



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

Processo nº	13629.002812/2010-34
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1401-001.299 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	24 de setembro de 2014
Matéria	IRPJ
Recorrente	EMALTO INDÚSTRIA MECÂNICA LTDA. (Responsável Tributário: EMALTO ESTRUTURAS METÁLICAS LTDA.)
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2008, 2009

ÁGIO DE SI MESMO. USO DE EMPRESA VEICULO. AMORTIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não produz o efeito tributário almejado pelo contribuinte a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade negocial ou societária. Neste caso, restou caracterizada a utilização da incorporada como mera "empresa veiculo" para transferência do ágio à incorporadora, com a subsequente amortização do ágio de si mesma.

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 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, sem fluxo financeiro, o ágio não tem consistência econômica ou contábil, configurando geração artificial de resultado cujo registro contábil é inadmissível.

MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 precisa que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual.

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

A decisão proferida em relação ao lançamento de IRPJ se aplica, no que couber, às exigências dele decorrentes.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2008, 2009

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. FATOS GERADORES DISTINTOS.

O reconhecimento do ágio não representa manifestação de fato imponível tributário, pelo que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário decorrente da redução indevida do resultado do exercício inicia-se a cada amortização anual, e não com o seu registro original.

CISÃO PARCIAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE

Na cisão parcial a companhia sucessora e a empresa cindida respondem solidariamente pelas obrigações desta última.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA

A multa de ofício que não for recolhida até o vencimento sujeita-se, a partir do mês seguinte, à incidência de juros de mora equivalentes à taxa SELIC, acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do efetivo pagamento, mais um por cento no mês do pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade e afastar a decadência e, no mérito, DAR provimento PARCIAL, nos seguintes termos: I) Por maioria de votos, cancelar as multas isoladas sobre as estimativas não pagas. Vencidos os Conselheiros Fernando Luiz Gomes de Mattos (Relator) e Antonio Bezerra Neto. Designado para redigir o voto vencedor em relação à multas isoladas o Conselheiro Sérgio Luiz Bezerra Presta; II) Por maioria de votos, negar provimento em relação aos juros sobre a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Maurício Pereira Faro e Sérgio Luiz Bezerra Presta; e III) Por maioria de votos, negar provimento em relação às demais matérias. Os Conselheiros Alexandre Antonio Alkmim Teixeira e Maurício Pereira Faro votaram pelas conclusões em relação ao mérito do ágio, ficando vencido o Conselheiro Sérgio Luiz Bezerra Presta que dava provimento integral ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Presidente e Redator para Formalização do Voto
Vencedor

(assinado digitalmente)

FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS - Relator.

Considerando que o Presidente à época do Julgamento não compõe o quadro de Conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) na data da Autenticação digitalmente em 03/09/2015 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 04/09/2015 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 03/09/2015 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS

Impresso em 04/09/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

formalização da decisão, e as atribuições dos Presidentes de Câmara previstas no Anexo II do RICARF (Regimento Interno do CARF), a presente decisão é assinada pelo Presidente da 4ª Câmara/1ª Seção André Mendes de Moura em 04/09/2015. Da mesma maneira, tendo em vista que o redator designado Sérgio Luiz Bezerra Presta não integra o quadro de Conselheiros do CARF, o Presidente André Mendes de Moura será o responsável pela formalização do voto vencedor.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Celso Freire da Silva (Presidente à Época do Julgamento), Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Mauricio Pereira Faro, Sergio Luiz Bezerra Presta, Antonio Bezerra Neto e Fernando Luiz Gomes de Mattos. Ausente, justificadamente, a conselheira Karem Jureidini Dias.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o relatório que consta da decisão de piso, fls. 886-890:

Contra o interessado e a empresa Emalto Estruturas Metálicas Ltda (responsabilizada solidariamente) foram lavrados os Autos de Infração, fls. 01/61, para exigir o IRPJ, CSLL e multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ e CSLL sobre bases estimadas, por glosa de deduções (valores não amortizáveis) e de exclusões não autorizadas na apuração do lucro real, referentes a ágio na amortização de investimento, abaixo discriminados, com a multa de ofício de 75%, conforme enquadramento legal constante nos autos, e os juros de mora de acordo com a legislação pertinente:

Descrição	Valor R\$
IRPJ	6.662.239,29
Multa IRPJ	4.996.679,46
Juros IRPJ	1.268.830,73
Multa Isolada IRPJ	790.612,18
CSLL	2.411.034,43
Multa de Ofício CSLL	1.808.275,80
Juros CSLL	457.658,51
Multa Isolada CSLL	294.773,64
Total	18.690.104,04

Consta, em síntese, do Relatório Fiscal de fls. 38/61:

a) que o contribuinte apurou o IRPJ sob o regime de Lucro Real Anual nos anos-calendário de 2006, 2008 e 2009, e Lucro Presumido no ano-calendário de 2007;

b) que "Em 15/09/2005 a empresa Emalto Participações (constituída em 23/09/2005) e Alexandre Torquetti, CPF 031.867.506-44 (ele mesmo também sócio da Emalto Participações) constituíram a empresa Emalto Usinagem Ltda. O capital da Emalto Usinagem foi subscrito e integralizado com R\$ 1,00 (por parte do Sócio Alexandre Torquetti) e com as quotas totais que a Emalto Participações detinha sobre a Emalto Indústria Mecânica (empresa fiscalizada). Por ocasião da constituição da Emalto Usinagem, as quotas da Emalto Indústria Mecânica, utilizadas para subscrição do capital, foram

avaliadas a preços de mercado, em Laudo de autoria da empresa Krypton Consulting, em R\$ 95.467.000,00. Como o valor contábil dessas quotas era de R\$ 22.788.000,00, registrou-se, no patrimônio da investida (Emalto Usinagem) um ágio de R\$ 72.679.000,00. O fundamento para essa avaliação foi a precificação do fluxo de caixa descontado";

c) que "Quatro meses depois de constituída, a Emalto Usinagem foi incorporada pela Emalto Indústria Mecânica, levando ao patrimônio da incorporadora o ágio registrado. Com base nas Instruções Normativas da CVM nº 320/99 e 349/01, registrou o valor do ágio como Ativo Diferido, denominado "Mais Valia", e como dedução (conta credora no Ativo Diferido) registrou uma conta de provisão, denominada "Provisão para Manutenção da Integridade do Patrimônio Líquido", pela diferença entre o ágio (R\$ 72.678.974,12) e o valor de suposto benefício fiscal resultante da incorporação (25% de IRPJ e 9% de CSLL, R\$ 24.710.860,00), resultando em R\$ 47.968.122,92. A Emalto Indústria Mecânica passou então a excluir do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real, os valores relativos a 1/90 avos dessa provisão, equivalendo, cada parcela, R\$ 532.979,14, ao mês, a título de "baixa por manutenção da integridade do Patrimônio Líquido". Além disso, deduziu da Receita Líquida, a título de Depreciações e Amortizações, os valores de R\$ 274.565,02, por mês, que corresponde a 1/90 avos da diferença entre o suposto ágio e a conta de provisão que o reduz, o que equivale ao pretendido benefício fiscal (34%). A empresa usufruiu, portanto, a cada mês, a partir de 04/2006, de benefício fiscal equivalente a 1/90 (R\$ 807.544,15) do valor calculado como ágio (R\$ 72.678.974,12), parte como despesas de amortização, parte como exclusão do lucro líquido";

d) que a constituição da Emalto Usinagem Ltda, embora permitida legalmente, tratou-se de mero formalismo. Não houve, efetivamente, nenhuma operação na Emalto Usinagem vinculada à expectativa de rentabilidade futura e aos projetos alegados. Todo o empreendimento avaliado pelo Laudo da Krypton está adstrito à Emalto Indústria Mecânica e suas atividades e é dela a expectativa de rentabilidade futura, conforme está expresso no próprio Laudo.

e) que as exclusões e deduções em foco não encontram respaldo em necessidade alguma para a operação da Emalto Indústria Mecânica ou da Emalto Usinagem, pois trataram-se meramente de atos formais, sem influência alguma na operação do contribuinte. Com efeito, na contabilidade da Emalto Usinagem não há qualquer menção aos investimentos, construção de novo Galpão, financiamentos do BDMG, etc, apresentados como justificativa para o ágio. Como registros operacionais na Emalto Usinagem, há apenas o pagamento de salários e respectivos encargos em novembro e dezembro de 2005, e janeiro e fevereiro de 2006, todos em valores ínfimos, absolutamente desproporcionalizados com o tamanho do projeto estampado no Laudo, laudo este cujas razões para avaliação se referem tão somente das atividades operacionais da própria Emalto

Indústria Mecânica. Acrescente-se a isso a curta vida da Emalto Usinagem, de apenas quatro meses. A operação societária toda gerou, portanto, um ágio apenas interno, sem vínculo com qualquer agente econômico externo;

j) que não houve qualquer dispêndio financeiro real, e portanto, não há possibilidade de que o dispêndio formal (transferências de ações intra-grupo) possa gerar deduções ou exclusões da base de cálculo do imposto de renda;

g) que o dispêndio de aquisição da Emalto Usinagem, tão somente formal, e respectivas amortizações, portanto, são desnecessários, inusuais e anormais, tendo sido gerado apenas por divisões e recomposições de participações que ao final sequer restaram alteradas, e não podem nem especulativamente enquadrar-se como qualquer custo;

h) que o pressuposto teleológico de toda amortização, caso haja permissão para dedução do lucro, e mesmo caso não haja essa permissão, é o efetivo e real dispêndio para aquisição do ativo a amortizar;

i) que as Instruções CVM 319/99 e 349/01, as quais o contribuinte se apoiou, não se aplicam ao presente caso. Tal legislação jamais pretendeu servir como amparo a dedução de tributos em incorporações investidas com ágio interno, mas tão somente aos casos de ágios reais, em relações entre partes independentes, com fundamento econômico;

j) que as normas contábeis nacionais e internacionais não permitem o reconhecimento contábil de um ágio não desembolsado e não representativo de uma riqueza efetiva, originado de operações realizadas entre empresas de um mesmo grupo econômico;

k) que a infração apontada gerou, além da alteração do IRPJ e da CSLL devidos no ajuste, alteração também no cálculo das estimativas, o que impõe a aplicação da multa prevista no artigo 44, inciso II, da Lei 9.430/96, calculados conforme planilhas de folhas 56/61;

l) que em 31/12/2009, a Emalto Indústria Mecânica cindiu-se, transferindo patrimônio no total de R\$ 5.500.000,00 para outra empresa nova, a Emalto Estruturas Metálicas Ltda, cujo capital social foi totalmente integralizado com o patrimônio vertido, pertencendo, portanto, ao mesmo grupo econômico e tendo em vista o art. 207 do RIR/99 a empresa Emalto Estruturas Metálicas foi incluída como responsável solidária, figura prevista nos artigos 121 a 125 do CTN.

Intimados em 29/12/2010 (fls. 04 e 24) e 04/01/2011, os interessados apresentaram impugnações em 27/01/2011 (fls. 350/390) e em 02/02/2011 (fls. 661/666), nas quais alegam, em síntese, o seguinte:

- a) preliminar de decadência, uma vez que a operação de aporte de capital foi realizado em 15/09/2005, por ocasião da constituição da Emalto Usinagem, muito embora o direito à amortização só tenha surgido após 04/2006, por ocasião da incorporação posterior da empresa;*
- b) que atendeu a metodologia previstas nos artigos 385 e 386 do RIR/99;*
- c) que nem o RIR/99 e tampouco a Lei nº 9.532/97 estabelecem tratamento distinto para o ágio ou deságio oriundo de operações realizadas entre empresas de algum modo relacionadas, o que também é evidência de que, ao menos pela literalidade do texto legislado, a Emalto Usinagem nada mais fez que seguir, à risca, a norma jurídica;*
- d) que o laudo elaborado pela Kryptom Consulting atende inteiramente aos requisitos previstos pelo artigo 8º da Lei nº 6.404/76;*
- e) que apesar de não constar qualquer acusação de que tenha havido abuso de direito ou simulação, o "fator tempo", relacionado à pequena existência da Emalto Usinagem não pode ser encarado como revelador de simulação;*
- f) que houve um processo de reestruturação societária do Grupo Emalto, materializado em 2005 com a criação da empresa Holding, mas anteriormente deliberado e empreendido o projeto de expansão de suas atividades que teve inicio em 2002 com o inicio das obras de construção de um novo complexo industrial;*
- g) que o valor de mercado da empresa Emalto Mecânica pautado na expectativa de rentabilidade futura apurado quando da subscrição do capital da Emalto Usinagem pela Holding do Grupo Emalto Participações poderia ser utilizado como base para negociação de venda das quotas a terceiros, caso houvesse intenção dos sócios da empresa;*
- h) que a avaliação a valores de mercado foi, além de legal, oportuna e tempestiva, pois neste novo segmento de usinagem a empresa precisava de capital e patrimônio líquido robustos, de valores grandes;*
- i) que a Emalto Usinagem não conseguiu o registro estadual e teve que rever sua estratégia decidindo-se pela incorporação da mesma pela Emalto Mecânica;*
- j) que nem a lei fiscal, nem a lei societária, tampouco as normas contábeis em vigor à época exigiam que houvesse alguma espécie de desembolso em "pecúnia" pelo ágio registrado; também não limitam transação entre pessoas ligadas; que as quotas da Emalto Indústria Mecânica foram entregues à Emalto Usinagem em "dação em pagamento";*
- k) que, ao contrário do afirmado pela fiscalização, existia doutrina^{2.10} a época criticando o registro de ágio gerado em*

operações no mesmo grupo, mas se tratava de mera doutrina, e não de atos emanados dos órgãos reguladores;

l) que o Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, citado pela fiscalização, se aplica a companhia aberta e só foi emanada em 14/02/2007, ou seja, após o registro do ágio;

m) que a Resolução CFC no 1.110/07 entrou em vigor somente em 2009, mas somente a partir do ano de 2010, quando da implantação obrigatória do Pronunciamento Técnico CPC 18 — Investimento em Coligada e em Controlada e da Interpretação Técnica ICPC 09 - Demonstrações Contábeis Individuais, é que o ágio gerado dentro de casa passou a não ser mais admitido, sob o ponto de vista contábil, inclusive para as limitadas;

n) que inexiste violação ao princípio contábil de registro de custo;

o) que a incorporação reversa ("as avessas") se deu nos moldes das justificativas apresentadas para tal finalidade, exposições de motivos, atos deliberatórios, laudos técnicos, avaliações e documentos acostados aos autos;

p) que os artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97, consolidados no artigo 386, III, do RIR/99, autorizam a dedução fiscal das despesas de amortização do ágio fundamentado em rentabilidade futura, em caso de incorporação da sociedade que tiver o ágio registrado;

q) que não se aplica ao caso os artigos 299, 324, 327 e 391 do RIR/99, conforme fundamentos que expõe;

r) que não há nos autos qualquer acusação de simulação. Não havendo acusação de simulação, nenhum outro fundamento se sustenta;

s) que não se aplica ao caso a multa isolada no percentual de 50% uma vez que já se está sendo exigida a multa de ofício de 75%;

t) que não encontra fundamento legal a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício, quando esta for exigida em conjunto com o tributo supostamente devido;

Impugnação de Emalto Estruturas Metálicas Ltda.

a) preliminarmente, requer a nulidade do Termo de Sujeição Passiva que escorou-se no art 124 da Lei 5.172, de 1966 (CTN), sem citar qual inciso se referia, dificultando a compreensão do fato imputado ao sujeito passivo;

b) que, quanto ao mérito, só passou a existir em 26/02/2010 e não pode ser responsabilizada por fatos pretéritos da Emalto Indústria Mecânica que dizem respeito ao período de 2005 a 2009. Assim, não teve qualquer participação, proveito ou interesse jurídico comum com a autuada, já que nem existia;

c) que o patrimônio vertido foi ínfimo (R\$ 5.986.275,38) comparado com o patrimônio remanescente (R\$ 125.022.158,73) na autuada de molde a não prejudicar em nada a sua capacidade de adimplência ou sua solidez perante suas obrigações;

d) que a impugnante não praticou nenhum ato ilícito, não teve qualquer interesse econômico no resultado ou no proveito da pseudo situação que constituiu o fato gerador da suposta obrigação principal e não teve interesse jurídico no que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constituiu o suposto fato gerador.

A 1ª Turma da DRJ/JFA, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, por meio de Acórdão que recebeu a seguinte ementa, fls. 884-886:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2008, 2009

ÁGIO. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INEFICÁCIA.

A formalização de reorganização societária em que não existe motivação outra que não a criação artificial de condições para auferimento de vantagens tributárias não é oponível à Fazenda Pública. Negada eficácia fiscal ao arranjo societário sem propósito negocial, restam não atendidas as condições para a amortização do ágio como despesa dedutível, impondo-se a glosa e a recomposição das apuração dos tributos devidos.

ÁGIO DE SI MESMO. USO DE EMPRESA VEICULO. AMORTIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

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 negocial ou societária, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (com criação de ágio) e, ato continuo, ocorreu o evento da incorporação. Nesse caso, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera "empresa veículo" para transferência do ágio à incorporadora, com a subsequente amortização de ágio de si mesma.

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 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.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAIS.

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.

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

A decisão proferida em relação ao lançamento de IRPJ se aplica, no que couber, As exigências dele decorrentes.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2008, 2009

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. FATOS GERADORES DISTINTOS.

O reconhecimento do ágio não representa manifestação de fato imponível tributário, pelo que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário decorrente da redução indevida do resultado do exercício inicia-se a cada amortização anual, e não com o seu registro original.

DECADÊNCIA.

Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para o fisco constituir o crédito tributário via lançamento de ofício, começa a fluir a partir da data do fato gerador da obrigação tributária, que no caso das empresas que optam em apurar seus resultados em base anual, ocorre ao final do ano-calendário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, caso em que o prazo começa a fluir a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

RESPONSABILIDADE TRIBUTARIA. SUCESSÃO EMPRESARIAL. INCORPORAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO.

A responsabilidade dos sucessores de sociedade, parcialmente cindida, aplica-se As obrigações tributárias vinculadas à empresa incorporada, cuja abrangência da sujeição passiva alcança os respectivos tributos devidos, acrescido das multas de natureza fiscal e juros moratórios a eles associados, adstritos As infrações cometidas quanto aos fatos geradores ocorridos antes da concretude do evento societário.

*AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL
AO IMPOSTO. JUROS DE MORA PELA TAXA SELIC APÓS
VENCIMENTO.*

Nos termos do Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02 de abril de 1998, desde 01/01/97, a multa de ofício, incluindo-se a proporcional ao valor do imposto lançado no auto de infração, que não for recolhida até o vencimento (30 dias da ciência do auto de infração) sujeita-se, a partir do mês seguinte, à incidência de juros de mora equivalentes à taxa SELIC, acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do efetivo pagamento pelo sujeito passivo, mais um por cento no mês de tal pagamento, desde que sejam associadas a: a) fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97; b) fatos geradores que tenham ocorrido até 31/1 se não tiverem sido objeto de pedido de parcelamento até 31/08/95.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte e o responsável solidário foram devidamente cientificados do aludido Acórdão em 14/04/2011, conforme AR de fls. 785 e apresentaram recursos voluntários em 16/05/2011 (v. fls. 789-795 e 798-857), reiterando os argumentos de defesa apresentados na fase impugnatória.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator

O recurso apresentado atende aos requisitos legais, razão pela qual deve ser conhecido.

PRELIMINARES**Arguições de nulidade do Termo de Sujeição Passiva**

A pessoa jurídica Emalto Estruturas Metálicas questionou a responsabilidade tributária que foi a ela atribuída. Considerou nulo o termo de sujeição passiva, posto que não tinha interesse jurídico comum sobre os fatos que ensejaram o presente lançamento.

Não assiste razão à recorrente.

Na condição de empresa criada por cisão parcial da Emalto Mecânica, sua responsabilidade solidária é válida, nos termos da legislação de regência.

Na verdade, a Emalto Estruturas Mecânicas representa uma fração do patrimônio da empresa Emalto Mecânica. Por conseguinte, ambas as empresas devem responder solidariamente pelos tributos decorrentes de fatos ocorridos antes da cisão.

Sobre o tema, é suficientemente claro o art. 207 do RIR/99, *verbis* (grifado):

Art. 207. Respondem pelo imposto devido pelas pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas (Lei nº 5.172, de 1966, art. 132, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 5º):

I – a pessoa jurídica resultante da transformação de outra;

II - a pessoa jurídica constituída pela fusão de outras, ou em decorrência de cisão de sociedade;

[...]

Parágrafo único. Respondem solidariamente pelo imposto devido pela pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 5º, § 1º):

I - as sociedades que receberem parcelas do patrimônio da pessoa jurídica extinta por cisão;

II - a sociedade cindida e a sociedade que absorver parcela do seu patrimônio, no caso de cisão parcial;

[...]

A Emalto Estruturas Metálicas reconhecidamente originou-se da cisão do patrimônio da empresa Emalto Mecânica. Consequentemente, ela deve ser considerada como responsável solidária pelos tributos devidos pela empresa Emalto Mecânica, da qual se originou.

Nesse sentido, caminha a jurisprudência no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

CISÃO PARCIAL - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SOLIDARIEDADE. Na cisão parcial a companhia sucessora e a empresa cindida respondem solidariamente pelas obrigações desta última nos termos dos arts. 233 da Lei n.º 6.404/76, 124 e 132, do CTN.

*Recurso Especial de Divergência ao qual se nega provimento.
(Acórdão n.º CSRF/03-03.291)*

A recorrente também arguiu a nulidade do termo de sujeição passiva, pelo fato de o referido termo referir-se apenas ao artigo 124 do CTN.

Também não merece prosperar esta alegação, visto que Relatório Fiscal, peça que acompanhou o aludido termo se sujeição passiva, faz referência expressa ao art. 207 do RIR/99, bem como aos arts. 121 a 125 do CTN.

Neste termos, voto pela rejeição da presente preliminar.

Arguição de nulidade dos Autos de Infração

A recorrente arguiu a nulidade dos presentes lançamento, por supostas irregularidades na emissão / renovação do MPF – Mandado de Procedimento Fiscal.

A Recorrente, repetindo sua alegação da fase impugnatória, arguiu supostas irregularidades na ciência dos MPFs que autorizaram ao Agentes Fiscais a ter acesso a todo o seu documentário fiscal. Segundo a Recorrente, tais irregularidades, aliadas à falta de ciência das prorrogações do MPF, configura vício de procedimento, que acarreta a invalidade no lançamento, além de caracterizar ofensa ao princípio da legalidade e moralidade.

Não assiste razão à Recorrente.

Por economia processual, em relação a este tema adoto e transcrevo as razões de decidir contidas no Acórdão recorrido, fls. 304-305:

20. No que se refere à esta alegação sobre o não cumprimento de disposição regulamentar sobre o Mandado de Procedimento Fiscal (ciência de prorrogação), mesmo entendendo que tal exigência foi cumprida, importante destacar que entendo não ser esta alegação causa para a anulação por vício formal de qualquer auto de infração. Isto porque o MPF sozinho não é suficiente para demarcar o início do procedimento fiscal, o que reforça o seu caráter de subsidiariedade aos atos de fiscalização e implica em que, ainda que ocorram problemas formais com o MPF, não teriam como efeito tornar inválidos os trabalhos de fiscalização desenvolvidos (por isso não estariam contrariados

os artigos 104, III, e 166, IV, do Código Civil), nem dados por imprestáveis os documentos obtidos para respaldar o lançamento de créditos tributários apurados.

21. O MPF, primordialmente, presta-se como um instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação Fisco-contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito passivo que seu nome foi selecionado segundo critérios objetivos e impessoais, e que o agente fiscal nele indicado recebeu do Fisco a incumbência para executar aquela ação fiscal. Neste sentido os seguinte acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Conselho de Contribuintes:

Número do Recurso 107-131369

Turma PRIMEIRA

Número do Processo 10746.000994/2001-93

Acórdão CSRF/01-05.189

Data da Sessão 14/03/2005 08:30:00

MPF - FALTA DE RENOVAÇÃO NO PRAZO REGULAMENTAR - NULIDADE - INOCORRÊNCIA - O desrespeito à renovação do MPF no prazo previsto na Portaria SRF 1265/99 não implica na nulidade dos atos administrativos posteriores.

Recurso voluntário negado.

Número do Recurso 141357

Acórdão 103-21933

IRPJ. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MPF. AUSÊNCIA DE NULIDADE. O MPF-Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. A extração no prazo de sua prorrogação não constitui, por si só, causa de nulidade do lançamento.

Número do Recurso 139359

Acórdão 101-95208

NULIDADE - INEXISTÊNCIA - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - PRORROGAÇÃO - REGISTRO ELETRÔNICO NA INTERNET - A prorrogação do MPF, à luz do que determina o artigo 13 da Portaria 3007/2001, se dá mediante registro eletrônico, disponível na Internet

Número do Recurso 123381

ACÓRDÃO 203-09205

NORMAS PROCESSUAIS - INOCORRÊNCIA DE NULIDADE -

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - O MPF,

Documento assinado digitalmente conforme MP 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/09/2015 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 04/09/2015 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 03/09/2015 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS

Impresso em 04/09/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

primordialmente, presta-se como um instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação Fisco-contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito passivo que seu nome foi selecionado segundo critérios objetivos e impessoais, e que o agente fiscal nele indicado recebeu do Fisco a incumbência para executar aquela ação fiscal. Pelo MPF o auditor está autorizado a dar inicio ou a levar adiante o procedimento fiscal. O MPF sozinho não é suficiente para demarcar o início do procedimento fiscal, o que reforça o seu caráter de subsidiariedade aos atos de fiscalização e implica em que, ainda que ocorram problemas com o MPF, não teria como efeito tornar inválido os trabalhos de fiscalização desenvolvidos, nem dados por imprestáveis os documentos obtidos para respaldar o lançamento de créditos tributários apurados. A prorrogação após o vencimento do prazo do mandado de procedimento fiscal (MPF) não se constitui hipótese legal de nulidade do lançamento. Recurso ao qual se nega provimento.

Nestes termos, rejeito a presente preliminar de nulidade.

Arguição de decadência

Alegou a Recorrente que o direito de a Fazenda fiscalizar a operação que deu origem ao ágio aqui discutido (ocorrida em 15/09/2005) já estava decaído quando da sua ciência do auto de infração, ocorrida em 29/12/2010.

Segundo a Recorrente, o prazo decadencial no presente caso deve ser contado a partir da operação societária que deu origem ao registro inicial do ágio: a aquisição do investimento com pagamento da “mais valia”. Assim, como o ágio aqui discutido decorre da aquisição das quotas da Emalto Mecância pela Emalto Usinagem, que ocorreu no dia 15/09/2005, o prazo quinquenal para a sua retificação já teria sido consumido.

Não obstante o raciocínio delineado pelo Recorrente, a assertiva por ele apresentada não encontra qualquer respaldo jurídico. Conforme será aqui demonstrado, o direito de a Fazenda fiscalizar os procedimentos relativos à criação de um ágio a ser amortizado não se submete ao prazo decadencial tributário.

Por certo, o prazo decadencial deve ser aplicado à atividade tributante do Estado. Isto é, ocorrida a materialização da hipótese de incidência tributária prevista em lei (fato gerador), o Fisco tem o prazo de cinco anos para constituir a correspondente obrigação tributária por meio do lançamento.

Tal como previsto no Código Tributário Nacional, em especial em seus artigos 150 e 173, o direito de a Fazenda Pública constituir os seus créditos tributários se subordina ao prazo decadencial de cinco anos. Assim, ocorrido o fato gerador previsto em lei (art. 150), ou a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173), o Fisco possui o prazo de cinco anos para **efetuar o lançamento e constituir os correspondentes créditos fiscais**.

Vê-se, assim, que, para a contagem da **decadência**, deve-se ter em mira a

Documento assinado digitalmente em 03/09/2015 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 04/09/2015 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 03/09/2015 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS

Impresso em 04/09/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

materialização no campo da existência de qualquer hipótese de incidência tributária prevista em lei, não há que se falar em constituição de crédito fiscal, o que, por sua vez, afasta a possibilidade de contagem do prazo decadencial. Em resumo, **não havendo fato gerador, não haverá prazo decadencial a ser contado.**

No caso do IRPJ da CSLL, por exemplo, **não ocorrendo a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza e o resultado ajustado positivo do exercício (antes da provisão para o imposto de renda), não haverá prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir as respectivas obrigações tributárias; não haverá o que lançar!**

Voltando ao caso ora em análise, o pagamento do ágio previsto no artigo 385 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 - RIR/99 não ensejou a materialização da hipótese de incidência prevista para o IRPJ e a CSLL. Em outras palavras, o pagamento do ágio na aquisição de uma participação societária não se enquadra como fato gerador de nenhum tributo federal.

No que tange a fluência do prazo decadencial nesse caso, o Fisco possui cinco anos para constituir os créditos de IRPJ e CSLL decorrentes da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza e do resultado ajustado positivo auferidos pela empresa em determinado ano-base. **O ágio utilizado na apuração das respectivas bases de cálculo não compõe a hipótese de incidência dos referidos tributos, apenas afeta quando da sua efetiva utilização o cálculo do montante a ser pago (benefício fiscal).**

Com efeito, em face do ágio registrado pelo contribuinte, o Fisco pode, ao averiguar a sua regularidade, concordar ou não com a sua amortização na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Se concluído que o registro contábil se adequa aos requisitos impostos pelo benefício fiscal concedido pela legislação, a amortização será homologada. Caso contrário, a amortização será glosada, sendo mantido, porém, a existência contábil do ágio registrado.

Diante do exposto, rejeito a presente arguição de decadência.

MÉRITO

Indedutibilidade do ágio

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

Data / Evento	Situação / Operação Societária
09/09/2005 Situação inicial	a) A pessoa jurídica autuada (Emalto Mecânica) apresentava o seguinte quadro societário: Emalto Participações Ltda. com 8.094.999 quotas e Sr. Alexandre Torquetti com 1 quota. O Sr. Alexandre Torquetti também era sócio da Emalto Participações Ltda.
15/09/2005 - Origem do ágio	b) A pessoa jurídica Emalto Participações e Alexandre Torquetti (sócio da Emalto Participações) constituem a pessoa jurídica Emalto

- Criação da Emalto Usinagem como “empresa veículo”	<p>Usinagem Ltda. (empresa veículo);</p> <p>c) O capital da Emalto Usinagem foi subscrito e integralizado com R\$ 1,00 (por parte do Sócio Alexandre Torquetti) e com todas cotas que a Emalto Participações detinha sobre a Emalto Indústria Mecânica (empresa fiscalizada);</p> <p>d) Nesta ocasião, as quotas da Emalto Indústria Mecânica, utilizadas para subscrição do capital, foram avaliadas a preços de mercado, em R\$ 95.467.000,00. Como o valor contábil dessas quotas era de R\$ 22.788.000,00, registrou-se, no patrimônio da investida (Emalto Usinagem) um ágio de R\$ 72.679.000,00.</p>
01/04/2006 “Incorporação reversa” e formação do “ágio de si mesmo”	<p>a) A Emalto Mecânica incorpora a Emalto Usinagem e absorve para si o ágio sobre suas próprias quotas no valor de R\$ 72.679.000,00, passando a amortizá-lo nos exercícios seguintes.</p> <p>b) Ao final desta seqüência e operações, a pessoa jurídica autuada (Emalto Mecânica) manteve o mesmo quadro societário existente no princípio: Emalto Participações Ltda. com 8.094.999 quotas e Sr. Alexandre Torquetti com 1 quota.</p>

Com base nestes amplo conjunto de fatos, os autuantes concluíram que:

a) a participação da Emalto Usinagem nesta sequência de operações teve o único propósito de reduzir o pagamento do IRPJ e da CSLL, mediante amortização de “ágio de si mesma” por parte da Emalto Mecânica.

b) a pessoa jurídica Emalto Usinagem foi criada sem fundamentação econômica e sem objeto social de fato, com o único propósito de reduzir artificialmente a tributação, servindo como “*empresa-veículo*” para criar e posteriormente transferir o ágio para a Emalto Mecânica.

Assim sendo, a resolução da presente lide resume-se a analisar se o presente ágio, criado em sucessivas operações societárias (realizadas entre partes relacionadas), atendeu aos pressupostos legais de sua dedutibilidade na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL da Emalto Mecânica.

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

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

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

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

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

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

Não é preciso muito esforço para verificar que, no presente caso, claramente ocorreram pelo menos cinco dessas situações nebulosas, quais sejam: (1) Operações estruturadas em seqüência (*step transactions*), (2) Operações invertidas, (3) Operações entre partes relacionadas; (4) Uso de sociedades-veículo (*conduit companies*); (5) Ágio de si mesmo.

Passo a analisar brevemente cada uma destas ocorrências.

Operações estruturadas em sequência (*step transactions*)

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

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

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

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

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

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

No caso em análise, o conjunto dessas etapas (criação de uma pessoa jurídica integralização de capital sem movimentação financeira, criação de ágio em operação envolvendo empresas relacionadas, utilização de empresa veículo e posterior incorporação reversa) corresponde apenas a uma pluralidade de meios para atingir um único fim: a cedutibilidade do ágio pela própria pessoa jurídica que foi reavaliada (no caso a Emalto Mecânica, ora recorrente).

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

No caso concreto, vale ressaltar que, antes do início da seqüência de operações societárias o quadro societário da Emalto Mecânica apresentava a seguinte composição: Emalto Participações detinha 8.094.999 quotas e Sr. Alexandre Torquetti com 1 quota.

Ao final de toda a cadeia de operações, o quadro societário da Emalto Mecância continuo exatamente o mesmo: Emalto Participações com 8.094.999 quotas e Sr. Alexandre Torquetti com 1 quota.

Em resumo: não houve nenhuma alteração societária efetiva. Todas as transações, realizadas sem fluxo financeiro e em curto espaço de tempo, tiveram a única finalidade de utilizando a Emalto Usinagem como empresa veículo, para criar e posteriormente transferir ágio para a recorrente, Emalto Mecânica.

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

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

Na situação sob análise, chama atenção o fato de que transcorreram poucos meses entre o evento de criação da Emalto Usinagem e sua posterior incorporação reversa pela Emalto Mecânica.

Nenhum evento externo ocorreu que justificasse a seqüência dessas operações societárias em espaço de tempo tão exíguo. A premência com que essas operações foram realizadas denotam, claramente, que elas faziam parte de uma seqüência de etapas, encadeadas com as anteriores, visando a busca de um fim determinado, sem nenhum evento externo que justificasse a altíssima velocidade com que as operações foram realizadas.

Operações invertidas

Outra operação considerada nebulosa pelo Professor Greco é aquela que ocorre de maneira inversa à habitual, tal como a que ora se apresenta nos autos (incorporação da controladora pela controlada).

Segundo a visão do Professor Greco, os institutos jurídicos são desenhados para regular situações que, na vida comum em sociedade, se apresentam como o que freqüentemente ocorre, levando em consideração as características e qualidades dos respectivos participantes.

Num grupo societário em que uma pessoa jurídica controla outra, caso haja necessidade de reunião de ambas num único empreendimento, o caminho que a experiência aponta corno natural é a controladora incorporar sua controlada e não o inverso (incorporação às avessas ou incorporação reversa).

A legislação reconhece esta figura de caráter inverso (controlada incorporando a controladora), como o artigo 264 da Lei das Sociedades Anônimas que apresenta regras de avaliação para essa hipótese, mas tal fato não afasta a relevância das circunstâncias que podem cercar o caso concreto. Afinal, esta operação inversa pode, eventualmente, estar sendo realizada abusivamente ou como negócio indireto em fraude à lei (salvo não à lei societária que regula a incorporação, mas à lei tributária ou outra lei relevante aplicável ao caso concreto).

A incorporação às avessas apresenta-se como hipótese fora do perfil objetivo do instituto jurídico e, por isso, demanda uma razão específica relevante que afaste a estranheza da operação e que mostre sua perfeita adequação à realidade fática do caso.

No caso em análise, em etapa anterior à "incorporação reversa", a Emalto Participações e o sócio minoritário Alexandre Torquetti criaram a Emalto Usinagem, que se tornou controladora da recorrente, Emalto Mecânica.

Ato contínuo, a Emalto Usinagem desapareceu do mundo jurídico, por meio de incorporação reversa, realizada pela Emalto Mecânica (ora recorrente), que passou a contar com um expressivo valor de R\$ 72.679.000,00 contabilizados a título de ágio ("ágio de si mesma").

Em sede recursal, a contribuinte alegou que esta estranha operação de "incorporação reversa" teria amparo legal e que teve como principal objetivo efetuar a reavaliação societária de bens.

Ora, os fatos descritos evidenciam claramente que a Emalto Usinagem foi uma pessoa jurídica com existência efêmera e meramente formal.

Ao término das estranhas operações societárias, a Emalto Usinagem (empresa veículo) foi **extinta por incorporação**, deixando de existir no mundo jurídico. Este fato, por si só, reforça a convicção que, no contexto das operações sob análise, a **única função da Emalto Usinagem foi a de viabilizar a criação e transferência do ágio para a Emalto Mecânica**. Tal fato será melhor analisado em tópico específico do presente voto, intitulado "uso de sociedades veículo".

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Uso de sociedades-veículo (*conduit companies*)

Segundo a doutrina de Marco Aurélio Greco, empresa de passagem é uma

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
pessoa jurídica utilizada apenas para servir como canal de passagem de um patrimônio ou de Autenticado digitalmente em 03/09/2015 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 0

4/09/2015 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 03/09/2015 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS

Impresso em 04/09/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

dinheiro, sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto. Trata-se de uma operação que serve apenas para transitar um patrimônio ou um determinado recurso.

No presente caso, a **única função** da Emalto Usinagem no conjunto de operações realizadas foi servir de veículo para a criação do ágio e sua quase imediata transferência à própria pessoa jurídica reavaliada (Emalto Mecânica, ora recorrente).

Esta operação societária resultou na formação de ágio no valor de R\$ R\$ 72.679.000,00 (diferença entre valor do laudo de avaliação e o valor patrimonial da citada empresa), que quase imediatamente foi transferido à própria Emalto Mecânica, mediante incorporação reversa.

Ao término destas operações, a Emalto Usinagem (empresa veículo) foi **extinta por incorporação reversa**, deixando de existir no mundo jurídico. Este fato, por si só, reforça a convicção que, no contexto das operações sob análise, a **única função da Emalto Usinagem foi a de viabilizar a criação e transferência do ágio para a Emalto Mecânica**.

Ágio de si mesmo

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

Ocorre que, em um momento posterior à aquisição é feita uma incorporação às avessas que gera uma situação curiosa em relação ao ágio na aquisição da participação societária. O ágio tem por objeto uma participação societária de titularidade da controladora, que representa fração do capital da pessoa jurídica controlada à qual ele se reporta. Na medida em que a controlada incorpora a controladora, desaparece o sujeito jurídico titular da participação societária. Assim, caso preservado, o montante do ágio passaria a estar dentro da incorporadora (antiga controlada), possuindo como origem um elemento que agora integra a própria incorporadora. Seria um "ágio de si mesmo", o que sugere uma preocupação quando se analisa caso concreto que apresente este feitio.

De fato, anteriormente à incorporação reversa, a Emalto Usinagem (empresa veículo) era o sujeito jurídico titular da participação societária na Emalto Mecânica (empresa controlada, ora recorrente), bem como do ágio decorrente da reavaliação desta última.

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

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

Considerações finais

Importante observar que nunca houve efetivo pagamento de ágio, em nenhuma etapa deste pretenso procedimento de planejamento tributário. Houve apenas uma reavaliação da Emalto Mecânica, seguida de uma frenética "troca de ações", cujo valor nominal refletiu o ágio correspondente à reavaliação da empresa.

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

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

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

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

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

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

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

No mesmo trabalho, comentou Mariz:

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

uma pessoa jurídica lucrativa para outra deficitária; a existência ou inexistência de outra causa econômica além da economia fiscal; a exagerada arrumação dos fatos.

É de todo evidente que o conjunto de operações descritas no presente processo foi articulada pelas pessoas físicas que, direta ou indiretamente, controlam o capital das empresas envolvidas, para criar, formalmente, uma situação que se enquadrasse na possibilidade de deduzir despesas de amortização de ágio, advinda com a publicação da Lei nº 10.637/02.

A sucessão dos atos, a inexistência de fluxo financeiro, a proximidade temporal entre eles e a extinção da empresa Emalto Usinagem por incorporação reversa revelam que nunca houve a intenção real de criar a pessoa jurídica Emalto Usinagem (que foi extinta poucos meses após sua suposta criação) para efetivamente operar segundo seu objetivo social, mas sim de criar uma situação efêmera, de passagem, que possibilitasse um registro de ágio a ser amortizado por empresa do grupo (no caso, a Emalto Mecânica, ora recorrente).

Em sua peça recursal, a contribuinte alegou que as operações societárias em tela tiveram finalidades negociais, além da mera redução da incidência tributária. Dentre tais finalidades negociais, citou a intenção de demonstrar ao mercado a real potencialidade dos negócios, a possibilidade de captação de novos financiamentos e empréstimos e a intenção de segmentar as diversas atividades econômicas desenvolvidas pelo grupo econômico.

No entanto, no curtíssimo período de existência da Emalto Usinagem, até ser extinta por incorporação reversa, é fácil verificar que a citada pessoa jurídica não praticou nenhum ato empresarial alinhado a estes supostos objetivos. Mais do que isso, a citada pessoa jurídica não praticou nenhum ato vinculado com seu objetivo social.

A inquestionável realidade é que antes da criação da Emalto Usinagem não havia contabilização de investimento adquirido com ágio, a ser amortizado em uma das alternativas mencionadas. O surgimento do ágio foi possibilitado com a criação (meramente formal) da Emalto Usinagem, sem nenhum fluxo financeiro. E, poucos meses depois, a Emalto Usinagem sofreu incorporação reversa, por parte de sua controlada Emalto Mecânica.

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

Sobre o tema, a Procuradoria da Fazenda Nacional, em suas contrarrazões, expôs de maneira muito objetiva o desvirtuamento ocorrido no processo de criação do presente ágio (fls. 17 a 19 de sua manifestação):

Não obstante as operações societárias realizadas pelo grupo EMALTO visarem à reestruturação societária de suas empresas, a realização de uma seqüência de operações societárias com o único objetivo de reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL a serem recolhidos pela empresa final exorbitou esse propósito negocial.

Por certo, um ágio que não existe materialmente não pode ter a despesa com a sua amortização deduzida na apuração do IRPJ e da CSLL de acordo com os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997.

[...]

Todas as operações societárias realizadas, as quais culminaram com a incorporação da EMALTO USINAGEM pela EMALTO MECÂNICA foram realizadas dentro de um único grupo econômico: o grupo EMALTO.

Quando a EMALTO PARTICIPAÇÕES subscreveu e integralizou o aumento do capital da EMALTO USINAGEM com 99,99% das quotas da EMALTO MECÂNICA, a referida empresa estrangeira ocupou simultaneamente os dois pólos do negócio firmado: comprador e vendedor. Ou seja, ela cobrou o ágio de si mesma.

O investimento realizado pela EMALTO PARTICIPAÇÕES na EMALTO USINAGEM, com as quotas da EMALTO MECÂNICA, teve um curtíssimo tempo de vida (seis meses e meio, aproximadamente), principalmente se comparado ao montante envolvido (R\$ 95.467.000,00).

Em face das operações que envolveram o surgimento e amortização do ágio decorrente da aquisição das quotas da EMALTO MECÂNICA pela EMALTO USINAGEM, a formação societária e patrimonial do grupo EMALTO, antes e após das operações societárias realizadas, é exatamente a mesma, com exceção do ágio absorvido pela EMALTO MECÂNICA, o qual deu origem a parte da despesa que seria deduzida na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

[...]

Conclusão

De todo o exposto, concluo que conjunto dessas etapas (criação de uma pessoa jurídica integralização de capital sem movimentação financeira, criação de ágio em operação envolvendo empresas relacionadas, utilização de empresa veículo e posterior incorporação reversa) correspondeu, de fato, a uma pluralidade de meios para atingir um único fim: a dedutibilidade do ágio pela própria pessoa jurídica que foi reavaliada (no caso a Emalto Mecânica, ora recorrente).

Por esta razão, em relação a este tema, considero que o recurso voluntário não merece provimento.

Cumulação da multa isolada e da multa de ofício

A recorrente considerou impossível juridicamente a cumulação da multa de ofício com a multa isolada, alega o Recorrente ser esta inviável.

Não assiste razão à recorrente.

As duas penalidades possuem clara previsão legal, consubstanciadas no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 e no art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/1996 (atual redação contida no inc. II, alínea b). Inexiste previsão legal para dispensa de qualquer dessas exigências.

A multa isolada é devida em função da falta ou insuficiência de pagamento do imposto devido pelo regime de estimativa, ainda que o contribuinte tenha apurado, ao final do período, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa, nos exatos termos do art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/1996 (e também da redação atual do inciso II, b do mesmo artigo).

A multa de ofício, por sua vez, decorre da falta ou insuficiência de pagamento de tributo pelo contribuinte.

Resulta, pois, evidente, que as infrações apenadas pela chamada multa de ofício e pela multa isolada são diferentes e autônomas.

Além disso, a multa isolada e a multa de ofício não incidem sobre a mesma base de cálculo. A multa de ofício incide sobre o tributo efetivamente devido pelo contribuinte, que, no caso, somente é apurado ao final do ano-calendário. Por sua vez, a multa isolada incide sobre o valor do pagamento mensal devido e que deixou de ser pago.

Com a vigência da Lei nº 11.488/2007, a qual alterou a redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, a distinção entre as bases de cálculo dessas multas ficou clara.

Transcrevem-se a seguir alguns acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que reafirmam este entendimento:

(...). CONCOMITÂNCIA ENTRE A MULTA ISOLADA E A MULTA VINCULADA AO TRIBUTO - Em virtude de se tratarem de infrações distintas, a multa de ofício aplicada isoladamente, pela falta de recolhimento da CSLL apurada por estimativa, pode ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício, aplicada sobre a contribuição devida sobre a base cálculo anual da CSLL. (...). (Acórdão n.º 193-00017)

(...). MULTA ISOLADA - A disposição legal que determina a imposição da multa de ofício no caso de falta ou insuficiência de pagamento das estimativas mensais não é influenciada pelo tributo incidente sobre o resultado anual, como deixa expresso o dispositivo. Afastá-la é negar aplicação a lei vigente, o que é vedado ao Conselho. Reduz-se, todavia, o percentual, pelo princípio da retroatividade benigna. Preliminar rejeitada. Recurso parcialmente provido. (Acórdão n.º 101-96556/2008)

MULTA DE OFÍCIO - ESTIMATIVAS MENSais - FALTA DE RECOLHIMENTO. A falta de recolhimento das estimativas mensais, sem que haja sido levantado o respectivo balanço ou balancete de suspensão, dá azo à aplicação isolada da multa de ofício estabelecida no inciso IV do parágrafo 1º da Lei nº 9.430/1996.

MULTA ISOLADA - REDUÇÃO DE PERCENTUAL - RETROATIVIDADE BENIGNA. A redução da penalidade deve

ser aplicada retroativamente a fato não definitivamente julgado, na forma do artigo 106, II, “c” do CTN.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA DE APLICAÇÃO. É possível a aplicação concomitante das duas penalidades tendo em vista que têm supedâneo em infrações e em dispositivos legais distintos. Duas infrações, duas penalidades. (...). (Acórdão n.º 101-96481/2007)

Pelas razões expostas, nego provimento ao recurso voluntário, em relação ao presente tema.

Juros sobre multa de ofício

Sobre o tema, foi editada a Súmula n.º 4 do Primeiro Conselho de Contribuintes:

Súmula 1º CC nº 4: 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.

O Parecer PGFN/CDA nº 1936/2005, abordando este tema, conclui:

A finalidade a ser alcançada foi a de dar tratamento isonômico entre débitos de tributos não pagos dentro do prazo de vencimento e débitos de multas de ofício isoladas também não pagas no vencimento, de modo que a postergação do pagamento da multa deixasse de ser vantajosa para o devedor. O próprio uso da expressão ‘débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional’ reflete tal desiderato. (grifo nosso)

Assim, consoante as disposições supracitadas, nada há que afaste a incidência da taxa SELIC sobre débitos de qualquer natureza devidos à União, o que inclui a multa de ofício.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade, afastar a decadência e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Fernando Luiz Gomes de Mattos

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator para Formalização do Voto.

Em face da necessidade de formalização da decisão proferida nos presentes autos, e tendo em vista que o redator designado Sérgio Luiz Bezerra Presta não mais integra o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, encontro-me na posição de Redator, nos termos dos arts. 17 e 18, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 (RICARF).

Informo que, na condição de Redator, não me encontro vinculado: (1) ao relato dos fatos apresentado; (2) a nenhum dos fundamentos adotados para a apreciação das matérias em discussão; e (3) a nenhuma das conclusões da decisão incluindo-se a parte dispositiva e a ementa.

A seguir, a reprodução do voto.

Não obstante a coerente fundamentação contemplada no voto do Ilustre Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos, tão bem exposto à Turma em relação ao recurso voluntário, onde os membros do colegiado deram provimento parcial ao recurso, para apenas para cancelar a multa isolada sobre estimativas não pagas.

Observando tudo que consta dos autos, não tenho como concordar com as razões de decidir do Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos em relação ao tema da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais, neste ponto considero procedentes os argumentos da Recorrente tendo em vista que a questão da multa em razão de falta ou insuficiência de pagamento das estimativas mensais já está pacificada no âmbito do processo administrativo fiscal federal.

Dos inúmeros julgados a respeito do tema uma maioria esmagadora entende que é impossível à imposição da multa isolada, nos termos do inciso IV do §1º, independe do resultado apurado no encerramento do exercício financeiro, devendo ser aplicada sempre sobre o valor da estimativa não recolhida.

E, isso demonstra que encerrado a ano calendário, não mais cabe aplicar a multa isolada por falta ou insuficiência de estimativas, pois essas ficam absorvidas pelo tributo incidente sobre o resultado anual. Até porque, encerrado o ano calendário, não há mais base de cálculo para exigência da multa, eis que, com o deslocamento do fato gerador da obrigação tributária para 31 de dezembro de cada ano, para as empresas que optem por recolher o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro real anual, desaparece o bem tutelado pela norma jurídica, no caso as antecipações que deveriam ter sido recolhidas no decorrer do ano calendário, surgindo, com a apuração do lucro real ao final do ano calendário, o imposto efetivamente devido, única base imponível que sofrerá a sanção caso o mesmo não seja recolhido pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Na verdade, os dispositivos legais previstos nos incisos III e IV, § 1º. do art. 44 da Lei nº. 9.430/96 têm como objetivo obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao

recolhimento mensal de antecipações de um provável imposto de renda e contribuição social que poderá ser devido ao final do ano calendário.

Ou seja, é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa, e sendo assim, a penalidade só pode ser exigida durante aquele ano calendário, de vez que, com a apuração do tributo e da contribuição social efetivamente devida ao final do ano calendário (31/12), desaparece a base imponível daquela penalidade (antecipações), pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique.

A partir daí, surge uma nova base imponível, esta já com base no tributo efetivamente apurado ao final do ano calendário, surgindo assim à hipótese da aplicação tão somente do inciso I, § 1º. do art. 44 da Lei nº. 9.430/96, caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado ex-officio, mas jamais com a aplicação concomitante da penalidade prevista nos incisos III e IV, do § 1º do mesmo diploma legal.

Até porque a dupla penalidade afronta o disposto no artigo 97, V, c/c o artigo 113 do CTN, que estabelece apenas duas hipóteses de obrigação de dar, sendo a primeira ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios, e a segunda, relativamente à obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações pecuniárias por descumprimento de obrigação acessória.

As turmas ordinárias e a Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF têm reiteradas decisões no sentido da impossibilidade de aplicação concomitante das duas multas, conforme pode ser visto abaixo:

“EMENTA: MULTA DE OFICIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFICIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base)” (CARF - Processo nº 19515.002094/200926 - Acórdão nº 140201.081 – 1ª Seção - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Julg 14/06/2012).

“EMENTA: MULTA DE OFICIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFICIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base)”. (CARF - Processo nº 19515.002090/200948 - Acórdão nº 140201.078 1ª Seção – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Julg 14/07/2012).

“EMENTA: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. 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” (CARF - Processo nº

18471.001020/200611 - Acórdão nº 180301.263 – 1ª Seção – 4ª Câmara – 3ª Turma Especial – Julg 10/04/2012).

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

MULTA DE OFICIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFICIO.

INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual”. (CSRF - Processo nº 11020.003681/200992 - Acórdão nº 910101.402 – 1ª Turma – Julg 17/07/2012).

“EMENTA: MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFICIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. 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” (CSRF - Processo nº 10480.004535/200317 - Acórdão nº 9101001.307 – 1ª Turma; julg 24/04/2012).

Diante dos sólidos argumentos e das claras decisões acima e de muitas outras proferidas pelas turmas ordinárias e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF demonstram a ampla, geral e irrestrita impossibilidade de exigência concomitante de multa de ofício por falta de recolhimento de tributo devido ao final do exercício e por falta de recolhimento de estimativas no mesmo período.

Tais argumentos e decisões têm lastro nas determinações contidas no art. 44 da Lei nº 9.430/96 que autoriza e disciplina a aplicação da multa isolada, conforme pode ser visto abaixo:

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

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

I – juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos; (...);

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano calendário correspondente”.

O Art. 2º da Lei nº 9.430/96 assim determina:

“Art. 2º - A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimado, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts 30 a 32,34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995”.

As remissões relevantes contidas nos diplomas legais acima são as seguintes:

“Art. 35 (Lei nº 8.981/95) - A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado excede o valor do imposto, calculado com base no lucro real do período em curso. (...)

§2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de base de cálculo negativas fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano calendário”.

Diante do exposto e principalmente observado as razões de decidir acima, não tenho como deixar de reformar o acórdão recorrido, tendo em vista que não pode subsistir a aplicação de penalidade isolada decorrente da falta de pagamento de exações fiscais, cujos débitos não foram confessados na DCTF original ou primitiva; e, a outra, em decorrência da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL, ambos sobre a base de calculo estimada.

Assim, diante do exposto, observando tudo que consta nos autos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, única e tão somente, para afastar a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais, mantendo os demais termos do voto vencido.

André Mendes de Moura - Redator para Formalização do Voto

CÓPIA