esta quem detém o controle acionário da primeira, e, *ad argumentandum*, ainda que se considere a incorporação realizada como “às avessas”, o fato é que esta ocorrência não é vedada pelo ordenamento jurídico, conforme já reconheceu o próprio CARF, conforme ementa que transcreve, o que demonstra a insubsistência da autuação fiscal neste aspecto.

A acusação fiscal de que haveria irregularidade no prejuízo fiscal contabilizado na empresa incorporadora MAB PARTICIPAÇÕES S/A, por ser ele decorrente da distribuição de juros sobre o capital próprio, é descabida, pois a distribuição de juros sobre o capital próprio possui expressa previsão legal.

A acusação fiscal de que a *holding* MAB PARTICIPAÇÕES seria uma “empresa de passagem” ou “empresa veículo” também é descabida, uma vez que a empresa foi constituída em 18.12.1997, como forma de gerir os investimentos realizados pelas controladoras do exterior, ou seja, oito anos antes da ocorrência de sua incorporação.

Ademais, são lícitos e hialinos os propósitos negociais visados com a reorganização societária empreendida, entre eles: a reestruturação das atividades operacionais e

administrativas, a redução dos custos administrativos e operacionais das empresas, a maximização da eficiência organizacional, financeira e administrativa, a otimização dos investimentos, o aumento na capacidade de captação de recursos, a maior eficiência da estrutura corporativa, a simplificação da estrutura legal, a racionalização da administração, e a concentração de esforços na companhia operacional.

Com relação à glosa de despesas operacionais, primeiramente rechaça a acusação fiscal de que a Ata de Assembleia Geral, Ordinária e Extraordinária, de 05/04/1995, da sociedade empresária QUÍMICA TAQUARI PRODUTOS AGRÍCOLAS E VETERINÁRIOS S/A não se encontraria arquivada na Junta Comercial, trazendo aos autos a referida Ata devidamente registrada.

A seguir, ressalta que as despesas em comento decorrem de três situações, a serem tratadas de forma individualizada, a saber:

a) do pagamento, pela Recorrente, de quatro contratos de empréstimo de capital de giro a favor da empresa incorporada DEFENSA INDÚSTRIA DE DEFENSIVOS AGRÍCOLAS S/A;

b) do pagamento, pela Recorrente, da transação judicial realizada com a empresa PARTICIPAÇÕES 19 DE NOVEMBRO S/A, sucessora no direito de crédito da instituição financeira em dezoito contratos de empréstimo de capital de giro a favor da CENTRALSUL - CENTRAL DE COOPERATIVAS DE PRODUTORES RURAIS DO RIO GRANDE DO SUL LTDA, em função da prestação de aval pela empresa incorporada DEFENSA INDÚSTRIA DE DEFENSIVOS AGRÍCOLAS S/A;

c) do pagamento, pela Recorrente, de honorários advocatícios decorrentes da transação judicial mencionada em 'b'.

Com relação ao item 'a', a glosa fiscal dessas despesas é completamente descabida, a obrigação original de pagar era da empresa incorporada, não havendo razão legal para vedar a sua dedução, por se tratar de despesas usuais, normais, e necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

A glosa das despesas referidas no item 'b' também não merece prosperar. A empresa PARTICIPAÇÕES 19 DE NOVEMBRO S/A adquiriu os direitos de crédito da falida instituição financeira, e exigiu o cumprimento da obrigação pela Recorrente, na qualidade de avalista, em razão da incorporação da DEFENSA INDÚSTRIA DE DEFENSIVOS AGRÍCOLAS S/A, tendo em vista a constatada insolvência da devedora original, CENTRALSUL - CENTRAL DE COOPERATIVAS DE PRODUTORES RURAIS DO RIO GRANDE DO SUL LTDA.

A Recorrente, em razão da prestação de aval assumida pela incorporada, renegociou a dívida com a credora e realizou transação judicial em 09/03/2007. Contudo, diante da notória insolvência da devedora original (atestada por diversos documentos e informações referidas no recurso), a Recorrente decidiu não ajuizar ação executiva em face daquela, haja vista a inexistência constatada de êxito da demanda e o aumento das despesas para a persecução de crédito não recuperável (pagamento de custas, honorários advocatícios etc).

Diante destes fatos, correto o reconhecimento da perda e a dedução das despesas pela Recorrente.

Com relação ao item 'c', há que se ressaltar que o pagamento de honorários advocatícios é despesa desvinculada de sua origem, não havendo motivo para a descon sideração de sua dedutibilidade, ainda que, a título de argumentação, se mantenha a glosa da dedução das despesas anteriores.

Isto porque os honorários advocatícios são despesas realizadas para discussão do direito da Recorrente e viabilização de sua defesa em juízo, direitos estes consagrados pela Constituição Federal.

O direito de ação, o qual abrange o direito de defesa, é um direito constitucional abstrato e seu exercício é absolutamente necessário para se discutir qualquer exigência que se entenda injusta. Ao defender-se contra algo que se considera injusto, contribui-se para a manutenção e desenvolvimento da fonte produtora da empresa, o que demonstra a improcedência da glosa efetuada.

Por fim, argui a recorrente que, em caso de manutenção da autuação fiscal, o que não se espera, deve-se afastar: (i) a multa isolada, em função de sua indevida aplicação cumulada com a multa de ofício, ocasionando indevido *bis in idem*, além do que há de se observar que, com a apuração do tributo ao final do exercício, desaparece a base imponible da multa isolada, cabendo tão-somente a multa de ofício; e (ii) a aplicação de juros SELIC sobre a multa de ofício, por ausência de previsão legal que autorize tal incidência, uma vez que os juros de mora são previstos para incidir apenas sobre tributos e contribuições.

Arremata requerendo a nulidade do feito, com base nas preliminares arguidas, e/ou o cancelamento integral da exigência fiscal, com o consequente arquivamento do processo administrativo instaurado.

Na sessão de novembro de 2013, vencido este relator, que entendia suficientes os elementos constantes dos autos para prosseguir no julgamento, entendeu o colegiado que se deveria abrir, por meio de diligência, nova oportunidade ao contribuinte para que apresentasse documentos que demonstrassem que a aquisição da participação societária teria efetivamente decorrido de uma transação entre partes independentes e com efetivo pagamento por esta aquisição, conforme suas alegações recursais, de forma a sanar as inconsistências que haviam sido apontadas pelo relator entre os argumentos de defesa e as provas que até então haviam sido apresentadas.

No voto vencedor da Resolução 1102-000.217, de 6 de novembro de 2013, de lavra do ilustre Conselheiro José Evande Carvalho Araujo, essas incongruências restaram minuciosamente expostas, de modo a possibilitar o mais amplo direito de defesa ao contribuinte. Transcrevo a seguir dois parágrafos daquele voto que sintetizam as inconsistências detectadas:

“A primeira inconsistência da defesa estaria na comprovação da assertiva de que o ágio teria surgido da aquisição de 28,645% da participação de acionistas minoritários na Milênia Participações em 29/8/1998 (após sua transferência para a Makenga Participações Ltda. e Hajduck Participações S/A.), e que essa participação societária dos minoritários seria originária da incorporação da Herbitécnica Indústria de Defensivos S/A pela Milênia Agrociências na mesma data. Isso porque, na

composição acionária da Herbitécnica por ocasião da incorporação, verificava-se participação quase exclusiva da Milênia Participações (99,99696%).

(...)

Do mesmo modo, as provas trazidas aos autos não foram suficientes para demonstrar o efetivo pagamento a terceiros para a aquisição da participação societária, uma vez que a quase totalidade dos desembolsos não indicava o beneficiário dos recursos.”

Em atendimento à intimação fiscal relativa à diligência, o contribuinte faz nova exposição do seu histórico societário com vistas à demonstração de independência entre as partes, no que toca às operações que ensejaram o surgimento do ágio, reafirma o propósito negocial existente em todas as alterações societárias, e apresenta novos documentos para comprovar os pagamentos efetuados à Hajduck Participações S/A (fls. 2461-2514).

Em cumprimento à determinação contida na Resolução 1102-000.217, a autoridade fiscal lavrou o “Relatório de Diligência Circunstanciado” de fls. 2517-2521.

Cientificado, o contribuinte observa que a autoridade fiscal, neste relatório, apenas consignou, com relação ao histórico societário, informações que já constavam dos autos, e confirmou a efetiva existência dos pagamentos efetuados pela aquisição societária. Por este motivo, torna a reprisar, em linhas gerais, o histórico societário apresentado e a confirmação da existência dos pagamentos (fls. 2524-2530).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Em sede de preliminares, argui a recorrente a nulidade da autuação fiscal por diversos motivos, a saber, em síntese: (i) por ausência de notificação das prorrogações do prazo e da alteração do objeto do MPF-F; (ii) por afronta à legalidade, em vista da ausência de infração à legislação tributária; (iii) por descon sideração de atos jurídicos perfeitos e legítimos com base em presunções simples e interpretações equivocadas dos fatos; (iv) por erro na capitulação legal.

Inicialmente, cumpre observar que, nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 – PAF, que rege o processo administrativo fiscal, somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Assim, eventuais erros ou equívocos na apuração dos tributos, ou na descrição e enquadramento dos fatos à hipótese tributária prevista na norma, devem ser enfrentados como matéria de mérito.

As preliminares referidas nos itens 'ii' e 'iii' acima, de fato confundem-se com o próprio mérito, conforme a própria recorrente os tratou, também, em sua peça recursal, e a preliminar referida no item 'iv', além de também confundir-se com o mérito, conforme breve exposição da questão contida no relatório ao norte, não seria, de qualquer sorte, causa de qualquer nulidade.

O erro na capitulação legal, mesmo quando de fato ocorre, não dá azo à nulidade do feito, exceto se deste erro adviesse eventual incompreensão por parte da defesa do quanto lhe foi imputado, o que caracterizaria o cerceamento do direito de defesa, mas, no caso, está patente que isto não ocorreu.

Mais importante que o enquadramento legal é a descrição dos fatos. No caso, a motivação do lançamento foi perfeitamente compreendida pela recorrente, que contestou integralmente todas as acusações que lhe foram feitas.

Resta analisar em maior detalhe, portanto, apenas a preliminar de nulidade por ausência de notificação das alterações do MPF.

O Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, instituído originariamente pela Portaria SRF nº 3.007, de 2001, constitui mero instrumento de controle indispensável à administração tributária, permitindo acompanhar o desenvolvimento das atividades realizadas pelos Auditores-Fiscais, e também instrumento de garantia para o contribuinte, na medida em que este poderá conferir se, de fato, os Auditores-Fiscais que o estejam fiscalizando estão no exercício legal de suas funções.

A atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142 do CTN, e os pressupostos de sua validade e eficácia para surtir os efeitos a que se destina têm sede, apenas, no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 – PAF, diploma este que possui status e força de Lei, consoante reiterada e pacífica jurisprudência administrativa e judicial.

Portanto, eventuais falhas ou irregularidades que porventura tivessem ocorrido quanto à observância das regras pertinentes ao MPF jamais teriam força para retirar ou limitar a competência do Auditor-Fiscal da Receita Federal para efetuar o lançamento, que lhe é assegurada por lei (art. 6º da Lei nº 10.593, de 2002).

Ademais, a referência feita pela recorrente ao parágrafo único do art. 9º da Portaria RFB nº 11.371/2007 não tem aplicação ao caso.

Inicialmente, de se observar que, nos termos do art. 4º e parágrafo único da citada Portaria, o MPF é emitido exclusivamente em forma eletrônica, sendo a ciência pelo sujeito passivo feita por intermédio da Internet, no endereço eletrônico www.receita.fazenda.gov.br, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal.

Consultando-se o MPF em questão, de posse desses dados, que constam no Termo de Início de Fiscalização (fls. 4), verifica-se que o mesmo foi emitido em 08 de Abril de 2011, com prazo inicial de execução do procedimento fixado até o dia 06 de Agosto de 2011, podendo ser prorrogado, como de fato o foi, no presente caso.

As alterações no MPF, decorrentes de prorrogação de prazo e dos tributos e/ou períodos de apuração a serem examinados, também são efetuadas por meio de registro eletrônico, nos termos do *caput* do art. 9º da citada Portaria.

O parágrafo único do art. 9º, invocado pela recorrente, contudo, dispunha que o Auditor Fiscal responsável pelo procedimento fiscal cientificaria o sujeito passivo dessas alterações efetuadas, quando do primeiro ato de ofício praticado após cada alteração, o que não foi feito.

Contudo, a Portaria RFB nº 11.371/2007 foi revogada pela Portaria RFB nº 3.014, de 29 de junho de 2011, cujo art. 9º não mais reproduz o parágrafo único em questão, sendo a sua redação a seguinte, *verbis*:

“Art. 9º As alterações no MPF, decorrentes de prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela execução ou supervisão, bem como as alterações relativas a tributos a serem examinados e a período de apuração, serão procedidas mediante registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade emitente, conforme modelo constante do respectivo Anexo a esta Portaria, cientificado o contribuinte nos termos do parágrafo único do art. 4º.” (negritei)

No caso concreto, a contestada alteração para inclusão do ano calendário de 2008 se deu em 28 de Novembro de 2011, conforme consulta ao MPF em questão, abaixo parcialmente reproduzida:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL ALTERADO EM 28/11/2011	
NATUREZA DA ALTERAÇÃO	
PROCEDIMENTO FISCAL: FISCALIZAÇÃO	
TRIBUTOS/CONTRIBUIÇÕES INCLUÍDOS :	PERÍODOS :
IRPJ	01/2008 a 12/2008
ENCAMINHAMENTO	
Fica, nos termos da Portaria RFB nº 3.014, de 29 de junho de 2011, alterado o Mandado de Procedimento Fiscal nº 09.0.01.00-2011-00002-1, conforme definido acima.	
Curitiba, 28 de Novembro de 2011.	
M P F E N C E R R A D O	
WALDEMIR DE MATTOS - Matrícula: 00014643	
Certificado Digital nº: 32303131303631373138313035343435	
Portaria de Delegação de Competência nº 219 de 21/07/2006	
SRRF SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL 9ª REGIÃO FISCAL	
Assinado digitalmente conforme Portaria RFB nº 3.014, de 29 de junho de 2011	
DEMONSTRATIVO DE PRORROGAÇÕES	
VALIDADE DE PRORROGAÇÃO DOS MPFs	
MPF prorrogado até: 05 de Outubro de 2011.	
MPF prorrogado até: 02 de Fevereiro de 2012.	

Portanto, quando da inclusão do ano de 2008, já estava em vigor a Portaria RFB nº 3.014, de 29 de junho de 2011, que passou a prever exclusivamente a ciência das alterações no MPF por meio eletrônico. O mesmo se aplica a todas as prorrogações de prazo do MPF, que se deram já na vigência desta nova Portaria. Logo, também por este motivo, sem qualquer razão a recorrente quanto à sua alegação de nulidade do lançamento por supostas irregularidades vinculadas ao MPF.

Afastadas as preliminares, passo ao mérito.

Despesas com amortização do ágio

A acusação fiscal centra as suas alegações no sentido de que tratar-se-ia de ágio interno, uma vez que as empresas pertenciam ao mesmo grupo econômico, possuíam administradores comuns e também um objetivo em comum com esta operação, qual seja, o de aproveitar o ágio contabilizado na incorporada. Afirmar a fiscalização que não ocorreu qualquer pagamento ou fluxo financeiro referente ao ágio, mas tão somente reavaliação a preço de mercado e contabilização do ágio daí advindo, pelo que ausente o fundamento econômico no ágio contabilizado. Registra que o valor do ágio encontra-se no Protocolo e Justificativa de Incorporação de Milenia Participações S/A por Milenia Agro Ciencias S/A, item II – Condições, letra “g”. às fls.175 dos autos.

A recorrente, por sua vez, inicialmente contestara a autuação alegando apenas que: (i) haveria amparo legal para a reestruturação societária empreendida; (ii) não haveria vedação legal que impedisse a constituição do ágio e a sua utilização dentro do mesmo grupo econômico; (iii) o ágio teria sido constituído com base em laudo de rentabilidade futura, que lhe conferiria o devido substrato econômico; e (iv) que a amortização do ágio tem amparo no art. 386 do RIR/99.

Em vista disto, a decisão de primeira instância, portanto, também tratou os fatos sob a ótica de tratar-se de ágio interno.

Contudo, no recurso voluntário, trouxe a recorrente diversos outros documentos, e, aos quatro pontos acima aduzidos, acresceu um quinto, afirmando que a origem do ágio estaria em uma efetiva aquisição de participação societária pertencente a acionistas minoritários, com pagamentos efetuados aos vendedores daquela participação. Somente em sede de recurso, portanto, é que a recorrente expôs em minúcias a série de eventos anteriores que levaram ao surgimento do ágio que mais tarde viria a ser por ela amortizado, eventos os quais foram sucintamente relatados ao norte.

Com isto, procurou a recorrente demonstrar que haveria um efetivo substrato econômico no ágio contabilizado, substrato este não teria sido percebido nem pela fiscalização nem pela autoridade julgadora de primeira instância.

Em primeiro lugar, há que se registrar que, *a priori*, não haveria como aquelas autoridades levarem em consideração, em sua tomada de decisão, eventos societários que somente foram trazidos à baila por ocasião do recurso.

De qualquer sorte, em atenção ao princípio da verdade material, cabe analisar os argumentos aduzidos pela recorrente, à luz dos documentos por ela juntados na peça recursal. Isto porque é muito forte a corrente jurisprudencial do CARF no sentido de que, tendo originariamente a aquisição da participação societária decorrido de uma transação entre partes independentes, com efetivo pagamento por esta aquisição, a subsequente amortização deste ágio para fins fiscais, após uma operação de fusão, cisão ou incorporação, é mera decorrência do quanto disposto no art. 386 do RIR/99, exatamente como sustenta a recorrente.

Passo, portanto, à análise das alegações recursais.

A recorrente pontuou que, em 29/08/1998, houve a incorporação, pela MILENIA AGRO CIÊNCIAS S/A, da empresa HERBITÉCNICA INDÚSTRIA DE DEFENSIVOS S/A, ocasião em que houve a atribuição das novas ações aos acionistas da

HERBITÉCNICA, e aumento do capital social da MILENIA AGRO CIÊNCIAS, com emissão, por esta, de novas ações.

E que, ato seguinte, houve a relação de substituição de ações entre a MAB PARTICIPAÇÕES e os acionistas minoritários da MILENIA AGRO CIÊNCIAS, aos quais foram atribuídas 28,645% de participação na MILENIA PARTICIPAÇÕES, ficando a MAB PARTICIPAÇÕES com os 71,355% restantes. A MILENIA PARTICIPAÇÕES, por sua vez, permanecia com 99,9982% de participação na MILENIA AGRO CIÊNCIAS.

Estas afirmações, em conjunto com as suas representações gráficas, ao norte reproduzidas no relato efetuado, fazem crer que a incorporação da HERBITÉCNICA trouxe, para dentro da MILENIA AGRO CIÊNCIAS, um rol de acionistas que receberam, por força desta operação, em substituição à participação que detinham na HERBITÉCNICA, e que passariam a deter na MILENIA AGRO CIÊNCIAS, uma participação de 28,645% na MILENIA PARTICIPAÇÕES, uma vez que esta, sim, permaneceria com uma participação de 99,9982% na MILENIA AGRO CIÊNCIAS.

A posterior aquisição onerosa, pela MAB PARTICIPAÇÕES, daqueles 28,645% de participação, é que teria dado origem ao ágio pago.

No “Instrumento Particular de Protocolo de Justificação de Incorporação da Herbitécnica Indústria de Defensivos S/A pela Milenia Agro Ciências S/A” (fls. 1785-1789), consta a informação de que a composição acionária da MILENIA AGRO CIÊNCIAS (incorporadora) era a seguinte:

ACIONISTAS - MILENIA AGRO CIÊNCIAS	Nº AÇÕES	%
MILENIA PARTICIPAÇÕES S/A	10.542.371	99,99994%
LEODONIO FRANCISCO SCHROEDER	1	0,00001%
ODAIR FERMINQ FERRONATO	1	0,00001%
JOSE HENRIQUE LIMA HETZEL	1	0,00001%
HUMBERTO TOSCANI	1	0,00001%
JAIME ZIMMERMAN	1	0,00001%
ELAINE LOPES DA SILVA	1	0,00001%
TOTAL	10.542.377	100,00000%

Já a composição acionária da HERBITÉCNICA (incorporada) era a seguinte, de acordo com o mesmo documento:

ACIONISTAS - HERBITÉCNICA	Nº AÇÕES	%
MILENIA PARTICIPAÇÕES S/A	14.155.945	99,99696%
AGRICUR DEFENSIVOS AGRÍCOLAS LTDA	425	0,00300%
OSWALDO PITOL	1	0,00001%
JOSÉ ANTONIO FONTES	1	0,00001%
JAIME ZIMMERMAN	1	0,00001%
THOMAS BENES FELSBURG	1	0,00001%
TOTAL	14.156.374	100,00000%

No mesmo instrumento particular consta que, em virtude da incorporação, o capital social da MILENIA AGRO CIÊNCIAS poderia ser aumentado pelo valor correspondente ao valor patrimonial da HERBITÉCNICA, avaliado de acordo com o Balanço Patrimonial da Incorporação (critério contábil), excluídas as reservas cabíveis, e que, neste caso, seriam emitidas novas ações, em quantidade a ser apurada de acordo com o valor patrimonial da MILENIA AGRO CIÊNCIAS antes da incorporação, as quais seriam totalmente

atribuídas aos atuais acionistas da HERBITÉCNICA nas mesmas proporções atualmente por eles detidas no capital social desta.

Evidencia-se, com isto, o seguinte: (i) esta operação de incorporação apontada pela recorrente não pode ser a origem dos 28,645% de participação na MILENIA PARTICIPAÇÕES que foram atribuídos aos minoritários da MILENIA AGRO CIÊNCIAS, dada a ínfima participação de minoritários, tanto na MILENIA AGRO CIÊNCIAS, quanto na HERBITÉCNICA, antes da referida incorporação, e as condições do negócio estabelecidas no referido instrumento; e (ii) a estreita ligação entre essas empresas, uma vez que a sócia majoritária e controladora, com praticamente 100% de participação no capital de ambas (incorporadora e incorporada, antes da incorporação) era a MILENIA PARTICIPAÇÕES.

Conforme dito, esta foi uma das inconsistências apontadas por este relator, a qual foi transcrita nos exatos termos acima expostos para o voto vencedor da Resolução 1102-000.217, bem como para a intimação lavrada pela autoridade fiscal.

Contudo, em nenhuma das duas manifestações da recorrente, relativas à diligência solicitada, houve qualquer esclarecimento a este respeito, limitando-se a recorrente a reprisar, em linhas gerais, a argumentação feita no recurso, na forma de relato do seu histórico societário.

O único acréscimo, a este respeito, é a informação de que os minoritários seriam detentores de 51% de participação na HERBITÉCNICA (este percentual não havia sido antes informado), os quais teriam sido entregues em troca dos 28,645% que teriam recebido de participação na MILENIA PARTICIPAÇÕES.

Conforme se percebe, remanesce incólume a inconsistência das alegações recursais ante as provas dos autos, pois, no caso, o “Instrumento Particular de Protocolo de Justificação de Incorporação da Herbitécnica Indústria de Defensivos S/A pela Milenia Agro Ciências S/A” (fls. 1785-1789), ao qual a própria recorrente se refere na sua manifestação à diligência como um dos “documentos já juntados”, noticia a existência de participações minoritárias absolutamente irrelevantes.

De acordo com a recorrente, no ano de 2000, os acionistas minoritários da MILENIA PARTICIPAÇÕES decidiram vender a sua participação de 28,645% para a acionista majoritária MAB PARTICIPAÇÕES, e que, para isto, foi necessário avaliar a valor de mercado a MILENIA AGRO CIÊNCIAS, empresa operacional do grupo que possuía a mais valia econômico-financeira.

Foram elaborados dois laudos: um laudo de avaliação a valor de mercado dos bens da MILENIA AGRO CIÊNCIAS, com data base em 31/07/2000 (fls. 1842-1861), e um laudo de avaliação econômica da empresa, com base na sua rentabilidade futura, com data base em 01/08/2000 (fls. 1863-1914), o qual apontou um “goodwill” de R\$ 393.341.000,00.

A operação de aquisição da participação detida pelos acionistas minoritários, conforme visto, não se deu diretamente.

Inicialmente, os minoritários transferiram as suas ações da MILENIA PARTICIPAÇÕES para a MAKENGA PARTICIPAÇÕES em 07/08/2000, a qual, na mesma data, as transferiu para a HAJDUCK PARTICIPAÇÕES, a qual, por sua vez, em 15/08/2000, as transferiu para a MAB PARTICIPAÇÕES. As evidências destas transferências, que foram

apresentadas pela recorrente, são as cópias simples dos Termos de Transferência de Ações de fls.1920-1924, de difícil legibilidade.

Esta última transferência, da HAJDUCK PARTICIPAÇÕES para a MAB PARTICIPAÇÕES, teria sido realizada pelo valor total pactuado de R\$ 138.183.513,30, calculado com base no laudo de avaliação econômica de 01/08/2000, dentro do qual insere-se o valor do ágio, de R\$ 117.388.831,30.

A recorrente afirma que foram feitos os seguintes pagamentos, que totalizariam os R\$ 138.183.513,30:

- a) R\$ 39.529.625,00;
- b) R\$ 41.918.354,40;
- c) R\$ 3.532.990,34;
- d) R\$ 18.030.251,67
- e) R\$ 1.396.970,72;
- f) R\$ 33.775.321,17 (perdão de dívida).

Aqui residia justamente a outra inconsistência probatória apontada por este relator, e que foi objeto da Resolução 1102-000.217, pois os documentos até então apresentados não comprovavam efetivamente a realização de qualquer pagamento tendo como beneficiária a HAJDUCK PARTICIPAÇÕES. O único documento que permitia a identificação de seu beneficiário era um pagamento no valor de R\$ 612.154,90 (relativo a parte do valor referido no item 'e' acima), e que apontava como beneficiário uma pessoa física, e não a HAJDUCK PARTICIPAÇÕES.

Tudo isto restou minuciosamente descrito no voto vencedor da Resolução 1102-000.217, bem como na intimação lavrada pela autoridade fiscal.

Neste caso, a recorrente de fato trouxe, junto à sua manifestação, uma série de documentos (cópias de cheques, extratos, comprovantes de depósito, etc) que ora identificam com precisão o beneficiário, no caso, a HAJDUCK PARTICIPAÇÕES, em sua maior parte.

O pagamento referido no item 'a' (R\$ 39.529.625,00) foi comprovado com a cópia do cheque 900002 do BankBoston, emitido pela MAB PARTICIPAÇÕES em favor da HAJDUCK PARTICIPAÇÕES, e descontado na "boca do caixa" em 15/08/2000.

O pagamento referido nos itens 'b' e 'c' (R\$ 41.918.354,40 e R\$ 3.532.990,34) foi feito por meio de uma única transferência única, no valor de R\$ 45.451.344,74 entre as contas correntes da MAB PARTICIPAÇÕES e da HAJDUCK PARTICIPAÇÕES, em 17/01/2001.

O pagamento referido no item 'd' (R\$ 18.030.251,67) foi feito por meio de três cheques emitidos em 12/12/2001 pela MILENIA AGRO CIÊNCIAS, que, a esta altura, havia assumido a dívida para com a credora, em favor da HAJDUCK PARTICIPAÇÕES, e compensados (nº 850019, Banco do Brasil, R\$ 3.480.251,67; nº 900001, BankBoston, R\$ 8.550.000,00; e nº 338079, HSBC, R\$ 6.000.000,00).

Com relação ao pagamento referido no item 'e' (R\$ 1.396.970,72), não trouxe a recorrente nenhum novo documento aos autos, apenas juntou novamente os mesmos

que já haviam sido descritos pela Resolução 1102-000.217, alegando não ter ainda obtido retorno da instituição financeira no que tange a esses pagamentos.

Conforme exposto na Resolução 1102-000.217, os documentos apresentados para comprovar este valor foram os seguintes: (i) cópia simples de uma tabela que, embora em parte ilegível, representaria a conta “2174003 - Hajduck Part. S.A.” do Livro Razão da MILENIA AGRO CIÊNCIAS, e que registra quatro lançamentos com histórico de adiantamento de parte da nota promissória pela aquisição de ações da HAJDUCK PARTICIPAÇÕES, totalizando R\$ 1.410.542,90, com data de 01/03/2002; (ii) cópias de recibos emitidos pela HAJDUCK PARTICIPAÇÕES dando conta do recebimento dos valores de R\$ 469.640,00, R\$ 187.856,00, e R\$ 140.892,00 em 01/03/2002, e de R\$ 612.154,90 em 08/01/2002; (iii) cópias dos “espelhos de cheques” (documentos internos da contabilidade) que teriam sido emitidos em favor de HAJDUCK PARTICIPAÇÕES (os três primeiros, datados de 01/03/2002), e em favor de José Antonio Fontes (o último, no valor de R\$ 612.154,90, e datado de 08/01/2002); (iv) comprovante de depósito bancário na conta corrente de José Antonio Fontes, deste último valor apontado.

Por fim, para comprovar a quitação do item referido em ‘f’ (perdão de dívida, no valor de R\$ 33.775.321,17), na diligência o contribuinte apenas informa que os documentos já se encontram nos autos e foram debatidos. No caso, os documentos que foram apresentados, junto ao recurso, são os seguintes:

- cópia do “Instrumento Particular de Confissão de Dívida”, datado de 17/01/2001, pelo qual a MAB PARTICIPAÇÕES reconhece e confessa ser devedora da quantia de R\$ 53.202.543,66 à HAJDUCK PARTICIPAÇÕES, decorrente de uma nota promissória emitida em 15/08/2000, a qual, nos termos da confissão assinada, fica cancelada, passando os direitos nela previstos a ser regidos por este instrumento particular. De acordo com a cláusula 2 deste, a data de pagamento da dívida foi alterada de 30/04/2001 para 01/03/2002, *“sem qualquer obrigação adicional decorrente de tal prorrogação”*;

- cópia do “Instrumento Particular de Assunção de Dívida (II)”, datado de 11/12/2001, pelo qual a MILENIA AGRO CIÊNCIAS assume a dívida de R\$ 53.202.543,66 da MAB PARTICIPAÇÕES para com a HAJDUCK PARTICIPAÇÕES, com a anuência desta última;

- cópia do “Instrumento Particular de Acordo”, datado de 11/12/2001, por meio do qual as partes (MILENIA AGRO CIÊNCIAS e HAJDUCK PARTICIPAÇÕES) expressamente concordam em reduzir o valor da dívida, de R\$ 53.202.543,66 para R\$ 19.427.221,49, *“a título gratuito e sem qualquer ônus a nenhuma das partes”*.

O referido valor de R\$ 19.427.221,49 corresponde aos pagamentos referidos nos itens ‘d’ e ‘e’ acima.

Do quanto exposto, deve-se reconhecer como comprovadamente identificada a HAJDUCK PARTICIPAÇÕES como beneficiária dos “pagamentos” referidos nos itens ‘a’, ‘b’, ‘c’, e ‘d’ acima, totalizando R\$ 103.011.221,41.

Contudo, entendo que não restou suficientemente demonstrada a efetiva independência entre as partes, nem a adequada vinculação da circulação monetária acima detalhada a pagamentos decorrentes da operação de compra e venda da participação societária alegada pela recorrente.

Conforme afirmei acima, a recorrente nenhum esclarecimento trouxe com relação à grave inconsistência que pesa sobre a operação na qual teriam sido atribuídas aos minoritários a participação de 28,645% na MILENIA PARTICIPAÇÕES.

Conforme também ao norte afirmei, desde o início, tendo em vista os esclarecimentos e documentos apresentados ainda em sede de fiscalização, a autoridade fiscal constituiu a sua acusação com base na inexistência de independência entre as partes (“ágio interno”, tendo em vista que a MILENIA PARTICIPAÇÕES era a controladora da incorporadora MILENIA AGRO CIÊNCIAS, na qual detinha o ágio em questão), e o próprio contribuinte, em sede de impugnação, centrou sua defesa apenas na regularidade dos eventos praticados, na existência de propósito negocial, e na impossibilidade de o fisco questionar a constituição do ágio e a sua utilização dentro do mesmo grupo econômico.

Somente em sede recursal buscou trazer o contribuinte algum histórico que vinculasse a origem daquele ágio a eventos que teriam ocorrido entre partes independentes e não relacionadas, de forma a demonstrar a efetiva substância econômica daquele ágio, certamente tendo em conta a jurisprudência deste Conselho, que tem conferido relevância a este aspecto para decidir sobre a regularidade ou não da posterior amortização daquele ágio.

Cediço que o ônus da prova incumbe a quem alega. No caso, nem mesmo após nova oportunidade concedida por este colegiado, logrou o contribuinte esclarecer a insuperável contradição entre as suas alegações e os documentos trazidos para respaldá-las.

Conforme dito, as alegações da recorrente querem fazer crer que a incorporação da HERBITÉCNICA teria trazido, para dentro da MILENIA AGRO CIÊNCIAS, um rol de acionistas (os minoritários), os quais teriam recebido, por força desta operação, a participação de 28,645% na MILENIA PARTICIPAÇÕES. Ocorre que o “Instrumento Particular de Protocolo de Justificação de Incorporação da Herbitécnica Indústria de Defensivos S/A pela Milenia Agro Ciências S/A”, demonstra que tanto a HERBITÉCNICA quanto a MILENIA AGRO CIÊNCIAS já pertenciam (com percentual de praticamente 100% de participação) à MILENIA PARTICIPAÇÕES, o que contraria frontalmente as alegações feitas, e apenas confirma a total dependência e inter-relação entre as partes.

Portanto, segue sem esclarecimento a origem da participação acionária daqueles minoritários na MILENIA PARTICIPAÇÕES, a qual teria sido posteriormente objeto de alienação à MAB PARTICIPAÇÕES, por meio de uma série de eventos que a seguir serão analisados, ocasião na qual surgiu o ágio discutido.

Há que se destacar, ainda, algumas particularidades relativas aos “pagamentos” efetuados.

Verifica-se nas cópias dos cheques emitidos pela MILENIA AGRO CIÊNCIAS em favor da HAJDUCK PARTICIPAÇÕES, ora trazidos aos autos com a diligência, que as pessoas que assinam os cheques¹ pela MILENIA AGRO CIÊNCIAS são as mesmas pessoas que assinam, pela HAJDUCK PARTICIPAÇÕES, os recibos de quitação pelo recebimento dos valores, circunstância esta que, no mínimo, também depõe contra a alegada

¹ Cheques nº 850019, Banco do Brasil, R\$3.480.251,67; nº 900001, BankBoston, R\$8.550.000,00; nº 338079, HSBC, R\$6.000.000,00, e respectivos recibos de quitação, assinados pelos Srs. Oswaldo Pitol e Odair Fermino Ferronato (“minoritários”).

independência entre as partes vendedora e compradora da participação societária na MILENIA PARTICIPAÇÕES.

O “Instrumento Particular de Confissão de Dívida”, datado de 17/01/2001, pelo qual a MAB PARTICIPAÇÕES reconhece e confessa ser devedora da quantia de R\$ 53.202.543,66 à HAJDUCK PARTICIPAÇÕES (parte da dívida que estaria representada por uma nota promissória que foi então por este ato cancelada), apresentado pela recorrente, não possui nenhuma autenticação. Ainda que não se considere ser o reconhecimento de firma algo que obrigatoriamente deva fazer parte de um instrumento assim, a circunstância de não se adotar tal cautela apenas reforça a proximidade existente entre compradores e vendedores.

O “Instrumento Particular de Acordo”, datado de 11/12/2001, por meio do qual a MILENIA AGRO CIÊNCIAS e a HAJDUCK PARTICIPAÇÕES concordam em reduzir o valor da dívida em R\$ 33.775.321,17, é assinado pelas mesmas pessoas (Srs. Oswaldo Pitol e Odair Fermino Ferronato, dois dos “minoritários”) representando ambas as partes no acordo, mais uma vez demonstrando, portanto, a absoluta falta de independência entre as partes vendedora e compradora da participação societária na MILENIA PARTICIPAÇÕES.

Em síntese, portanto, a alegação construída em sede recursal — de que, na origem do ágio, haveria uma operação conduzida entre partes independentes e não relacionadas entre si — não restou demonstrada pela recorrente, e, neste sentido, nem mesmo a comprovação da efetiva circulação (parcial) dos valores pelos quais a participação teria sido vendida, permitem concluir em sentido contrário. A despeito dos esforços empreendidos, não é possível, sequer com um mínimo de segurança, vincular a circulação monetária ocorrida entre a recorrente e a HAJDUCK PARTICIPAÇÕES a pagamentos decorrentes da operação de compra e venda da participação societária alegada pela recorrente.

Ademais, na visão deste relator, há que se considerar também os demais passos da reorganização societária empreendidos após a geração (reconhecimento contábil) do ágio pela MAB PARTICIPAÇÕES.

Inicialmente, o ágio registrado pela MAB PARTICIPAÇÕES dizia respeito à sua participação societária na MILENIA PARTICIPAÇÕES, a qual fora reavaliada com base nas avaliações a preço de mercado dos bens, e da rentabilidade futura projetada, da controlada MILENIA AGRO CIÊNCIAS, apontadas nos laudos de 01/08/2000.

Passo seguinte, a MAB PARTICIPAÇÕES transferiu a sua participação societária, e o correspondente ágio, para a empresa MOCANU PARTICIPAÇÕES, em 29/09/2000.

Primeiramente, foi elaborado um novo laudo de avaliação da participação societária detida pela MAB PARTICIPAÇÕES na MILENIA PARTICIPAÇÕES, pelo critério do valor contábil, na data base de 29/09/2000. Este laudo apontou que o ágio, considerada a participação de 99,9962% detida pela MAB PARTICIPAÇÕES, seria de R\$ 119.134.466,53.

A empresa MOCANU PARTICIPAÇÕES, que recebeu a referida participação societária, fora recém criada, em 15/08/2000, tendo originariamente outros sócios, que, já na primeira alteração contratual, datada de 09/09/2000, se retiraram da sociedade, em favor de MAB PARTICIPAÇÕES e JAYME ZIMMERMAN, que assumiram a responsabilidade

pela integralização do seu capital social, de R\$ 100,00, na proporção de 99% para a MAB PARTICIPAÇÕES e 1% para JAYME ZIMMERMAN.

A segunda alteração contratual desta empresa, datada de 29/09/2000, é para aprovar o aumento do seu capital, decorrente do recebimento da participação societária na MILENIA PARTICIPAÇÕES.

Já em 30/09/2000 foi celebrado o Protocolo e Justificativa de Incorporação da MOCANU PARTICIPAÇÕES por MILENIA PARTICIPAÇÕES. Novo laudo de avaliação, a valor contábil, agora com data base de 30/09/2000, é elaborado para apurar o valor do patrimônio líquido da MOCANU PARTICIPAÇÕES.

Ata da Assembléia Geral Extraordinária da MILENIA PARTICIPAÇÕES, de 30/09/2000, delibera a aprovação do referido Protocolo e Justificativa de Incorporação da MOCANU PARTICIPAÇÕES, do laudo de avaliação elaborado, e da incorporação propriamente dita.

Ainda no mesmo dia 30/09/2000, foi celebrado o Protocolo e Justificativa de Incorporação da MILENIA PARTICIPAÇÕES por MILENIA AGRO CIÊNCIAS, tomando por base o balanço patrimonial de MILENIA PARTICIPAÇÕES já ajustado pelas mutações decorrentes da incorporação da MOCANU PARTICIPAÇÕES na mesma data. Novo laudo de avaliação, a valor contábil, com data base de 30/09/2000, é elaborado para apurar o valor do patrimônio líquido da MILENIA PARTICIPAÇÕES para fins da incorporação.

Atas das Assembléias Gerais Extraordinárias da MILENIA PARTICIPAÇÕES e da MILENIA AGRO CIÊNCIAS, de 30/09/2000, deliberam a ratificação do protocolo e do laudo elaborados, e a aprovação da operação de incorporação.

Com esta sucessão de operações, logrou a MAB PARTICIPAÇÕES transferir, em última análise, o ágio decorrente da reavaliação dos ativos a valor de mercado e da rentabilidade futura projetada da MILENIA AGRO CIÊNCIAS para esta própria empresa, com vistas à sua amortização para fins fiscais.

A sucessão de eventos praticados em lapso de tempo tão curto evidenciam que as operações não tiveram finalidade outra que não a de se aproveitar o grupo da amortização do ágio para fins fiscais. Em especial, a integralização de capital na MOCANU PARTICIPAÇÕES, e sua quase imediata incorporação à sociedade na qual passara a deter participação societária durante sua curta existência (MILENIA PARTICIPAÇÕES) denotam a ausência de efetivo propósito empresarial por parte daquela empresa, utilizada que foi, no contexto, como mera empresa de passagem.

Tanto antes quanto depois da série de eventos praticados, nada se alterou quanto ao fato de ser a MAB PARTICIPAÇÕES a controladora da MILENIA AGRO CIÊNCIAS, com praticamente 100% de participação no seu capital.

Neste sentido, cita-se a seguinte jurisprudência do CARF:

Acórdão nº 103-23.290, sessão de 5 de dezembro de 2007, relator Aloysio José Percínio da Silva:

“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.”

Se a utilização de uma empresa tal qual a MOCANU PARTICIPAÇÕES, em situações em que efetivamente se comprova a existência de um ágio legitimamente incorrido em operação anteriormente ocorrida entre partes não relacionadas, já é suficiente, na visão deste relator, para contaminar a operação e, assim, invalidar a amortização fiscal daquele ágio, com mais razão no presente caso, em que sequer restou demonstrada a existência de ágio surgido em operação conduzida por partes independentes e não relacionadas.

O CARF também tem sistematicamente rechaçado as operações envolvendo a amortização de ágio quando gerado em operações ocorridas dentro de um grupo societário sob controle comum (o denominado “ágio interno”).

Verdade que nos casos ordinariamente submetidos ao CARF, com esta caracterização, não há circulação monetária em decorrência das transações que envolvem a geração do ágio.

No caso, embora tenha havido a comprovação de alguma circulação monetária entre as empresas tidas como compradora e vendedora da participação societária, não é possível, pelas razões já aduzidas, vincular esta circulação a pagamentos decorrentes da operação de compra e venda da participação societária tal qual alegada, de sorte que não logrou a recorrente, a despeito de seus esforços, desconstituir a acusação fiscal.

Com as ressalvas acima feitas, transcrevo abaixo alguns precedentes do CARF a respeito do ágio gerado internamente:

Acórdão nº 105-17.219, sessão de 17 de setembro de 2008, relator Marcos Rodrigues de Mello:

ÁGIO NA INCORPORAÇÃO - Não demonstrado o pagamento de ágio, não há de se falar em aproveitamento do mesmo pela incorporadora.

Acórdão nº 1301-000.058, sessão de 13 de maio de 2009, relator Wilson Fernandes Guimarães:

DESPESA DE ÁGIO. DESCARACTERIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE — Não há que se falar em despesas de ágio na situação em que os montantes correspondentes decorrem de expectativas de rentabilidade daquele que se beneficiou da redução do lucro tributável.

Acórdão nº 1103-000.501, sessão de 30 de junho de 2011, relator Cons. José Sérgio Gomes:

CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS. ENCARGO DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO GERADO COM UTILIZAÇÃO DE SOCIEDADE VEÍCULO. ÁGIO DE SI MESMO. ABUSO DE DIREITO.

O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos econômicos efetivamente existentes. A geração de ágio de forma interna, ou seja, dentro do mesmo grupo econômico, sem a alteração do controle das sociedades envolvidas, sem qualquer desembolso e com a utilização de empresa inativa ou de curta duração (sociedade veículo) constitui prova da artificialidade do ágio e torna inválida sua amortização. A utilização dos formalismos inerentes ao registro público de comércio engendrando afeição a legitimidade destes atos caracteriza abuso de direito.

Acórdão nº 1202-00753, sessão de 12 de abril de 2012, relatora Viviane Vidal Wagner:

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. OPERAÇÃO INTERNA. SIMULAÇÃO. GLOSA.

A criação de ágio por meio de reorganização societária entre empresas do mesmo grupo econômico, pautada em fortes indícios, além de prova direta da ocorrência de simulação revela-se artificial e não gera direito à dedução das respectivas despesas de amortização.

Em conclusão, considero procedente o lançamento fiscal, com relação a este item.

Prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL – incorporação às avessas

A fiscalização glosou os prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL originalmente apurados pela MAB PARTICIPAÇÕES S/A, por considerar que o que de fato ocorreu, em 02/01/2006, é que esta empresa foi incorporada pela MILENIA AGRO CIÊNCIAS, e não o contrário (que a MAB PARTICIPAÇÕES incorporou a MILENIA AGRO CIÊNCIAS), como querem fazer crer os documentos formalizados. Neste diapasão, considerou aplicável o art. 514 do RIR/99, que estabelece que os prejuízos fiscais da sucedida não podem ser compensados pela pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão.

Cediço que a jurisprudência do CARF muito tem evoluído, nos últimos anos, com relação às questões atinentes ao planejamento tributário, da análise por uma ótica da exclusiva formalidade e legalidade dos atos praticados, para uma análise que leva em consideração a presença ou não do propósito negocial, bem como a presença ou não de outras patologias nos negócios jurídicos, que não exclusivamente a simulação e a fraude, mas também o abuso de forma e o abuso de direito.

Em sintonia com esta nova orientação doutrinária e jurisprudencial, pode a fiscalização avançar na análise dos fatos efetivamente ocorridos, e desconsiderar, se for o caso, os efeitos tributários intentados com os atos apenas formalmente exteriorizados.

No caso, a fiscalização pontuou, em síntese, os seguintes indícios, que permitiriam concluir que a operação teria de fato ocorrido em sentido inverso daquele que formalmente reconhecido:

- a incorporadora, logo após a incorporação, alterou o seu nome para MILÊNIA AGROCIÊNCIAS S/A, bem como o seu CNAE, que passou a ser o mesmo da empresa incorporada (2469-4/00 Fabricação de outros defensivos agrícolas);

- ambas as empresa tem interesses em comum, pertencem ao mesmo grupo, possuem participação de capital entre elas, localizam-se no mesmo endereço, possuem o mesmo telefone de contato, e o mesmo administrador;

- o Instrumento Particular de Protocolo e Justificação de Incorporação foi assinado, tanto no pólo ativo quanto no passivo, pelas mesmas pessoas, e denotava o propósito de se beneficiar da compensação futura dos prejuízos acumulados na dita empresa incorporadora;

- a MAB PARTICIPAÇÕES pode ser caracterizada como “empresa de passagem”, ou seja, criada apenas para servir de canal de transmissão de um patrimônio ou de um recurso a outra, sem que tenha efetivamente qualquer outra função dentro do contexto;

- os prejuízos fiscais gerados pela MAB PARTICIPAÇÕES são compostos basicamente de juros s/capital próprio, e ao fazer a incorporação às avessas, foi utilizado para compensação com resultados operacionais da empresa industrial, cuja atividade é de industrialização, comercialização, importação e exportação, de produtos fitossanitários, químicos, farmacêuticos, genéticos, biotecnológicos e veterinários, entre outros.

A recorrente, por sua vez, aduziu, em síntese, que:

- a incorporação da empresa operacional MILENIA AGRO CIÊNCIAS S/A pela *holding* MAB PARTICIPAÇÕES ocorreu em virtude de aspectos tributários israelenses;

- não há vedação legal à incorporação de empresa operacional por empresa *holding*, pois é esta quem detém o controle acionário da primeira;

- alteração do nome e do objeto social da empresa Incorporadora foram atos decorrentes e necessários para a adequação dos atos constitutivos da MAB PARTICIPAÇÕES;

- *ad argumentandum*, ainda que se considere a incorporação realizada como “às avessas”, esta ocorrência não é vedada pelo ordenamento jurídico, conforme já reconheceu o próprio CARF;

- não há qualquer irregularidade no prejuízo fiscal contabilizado na empresa incorporadora MAB PARTICIPAÇÕES, pois a despesa relativa à distribuição de juros sobre o capital próprio possui expressa previsão legal;

- a empresa MAB PARTICIPAÇÕES não é “empresa de passagem” ou “empresa veículo”, posto que constituída em 18.12.1997, ou seja, oito anos antes da ocorrência de sua incorporação, como forma de gerir os investimentos realizados pelas controladoras do exterior.

- são lícitos e hialinos os propósitos negociais visados com a reorganização societária empreendida, entre eles: a reestruturação das atividades operacionais e administrativas, a redução dos custos administrativos e operacionais das empresas, a maximização da eficiência organizacional, financeira e administrativa, a otimização dos investimentos, o aumento na capacidade de captação de recursos, a maior eficiência da estrutura corporativa, a simplificação da estrutura legal, a racionalização da administração, e a concentração de esforços na companhia operacional.

Analisando os indícios apontados pelo fisco, devo reconhecer que alguns deles são inconsistentes, ou mesmo irrelevantes, para suportar a acusação fiscal.

No caso, o fato de as empresas possuírem interesses em comum, mesmo endereço, mesmo telefone, e mesmo administrador, não são, sob nenhum aspecto, relevantes e nem determinantes para definir quem incorporou quem, posto que os mesmos argumentos serviriam, então, para justificar (ou contestar) a operação de incorporação, caso ela tivesse sido consumada no sentido contrário ao praticado. Ademais, é de se esperar que, em operações de incorporação, as empresas possuam interesses em comum.

A alegação de que a MAB PARTICIPAÇÕES seria uma empresa de passagem, com o devido respeito, tampouco faz qualquer sentido no contexto dos autos, uma vez que se trata de empresa constituída pelo menos oito anos antes da referida operação de incorporação, e operativa, sendo controladora direta da MILENIA AGROCIÊNCIAS há mais de cinco anos, e sua controladora indireta antes disto.

Por outro lado, com relação aos argumentos recursais, não se há de negar que a incorporação em questão tenha visado a legítimos propósitos negociais, tais quais os citados pela recorrente. Contudo, tais propósitos igualmente seriam atingidos, de qualquer forma, se a operação ocorresse em sentido inverso, logo, estes fatores também não são determinantes para a análise.

O que se há de perseguir, nesses casos, é a identificação da verdadeira substância do negócio praticado. A pergunta que se há de fazer é: — Afinal, qual empresa de fato subsistiu após a operação de incorporação?

Conforme bem pontuou a recorrente, não há vedação legal expressa a que seja feita uma incorporação às avessas (da lucrativa pela deficitária), ainda que tal negócio possa ser considerado atípico.

Tampouco há vedação a que uma empresa controladora incorpore a sua controlada (na verdade, seria o caminho logicamente mais provável), e nem mesmo se a controladora for uma *holding* e a controlada for uma empresa operacional.

Contudo, conforme dito, há que se verificar o que *de fato* ocorreu.

E o que se percebe, pela análise do caso, é que a empresa que de fato subsistiu após a incorporação foi a dita incorporada, e não a incorporadora.

Em primeiro lugar porque, apenas vinte dias após a incorporação, a incorporadora assume o nome da incorporada (MILENIA AGROCIÊNCIAS, sendo que a incorporada tinha o nome de MILENIA AGRO CIÊNCIAS). Ao contrário do que alega a recorrente, esta alteração não constitui nenhuma decorrência natural do processo de

incorporação, senão antes revela o desejo manifesto da empresa de preservar o nome que lhe é mais caro, e pelo qual é conhecida.

Em segundo, porque não apenas o nome, mas também a sua atividade foi alterada, de modo a contemplar a nova atividade que a dita incorporadora passaria a desempenhar.

Em outras circunstâncias, que não as dos autos, é fato que da incorporação resulta normalmente a necessidade de se fazer ajustes contratuais, de modo a refletir as novas atividades que se integram àquelas já exercidas pela incorporadora.

Contudo, no caso dos autos, não se trata de agregar novas atividades, senão de extinção daquilo que se fazia, para se passar a fazer algo inteiramente novo. A própria recorrente deixa isto muito claro, quando diz, na página 43 do seu recurso, que:

“A alteração do nome e do objeto social da empresa Incorporadora se fez necessária para adequação de seus atos constitutivos, **uma vez que a manutenção de empresa holding sem participação societária em nenhuma outra empresa fere a própria lógica de sua existência.**” (grifei)

Em outras palavras, a própria recorrente reconhece que, *substancialmente*, a empresa *holding* (incorporadora) desapareceu!

Aliás, o próprio “Instrumento Particular de Protocolo e Justificação de Incorporação da MILENIA AGRO CIÊNCIAS S.A. pela MAB PARTICIPAÇÕES S.A.”, de 09/12/2005 (doc. 45 do recurso, fls. 2249) é suficientemente esclarecedor, ao assim estatuir, já na sua primeira cláusula, logo após a identificação das empresas:

“1.3. A unificação pretendida será efetuada para fins de racionalização da administração, **de forma a concentrar mais esforços na companhia operacional.**” (grifei)

Não há dúvidas de que a tentativa de aproveitamento dos prejuízos apurados pela MAB PARTICIPAÇÕES foi o único objetivo que moveu a recorrente a tomar o caminho da incorporação às avessas. Pois, se ela mesma reconhece que o objetivo substancial com a incorporação é a concentração de esforços na companhia operacional, nenhum sentido faz a cláusula imediatamente seguinte:

“1.4. Para atingir os objetivos será necessária a reestruturação societária entre as partes, apresentando-se a incorporação, com a versão da totalidade do patrimônio **da Milenia para a MAB, como alternativa mais adequada.**” (grifei)

Portanto, fica evidente que a recorrente buscou contornar a norma de proibição à compensação dos prejuízos das empresas sucedidas, e o fez de forma deliberada e consciente, simulando a incorporação de ‘A’ por ‘B’, quando, na verdade, houve a incorporação de ‘B’ por ‘A’. Enquanto, por um lado, nada restou de substancial da empresa MAB PARTICIPAÇÕES S.A., pretensa incorporadora, senão os seus prejuízos, por outro lado, a dita incorporada permaneceu, *de fato*, em pleno exercício de suas atividades operacionais. Nesses casos, o fisco deve agir, glosando a compensação dos prejuízos apurados pela pretensa incorporadora.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais também assim decidiu, conforme o seguinte precedente:

“Ementa: INCORPORAÇÃO ATÍPICA – SIMULAÇÃO RELATIVA

A incorporação de empresa superavitária por outra deficitária não é vedada por lei, mas se restar demonstrado que a declaração de vontade expressa nos atos de incorporação era enganosa para produzir efeito diverso do ostensivamente indicado, a autoridade fiscal não está jungida aos efeitos jurídicos que os atos produziram, mas A verdadeira repercussão econômica dos fatos subjacentes.” (Acórdão 9101-000.904, de 28 março de 2011)

Do voto do ilustre relator naquele caso, o Conselheiro Valmir Sandri, destaco ainda o seguinte trecho, *verbis*:

“Os elementos apontados pela fiscalização me conduzem à convicção de que, realmente, as operações realizadas configuram simulação relativa. Veja-se que no mesmo mês em que foi firmado o protocolo de intenção e justificação da incorporação (junho 2004), a empresa incorporadora assumiu a denominação social da incorporada, de tal sorte que para o mundo dos negócios a empresa extinta continuou a operar, pois o nome é o elemento distintivo da pessoa (física ou jurídica), enquanto que a empresa incorporadora teve sua razão social eliminada. (...)”

Correto, portanto, o lançamento fiscal, com relação a este item.

Despesas não necessárias

A fiscalização considerou como não necessárias as despesas referentes à quitação de dívidas assumidas por empresas que foram posteriormente incorporadas pela recorrente, bem como as despesas com honorários advocatícios relacionados aos mesmos fatos.

As dívidas foram originalmente assumidas pelas empresas DEFENSA INDÚSTRIA DE DEFENSIVOS AGRÍCOLAS S/A e QUÍMICA TAQUARI PRODUTOS AGRÍCOLAS E VETERINÁRIOS S/A.

A QUÍMICA TAQUARI foi incorporada, conforme ata da Assembléia Geral, Ordinária e Extraordinária de 05/04/1995 desta empresa, pela DEFENSA. Já a DEFENSA, de acordo com a Ata de Assembléia Geral Extraordinária de 01/10/1998, foi incorporada pela MILENIA AGRO CIÊNCIAS.

A dúvida levantada pela fiscalização com relação à incorporação da QUÍMICA TAQUARI pela DEFENSA, por falta de registro na Junta Comercial, restou sanada com a apresentação do Termo de Abertura e Encerramento do Livro de Atas da Assembléia, registrado na Junta Comercial do Rio Grande do Sul.

As dívidas em questão geraram pagamentos, no montante de R\$ 22.106.700,00, à empresa PARTICIPAÇÕES 19 DE NOVEMBRO S/A, credora daqueles débitos, nos termos do Instrumento Particular de Transação, celebrado em 09/03/2007 entre esta empresa e a MILENIA AGROCIÊNCIAS.

Estes pagamentos, debitados à conta de despesas da recorrente, foram glosados pela fiscalização por serem considerados como despesas não necessárias, não usuais, nem normais (art. 299 do RIR/99) e por não serem despesas intrinsecamente ligadas à produção ou comercialização dos seus bens e serviços (art. 13 da Lei 9.249/95).

A recorrente defende-se, esclarecendo que se deve fazer a distinção entre os pagamentos relativos a quatro contratos de empréstimo de capital de giro em favor da própria empresa incorporada DEFENSA, e os relativos à transação judicial realizada com a PARTICIPAÇÕES 19 DE NOVEMBRO S/A, sucessora no direito de crédito da instituição financeira falida, com respeito a dezoito contratos de empréstimo de capital de giro a favor da CENTRALSUL - CENTRAL DE COOPERATIVAS DE PRODUTORES RURAIS DO RIO GRANDE DO SUL LTDA, em que a empresa incorporada DEFENSA era a avalista.

Nada obstante, entende que ambas são dedutíveis: as primeiras, por ser da própria empresa incorporada a obrigação original de pagar; e as últimas, por se tratar de obrigação cujo cumprimento foi exigido da recorrente, que conseguiu renegociar a dívida com a credora, obtendo assim um direito de crédito em face da devedora original (CENTRALSUL), muito embora, diante da notória insolvência desta, tenha decidido a recorrente não ajuizar ação executiva contra ela, em face da constatada inexistência de possibilidade de êxito da demanda.

Inicialmente, deve-se registrar que o referido Instrumento Particular de Transação expressamente menciona 22 contratos, verbis:

“2. Considerando que se constituem títulos executivos 22 contratos de mútuo celebrados sob a vigência da Resolução nº 63 do BACEN, sendo 04 deles nºs 694140, 694141, 694142 e 694224 firmados pela antecessora da MILENIA como devedora principal e os demais como garantidora;

(...)

6. Considerando, finalmente, que MILENIA e PARTICIPAÇÕES, resolveram pôr fim ao litígio, por meio da presente transação, pela qual é outorgada plena, geral e irrevogável quitação à MILENIA, seja com relação aos contratos por ela firmados na posição de devedora principal, garantidora, devedora solidária ou a qualquer outro título, estejam em execução ou não, relativamente a PARTICIPAÇÕES e/ou eventuais cessionários ou sucessores a qualquer título,

Resolvem celebrar transação, que se regerá de conformidade com as seguintes cláusulas:

(...)”

Portanto, os pagamentos convencionados dizem respeito a todos os 22 contratos, e não apenas aos dezoito em que a empresa incorporada DEFENSA era a avalista, como tentou argumentar a recorrente.

Ademais, cumpre registrar que a fiscalização intimou e reintimou diversas vezes a recorrente a apresentar todos os 22 contratos atrelados ao referido Instrumento Particular de Transação, não constando que tenha sido atendida, neste quesito. A própria recorrente, em sua defesa, menciona apenas os contratos nº 694142 e 694224, que se encontram nos autos.

Cediço que a comprovação das despesas registradas na contabilidade é obrigação da pessoa jurídica. Neste contexto, ainda que se pudesse admitir assistir parcial razão à recorrente no tocante às despesas vinculadas aos contratos de mútuo originalmente tomados pela própria empresa incorporada DEFENSA, o fato é que o Instrumento Particular de Transação abrangeu a renegociação de todos os 22 contratos, não estando nele especificado qual a parcela que corresponderia a cada um desses contratos. Tampouco fez a recorrente qualquer esforço no sentido de demonstrar qual a parcela dos pagamentos efetuados à PARTICIPAÇÕES 19 DE NOVEMBRO estaria vinculada àqueles quatro contratos, de sorte que não é possível fazer-se a reclamada distinção a que aludiu a recorrente.

Já com relação aos contratos em que a empresa incorporada DEFENSA aparece na condição de avalista, entendo que está correta a fiscalização em tratar as despesas deles decorrentes como desnecessárias à atividade da empresa.

Nos termos do art. 47 da Lei nº 4.506/64 (art. 299 do RIR/99), são necessárias apenas as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, ou para a manutenção da respectiva fonte produtora.

A prestação de aval para garantia de créditos a terceiros, embora em certa medida possa até ser considerada normal ou usual, no universo das relações empresariais, não pode ser tomada como medida necessária à empresa prestadora do aval, posto que ligada efetivamente aos interesses da tomadora do crédito, e não da empresa avalista. Portanto, se for a avalista chamada a cumprir com as obrigações da devedora inadimplente, não se pode considerar as despesas daí decorrentes como necessárias à atividade da empresa prestadora do aval.

As despesas em questão, portanto, já não seriam necessárias para a própria DEFENSA, empresa incorporada pela recorrente, nem para a própria QUÍMICA TAQUARI, incorporada pela DEFENSA antes da incorporação desta pela recorrente, quanto menos para a própria recorrente.

Não há dúvidas de que se trata de obrigação legal da recorrente, a qual foi chamada a cumprir em razão da incorporação promovida, e nem se coloca aqui em dúvida o diligente esforço promovido pela recorrente em reduzir o tamanho da despesa dali decorrente, mas não é disto que trata o art. 299 em questão.

Conforme bem pontuou a decisão recorrida, entender em sentido diverso simplesmente faria letra morta do dispositivo legal em questão, pois qualquer decisão gerencial que viesse a onerar o resultado da empresa geraria a dedutibilidade da despesa correspondente. Justamente para evitar esta distorção é que a lei tributária expressamente estabeleceu o critério da necessidade da despesa para as transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, critério este que não foi observado, no caso.

A fiscalização também considerou não necessárias as despesas com os honorários advocatícios relacionados à sua defesa em juízo contra a ação de execução interposta pela PARTICIPAÇÕES 19 DE NOVEMBRO, relativa aos 22 contratos de mútuo aqui discutidos.

Embora considere não necessárias as despesas decorrentes daqueles contratos, consubstanciadas nos pagamentos efetuados à PARTICIPAÇÕES 19 DE

NOVEMBRO, conforme acima exposto, entendo que assiste razão à recorrente, quando afirma que as despesas com honorários advocatícios são despesas desvinculadas de sua origem.

O direito de ação, o qual abrange o direito de defesa, é um direito constitucional abstrato e seu exercício pode ser absolutamente necessário para se discutir uma exigência que se entenda injusta. Ao se defender contra algo que se considera injusto, não se pode deixar de reconhecer que a empresa está contribuindo diretamente para a manutenção e desenvolvimento da sua fonte produtora, ainda que os fatos, na sua origem, não estejam vinculados diretamente à sua atividade.

Em conclusão deste tópico, deve ser cancelada a autuação no que diz respeito à parcela de R\$ 3.529.323,28, relativa aos honorários advocatícios pagos.

Prejuízos fiscais – glosa da compensação por insuficiência de saldo

Por tratar-se de infração decorrente das demais, deve o lançamento fiscal ser ajustado, em razão do provimento parcial do presente recurso, apurando-se a efetiva existência ou não de prejuízos a compensar, possibilitando, caso remanesçam prejuízos compensáveis, a compensação destes com as infrações lançadas que foram mantidas, observando-se, sempre, a limitação desta compensação a 30% do valor do lucro líquido ajustado de cada período de apuração.

É o que aqui se determina que seja feito.

Multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas

Em decorrência das infrações lançadas, já acima referidas, a fiscalização procedeu ao recálculo das estimativas de IRPJ e CSLL devidas, sempre respeitando, em cada mês, a forma de apuração adotada pela recorrente (se com base na receita bruta e acréscimos, se com base em balancete de suspensão ou redução), e, sobre as parcelas das estimativas acrescidas (diferença entre o recálculo e os valores recolhidos e/ou confessados em DCTF), lançou a multa isolada de 50%, prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

A defesa sustenta haver duplicidade de multas (*bis in idem*) com a aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício sobre os mesmos fatos, e, ademais, afirma que, com a apuração do tributo ao final do exercício, desaparece a base impositiva da multa isolada, cabendo tão somente a multa de ofício.

A este respeito já firmei convicção em diversas outros precedentes. Não me seduzem nem sensibilizam as diversas teses que encontraram abrigo no seio do CARF, defendendo, por uma ou outra razão, a insubsistência parcial ou total das referidas multas, quando, na verdade, há expressa disposição legal prevendo a sua aplicação.

A multa isolada aplicada tem o seu fundamento legal no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que possui a seguinte redação (grifos acrescidos):

“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)

(...)”

Cediço que a regra de apuração do IRPJ e da CSLL com base no lucro real, consoante o art. 1º da Lei nº 9.430, de 1996, é de períodos de apuração trimestrais.

A apuração anual é uma alternativa oferecida pela Lei nº 9.430, de 1996, a qual, para o seu exercício, requer pagamentos mensais calculados sobre base de cálculo estimada, isto é, determinados mediante a aplicação de diferentes percentuais sobre a receita bruta auferida mensalmente, conforme a atividade econômica praticada.

Exercida a opção por esta forma de apuração, com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou do início de atividade, a pessoa jurídica somente poderá suspender ou reduzir os recolhimentos devidos em cada mês se demonstrar, através de balanços e balancetes mensais, que o valor acumulado já recolhido excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

De se observar que a opção por esta forma de apuração, uma vez exercida, é de caráter irretratável para aquele ano calendário.

Da leitura do dispositivo acima transcrito, sobressai que a exigência da multa isolada decorre exatamente da falta de recolhimento das estimativas a que se obriga a pessoa jurídica que, por vontade própria, opta pela apuração anual do imposto, e, ainda, que tal exigência não guarda nenhuma consonância com o *quantum* apurado ao final do ano calendário, caso contrário não faria sentido a parte final da alínea b do inciso II do *caput* (“...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”).

É preciso ficar claro que o que se está a cobrar do sujeito passivo é a penalidade pelo cometimento de uma infração, e não qualquer imposto ou contribuição que possa, posteriormente, se demonstrar passível de restituição. A circunstância de as estimativas não recolhidas se revelarem, ao final do período de apuração, indevidas, é completamente irrelevante, e não pode servir de fundamento ao afastamento da incidência da norma legal no caso concreto. Aliás, pela própria natureza da sistemática, o normal é que os recolhimentos mensais se materializem a menor ou a maior que o devido, dando azo, respectivamente, ao saldo de imposto a pagar ou ao saldo de imposto a ser restituído ou compensado.

A conclusão que se impõe, portanto, é que as estimativas mensais devidas constituem obrigação autônoma, pois surgem antes mesmo da ocorrência do fato gerador do tributo, que se dá apenas em 31 de dezembro.

Deste modo, a multa isolada imposta legalmente por falta de pagamento das estimativas, por ser independente da apuração de tributo devido na apuração de ajuste, não pode seguir o disposto no § 4º do art. 150 do CTN, uma vez que não caracteriza constituição de ofício de tributo em substituição ao lançamento por homologação que não teria sido realizado pela pessoa jurídica. Por este motivo, sempre que houver discussão acerca do prazo decadencial, há que se observar que a contagem desse prazo, portanto, deve ser feita de acordo com a regra do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, uma vez que a referida exação somente pode aflorar por meio de lançamento de ofício.

Prosseguindo na análise de mérito, tampouco se constata existir, no dispositivo legal que prevê a discutida penalidade, limitação temporal para o seu lançamento, no sentido de que sua aplicação só poderia ser feita no decorrer do ano em curso. Pelo contrário, a expressa previsão legal de que o lançamento seja feito mesmo quando apurado resultado fiscal negativo ao final do período de apuração claramente sinaliza para o fato de que a multa isolada pode ser lançada *após* o encerramento do respectivo ano calendário.

Com relação à alegação de que estaria a pessoa jurídica sendo duplamente penalizada por uma única suposta infração, e que, portanto, não poderia haver concomitância da multa isolada com a multa de ofício, cumpre observar que, conforme restou acima exposto, as motivações que dão azo à aplicação de uma e de outra penalidade são completamente distintas, sendo também distintos os seus fundamentos legais (a multa isolada tem por base legal o art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, e a multa de ofício tem por base legal o art. 44, inciso I, e §§ 1º e 2º da Lei nº 9.430/96).

Além disto, observo serem também distintas as suas bases de cálculo, pois, enquanto a base de cálculo da multa isolada é o valor das estimativas mensalmente devidas, e

não recolhidas a tempo próprio, a base de cálculo da multa de ofício é o valor do tributo devido ao final do ano calendário e porventura não recolhido.

As estimativas, ordinariamente, são calculadas com base na aplicação de percentuais sobre a receita bruta da pessoa jurídica. Já o IRPJ e a CSLL devidos ao final do ano são calculados com base no lucro líquido contábil ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas na legislação.

Assim, apenas em circunstâncias muito específicas haverá coincidência de valores entre a base de cálculo da multa isolada e a base de cálculo da multa de ofício. A circunstância de isto eventualmente vir a ocorrer, de qualquer sorte, não autoriza a conclusão de que estaria havendo dupla apenação por uma mesma infração, posto que a motivação e o fundamento legal que amparam cada uma das penalidades impostas permanecem sendo distintos.

Ademais, ainda que se admitisse que, no caso, uma única infração estivesse sendo submetida a duas penalidades distintas, não se vislumbraria, neste fato, qualquer irregularidade ou motivo para cancelamento de uma delas, em prol da outra. Vale dizer, não possui aplicabilidade, no Direito Tributário, o denominado princípio da consunção, existente no Direito Penal, argumento este que também tem sido frequentemente invocado para justificar o cancelamento da multa isolada aplicada.

De fato, são inúmeros os casos na legislação tributária em que uma única infração pode gerar diversas penalidades. Cito apenas um exemplo, para ilustrar o ponto: a exposição à venda de cigarro estrangeiro sem selo de controle acarreta ao infrator a cobrança do imposto sobre produtos industrializados que deixou de ser pago, acrescido da multa de 150%, além da pena de perdimento da mercadoria, e de multa igual ao valor comercial da mercadoria. Neste caso, poder-se-ia dizer que estão sendo impostas três penalidades sobre uma única infração. Vejamos como um caso destes é julgado pela 3ª Seção do CARF:

“CIGARROS NACIONAIS DESTINADOS À EXPORTAÇÃO, ENCONTRADOS EM SITUAÇÃO IRREGULAR NO PAÍS. Nos termos do artigo 494 do Decreto nº 4.544, de 26 de janeiro de 2002 — RIPI/2002, “será exigido do proprietário do produto encontrado na situação irregular descrita nos arts. 277 e 284, o imposto que deixou de ser pago, aplicando-se-lhe, independentemente de outras sanções cabíveis, a multa de cento e cinquenta por cento de seu valor (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 45, inciso II).”

CIGARROS ESTRANGEIROS ENCONTRADOS SEM SELO DE CONTROLE A venda ou a exposição à venda de cigarros estrangeiros sem o selo de controle sujeita a mercadoria à pena de perdimento e o proprietário da mesma à penalidade prevista no art. 33 do Decreto-lei nº 1.593, de 1977, com a redação dada pelo art. 52 da Lei nº 10.637, de 29 de agosto de 2002, qual seja, multa igual ao valor comercial da mercadoria, não inferior a RS 1.000,00 (mil reais).

NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE.”

(Acórdão 302-36.775, sessão de 13 de abril de 2005, relatora Elizabeth Emílio de Moraes Chieregatto)

Rejeita-se com isto os argumentos no sentido da impossibilidade de concomitância de multas sobre uma mesma infração (*bis in idem*) e/ou da aplicabilidade do princípio da consunção ao caso.

Tampouco podem ser acatados em sede de julgamento administrativo, quando aventados, os argumentos acerca da abusividade ou confiscatoriedade da penalidade imposta, ou de afronta a outros princípios, como os da razoabilidade e proporcionalidade, pois cediço que o julgador administrativo é mero aplicador da lei ao caso concreto, e dela não se pode afastar, com base em suposta violação a princípios de ordem constitucional. Tal entendimento hoje encontra-se estampado tanto na Súmula CARF nº 2, quanto no art. 62 do atual Regimento Interno do CARF, ambos de observação obrigatória no âmbito deste Colegiado.

Com base no acima exposto, entendo legítimo o lançamento da multa isolada sobre as estimativas de IRPJ e CSLL que não tenham sido recolhidas a tempo próprio.

No caso concreto, em vista do cancelamento parcial de algumas das infrações lançadas, há que se proceder, contudo, ao recálculo das multas aplicadas, motivo pelo qual é parcial, também, o provimento dado com relação a este item.

Juros Selic sobre a multa de ofício

Insurge-se a recorrente contra a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada, alegando a ausência de previsão legal neste sentido, posto que os juros de mora podem incidir apenas sobre tributos e contribuições, mas não sobre a penalidade em questão.

Não lhe assiste razão.

A previsão de incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício está plenamente configurada no bojo do art. 161, do CTN, que possui a seguinte redação:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.

(.....)”

A acepção da palavra *crédito* deve ser feita em consonância com o fato de que, após o lançamento de ofício efetuado, a multa aplicada passa a integrar aquele valor. Afinal, se o crédito tem a mesma natureza da obrigação principal e esta tem por objeto o pagamento de tributos e penalidades pecuniárias, é evidente que o crédito tributário compreende um e outro.

Pela própria localização do referido artigo no CTN, inserido em um capítulo que versa sobre a extinção do crédito tributário, e numa seção que trata do pagamento, não se vislumbra amparo ao entendimento que visa a reduzir o alcance da palavra *crédito*, como se o artigo estivesse se referindo exclusivamente ao *tributo*, e não ao *crédito tributário*.

Os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. O vencimento da multa por lançamento de ofício se dá no prazo de 30 dias contados da ciência do

auto de infração, momento a partir do qual, se não paga a multa, passa o contribuinte a encontrar-se em mora. Conforme dispôs o próprio CTN, somente a lei pode dispor em sentido diverso, eventualmente cogitando da não aplicação de juros sobre alguma parcela do crédito tributário.

Historicamente, o Decreto-Lei nº 1.736/1979 já previa a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, nos seguintes termos:

Art 1º - O débito decorrente do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, do imposto sobre produtos industrializados, do imposto sobre a importação e do imposto único sobre minerais, não pago no vencimento, será acrescido de multa de mora, consoante o previsto neste Decreto-lei.

(.....)

Art 2º - Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do dia seguinte ao do vencimento e à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário, ou fração, e calculados sobre o valor originário.

Parágrafo único. Os juros de mora não são passíveis de correção monetária e não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo 1º.

Art 3º - Entende-se por valor originário o que corresponda ao débito, excluídas as parcelas relativas à correção monetária, juros de mora, multa de mora e ao encargo previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº. 1.025, de 21 de outubro de 1969, com a redação dada pelos Decretos-leis nº. 1.569, de 8 de agosto de 1977, e nº. 1.645, de 11 de dezembro de 1978.

(.....)

O parágrafo único do art. 2º acima transcrito expressamente ressaltava a não incidência de juros apenas sobre a multa de mora, mas não sobre a multa de ofício, prescrevendo o seu *caput* a incidência de juros sobre o “valor originário” dos “débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional”. O art. 3º, por sua vez, referia todas as parcelas do débito que não se consideram incluídas no “valor originário” do débito, não se encontrando ali também a previsão para a exclusão, deste valor, da multa de ofício.

Houve, contudo, de fato, períodos em que, apesar da previsão geral de incidência de juros de mora contida no CTN, a lei expressamente restringiu os juros de mora apenas aos tributos e contribuições atualizados monetariamente, o que implicou, portanto, na sua não incidência, naqueles períodos, sobre a multa de ofício.

Por exemplo, houve a Lei nº 7.738/89, cujo art. 23 possuía a seguinte redação:

Art. 23. Os tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de trinta por cento e a juros de mora na forma da legislação pertinente, calculados

sobre o valor do tributo ou contribuição atualizado monetariamente.

(.....)

Contudo, já com a Lei nº 8.218/91, retornou a incidência dos juros de mora sobre “os débitos de qualquer natureza com a Fazenda Nacional”, juros estes que eram então calculados com base na TRD, confira-se:

Art. 3º - Sobre os débitos exigíveis de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, bem como para o Instituto Nacional de Seguro Social - INSS, incidirão:

I - juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária - TRD acumulada, calculados desde o dia em que o débito deveria ter sido pago, até o dia anterior ao do seu efetivo pagamento; e

Sem estender a análise histórica de modo a contemplar todos os diplomas legais que trataram do assunto, o que se verifica é que, sempre que o legislador visou a restringir o alcance dos juros a apenas parte (ou partes) do crédito tributário, o fez de modo expresso, ou usando a expressão “tributos e contribuições” para referir que somente estes se sujeitariam aos juros de mora, ou então mencionando expressamente todas as parcelas do crédito tributário (débito para com a Fazenda Nacional) que não deveriam sofrer a incidência daqueles juros.

No caso dos autos, há que se levar em consideração o que dispõe o art. 61 da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

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 de pagamento.

Rogando vênias à corrente desta Corte que tem se firmado em sentido oposto, consoante julgados colacionados pela Recorrente, entendo que a expressão “decorrentes de tributos e contribuições” deve ser interpretada de modo a incluir a multa de ofício, e não a excluí-la. Os débitos para com a Fazenda Nacional podem ser de diversas naturezas, não apenas tributária. Assim, tenho que a expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições” visa a apenas ressaltar a natureza tributária dos débitos a que se refere o dispositivo em questão, em contraste com a mais abrangente expressão “débitos de qualquer natureza com a Fazenda Nacional”, anteriormente empregada pela legislação de regência.

Ademais, cumpre destacar ainda que o entendimento aqui exposto coaduna-se com o que se vem consolidando no STJ, conforme se pode verificar na ementa abaixo transcrita:

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.335.688 – PR, Relator Min. Benedito Gonçalves, DJe: 10/12/2012:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido.”

Com estas considerações, entendo cabível a incidência de juros de mora sobre a multa punitiva aplicada, os quais, nos termos da legislação de regência, são atualmente calculados com base na taxa Selic.

Conclusão

Pelo exposto, afasto as preliminares, e dou parcial provimento ao recurso voluntário, para cancelar o lançamento referente à glosa de despesas com honorários advocatícios, bem como para reduzir o valor das multas isoladas aplicadas sobre as estimativas de IRPJ e CSLL devidas e ajustar, se o caso, o lançamento relativo à glosa da compensação de prejuízos considerados inexistentes, em razão do cancelamento da infração antes referida.

Documento assinado digitalmente.

João Otávio Oppermann Thomé - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório

Na sessão de julgamento deste processo, usei divergir do posicionamento do Ilustre Relator no tocante à concomitância das multas, entendimento que prevaleceu pela maioria dos votos da Turma.

Quanto à matéria, sigo o entendimento majoritário da Câmara Superior de Recursos Fiscais que rejeita a aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

Nesse sentido, pela clareza da argumentação empreendida, peço vênica para reproduzir trecho, conquanto extenso, do voto proferido pela ilustre Conselheira Karem Jureidini Dias no julgamento realizado em 15/08/2012 (*Acórdão nº 9101-01.455*):

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, *verbis*²:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

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

(...)

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.”

² Redação Original:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

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 prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano calendário correspondente.

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

“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 estimada, 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.

§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§1º e 2º do artigo anterior.

§4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.”

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. "É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96" (AgRg no REsp 694278RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido."

(Recurso Especial 529570 / SC Relator Ministro João Otávio de Noronha Segunda Turma Data do Julgamento 19/09/2006 DJ 26.10.2006 p. 277)

"AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes:

REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido."

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o "pagamento" de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

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”.

É bem verdade que melhor seria se a penalidade em comento fosse tratada como uma pena aplicada pela postergação do pagamento de imposto ou contribuição, mas existe regra específica para o caso de ausência de pagamento ou pagamento a menor de antecipação devida de IRPJ e CSLL, sobrepondo-se, portanto, à regra da postergação.

Adotada a premissa de que a imputação da multa isolada tem por fundamento norma primária sancionadora, em cuja hipótese está o descumprimento de obrigação principal, então a multa isolada é prevista para as hipóteses de não recolhimento ou recolhimento a menor do tributo na forma antecipada. Entendo que não há como se admitir que o valor da antecipação seja, após o encerramento do ano-calendário, um tributo isolado. A antecipação não é inconstitucional, nem ilegal. Isto porque, como o próprio nome enseja, é mera antecipação de tributo – IRPJ e CSLL – apurado de forma definitiva após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração na forma de lucro real anual.

O disposto no artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 veicula norma que estabelece a imputação de penalidade isolada pelo não recolhimento de IRPJ e CSLL, de forma antecipada. Dado o fato do não recolhimento do tributo no prazo estipulado para sua antecipação, deve ser imputada a multa isolada.

No conseqüente desta norma resta claro que, como critério pessoal, tem-se de um lado o contribuinte sujeito ao pagamento da antecipação, de outro a União como sujeito ativo. Como critério quantitativo tem-se o percentual atual de 50% do tributo devido e não pago. Utiliza-se o termo tributo porque a sanção é aplicada sobre o descumprimento de obrigação principal.

Neste passo, até o encerramento do ano-calendário o que se tem por tributo devido é o IRPJ e a CSLL, apurados conforme cálculo previsto para antecipação. Já após o encerramento do ano-calendário e apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro real, não há como negar que o montante do tributo devido é aquele definitivamente apurado, após as adições, exclusões e compensações previstas em lei.

Considerando que o IRPJ e a CSLL são auferidos ao final do ano-calendário, sendo provisório o montante calculado nas antecipações, conclui-se que:

i) Quando a multa isolada é aplicada durante o ano-calendário, a base é o tributo até então apurado, conforme cálculo das antecipações, já que outro não existe a substituí-lo por definitividade naquele momento.

ii) Quando a multa isolada é imputada após o encerramento do ano-calendário e apuração definitiva do tributo devido, sem dúvida a hipótese de aplicação é a mesma, falta de recolhimento das antecipações, não obstante, sua base de incidência terá por limite o valor do tributo definitivamente apurado.

Nem há que se imaginar que se nega vigência à norma em questão. O que ocorre é a eliminação, pela interpretação, de eventual contrariedade. Ressalte-se que não se trata sequer de contradição, mas de mera e aparente contrariedade. Isto porque, tanto a multa isolada, quanto a multa de ofício têm seu lugar, bem como a multa isolada pode ser aplicada inclusive após o encerramento do ano-calendário, mas, em se tratando de multa de natureza tributária, a base é o tributo que deixou de ser recolhido. Este tributo – IRPJ e CSLL – é aquele apurado conforme cálculo de antecipação até o encerramento do período e é aquele apurado pelo lucro real após o encerramento do período.

Neste ponto, peço vênia para novamente transcrever trecho do voto do brilhante Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, proferido no julgamento do recurso nº 105-139.794, já mencionado anteriormente, *verbis*:

“(…) Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário.

Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte. Se não há tributo devido, tampouco há base de cálculo para se apurar o valor da penalidade.(…).”

Se o lançamento é efetuado antes do fim do exercício – portanto antes dos ajustes / apuração do lucro, base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos – a base para imposição da sanção é aquela devida por antecipação e calculada até aquele momento. Naquele momento, inclusive, não há autorização para constituição de obrigação principal definitiva – tributo – especialmente porque o mesmo ainda não se quantificou definitivamente porque não concluído o fato gerador. Nestes termos dispõe o *caput* do artigo 15 da Instrução Normativa nº 93/97, *verbis*:

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

De outra feita, em momento posterior ao encerramento do ano-calendário, já existe quantificação do tributo devido definitivamente pelos ajustes determinados em legislação de regência, então esta é a limitação ao critério quantitativo da imposição de multa isolada.

Vale destacar a lição de Marco Aurélio Greco a respeito do tema, *verbis*:

“(...) mensalmente o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (art. 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisória de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dele não pode se distanciar – que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.891/95)”. (In: “Multa Agravada em Duplicidade” São Paulo, Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 159).

Tampouco é de se questionar esta interpretação com base no fato de que a multa em questão é aplicável até mesmo em casos de apuração de base negativa da CSLL e de prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente, conforme dispõe a alínea “b”, do inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, anteriormente capitulado no § 1º do citado artigo.

O direito, *in casu*, deve ser analisado à luz da relação de coordenação existente entre a norma veiculada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 e aquela veiculada pelo artigo 39, parágrafo segundo, da Lei nº 8.383/91, *verbis*:

“Art. 39. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento, até o último dia útil do mês subsequente, do imposto devido mensalmente, calculado por estimativa, observado o seguinte:

(...)

§ 2º A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal estimado, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso.(...)”

Referido dispositivo, conforme é possível constatar, autoriza que o contribuinte interrompa ou reduza os pagamentos devidos por antecipação desde que demonstre, por meio de balancete mensal, que o valor da estimativa anteriormente paga e, portanto, acumulada no período, excede o valor do tributo apurado com base no lucro ajustado no período em curso.

Assim, a exegese que se extrai dos comandos legais contidos no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, mesmo após as alterações inseridas pela Lei nº 11.488/07, é aquela segundo a qual o lançamento da multa isolada pode ser feito em duas hipóteses:

(i) Antes da apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, quando a base para a imposição da multa observará um dos seguintes critérios: (i.1) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir da margem setorial (o percentual definido em lei) da receita bruta acumulada; ou (i.2) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir do balanço de redução ou suspensão (neste último caso, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL).

(ii) Após a apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, somente se ficar constatado que houve parcela daquele tributo devido que deixou de ser paga na forma de antecipação (quando deveria ter sido paga nesta forma), mas foi paga no ajuste. A base para a imposição da multa corresponderá exatamente ao valor da mencionada parcela. Não se admite, por óbvio, que tal base supere o valor do tributo devido apurado. Assim, há que se verificar se os valores de estimativa a pagar foram deduzidos na apuração anual. Em caso positivo, isto significa que o tributo devido não foi recolhido nem como estimativa nem como resultado do ajuste, portanto, não se trata de cobrar multa isolada, mas, sim, de cobrar o tributo acompanhado da multa proporcional. Em caso negativo, isto significa que o tributo não foi recolhido como estimativa, mas foi recolhido como resultado do ajuste, portanto, é cabível a multa isolada. Contudo, a base para a imposição da multa deverá corresponder ao valor da estimativa não paga que deixou de ser deduzida na apuração anual do imposto devido. Não se admite, também, que essa base supere o valor do imposto devido calculado na apuração anual.

A impossibilidade de lançamento da multa isolada concomitantemente com a multa proporcional é explicada na sequência do voto:

CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO

Por tudo quanto exposto na interpretação da norma que dispõe sobre a multa isolada em razão do não pagamento, ou pagamento a menor de antecipações, conclui-se que esta é devida e calculada sobre a obrigação principal até então apurada. O mesmo ocorre com a multa de ofício que acompanha o lançamento referente à totalidade ou diferença de tributo que deixou de ser constituído pelo contribuinte, ao final do ano-calendário.

Verifico identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias, pois ambas alcançam o contribuinte – sujeito passivo – e têm por critério material o descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido.

Inevitável, portanto, concluir-se que impor sanção pelo não recolhimento do tributo apurado conforme lançamento de ofício que apura IRPJ e CSLL devidos ao final do ano-calendário e impor sanção pelo não recolhimento ou recolhimento a menor das antecipações devidas, relativamente aos mesmos tributos, é penalizar o mesmo contribuinte duas vezes por ter deixado de recolher integralmente o tributo devido. Portanto, nestes casos, uma penalidade é excludente da outra.

Se o que prevalece para fins de quantificação da obrigação principal é o valor decorrente da apuração final, consolidada e definitiva do tributo – justamente porque as antecipações são apurações provisórias do mesmo tributo – também assim deve ser em relação a aplicação das penalidades: prevalece a multa aplicada quando o contribuinte não recolhe o tributo devido em conformidade com a apuração definitiva.

Além disso, é inegável que no caso em análise a aplicação da multa isolada é mera penalização de conduta meio de deixar de recolher tributo, uma vez que, por meio do mesmo lançamento, foi constituída, também, multa de ofício pelo não recolhimento de tributo apurado quando da consolidação da obrigação principal devida no exercício e não constituída/recolhida pelo contribuinte.

Neste ponto vale destacar outro trecho do bem elaborado voto proferido pelo Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, em julgamento já referido, realizado nesta mesma Turma, a respeito da matéria ora sob análise, tratando do princípio da consunção da conduta-meio pela conduta-fim, *verbis*:

“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.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam “princípio da consunção”. (Recurso do Procurador nº 105139.794– Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Rel. Marcos Vinícius Neder de Lima – Sessão de 04/12/2006)

Adicionalmente, vale notar que é possível valorar as duas penalidades e estabelecer qual delas deve ser aplicável porque, em casos como o ora analisado, senão em razão da identidade de critérios pessoal e material das duas penalidades, ou por força da impossibilidade de se apenar conduta meio e conduta fim, também porque a lei que estabelece as referidas multas não determina expressamente que deve haver concomitância.

A lei não estabelece concomitância, não se tratando *in casu* de contradição. E como não há determinação legal de que ambas sejam aplicadas, o que vemos é um caso de aparente contrariedade. Ou seja, há aplicação normativa por excludência, segundo o que se determina a aplicação de uma ou de outra penalidade, a depender do caso, da valoração do bem maior a ser protegido, e das condutas incorridas pelo contribuinte. Se somente houve falta de recolhimento das antecipações esta é a conduta fim. Se, por outro lado, o contribuinte além de não recolher as antecipações,

também deixou de constituir/recolher o tributo devido conforme a apuração definitiva, ocorrida após o encerramento do ano-calendário, então aquela é conduta-meio desta que é a conduta-fim.

Destarte, há concomitância se multas isolada e proporcional forem aplicadas como consequência da não antecipação de parcela do tributo devido que também não foi paga no ajuste. Isso ocorre, por exemplo, quando se verifica uma omissão de receita. A receita excluída no cálculo da estimativa é uma etapa preparatória do não pagamento do tributo devido no balanço final do mesmo ano-calendário. O mesmo fenômeno ocorre quando se efetua uma glosa de despesa que havia sido incluída no cálculo da estimativa apurada em balanço de suspensão ou redução. O impacto que a não antecipação causa na apuração do tributo devido é devidamente penalizado pela multa proporcional.

No caso em apreço, a fiscalização lançou as multas isoladas pelo não pagamento das estimativas recalculadas como decorrência das infrações autuadas. Essas mesmas infrações impactaram a apuração feita pela fiscalização dos tributos devidos no final do ano-calendário. Trata-se, portanto, de concomitância.

Foram essas as razões porque a Turma Julgadora, por maioria de votos, entendeu por cancelar as multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas.

Ricardo Marozzi Gregório – Redator designado