



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13609.001447/2010-89
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.765 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 04 de outubro de 2023
Recorrentes MINERAÇÃO BELOCAL LTDA E
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

RECURSO ESPECIAL. SÚMULA CARF Nº 105. CONHECIMENTO PARCIAL

Não se conhece de recurso especial que contrarie Súmula do Pleno do CARF. A Súmula 105 aplica-se aos fatos geradores ocorridos antes de 2007, impondo-se o conhecimento parcial do recurso interposto para excluir do julgamento os fatos geradores ocorridos em 2006.

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso especial cuja divergência suscitada está amparada na análise de situações distintas nos acórdãos recorrido e paradigmas apresentados.

RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA DECIDIDA COM FUNDAMENTO AUTÔNOMO INATACADO. NÃO CONHECIMENTO.

Não cabe conhecer de recurso especial cujo julgamento seja insuficiente para modificar a decisão recorrida amparada por fundamento autônomo não suscetível de apreciação por esta instância especial.

RECURSO ESPECIAL. DEPENDÊNCIA DE MATÉRIA JULGADA DESFAVORAVELMENTE À INTERESSADA. PREJUDICIALIDADE

Não se conhece de recurso especial que veicula divergência dependente da solução de litígio anterior que fora julgado desfavoravelmente à Interessada, restando prejudicada a discussão da matéria.

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

Ano-calendário: 2007, 2008

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAIS. LEGALIDADE. AUSÊNCIA DE *BIS IN IDEM*. SÚMULA CARF Nº 105. INAPLICABILIDADE

A lei prevê expressamente aplicação da penalidade isolada no caso do descumprimento da obrigação de recolher o tributo estimado mensalmente,

situação que se configura exatamente após o encerramento do exercício. Tal penalidade não se confunde com a multa de ofício aplicada sobre o saldo de imposto apurado ao final do exercício. As duas penalidades decorrem de fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro. Inaplicável a Súmula CARF 105 aos fatos geradores ocorridos após o ano-calendário 2007, por terem outro fundamento legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, somente em relação aos fatos geradores de 2007, e por não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. No mérito, na parte conhecida, acordam em dar provimento ao recurso, nos seguintes termos: (i) por maioria de votos, restabelecer a exigência de multas isoladas incidentes sobre a parcela da base de cálculo das multas isoladas que supera a base de cálculo da multa de ofício, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Luciano Bernart e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic que votaram por negar provimento sobre essa parcela; e (ii) por voto de qualidade, restabelecer a exigência de multas isoladas incidentes sobre a base de cálculo coincidente com base de cálculo da multa de ofício, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Luciano Bernart, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic que votaram por negar provimento sobre essa parcela.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luciano Bernart (suplente convocado), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Viviani Aparecida Bacchmi, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic (suplente convocada) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional e pela contribuinte acima identificada em face do Acórdão n.º 1301-001.309 (05/11/2013) cuja ementa e respectivo dispositivo restaram assim redigidos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2006, 2007, 2008

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.

Tratando-se de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro com base no lucro real anual, o fato gerador das referidas exações se aperfeiçoa em 31 de dezembro do respectivo ano. Observadas as disposições do parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, a autoridade fiscal dispõe do prazo de cinco anos, contado da referida data, para homologar, ou não, os resultados fiscais apurados pelo contribuinte. Nos termos do disposto no art. 37 da Lei n.º 9.430, de 1996, se o contribuinte pretende em certo período de apuração fazer repercutir na base de cálculo da exação determinado fato, deverá manter em ordem e em boa guarda os respectivos documentos de suporte, até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esse período.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOVAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O fato de a decisão prolatada em primeira instância, para sustentar a procedência do lançamento tributário, utilizar fundamentos que não constam da peça representativa da formalização da exigência, só tem relevância na circunstância em que referido lançamento só subsiste com base em tais fundamentos. Ainda assim, sendo este o caso, descabe falar em nulidade do ato decisório, eis que, em virtude da ausência de fundamentação da peça acusatória, quem não pode subsistir é o próprio lançamento tributário.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. PESSOA JURÍDICA BENEFICIÁRIA. IDENTIFICAÇÃO.

A pessoa jurídica a que se refere o *caput* do art. 7º da Lei n.º 9.532, de 1997, é o “contribuinte” mencionado pelo *caput* do art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, ou seja, a pessoa jurídica beneficiária da dedutibilidade antecipada da despesa é aquela que, por ocasião da aquisição da participação, incorreu em ágio.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. CONDIÇÃO. INOBSERVÂNCIA.

A amortização de ágio, nos termos da autorização trazida pelo inciso III do art. 7º da Lei n.º 9.532, de 1997, impõe que a pessoa jurídica beneficiária observe as condições previstas na legislação de regência. No caso vertente, ainda que se abstraia fatos relacionados às operações que deram causa ao sobrepreço, especialmente no que tange às pessoas jurídicas envolvidas, resta fora de dúvida de que a ausência da demonstração a que alude o parágrafo 3º do art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598/77, na data em que a aquisição da participação societária foi efetuada, revela evidente violação à condição explicitada na norma referenciada, tornando indedutível a despesa apropriada no resultado, vez que inexistente a comprovação do seu fundamento econômico.

CSLL. ÁGIO. AMORTIZAÇÃO.

Em conformidade com o disposto no art. 7º (*caput*) e inciso III da Lei nº 9.532, de 1997, a faculdade de amortização de ágio, nas condições ali referidas, limita-se à apuração do lucro real, base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica.

MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.

Ponto que reclama detida análise respeita à impossibilidade de cobrança cumulativa da multa de ofício e da multa exigida isoladamente, de sorte que ainda que a Recorrente tenha recolhido valor a menor de IRPJ e CSLL por estimativa, não pode haver sobre a mesma base de cálculo, a cumulação da multa isolada com qualquer outra penalidade, como ocorreu no presente caso.

JUROS SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais (SÚMULA CARF nº 4).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, para cancelar a multa isolada. Vencidos os Conselheiros Paulo Jakson Silva Lucas e Wilson Fernandes Guimarães, relator. Os Conselheiros Edwal Casoni de Paula Fernandes, Carlos Augusto de Andrade Jenier, Valmar Fonseca de Menezes e Sérgio Luiz Bezerra Presta, votaram pelas conclusões. O Conselheiro Valmir Sandri declarou-se impedido.

Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Edwal Casoni de Paula Fernandes.

Cientificados do acórdão de recurso voluntário, tanto a Fazenda Nacional como a Contribuinte manejaram embargos declaratórios que foram rejeitados pelos despachos de fls. 1.403-4 e 1.508-10, respectivamente.

O processo versa sobre autuação fiscal de IRPJ e CSLL decorrente de glosas de despesas com ágio, bem como sobre o lançamento de multas isoladas. Apresentada a impugnação ao lançamento, a DRJ decidiu por sua improcedência, mantendo integralmente o crédito tributário exigido. Irresignada, a Contribuinte apresentou recurso voluntário que foi parcialmente provido, conforme decisão acima ementada e decidida.

Das questões que restam inconclusas por serem objeto do presente recurso especial, assim se defende a ora Recorrente, conforme passagens do relatório da decisão recorrida:

[...]

O DIREITO À AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO*Subscrição das ações da Call pela LDB e subsequente resgate*

- O artigo 22, § 2º, da Lei nº 9.249, de 1995, determina que, quando uma pessoa jurídica receber um bem ou direito em devolução de sua participação no capital de determinada sociedade, esse bem ou direito deverá ser registrado: a) pelo mesmo valor contábil da participação societária, se a pessoa jurídica que estiver reduzindo o seu capital social tiver avaliado esse bem ou direito pelo seu valor contábil; b) pelo valor de mercado do bem ou direito recebido, se a pessoa

jurídica que estiver reduzindo o seu capital tiver feito a avaliação pelo valor de mercado.

- A Call resgatou as ações da LDB e entregou a essa sociedade as quotas da requerente pelo seu valor contábil. Portanto, ante o artigo 22, § 2º, da Lei n.º 9.249, de 1995, a LDB tinha a obrigação legal de contabilizar as quotas da requerente pelo mesmo valor contábil atribuído às ações que a LDB tinha na Call antes de a operação de resgate de ações ter sido realizada. A norma estabelece uma regra obrigatória para a pessoa jurídica que está recebendo o bem ou o direito, e não uma faculdade. Assim, não havia alternativa senão registrar as quotas da requerente recebidas como devolução da Call pelo valor de R\$447.555.000,00.
- Segundo determina o artigo 426 do RIR 1999, o valor contábil da participação societária avaliada pelo método da equivalência patrimonial deve considerar tanto o seu valor de patrimônio líquido, quanto o ágio registrado em relação a esse investimento. Portanto, a conclusão é que a LDB agiu corretamente ao atribuir à participação da requerente então recebida o mesmo custo do investimento anteriormente detido na Call, em razão da devolução de capital.
- Diferentemente da alegação infundada da fiscalização, a operação em causa não se confunde com uma permuta. O resgate de ações nada mais é que uma operação típica de devolução de capitais ao acionista e está tipificado na Lei das S/A e também no artigo 22 da Lei n.º 9.249, de 1995. Esse entendimento é corroborado pelo parecer técnico de Eliseu Martins(doc. 12), profundo conhecedor e formulador da normalização contábil brasileira.
- Nem poderia ser diferente, pois o propósito da LDB consistia em adquirir a requerente pelo valor de R\$447.555.000,00. A aquisição das ações da Call, num primeiro momento, somente foi realizada objetivando a negociação da requerente. Os R\$447.555.000 eram, portanto, o custo do investimento para a LDB na Call e, por força do artigo 22, § 2º, da Lei n.º 9.249, de 1995, ele continuou a ser o custo do novo investimento que a LDB passou a deter na requerente.

A apuração do ágio relativo ao investimento na requerente

- Concluída a devolução de capital da Call, a LDB passou à condição de sociedade controladora da requerente. Por força dos artigos 384 e 385 do RIR 1999 a LDB tinha a obrigação legal de avaliar esse investimento pelo método da equivalência patrimonial, desdobrando o seu valor total em patrimônio líquido e em ágio ou deságio. Da mesma forma, nos termos do artigo 248 da Lei das S/A, os investimentos em sociedades coligadas ou controladas devem ser avaliados pelo método da equivalência patrimonial.
- O procedimento da LDB é corroborado pelo acórdão n.º 10194.008, do Primeiro Conselho de Contribuintes, cuja ementa se transcreve na impugnação, bem como pelo Carf, por meio do acórdão n.º 1101.00.064, da 1ª Câmara da 1ª Turma Ordinária, datado de 13.05.2009. Esses precedentes confirmam o argumento da requerente de que a LDB agiu de acordo com a legislação fiscal em vigor. Fica, portanto, afastada a alegação fiscal de que a operação em causa resultou numa perda para a LDB e na consequente baixa do ágio relativo ao seu investimento na Call. Esse entendimento é corroborado pelo parecer técnico elaborado por Eliseu Martins.

A contribuição da requerente no aumento do capital da Cananga

- A LDB pagou R\$447.555.000,00 para adquirir as quotas da requerente, valor que correspondia ao valor de mercado das quotas e que foi contabilizado pela adquirente como custo do investimento. Dessa forma, a contribuição das quotas da requerente em aumento de capital da Cananga foi feita pelo valor de R\$ 447.555.000,00, ou seja, pelo mesmo valor contabilizado pela LDB relativamente a tal participação societária.
- O valor contábil da participação na requerente incluía ganhos de equivalência patrimonial reconhecidos pela LDB durante o período em que registrou o investimento na requerente até o momento em que as quotas da requerente foram contribuídas em aumento de capital da Cananga.
- Em consequência, por ter recebido (adquirido) a titularidade dessas quotas por um valor superior ao valor de patrimônio líquido, a Cananga foi obrigada a desdobrar, por força de disposição legal, o custo de aquisição em valor de patrimônio líquido e ágio.
- Do ponto de vista da Cananga, o recebimento das quotas da requerente como contribuição em aumento de seu capital social teve a natureza de verdadeira aquisição, para quaisquer fins de direito.
- Adquirir é um comando verbal que exprime uma ação. A ação de adquirir um bem ou direito tem relação direta com a inclusão do bem ou direito no patrimônio de uma pessoa jurídica. Adquirir é transferir para si a propriedade ou direito até então pertencente a outrem. A aquisição pode ocorrer de várias formas, entre elas, compra e venda, permuta, recebimento de doação, contribuição em aumento de capital, dação em pagamento. Em relação a uma pessoa jurídica, está claro que a titularidade de um bem ou direito pode ser adquirida por meio do recebimento do bem em contribuição em aumento de capital.
- A corroborar esse entendimento, tal como previsto no artigo 3º, § 3º, da Lei nº 7.713, de 1988, já se pronunciaram a Receita Federal do Brasil, o Carf e o Superior Tribunal de Justiça STJ, conforme ementa das respectivas decisões transcritas na impugnação.
- O que houve foi a efetiva transferência de titularidade das quotas da requerente, que antes eram detidas diretamente pela LDB e, após o referido evento de contribuição em aumento de capital, passaram a ser detidas diretamente pela Cananga.
- Adquirir participação societária com ágio é uma questão factual, e não interpretativa. Se o custo de aquisição da participação que a Cananga passou então a deter na requerente for superior ao seu patrimônio líquido, como de fato o era, a Cananga tinha a obrigação legal de contabilizar essa diferença como ágio relativo ao investimento que passou a deter. Esse entendimento é corroborado pelo parecer técnico de autoria de Eliseu Martins.
- O valor contábil do investimento da LDB na requerente era superior ao valor do patrimônio líquido em aproximadamente R\$322.000.000,00. O custo de aquisição das quotas da requerente pela Cananga foi equivalente ao valor contábil do investimento da LDB, de aproximadamente R\$456.000.000,00. Isso comprova que o custo de aquisição do investimento foi superior ao valor do patrimônio líquido da requerente (R\$123.000.000,00), de forma que foi gerado um ágio de R\$332.000.000,00.

- O ágio reconhecido pela Cananga é originado da aquisição da requerente de um terceiro independente (Grupo Votorantim), e não gerado em operações internas dentro dum mesmo grupo econômico.
- Fica claro ser infundado o entendimento da fiscalização segundo o qual, sendo o custo de aquisição das quotas pela Cananga idêntico ao valor do patrimônio líquido do investimento adquirido nos registros da Lhoist, não houve o surgimento de ágio.

Incorporação da Cananga pela requerente e tratamento fiscal do ágio

- A amortização fiscal do ágio pela requerente está expressamente autorizada pelo artigo 386 do RIR 1999, que tem base nos artigos 7º e 9º da Lei nº 9.532, de 1997.
- Quando a requerente incorporou a Cananga em 31.12.2004, passou a reunir todas as condições exigidas pelo artigo 386 do RIR 1999 para a amortização do ágio, que foi legitimamente gerado em operação de compra e venda com parte não relacionada.
- O fato de a requerente ter utilizado o prazo de sete anos para a amortização, no lugar dos cinco anos mínimos exigidos pela legislação constitui evidência de que jamais pretendeu obter qualquer vantagem fiscal indevida ou ilegal. Ao contrário, sua conduta foi sempre pautada pelo conservadorismo e pela seriedade nas adoção de procedimentos fiscais e contábeis.

A comprovação documental do fundamento econômico do ágio

- O § 2º do inciso II, e o § 3º, do artigo 385 do RIR 1999 exigem que o ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura seja baseado em demonstração, que o contribuinte arquivará como comprovante do ágio.
- Em 31.08.2004 e em 30.09.2004, quando a LDB escreveu, respectivamente, os ágios relativos aos seus investimentos na Call e na requerente, a LDB possuía estudos internos que atestavam o valor da expectativa de rentabilidade futura da requerente em aproximadamente R\$462 milhões. Esses estudos foram preparados pelo próprio grupo Lhoist para servir de base na definição de aquisição do investimento na requerente, com o fim de permitir a análise da viabilidade do negócio que o grupo Lhoist pretendia fazer. Por meio deles, o grupo Lhoist definiu que o valor de mercado da referida sociedade correspondia R\$447.555.000,00.
- Levando-se em consideração a magnitude da transação e da sofisticação do grupo Lhoist em operações de fusão e aquisição (está presente em diversos países, tais como França, Reino Unido, Alemanha, Estados Unidos e Polônia, e a sua entrada nesses mercados tem sido realizada, principalmente, por via de aquisição de participações societárias), seria leviano esperar que o grupo Lhoist concordaria pagar R\$447 milhões pela requerente e até mesmo iniciar negociações com o grupo Votorantim, sem que estivesse apoiado em estudos de viabilidade econômico-financeira da requerente.
- Para que não restasse nenhuma dúvida, no entanto, a LDB solicitou à KPMG, em 16.08.2004, antes da aquisição da Call e da requerente, a confirmação das projeções de resultados futuros da requerente, com o fim de obter sua validação para fins fiscais. Em 12.11.2004, a KPMG emitiu relatório confirmando expressamente o preço de aquisição pago pela LDB.
- Não cabe, portanto, lançar dúvidas sobre o cálculo dessa expectativa de rentabilidade futura, alegando que o laudo de avaliação que deu fundamento ao

ágio tem data posterior a sua escrituração pela LDB, o que o tornaria dispensável e inidôneo para os fins a que se propõe.

- O fato de o estudo da KPMG ter sido emitido antes da conclusão da incorporação da Cananga pela requerente e, portanto, antes do início da amortização do ágio, é de especial importância.
- Ainda que a fiscalização pudesse desconsiderar os estudos internos preparados pelo grupo Lhoist antes da escrituração do ágio pela LDB, os efeitos fiscais do lançamento do ágio somente passaram a se materializar após a incorporação da Cananga.
- A própria legislação em vigor (artigo 386, § 6º, I, do RIR 1999, refletindo o disposto no artigo 8º, "a" da Lei nº 9.532, de 1997) concede o direito à amortização do ágio até mesmo quando o investimento não é obrigatoriamente avaliado pelo valor do patrimônio líquido. Nessa hipótese, o investidor não é obrigado a desdobrar, no momento da aquisição, o valor do investimento em valor patrimonial e em ágio ou deságio. Nesse contexto, não há falar em necessidade de fundamentação do ágio com base nos critérios previstos na legislação fiscal em vigor.
- Na hipótese de a investidora incorporar a investida, ou vice-versa, eventual ágio pago na aquisição de investimento não relevante também se torna dedutível, para fins fiscais, desde que os critérios para a fundamentação do ágio sejam observados.
- O único momento requerido pela legislação fiscal para que o contribuinte comprove a fundamentação do ágio na aquisição de participação societária é aquele imediatamente anterior à incorporação do investidor-investida, uma vez que é nesse momento que é concretizada a amortização fiscal do ágio. Esse entendimento é corroborado pelo parecer técnico de autoria de Eliseu Martins.
- Portanto, mais uma vez fica comprovada a improcedência das alegações fiscais.

O direito à amortização do ágio por ocasião da incorporação da Cananga

- Dando indícios da ausência de integral entendimento da matéria em discussão, bem como no cuidado na elaboração da autuação, a fiscalização chega até a atribuir à Cananga número de CNPJ que não é dela, bem como a mencionar o nome de sociedades estranhas à presente operação.
- Os pronunciamentos da CVM exaustivamente citados pela fiscalização em nenhum momento contestam a existência de fundamentação econômica dos ágios reconhecidos em operações reversas. A preocupação da CVM é tão-somente ajustar, para fins contábeis, o valor que a sociedade resultante da incorporação irá atribuir ao ágio recebido da sociedade incorporada. O ajuste ocorre por meio da constituição de uma provisão na sociedade incorporada, de forma que o valor do ágio (ativo transferido à incorporadora) somente seja reconhecido pelo montante do benefício fiscal esperado. A preocupação do regulador é proteger os acionistas minoritários da sociedade resultante da incorporação, porque na hipótese de amortização contábil do ágio em seu valor integral, os resultados da companhia são afetados negativamente e é reduzida sua capacidade de distribuir dividendos.
- Em nenhum momento a CVM disputa a existência do ativo fiscal reconhecido pela companhia resultante da incorporação. Ao contrário, são diversos os trechos dos normativos da CVM em que é expressamente afirmado o entendimento de que a incorporação resulta no reconhecimento de um ativo

fiscal, relativo à amortização fiscal do ágio, pela sociedade incorporadora, uma vez que tal direito se encontra expressamente regulado na legislação.

- Justamente por entender ser legítima a amortização fiscal do ágio por via de reestruturação societária tal como a realizada no caso concreto, é que a CVM emitiu os referidos normativos, para tão-somente regular as implicações contábeis, e não fiscais, da amortização do ágio. Em abono do argumento, cita-se passagem de voto atribuído à Diretora da CVM Norma Parente.
- A constituição da provisão de 66% pela Cananga, relativamente ao ágio correspondente ao seu investimento na requerente, em nenhum momento coloca à prova a substância econômica desse ágio. Ao contrário, a provisão foi constituída somente para atender um aspecto societário e financeiro importante para o grupo Lhoist, a saber, a preservação da capacidade da requerente de distribuir dividendos.
- Considerando que o ágio é legítimo, que a validade do procedimento na sua constituição se encontra expressamente prevista na legislação, que foi gerado em operação com terceiro independente e que é incontestado sua substância econômica, nada é mais correto e coerente que o grupo Lhoist se valer da sua amortização na incorporação da Cananga pela requerente. Esse entendimento é corroborado pelo parecer técnico de autoria de Eliseu Martins.
- É infundada a alegação de que a Cananga consiste numa empresa-veículo. A Cananga consistia, de fato, numa empresa pertencente ao grupo Lhoist desde 2003, e foi utilizada pelo grupo para a realização de operações no mercado brasileiro, tal como a aquisição de direitos minerários da Extramil.
- Com isso, não há admitir a validade das suposições da fiscalização segundo a qual a Cananga consistia numa empresa de prateleira. Empresa de prateleira não faz atividade nenhuma, não adquire direitos minerários e não tem propósito negocial algum, características que não se coadunam com a função exercida pela Cananga no âmbito das atividades desempenhadas pelo grupo Lhoist no Brasil.
- A contribuição da requerente em aumento de capital da Cananga, seguida da incorporação desta, consistiu numa forma legítima de o grupo Lhoist simplificar sua estrutura societária no Brasil (que incluía a LDB, a Cananga e a requerente) e amortizar, para fins fiscais, o ágio gerado na aquisição da requerente, sem que para isso tivesse de abrir mão do controle de suas operações no Brasil por meio de uma sociedade holding.
- Tal reestruturação societária em nada diferiria de uma alternativa em que a LDB, ainda na qualidade de investidora da requerente, fosse incorporada por esta e, ato contínuo, o grupo Lhoist tivesse contribuído a requerente num aumento de capital de uma nova sociedade holding do grupo no Brasil.
- Não restam dúvidas de que, caso a LDB tivesse sido diretamente incorporada pela requerente, o ágio originalmente registrado pela LDB seria passível de amortização. Também não restam dúvidas de que seria válida e legal a constituição de nova sociedade holding pelo grupo Lhoist no Brasil, o que não comprometeria a amortização fiscal do ágio pela requerente.
- Com isso afasta-se por completo a alegação fiscal de que não há fundamento econômico para as operações que ocasionaram a contabilização do ágio.

A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

- Os argumentos expostos são também aplicáveis à CSLL, já que a base legal para os autos de infração referentes à CSLL é a mesma do IRPJ, ou seja, o artigo 22 da Lei n.º 9.249, de 1995.
- Demonstrada a total improcedência da autuação relativa ao IRPJ, torna-se também improcedente a exigência de CSLL. Cabe a plena restituição das bases de cálculo negativas dessa contribuição para os períodos subsequentes.

Intimada do despacho que rejeitou os embargos declaratórios, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial quanto à exigência de multa por falta de recolhimento de estimativas em concomitância com a multa de ofício, ao qual foi dado seguimento, conforme seguintes excertos do despacho de admissibilidade (fls. 1.413 a 1.416):

Para melhor compreensão da matéria, transcrevo abaixo a ementa do acórdão apresentado como paradigma, na parte que interessa ao presente exame:

MULTA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO ACOMPANHANDO EXIGÊNCIA DE TRIBUTO. COMPATIBILIDADE.

A falta de recolhimento da CSLL sobre a base de cálculo estimada por empresa que optou pela tributação com base no lucro real anual enseja a aplicação da multa de ofício isolada de que trata o inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96. O lançamento é compatível com a exigência da contribuição apurada em procedimento fiscal, acompanhada da correspondente multa de ofício.

De outra parte, o acórdão recorrido traz a seguinte ementa quanto à matéria:

MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.

Ponto que reclama detida análise respeita à impossibilidade de cobrança cumulativa da multa de ofício e da multa exigida isoladamente, de sorte que ainda que a Recorrente tenha recolhido valor a menor de IRPJ e CSLL por estimativa, não pode haver sobre a mesma base de cálculo, a cumulação da multa isolada com qualquer outra penalidade, como ocorreu no presente caso.

Examinando o acórdão paradigma verifica-se que o mesmo traz o entendimento de que é cabível o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais em concomitância com a multa de ofício aplicada sobre o imposto apurado anualmente. De outra parte, o acórdão recorrido diverge da interpretação do acórdão trazido como paradigma, ao entender que, não tem cabimento o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais cumulada com a multa de ofício aplicada sobre o tributo apurado ao final do ano.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se divergentes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial apontada pela recorrente.

Ante ao exposto, e tendo em vista que a uniformização da jurisprudência administrativa é o escopo do recurso especial, opino no sentido de que se DÊ SEGUIMENTO ao presente recurso.

Os autos foram encaminhados para a unidade de origem da Receita Federal do Brasil que promoveu, em 05/06/2015 (fl. 1.420), a ciência da Contribuinte quanto ao acórdão de

recurso voluntário e ao despacho de admissibilidade de recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional.

A contribuinte apresentou em 22/06/2015 (fl. 1.502) tempestivas contrarrazões (fls. 1.462 a 1.471) e também manejou recurso especial.

A Contribuinte, nas contrarrazões apresentadas, se insurge contra o conhecimento da matéria suscitada, arguindo que a pretensão recursal viola a súmula CARF nº 105, bem como que não teria sido demonstrada a divergência, tampouco havido prequestionamento. No mérito, pugna pela manutenção da decisão recorrida em relação à matéria discutida no recurso especial da Fazenda Nacional.

O Sujeito Passivo apresentou recurso especial em que aponta supostas divergências quanto 6 matérias por ele discutidas. O despacho de admissibilidade recursal (fls. 1.953 a 1.975) deu seguimento parcial ao recurso, apenas com relação à duas delas, conforme seguintes passagens dele extraídas:

[...]

e) Dedutibilidade das Despesas de Amortização de Ágio - "Sociedade Veículo"

Neste ponto a Recorrente aponta divergência de interpretação da legislação tributária entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigma a seguir, anexando o inteiro teor dos julgados. Transcrevem-se as ementas na parte de interesse (sublinhou-se):

Acórdão nº 1102-000.982 (2ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. USO DE EMPRESA VEÍCULO.

Em regra, é legítima a dedutibilidade de despesas decorrentes de amortização de ágio efetivamente pago.

A circunstância de a reorganização societária de que tratam os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, ter sido realizada por meio de empresa veículo não prejudica o direito do contribuinte, ante o fato incontroverso de que dessa reorganização não surgiu novo ágio ou economia de tributos distinta daquela prevista em lei.

Acórdão nº 1402-001.310 (2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

(...)

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97. PLANEJAMENTO FISCAL REGULAR. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. É regular o planejamento, sob amparo dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, mediante a utilização de empresa veículo, desde que não tenha resulte

em aparecimento de novo ágio, tampouco em economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo.

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores do acórdão recorrido e do primeiro paradigma, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Com efeito, no acórdão recorrido se asseverou que, "*resta configurada a transferência da despesa de ágio, o que, a meu ver, ao menos para fins de efeitos tributários, não pode ser admitida*", acrescentando-se que a transferência do ágio inicialmente incorrido para outra pessoa jurídica "*não encontra lastro na legislação de regência*" (à exceção da hipótese de "incorporação às avessas", prevista na alínea "b" do art. 8º da Lei nº 9.532/97).

Já no paradigma o voto vencedor deixou assentado ser "*plenamente aceitável que o grupo econômico 'transfira' o ágio para uma de suas controladas*", sendo que a ementa do julgado registra que "*a circunstância de a reorganização societária de que tratam os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, ter sido realizada por meio de empresa veículo não prejudica o direito do contribuinte*".

[...]

f) Dedutibilidade das Despesas de Amortização de Ágio na Apuração da Base de Cálculo da CSLL

Neste ponto a Recorrente aponta divergência de interpretação da legislação tributária entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigma a seguir, anexando o inteiro teor dos julgados. Transcrevem-se as ementas na parte de interesse:

Acórdão nº 1102-001.018 (2ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF)

LANÇAMENTO REFLEXO DE CSLL. MESMA MATÉRIA FÁTICA

Aplica-se ao lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL o decidido em relação ao lançamento do tributo principal, por decorrer da mesma matéria fática.

Acórdão nº 1401-001.166 (1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

CSLL E IRPJ. LANÇAMENTO. DECORRÊNCIA.

Aplicam-se ao lançamento da CSLL as mesmas razões de decidir aplicáveis ao lançamento do IRPJ, quando ambos decorrerem dos mesmos elementos de fato.

Para demonstrar o dissídio na interpretação da legislação tributária a Recorrente apresenta quadro comparando os textos das ementas do acórdão recorrido e dos paradigmas.

Também aqui a contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores do acórdão recorrido e do primeiro paradigma evidencia que a Recorrente logrou êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

[...]

Em cumprimento ao disposto no art. 18, inciso III, do Anexo II do RICARF, e com base nas razões retro expostas, que aprovo e adoto como fundamentos deste despacho, **DOU SEGUIMENTO PARCIAL** ao recurso especial interposto, apenas nas matérias da "**dedutibilidade das despesas de amortização de ágio - sociedade veículo**" (item "e" do presente exame) e da "**dedutibilidade das despesas de amortização de ágio na apuração da base de cálculo da CSLL**" (item "f" do presente exame), e, por força do art. 71 do Anexo II do RICARF, submeto o presente despacho à apreciação do Presidente da CSRF.

[...]

Os autos foram encaminhados à PGFN para ciência do despacho de admissibilidade de recurso especial em 13/04/2016 (fl. 1.978). O art. 79 do Anexo II do RICARF determina que o "Procurador da Fazenda Nacional será considerado intimado pessoalmente das decisões do CARF, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN, salvo se antes dessa data o Procurador se der por intimado mediante ciência nos autos". Portanto, a PGFN foi considerada fictivamente intimada em 13/05/2016, após a apresentação das contrarrazões, que ocorreu em 14/04/2016 (fl. 1.993), tempestivamente portanto.

A manifestação da Fazenda Nacional não contesta o seguimento do recurso especial da Contribuinte e, no mérito, pleiteia seja negado provimento ao apelo.

Encaminhados os autos para a 1ª Turma da CSRF, constatou-se que o despacho que analisou a admissibilidade do recurso especial da Contribuinte, quanto às matérias cujo seguimento fora autorizado, limitou-se a analisar o primeiro acórdão paradigma de cada uma delas.

Os autos foram, então, devolvidos à Câmara de origem a fim de que fosse proferido novo despacho de admissibilidade de recurso especial, complementar ao primeiro, apenas para analisar o segundo paradigma das duas divergências admitidas.

O novo despacho (fls. 2.086 a 2.094) chegou às seguintes conclusões quanto aos paradigmas analisados (com destaques acrescidos):

Dedutibilidade das Despesas de Amortização de Ágio - Sociedade Veículo

[...]

Vê-se que, independentemente do papel da empresa veículo, o acórdão recorrido concluiu pela indedutibilidade do ágio amortizado, conforme já nos indicava a ementa transcrita no início do presente despacho.

Mais especificamente sobre a empresa veículo utilizada (matéria em questão), o acórdão recorrido transcreveu trechos da decisão de primeira instância, que adotou. Assim, afirmou que a própria impugnante admitiu que a Cananga era controlada de fato pela Lhoist desde antes que se consumassem as operações em discussão, realizadas ao longo do segundo semestre de 2004. E que a independência entre as partes é aspecto crucial para que se possa reconhecer efeitos tributários ao ágio gerado em virtude de reorganizações societárias.

Afirmou, ainda, que não está demonstrado que a Cananga efetivamente tivesse algum propósito empresarial. Que segundo o atuante, no que não foi contestado pela impugnante, a Cananga foi constituída em 22/11/2002 por duas outras empresas, cujo quadro societário era integrado de funcionários da firma de advogados que presta serviços para o grupo Lhoist. Seu capital social era de

apenas R\$100,00, que não viria a ser integralizado até que a Lhoist assumisse ostensivamente a condição de sua controladora. E esse capital só foi aumentado e integralizado em 17/12/2004, 13 dias antes de que fosse extinta. Que desde a sua constituição até a sua extinção, em virtude da incorporação pela Belocal, não realizou nenhuma atividade produtiva.

Passemos agora ao paradigma não analisado, Acórdão n.º 1402-001.310, proferido em 05/12/2012 pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, relativo ao processo administrativo 16643.720001/2011-18, referente ao IRPJ dos anos-calendário de 2006 a 2009, que deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte. Abaixo, sua ementa:

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO PREMISSAS. As premissas básicas para amortização de ágio, com fulcro nos art. 7.º, inciso III, e 8.º da Lei 9.532 de 1997, são: i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas; iii) seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura.

Cumpridas essas premissas, cancela-se a glosa.

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE – AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO – ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97. PLANEJAMENTO FISCAL REGULAR. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. É regular o planejamento, sob amparo dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, mediante a utilização de empresa veículo, desde que não tenha resulte em aparecimento de novo ágio, tampouco em economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo.

Depreende-se que o colegiado entendeu que haviam sido atendidas três premissas básicas que comprovariam o propósito negocial da operação: (i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; (ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas; (iii) a demonstração da lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura. Entendeu ainda, acatando a argumentação do contribuinte, que havia um propósito negocial na criação da empresa veículo (Delta Participações), criada para gerar a Biosintética num período transitório.

Já no caso enfrentado pelo acórdão recorrido, como vimos acima, as circunstâncias fáticas eram bem distintas. O recorrido concluiu, com base nas provas dos autos, que não se cumpriam as condições para dedutibilidade, uma vez que a empresa que realizou o efetivo pagamento do ágio não era a mesma que pleiteava sua dedutibilidade, e que as partes não eram independentes. Ademais, no que diz respeito à empresa veículo, concluiu que nunca teve propósito empresarial.

Portanto, **comparando-se acórdão recorrido e paradigma, verifica-se que não há similitude fática que permita a caracterização da divergência pretendida pela recorrente.**

[...]

Dedutibilidade das Despesas de Amortização de Ágio na Apuração da Base de Cálculo da CSLL

[...]

O paradigma não analisado na matéria, Acórdão n.º 1401-001.166, proferido em 08/04/2014 pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento,

relativo ao processo administrativo 10140.721925/2012-99, referente ao IRPJ dos anos-calendário de 2007 a 2010, negou provimento ao recurso de ofício. Abaixo, sua ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. AQUISIÇÃO. PROCESSO PÚBLICO DE PRIVATIZAÇÃO. ÁGIO. REGULARIDADE.

Pode ser lealmente contabilizado como ágio o valor correspondente à diferença entre o valor nominal da participação societária e o valor de arrematação em leilão, ocorrido no âmbito do processo público de desestatização.

INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO. ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. EXCLUSÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL.

A pessoa jurídica que, por meio de incorporação, fusão ou cisão, absorver patrimônio de outra, na qual detenha participação societária adquirida com ágio fundado em expectativa de rentabilidade, poderá amortizar o valor do ágio nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos subseqüentes ao evento de incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

CSLL E IRPJ. LANÇAMENTO. DECORRÊNCIA.

Aplicam-se ao lançamento da CSLL as mesmas razões de decidir aplicáveis ao lançamento do IRPJ, quando ambos decorrerem dos mesmos elementos de fato.

Na ementa já se evidencia a divergência de interpretação, que surge em comparação à própria ementa do acórdão recorrido, bem como ao trecho acima reproduzido. O paradigma considera a amortização do ágio dedutível tanto na apuração do lucro real quanto na apuração da base de cálculo da CSLL, enquanto o acórdão recorrido considera que, sendo dedutível, o seria apenas na apuração do lucro real.

Caracteriza-se, pois, em relação ao paradigma, a divergência suscitada.

Científica do despacho de admissibilidade complementar, a Contribuinte manejou agravo que não foi conhecido pela Presidência deste CARF, em decisão assim proferida:

NEGO CONHECIMENTO à petição identificada como **1º agravo** (e-fls. 2022/2038) e INDEFIRO o pedido de retificação do exame de admissibilidade por não restar demonstrado lapso manifesto ou inexistência material a ser saneado;

NEGO CONHECIMENTO ao **2º agravo** (e-fls. 2112/2121); e

CONFIRMO o seguimento do recurso especial apenas para as matérias identificadas como "e) **Dedutibilidade das Despesas de Amortização de Ágio - 'Sociedade Veículo'**" e "f) **Dedutibilidade das Despesas de Amortização de**

Ágio na Apuração da Base de Cálculo da CSLL", na forma e nos termos expressos pela decisão de e-fls. 1953/1975, complementada e integrada pela decisão de e-fls. 2086/2094.

Novamente remetidos para a 1ª Turma da CSRF, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo a mim sua relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

1 – Conhecimento

1.1 – Recurso Especial da Procuradoria Da Fazenda Nacional

O Recurso Especial Fazendário é tempestivo, conforme já evidenciado no relatório. O despacho de admissibilidade (fls. 1.413 a 1.416) deu seguimento à matéria suscitada como divergentes pela Recorrente.

A contribuinte, em suas contrarrazões (fls. 1.462 a 1.471), combate o conhecimento do recurso especial nesta matéria.

Para tanto, aduz que seu provimento violaria o previsto na Súmula CARF n.º 105; que a matéria não teria sido objeto de prequestionamento e que a divergência não teria sido demonstrada pela Recorrente.

Tem razão a Contribuinte quanto à possibilidade de que a decisão deste Colegiado viesse contrariar o previsto em Súmula do CARF, o que impediria o conhecimento do recurso especial. A Súmula n.º 105, apontada pela Recorrida, está assim redigida:

Súmula CARF n.º 105:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

A aplicação do comando disciplinado na referida Súmula é dirigida aos fatos geradores ocorridos antes do advento da MP. 351/2007, que foi convertida na Lei n.º 11.488/2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei n.º 9.430/1996 (citar MP anterior a alteração da Lei)

No caso dos presentes autos, estão em julgamento fatos geradores ocorridos nos anos de 2005 a 2006. Dada a vedação prevista no art. 67, § 12, III do Anexo II do RICARF, o recurso especial da Procuradoria da Fazenda somente poderá ser conhecido para fatos geradores ocorridos a partir de 2007.

Quanto às demais alegações da Contribuinte, reputo que não lhe assiste razão. A matéria está devidamente prequestionada e a divergência demonstrada no recurso especial, inclusive com a transcrição de partes do voto condutor do julgado paradigma.

Caracterizada a divergência jurisprudencial nesta matéria, oriento meu voto por conhecer do recurso especial apenas em relação aos fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário 2007.

1.2 – Recurso Especial da Contribuinte

O recurso especial do Contribuinte (fls. 1.514 a 1.559) teve seguimento para que este Colegiado aprecie duas matérias nele suscitadas: **dedutibilidade de despesas com**

amortização de ágio – sociedade veículo; e dedutibilidade na amortização de ágio da base de cálculo da CSLL.

Em relação à primeira divergência, foi admitido um único acórdão paradigma, qual seja, o de n.º 1102-000.982.

A Fazenda Nacional não se insurge contra o conhecimento do recurso especial. Entretanto, antes de entrar no mérito da questão controvertida, reputo indispensável a análise do recurso especial à luz do previsto no art. 67 do Anexo II do RICARF a fim de aferir se foram preenchidos os requisitos para seu conhecimento.

A Recorrente, visando convencer sobre a admissibilidade do recurso especial, apresenta uma tabela com transcrição de partes do recorrido e do paradigma admitido, que está assim ementado, no que respeita à matéria em análise:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. USO DE EMPRESA VEÍCULO.

Em regra, é legítima a dedutibilidade de despesas decorrentes de amortização de ágio efetivamente pago. A circunstância de a reorganização societária de que tratam os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, ter sido realizada por meio de empresa veículo não prejudica o direito do contribuinte, ante o fato incontroverso de que dessa reorganização não surgiu novo ágio ou economia de tributos distinta daquela prevista em lei.

Além da ementa, para bem circunscrever o caso levado a julgamento naquela ocasião, importa consignar as seguintes passagens do acórdão paradigmático, que decorreu de recurso de ofício (com destaques acrescidos):

Relatório

[...]

Da autuação:

No Termo de Constatação Fiscal (fls. 23 a 34), a autoridade fiscal assim descreveu os fatos que caracterizaram o lançamento:

[...]

DAS OPERAÇÕES DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA REALIZADAS

4. Em 13/07/2007, a ELECTRO VIDRO S.A. adquiriu a totalidade das ações da ISOLADORES SANTANA S.A. (2.023.409.338), com ágio de R\$ 144.683.423,98 (cento e quarenta e quatro milhões, seiscentos e oitenta e três mil e quatrocentos e vinte e três Reais e noventa e oito centavos).

[...]

DA IMPOSSIBILIDADE DO SURGIMENTO DE ÁGIO INTERNO EM GRUPO SOCIETÁRIO

(...)

41. Na geração do ágio amortizado pela fiscalizada não há partes independentes, mas somente pessoas jurídicas pertencentes ao mesmo grupo econômico, sob controle comum. A operação não redundou em ingresso de novos recursos, porque não teve origem em pagamento algum efetuado pela expectativa de resultado futuro.

42. No acervo líquido vertido da A.L.T.T.E.S.P. EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A para a ISOLADORES SANTANA S.A., a parcela de R\$

144.663.423,98 representa um ativo fiscal surgido da expectativa de amortização de um ágio pelo qual nada se pagou.

[...]

Da decisão recorrida:

A já mencionada 9ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro I, ao apreciar a impugnação interposta, proferiu o Acórdão nº 1254.341, de 26 de março de 2013, por meio do qual decidiu pela improcedência dos lançamentos efetivados.

[...]

O voto condutor do referido acórdão, depois de reproduzir o entendimento contido no item 47 do Termo de Constatação Fiscal (acima transcrito), assim se pronunciou:

[...]

7. A meu ver, o Autuante equivocou-se.

8. **A operação que deu origem ao ágio em foco foi a de aquisição, em 13/07/2007, da totalidade das ações da Isoladores Santana S.A pela Interessada.**

9. Em nenhum momento o Autuante sequer analisou se antes da aquisição, em 13/07/2007, havia qualquer ligação entre a Interessada (Electro Vidro S.A.) e a Isoladores Santana S.A., ou seja, se a operação efetuada foi ou não realizada entre partes independentes. **Do que consta nos autos, as partes eram independentes antes da aquisição.**

10. A aquisição foi efetuada em 13/07/2007 por meio do Contrato de Compra e Venda de Ações (fls. 152 a 206) entre a Interessada (Compradora) e os proprietários das ações da Isoladores Santana S.A. (Vendedores), tendo como Parte Interviente a Seves S.P.A. (controladora da Interessada), com preço de compra e forma de pagamento detalhados no Contrato. Em nenhum momento o Autuante analisou o referido Contrato, muito menos a sua implementação. Do que consta dos autos, a aquisição das ações foi efetuada mediante os pagamentos previstos no Contrato.

11. Além disso, em vários itens do Termo de Constatação Fiscal **o Autuante afirma que em 13/07/2007 a Interessada adquiriu a totalidade das ações da Isoladores Santana S.A. (2.023.409.338 ações), com ágio de R\$ 144.683.423,98, sem qualquer análise ou contestação deste valor de ágio.**

[...]

14. Assim sendo, entendo que a motivação dos lançamentos, inexistência de ágio interno, não tem correlação com os fatos.

[...]

Voto vencedor

[...]

Apesar de reconhecer a existência de ágio pago em operação anterior, entendeu o Relator que a simples conferência de capital com ações resultou em um ágio diverso do anteriormente existente, cujo dedutibilidade seria inoponível ao Fisco por possuir propósito preponderantemente tributário.

Ora, caso exista um propósito negocial válido, é plenamente aceitável que o grupo econômico “transfira” o ágio para uma de suas controladas.

[...]

Dessa forma, concordo com o raciocínio da decisão recorrida de que a acusação fiscal é incorreta, porque reputou como interno e sem fundamento ágio que foi devidamente pago em operação anterior, não possuindo, nesse sentido, correlação com os fatos efetivamente existentes.

No mesmo sentido, respeitosamente entendo que também se equivoca o voto vencido quando, por meio de uma perspectiva excessivamente formalista, desvincula o ágio efetivamente pago pela aquisição de uma investida daquele surgido por meio da conferência de capital de ações dessa mesma investida.

De acordo com o transcrito, no processo paradigmático a autoridade fiscal considerou que o ágio deduzido teria sido gerado internamente no mesmo grupo empresarial. A decisão proferida pela DRJ e ratificada pelo CARF concluiu de modo diverso, que a operação que gerou o ágio ocorreu entre partes independentes e que houve efetivo pagamento dos valores contratados entre elas, não sendo invalidada sua dedução pela reorganização societária que transferiu as quotas para um empresa veículo com vistas a sua amortização.

Note-se que tanto a decisão de primeira instância como o acórdão proferido pelo CARF foram uníssonos na conclusão de que o ágio na aquisição da Isoladores Santana SA pelo Eletro Vidro SA existiu, fato inclusive reconhecido e não contestado pela autoridade autuante e, ainda, validaram a transferência do ágio para uma empresa-veículo com vistas a possibilitar o seu aproveitamento fiscal.

Não consta do julgamento qualquer discussão a respeito da demonstração do fundamento econômico do ágio gerado com base em rentabilidade futura, a fim de validar a possibilidade de se deduzir despesa com sua amortização.

Do recorrido, para bem delinear o caso levado a julgamento, importa consignar as seguintes passagens do voto condutor do acórdão (com destaques acrescidos):

Relatório

[...]

Por bem sintetizá-los, transcrevo a seguir relato constante da decisão de primeiro grau acerca dos fatos apurados pela Fiscalização e das razões de defesa trazidas pela contribuinte autuada por meio de peça impugnatória.

[...]

Relatório de auditoria fiscal

No relatório de auditoria fiscal a folhas 495 a 513 o autuante apresenta a motivação dos lançamentos. Dele extraem-se as observações e argumentos resumidos adiante.

[...]

Das operações de reestruturação societária da fiscalizada

• Durante o ano de 2004 houve diversas reestruturações societárias na Mineração Belocal e em suas controladoras. As empresas envolvidas são assim referidas: Calmit Industrial Ltda. (Calmit), Companhia de Cimento Portland Itaú (CCPI), Call Itaú Participações Minas Gerais S/A (Call), Lhoist do Brasil Ltda. (Lhoist), Cananga Participações Ltda. (Cananga) e Belocal.

Demonstrativo das reestruturações societárias

- Em junho de 2004, o controle da Belocal, cujo capital ainda estava inteiramente por ser integralizado, estava dividido entre a Calmit (20%) e a CCPI (80%), ambas do grupo Votorantim.
- Em 30.08.2004, a Calmit e a CCPI cedem suas quotas à Call, também pertencente ao grupo Votorantim, a qual as integraliza com a cessão dos créditos decorrentes do contrato de compra de ativos, no montante de R\$ 114.756.341,00. O capital social da Belocal passa de R\$100.000,00, para R\$ 114.856.341,00.
- Em 31.08.2004 a CCPI transfere sua única quota à Call, que passa a ser a única quotista.

- Em 31.08.2004 a Call emite 100 novas ações ordinárias, com direito a voto (correspondentes a 50% do capital social e a 100% do capital votante), subscritas e integralizadas em dinheiro pela **Lhoist**, no montante de R\$ 447.555.000,00. A Call, em atendimento à cláusula 1.1 do Contrato de Investimentos e Outras Avenças (fls. 250 a 277), registra R\$ 332.698.559,00 a título de reserva de ágio.
- Em 30.09.2004, a Call resgata as cem ações subscritas em agosto pela Lhoist. Em pagamento, transfere a esta a totalidade das quotas da Belocal, conforme o Acordo de Desinvestimento e Outras Obrigações (fls. 240 a 246). A Call então passa a ser uma controlada integral do grupo Votorantim, enquanto a Belocal assume essa condição em relação à Lhoist.
- Em 17.12.2004, a Lhoist aumenta o capital da Cananga e o integraliza com as quotas da Belocal, de modo que esta passa a ser integralmente controlada pela Cananga.
- Em 31.12.2004 a Belocal incorpora a Cananga, voltando a ser uma controlada integral da Lhoist.

[...]

Da inexistência de ágio a ser amortizado

- A operação a que se refere o contrato pelo qual a Lhoist cede suas ações da Call e recebe em troca a totalidade das quotas da Belocal caracteriza-se como permuta. Conforme o artigo 533 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), às operações de permuta aplicam-se as disposições pertinentes à compra e venda. A operação, portanto, caracteriza a alienação, por parte da Lhoist, do investimento em sociedade por ela controlada (visto que possuía 100% das ações com direito a voto da Call, e 50% do capital social). Assim, é aplicável ao caso o artigo 426 do RIR 1999.
- Segundo Sergio de Iudicibus, o valor do ganho ou perda na venda de investimentos permanentes a terceiros será determinado pelo valor total da venda, deduzido do valor líquido pelo qual o investimento estiver contabilizado na data da transação. E esse valor líquido é o saldo do custo mais o da eventual conta de ágio ainda amortizado, ou menos o de deságio, e deduzido o saldo da provisão para perdas contabilizada na mesma data.
- Portanto, **o custo de aquisição do investimento na Call, alienado naquele momento, de acordo com as regras do artigo 426 do RIR 1999, foi de R\$447.555.000,00** (valor contábil do investimento mais o valor do ágio fls. 346); o valor do investimento adquirido (100% das quotas da Belocal), tal como estava registrado na contabilidade da Call (fls. 355), na data da operação, foi de R\$114.856.340,35 (fls. 349 a 360). **A diferença entre esses valores, conforme o artigo 426 do RIR 1999, deveria receber o tratamento de perda na alienação de investimento** e ser levado à apuração do resultado do exercício, e não ser novamente contabilizado como ágio.
- **A Cananga não pagou ágio na operação ocorrida em 17.12.2004 (fls. 78 a 89), pela qual houve a integralização de seu capital por parte da Lhoist. O custo de aquisição do investimento na Belocal foi de R\$456.464.249,18**, de acordo com o previsto no artigo 20 do Decreto-lei 1.598, de 1977 e com os registros contábeis da Lhoist, nas contas 00585 (Mineração Belocal R\$ 114.856.441,00 e R\$8.909.249,18, referente à equivalência patrimonial) e 00596 (Ágio sobre Investimentos Mineração Belocal (R\$332.698.559,00 fls. 348). O pagamento deu-se por meio da emissão de novas quotas da Cananga, no valor exato do investimento adquirido, de acordo com os registros contábeis da Lhoist.
- Isso se comprova pelos lançamentos contábeis na conta Capital Social Realizado, da Cananga, quando é aumentado o capital de R\$ 100,00 para R\$ 456.464.349,18, em virtude da integralização em causa, e do Protocolo de Incorporação e Justificação (fls. 232 a 239), no qual é discriminado o montante e o valor de cada quota da Cananga. **Sendo o custo de aquisição das quotas da**

Belocal pela Cananga idêntico ao valor de patrimônio líquido do investimento adquirido, nos registros da Lhoist, não houve também nessa operação, o surgimento de ágio, como definido no artigo 385 do RIR 1999.

• **Inexistindo ágio a ser contabilizado, não há valores relativos a sua amortização a serem deduzidos pela fiscalizada.**

Da inexistência de fundamentação econômica

• Em 30.09.2004, em pagamento do resgate das cem ações da Call que havia adquirido trinta dias antes, a Lhoist recebe todas as quotas da Mineração Belocal, tornando-se sua controladora direta. No entanto, a empresa somente registra na contabilidade esse investimento (e também o ágio) em 01.11.2004.

• Em 13.08.2010 a Lhoist foi intimada a apresentar toda a documentação que confirmasse os fatos, valores e fundamentos econômicos que deram origem ao lançamento contábil do ágio de R\$332.698.559,00 resultante do investimento na Call em 31.08.2004. Em resposta, apresentou o relatório a fls 293 a 327, o qual calcula o valor de rentabilidade da Belocal, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros. Esse documento é datado de 12.11.2004.

• O documento que, de acordo com o § 3º do artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, devia servir de base para o lançamento do ágio, foi elaborado mais de dois meses depois da data de celebração do contrato apresentado pela Lhoist. Portanto, esse documento não pode servir para o propósito desejado.

• Talvez por esse motivo a Lhoist fez o lançamento contábil da aquisição do investimento somente em novembro. Tal tentativa de se adequar ao artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, mostra-se infrutífera, pois fere o princípio contábil da oportunidade, previsto no art. 6º da Resolução CFC nº 750, de 1993.

• Desrespeita também o disposto no mesmo artigo 20 do Decreto-lei 1.578 (1.598), de 1977, que prevê que o desdobramento do custo de aquisição em valor de patrimônio líquido e ágio na aquisição deverá ser feito no momento de aquisição da participação.

• Da combinação do disposto no caput do artigo 20 (obrigatoriedade de, na ocasião da aquisição do investimento, desdobrar custo de aquisição em valor de patrimônio líquido e ágio), com o seu § 3º (necessidade de que o lançamento do ágio cujo fundamento seja a rentabilidade futura seja baseado em documento que o comprove), conclui-se que, tanto na data da celebração do contrato de investimento (31.08.2004), quanto na data da celebração do contrato de desinvestimento (30.09.2004), não havia a comprovação do fundamento econômico do ágio pago.

• O Relatório de Avaliação Econômico-Financeira Mineração Belocal Ltda. foi elaborado com o único objetivo de adequar, extemporaneamente, o pagamento do ágio na aquisição do investimento, já ocorrido, à legislação tributária. Isto é expressamente afirmado nos seus itens 1.4, 1.5 e 1.6.

• **Conclui-se que o pagamento do ágio, ocorrido em 31.08.2004, não foi baseado em nenhum documento que comprovasse, no momento de sua ocorrência, sua fundamentação econômica. Portanto, por não se enquadrar nas disposições do artigo 7º da Lei nº 9.532, de 1997, ele não é amortizável.**

[...]

Em apertada síntese, as operações que levaram ao surgimento da despesa de ágio objeto de glosa por parte da Fiscalização foram as seguintes:

a) em 30 de agosto de 2004, as empresas Calmit Industrial Ltda. (CALMIT) e Companhia de Cimentos Portland Itaú (CCPI), integrantes do Grupo Votorantim e que detinham 20% e 80%, respectivamente, do capital social da fiscalizada, cederam suas quotas para empresa CALL Itaú Participações Minas Gerais S/A (CALL);

b) em 31 de agosto de 2004, a empresa CALL emitiu novas ações que foram subscritas e integralizadas em sua totalidade por Lhoist do Brasil Ltda (LDB), ao preço de **R\$ 447.555.000,00, correspondendo a um ágio de R\$ 166.349.279,50, vez que foram adquiridos 50% do capital social e o patrimônio líquido da CALL correspondia à R\$ 562.411.441,00;**

c) entendendo que o investimento realizado na CALL representava, em sua essência, a aquisição da totalidade das quotas da Recorrente, então detidas pela CALL, a LDB registrou em seus livros contábeis o ágio relativo ao investimento (**na CALL**) pelo valor que seria registrado na hipótese de a aquisição da participação de 100% no capital da Recorrente tivesse sido realizada diretamente (R\$ 332.698.559,00);

d) em 30 de setembro de 2004, a CALL promoveu o resgate das ações detidas pela LDB, por meio da entrega à citada empresa da totalidade das quotas que detinha na Recorrente, sendo referida participação **entregue pelo o seu valor contábil;**

e) ao receber as quotas da Recorrente, a LDB substituiu o investimento que detinha na CALL pelas citadas quotas, atribuindo a estas o “preço” pago pelas ações da CALL (**R\$ 447.555.000,00**), momento em que desdobrou o referido valor em: 1) valor de patrimônio líquido (R\$ 114.856.441,00); e 2) ágio (R\$ 332.698.559,00);

f) em 17 de dezembro de 2004, a empresa Cananga Participações Ltda. (CANANGA), que tinha capital de R\$ 100,00, teve o seu capital aumentado para R\$ 456.464.249,00, aumento este integralizado pela LDB com as quotas da Recorrente;

g) em 31 de dezembro de 2004, a CANANGA foi incorporada pela Recorrente, passando esta a amortizar o ágio que se encontrava registrado naquela.

[...]

As operações relacionadas ao caso vertente podem assim ser sintetizadas:

I – LHOIST subscrive ações da empresa CALL, ao preço de R\$ 447.555.000,00 (31 de agosto de 2004);

II – CALL resgata suas ações, por meio de permuta de participações societárias (30 de setembro de 2004);

III – LHOIST integraliza capital na empresa CANANGA com quotas da BELOCAL (Recorrente), recebidas da CALL em decorrência da permuta de participações (17 de dezembro de 2004); e

IV – BELOCAL incorpora CANANGA (31 de dezembro de 2004).

A própria autoridade fiscal, penso, analisou as operações de forma segregada, pois, enxergou (equivocadamente, como se verá adiante) o pagamento do ágio na aquisição da Recorrente (OPERAÇÃO I); identificou a realização de negócio jurídico sujeito a regramento próprio no resgate de ações feito pela CALL (OPERAÇÃO II); e afirmou não ter havido pagamento de ágio na operação de integralização de capital na CANANGA pela LHOIST (OPERAÇÃO III).

A observação acima é relevante para que não se diga que, aqui, busca-se preservar os lançamentos tributários com base em fundamento diverso do utilizado pela autoridade atuante.

De início, portanto, destaco que o ágio em discussão, se existente e dedutível, refere-se à operação em que a LHOIST subscveu ações da empresa CALL (OPERAÇÃO I), que, diga-se de passagem, não envolveu diretamente a Recorrente.

[...]

A Recorrente alega que a CANANGA, por ter recebido (adquirido) a titularidade de suas quotas por um valor superior ao valor de patrimônio líquido, foi obrigada a desdobrar o custo de aquisição em (i) valor de patrimônio líquido e (ii) ágio.

Na linha do destacado na peça de autuação, cabe esclarecer que, **na medida em que o custo de aquisição das quotas da fiscalizada pela CANANGA foi idêntico ao valor de patrimônio líquido do investimento adquirido, conforme registros na Lhoist,**

não houve também, na citada operação, ágio, nos termos do art. 385 do RIR/99. O pagamento relativo à integralização de capital, deu-se por meio de emissão de novas quotas da CANANGA, no exato valor do investimento adquirido.

[...]

Indaga-se: efetivamente, qual foi o custo incorrido pela CANANGA para receber o aporte de capital feito pela Lhoist? Penso que absolutamente nenhum.

Com o devido respeito, por maior liberdade que se possa empregar na aplicação do vernáculo, não se pode admitir que a expressão “custo de aquisição” a que faz referência o *caput* do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, possa estar representada, no presente caso, pelo fato de a CANANGA, uma autêntica “empresa de prateleira”, como disse a autoridade autuante, ter recebido um aporte de capital.

Não há dúvida de que, no caso vertente, custo de aquisição teve aquele que pagou pelas quotas da Recorrente, ou seja, a Lhoist. Isto se abstrairmos, em um primeiro momento, o fato de que a aquisição original foi das ações da CALL.

[...]

O que resta comprovado, portanto, é o que a Fiscalização afirmou e a decisão recorrida ratificou, isto é, **a “demonstração” do fundamento econômico do ágio foi elaborada em data posterior à realização da operação, não tendo sido atendido, assim, o disposto no parágrafo 3º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77.**

[...]

Nota-se que o recorrido sustenta seu julgamento com base em dois fundamentos principais: inexistência de ágio na incorporação das ações da CALL na empresa Cananga uma vez que correspondiam ao mesmo custo de aquisição do investimento pela Lhoist e a falta de comprovação do fundamento econômico do ágio, dado que o laudo de avaliação fora elaborado posteriormente à realização da operação. Ao discutir o primeiro fundamento, o recorrido apenas indiretamente tangencia a impossibilidade de se transferir o ágio inicialmente originado e a utilização de empresa veículo para a transferência.

Ainda que se entenda que seria possível aferir uma divergência entre o recorrido e o paradigma quanto à validade da utilização da empresa veículo e da transferência do ágio pago anteriormente o aspecto ligado à comprovação do fundamento econômico do ágio é relevante como ponto de dessemelhança entre os julgados a ponto de afastar o dissídio interpretativo entre os dois Colegiados.

Se é certo que o recorrido, ainda que não houvesse a questão relacionada à comprovação do fundamento econômico do ágio, teria decidido por negar provimento ao recurso voluntário, é absolutamente incerto o destino que teria o julgado paradigma se esta questão tivesse sido apontada na acusação fiscal.

A diferença entre as decisões decorreu diretamente da falta de similitude entre os fatos levados a julgamento, razão pela qual não considero demonstrada a divergência interpretativa prevista no *caput* do art. 67 do Anexo II do RICARF.

Além disso, a divergência a ser solvida por este Colegiado será aquela que, uma vez analisada e julgada, possa modificar, caso provida, o mérito da decisão recorrida.

No presente caso, se por acaso este Colegiado concordasse com o acórdão paradigmático e admitisse a transferência do ágio por meio da reorganização societária levada a cabo com uso de empresa veículo, ainda assim restaria inatacado fundamento suficiente para manter a autuação fiscal hígida, qual seja, a falta de comprovação do fundamento econômico do ágio, **matéria que não foi devolvida para apreciação por esta Turma.**

Pelo exposto, seja pela falta de similitude entre os julgados cotejados, seja por ser improficuo eventual posicionamento desta Turma Julgadora quanto à divergência suscitada, oriento meu voto por não conhecer do recurso especial da Contribuinte quanto a esta matéria.

A segunda matéria do recurso especial da Contribuinte devolvida a este Colegiado diz respeito à dedução de despesa com ágio da base de cálculo da CSLL.

Os paradigmas admitidos fazem menção expressa à aplicação da mesma regra do IRPJ à apuração da Contribuição, conforme se comprova com as respectivas ementas:

Acórdão 1102-001.108, de 12/02/2014

LANÇAMENTO REFLEXO DE CSLL. MESMA MATÉRIA FÁTICA

Aplica-se ao lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL o decidido em relação ao lançamento do tributo principal, por decorrer da mesma matéria fática.

Acórdão 1401-001.166, de 08/04/2014

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

CSLL E IRPJ. LANÇAMENTO. DECORRÊNCIA.

Aplicam-se ao lançamento da CSLL as mesmas razões de decidir aplicáveis ao lançamento do IRPJ, quando ambos decorrerem dos mesmos elementos de fato.

Conforme restou demonstrado quando da análise do conhecimento da matéria anterior, o recorrido possui matéria autônoma para fundamentar a manutenção da autuação fiscal. Ainda que a questão da comprovação do fundamento econômico do ágio tenha sido suscitado no recurso especial da Contribuinte, a ela não foi dado seguimento.

Assim, independentemente da posição desta Turma Julgadora quanto ao mérito da primeira divergência suscitada, a autuação fiscal restará incólume.

Como o recurso especial da Contribuinte não possui condição de modificar o mérito da decisão recorrida quanto à dedução do ágio da base de cálculo do IRPJ, a discussão quanto à CSLL resta evidentemente prejudicada.

Aplicar à Contribuição o mesmo que decidido quanto ao IRPJ seria equivalente a não se considerar comprovado o fundamento econômico do ágio, o que em nada alteraria a decisão recorrida, ainda que dela se divergisse quanto ao mérito relativo à dedução da despesa de ágio da base da CSLL.

Portanto, resta prejudicado o julgamento da segunda divergência apresentada pela Contribuinte.

Por estes motivos, meu voto é por não conhecer do recurso especial da Contribuinte quanto à primeira matéria, restando, por consequência, prejudicado o conhecimento quanto à matéria relativa à CSLL.

1.3 – Conclusão quanto ao Conhecimento

Por todo o exposto, meu voto é por conhecer parcialmente do recurso especial da Procuradoria da Fazenda, para apreciar o apelo somente em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 2007 e por não conhecer do recurso especial do Contribuinte.

2 - Mérito

2.1 – Recurso Especial da PFN: Concomitância da multa isolada e da multa de ofício

Reitero, de início, que o mérito da discussão restringe-se aos fatos ocorridos a partir de 2007, dada a nova redação promovida pela Lei n.º 11.488 nos dispositivos da Lei n.º 9.430/1996 que preveem a aplicação de multas. Os períodos anteriores estão albergados pelo disciplinado na Súmula CARF n.º 105:

Súmula CARF n.º 105:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresenta como matéria a ser discutida a possibilidade de se aplicar concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício, conforme recurso especial de fls. 1.406 a 1.411.

No mérito a PFN alega que o não recolhimento do IRPJ e da CSLL, por estimativa, sem o amparo de balanço de suspensão ou redução, é infração diversa da omissão de receitas apurada ao final do ano-calendário. Assim, nada impede que dessas infrações resultem penalidades distintas.

Já a recorrida contrapõe-se ao alegado pela recorrente, sustentando que a aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício proporcional implica dupla penalidade para a mesma infração, a teor da jurisprudência do próprio CARF. Além disso, destacou que o princípio da consunção repele a incidência da multa isolada, no caso em julgamento, e que, aplica-se ao caso a Súmula CARF n.º 105.

Entendo que assiste razão à recorrente.

Inexiste qualquer conflito legal para aplicação da multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo em conjunto com a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas.

Desde logo afasto a aplicação da súmula CARF n.º 105¹, porquanto o lançamento da multa isolada foi fundamentado no Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei n.º 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488/2007.

Com efeito, o alcance da referida súmula é limitado às exigências formalizadas anteriormente às alterações legislativas introduzidas pela Lei n.º 11/488/2007. O enquadramento legal citado expressamente no texto da súmula (*art.44, § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996*) deixou de existir a partir de 22/01/2007.

Na mesma data, foi publicada no DOU (edição extra) e entrou em vigor a Medida Provisória n.º 351/2007, posteriormente convertida na Lei n.º 11.488/2007². Foram alterados o

¹ Súmula CARF n.º 105:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

² Lei n.º 11488/2007:

percentual aplicável (de 75% para 50%) e também a base de incidência da multa (antes, *a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição*, após, *o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado*).

Assim, com relação aos fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 2007, os Conselheiros podem votar de acordo com seu livre convencimento sobre a matéria.

Com efeito, a lei prevê expressamente aplicação da penalidade isolada no caso do descumprimento da obrigação de recolher o tributo estimado mensalmente, mesmo se apurado prejuízo ao final do exercício.

Entendeu o legislador que tal infração (falta de recolhimento da estimativa) não deve ser ignorada.

Com vistas à proteção da arrecadação tributária e prestigiando os contribuintes que em situação equivalente efetuaram os recolhimentos devidos por antecipação, houve por bem o legislador estabelecer uma penalidade para aquela infração, que não se confunde de modo algum com a multa de ofício eventualmente devida pelo não recolhimento do saldo de tributo apurado no final do exercício.

Assim, se, além das estimativas mensais que deixaram de ser recolhidas, a fiscalização constata que também o saldo de imposto anual devido em face da apuração do resultado do exercício não foi declarado/recolhido, ou o foi à menor, impõe-se a cobrança das diferenças de tributos devidas acrescidas da respectiva multa de ofício (75%), aplicada sobre o saldo de tributo devido.

Ora, é princípio basilar de hermenêutica que "a lei não contém palavras inúteis".

Ao estabelecer que é devida a multa isolada ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da contribuição social, o legislador deixou muito claro que a penalidade isolada não se confunde e não pode se fundir com a multa de ofício eventualmente devida pelo saldo de tributo devido no ano. Interpretação nesse sentido implica em negar validade ao citado dispositivo.

Art. 14. O art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

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

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;

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

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

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

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

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 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:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

..... ” (NR)

A imposição da multa isolada visa prestigiar o contribuinte que cumpre com suas obrigações e observa um dos princípios essenciais da atividade econômica, previsto na Constituição Federal de 1988: o princípio da livre concorrência (vide Art. 170, inc IV, Art. 146-A e Art. 173, § 4º).

Ao impor ao infrator a penalidade isolada a lei visa desestimular comportamentos que levem a condições desiguais, pois enquanto os contribuintes que honram com suas obrigações sacrificam parte de seus fluxos de caixa para contribuir com a coisa pública, muitas vezes tendo que recorrer ao pagamento de juros a terceiros, o infrator (que deixa de recolher o tributo estimado) preserva o seu "Caixa" e se coloca em situação vantajosa economicamente perante os seus concorrentes.

É cediço os efeitos que a sonegação tem sobre o equilíbrio concorrencial. Portanto, ao se desonerar da multa isolada o contribuinte que deixa de efetuar o recolhimento por estimativa ferir-se-ia, além da legalidade, o princípio da isonomia.

Rejeito, também, o argumento, que tem sido reiteradamente utilizado pelos que defendem a impossibilidade de coexistência das duas penalidades, quanto a possibilidade de estarmos diante da ocorrência de um "*bis in idem*": aplicação da multa isolada e da multa de ofício sobre um mesmo fato.

Não vejo como se possa defender a existência de um mesmo fato a ensejar a aplicação das penalidades.

A lei é cristalina ao estabelecer cada uma das hipóteses em que as penalidades são aplicáveis, sendo certo que as infrações ocorrem em momentos absolutamente distintos, embora possam ser detectadas num mesmo momento pela fiscalização.

Enquanto a infração pelo não recolhimento dos tributos devidos com base na estimativa mensal ocorre durante o ano-calendário de sua apuração, a infração pelo não recolhimento do tributo anual devido só pode ocorrer depois de encerrado o período de apuração respectivo. São fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro.

O percentual da multa isolada que antes coincidia com o mesmo percentual da multa de ofício também era comumente utilizado para justificar o alegado "*bis in idem*". Porém, também não existe mais essa coincidência, em face de sua redução para 50% pela Lei n.º 11.488/2007, e que passou a ser aplicada aos casos pretéritos (inclusive neste) em face da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, alínea "c" do CTN.

Os prazos para cumprimento das obrigações em questão também são distintos em cada caso.

Por fim, a definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, inc.V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a penalidade aplicada em tal e qual caso é adequada ou se é excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que é vedado no âmbito deste colegiado.

Se a lei não prevê a possibilidade de aplicação de uma penalidade em detrimento da outra não cabe ao intérprete afastá-la ou modular sua aplicação.

Por fim, cabe refutar a aplicação do princípio penal da consunção, invocado como fundamento pela contribuinte em suas contrarrazões.

Para tanto, valho-me do brilhante voto do i. conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, no Acórdão n.º1302-001.080, citado pela d. PGFN em suas contrarrazões, como fundamento para defender sua inaplicabilidade à questão em debate, *verbis*:

[...]

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que **a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu***. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, *idem*). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, **o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária**, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.

Das condutas infracionais diferentes

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre *in casu*, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 (na sua redação vigente à época do lançamento) já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas sub examine: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º – aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º.

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que **não há unidade de conduta**,

logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos expendidos no acórdão recorrido, os quais concluem que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa.

Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício.

As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo **inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.**

[...] (g.n.)

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, restabelecendo-se a exigência da multa isolada para os fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário 2007.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado